



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

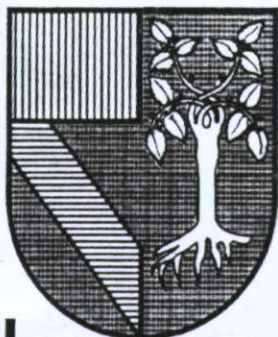
SEDE GUADALAJARA

EL PRECIO DE TRANSFERENCIA

OSCAR ENRIQUE FLORES GUERRERO

Tesis presentada para optar por el título de Licenciado en
Derecho con Reconocimiento de Validez Oficial de
Estudios de la SECRETARIA DE EDUCACION PUBLICA,
según acuerdo número 86809 con fecha 13-VIII- 86

Zapopan, Jal. Marzo de 1999



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

SEDE GUADALAJARA

EL PRECIO DE TRANSFERENCIA

OSCAR ENRIQUE FLORES GUERRERO

Tesis presentada para optar por el título de Licenciado en Derecho con Reconocimiento de Validez Oficial de Estudios de la SECRETARIA DE EDUCACION PUBLICA, según acuerdo número 86809 con fecha 13-VIII- 86

Zapopan, Jal. Marzo de 1999

CLASIF: _____
ADQUIS: 49779
FECHA: 15/Mayo/03
DONATIVO DE _____
\$ _____

Noviembre 16 de 1998

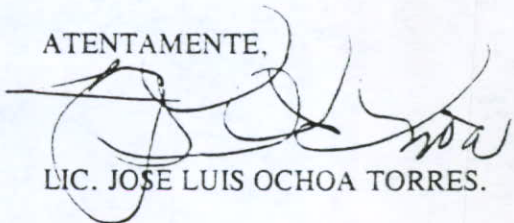
LIC. ALBERTO ALARCON MENCHACA,
Director de la Escuela de Derecho de la UP,
Presente.

Muy Estimado Licenciado:

Por medio de la presente, le informo que he revisado la tesis profesional del alumno Oscar Enrique Flores Guerrero, habiendo encontrado que reúne los requisitos apropiados para el caso, por lo que muy atentamente solicito se sirva fijar fecha y jurado para el examen profesional respectivo.

Aprovecho la oportunidad para enviarle un cordial saludo con mis mejores deseos.

ATENTAMENTE,



LIC. JOSÉ LUIS OCHOA TORRES.



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

SEDE GUADALAJARA

DICTAMEN DEL TRABAJO DE TITULACIÓN

C. OSCAR ENRIQUE FLORES GUERRERO
Presente

En mi calidad de Presidente de la Comisión de Exámenes Profesionales y después de haber analizado el trabajo de titulación en la alternativa TESIS titulado: "EL PRECIO DE TRANSFERENCIA" presentado por usted, le manifiesto que reúne los requisitos a que obligan los reglamentos en vigor para ser presentado ante el H. Jurado del Examen Profesional, por lo que deberá entregar siete ejemplares como parte de su expediente al solicitar el examen.

Atentamente

EL PRESIDENTE DE LA COMISIÓN



LIC. ALBERTO JOSÉ ALARCÓN MENCHACA

Zapopan, Jalisco a 25 de Febrero de 1999.



DEDICATORIA.

A mi madre por su incondicional apoyo, cariño y comprensión en todo momento, por ayudarme a ser digno en mi profesión.

A mi padre por transmitirme el enorme deseo de ser alguien.

A ambos que aún estando lejos jamás me sentí solo, por darme la oportunidad de estudiar y lo más importante gracias por amarme.

A mi tita Estela y tía Elvia por enseñarme a ganarme las cosas a base de mi propio esfuerzo, gracias por siempre estar ahí para mí, por su apoyo, y cariño para ayudarme a ser hombre de bien.

“La pobreza me ha robado mis zapatillas doradas,
mis manos acarician las sombras de mis más anhelados deseos, mas estos
son fríos y sombríos, son sueños o epopeyas de un héroe que lucha por
salvar un mundo, el suyo.

Mundo donde el éxito no es la segunda opción.

Acepto el fracaso como parte del éxito, acepto los retos porque la lucha es
motivo de ilusión para mí, mas la espera me exaspera que diera por
tenderme en el ruedo y que sea la vida misma mi alternativa en el más sutil
de los ocasos.

Es mi mas grande deseo mirar desde lo mas alto de los cielos mis
arrepentimientos y verme en tu mirada para solo decirte, gracias, Abuelo.”

INDICE

1 INTRODUCCION

2 EL PRECIO DE TRANSFERENCIA Y SUS ANTECEDENTES.

3 QUE SE ENTIENDE POR PRECIOS DE TRANSFERENCIA.
(TRANSFER PRICING)

4 METODOS PARA LA DETERMINACION DE PRECIOS DE
TRANSFERENCIA.

5 DOCUMENTACION QUE EL CONTRIBUYENTE DEBERA
ACOMPañAR PARA EVITAR LA DETERMINACION DE UN
PRECIO DE TRANSFERENCIA POR LA AUTORIDAD.

6 ANALISIS DEL ARTICULO 64-A DE LA LEY DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA.

7 CONCLUSIONES.

INTRODUCCION.

Los grupos empresariales, con el objeto de maximizar sus utilidades, han recurrido a diversas formas organizacionales y administrativas, separando unidades de producción, de negocio. Este hecho a propiciado un sin número de operaciones entre empresas de un mismo grupo.

Asimismo, el papel de los grupos multinacionales en el comercio mundial ha aumentado considerablemente en los últimos 20 años. Esto refleja una integración de las economías nacionales y el progreso tecnológico, particularmente en el área de las comunicaciones. El crecimiento de grupos multinacionales representa problemas cada vez más complejos de imposición fiscal, tanto para las autoridades fiscales como para los mismos miembros de grupos multinacionales, debido a que las reglas de cada país para el gravamen de grupos multinacionales no puede verse en un contexto particular sino en un contexto amplio e internacional.

México no ha quedado relegado de este proceso. En los últimos años hemos vivido una apertura en materia económica y comercial que ha traído como consecuencia lógica que las operaciones intercompañías que realizan los grupos multinacionales vayan en creciente aumento y, por tanto, la necesidad de asignar un precio a dichas operaciones.

En México, estos precios han sido objeto de diversas disposiciones fiscales que buscan regular su determinación para que pacten un valor tal, que hubiera sido el que pactara con una entidad no relacionada. En 1997 y 1998, la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) y el Código Fiscal de La Federación (CFF) fueron objeto de diversas reformas en materia de Precios De Transferencia, buscando dar mayor certidumbre a los contribuyentes y adoptando muchos de los lineamientos establecidos al respecto por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Cabe mencionar que México forma parte de esta organización desde el 18 de mayo de 1994 y por estas razones haremos referencia a dichos lineamientos. Debido a la importancia de la actividad comercial entre México y los Estados Unidos de América y por ende a la necesidad de cumplir con las leyes de ambos países y al mayor avance que se tiene en el último país, también haremos referencia a las disposiciones fiscales en materia de precios de transferencia de la sección 1.482 del Reglamento de la Sección 482 del "Internal Revenue Code" de los Estados Unidos de América.

Dentro de este nuevo y cambiante entorno mundial en el que vivimos, donde las comunicaciones permiten el acceso a más información y de mejor calidad que en el pasado, el manejo inteligente de estos recursos permite tener ventajas competitivas dentro del mercado. Los valores asignados a ciertas operaciones de diversa índole suelen ser motivo de disputas entre el contribuyente y las autoridades fiscales debido a que dichas operaciones son responsables de una parte sustancial del ingreso pero a menudo son difíciles de valorar. Cada participante en el mercado tiene sus propios procesos de manufactura y canales de mercadeo. Consecuentemente, no hay una fórmula mágica o un único enfoque correcto que nos lleve a una forma clara para la valuación de las diversas negociaciones cuando se efectúan operaciones donde se registren precios de transferencia. Así que en el presente trabajo no se pretende mostrar "el" modo correcto de determinar el valor de dichas operaciones o las regalías que estas generen para fines de precios de transferencia, sino aclarar el panorama a las empresas mexicanas que tienen operaciones con las partes relacionadas (concepto que veremos más adelante) en México y en el extranjero, al determinar el valor de este tipo de operaciones.

Estos factores determinantes y la complejidad de encontrar el valor ante las diversas negociaciones donde se den operaciones que tengan un precio de transferencia son el motivo del presente trabajo. Así como también, y en consecuencia analizar el artículo 64-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Es necesario aclarar que este trabajo está dirigido a aquellas personas que tengan ciertas nociones en materia fiscal, así como de economía, debido a que haré uso de ciertos términos y procedimientos en los que, por ser de uso común en la práctica no abundaré.

EL PRECIO DE TRANSFERENCIA

El Precio de Transferencia y sus Antecedentes

A raíz del Proceso de Sustitución de Importaciones, y la apertura de la economía en nuestro país, se han desarrollado de manera impetuosa las transacciones multinacionales, entre las diversas empresas, asimismo las estrategias de estas, han ideado estrategias comerciales y fiscales para incrementar el ingreso de dichas corporaciones sin observar que mientras en ningún otro ámbito hay repercusiones por estas operaciones en el ámbito fiscal si las hay. Tal es el caso de las operaciones llamadas "precios de transferencia" mediante las cuales una empresa integrante de una corporación multinacional lleva a cabo operaciones de diversa naturaleza jurídica con otra empresa del grupo a precios mayores o menores de los del mercado. En el primer caso, es decir si la operación se pacta a un precio mayor del de mercado, la primera obtendrá una ganancia a expensas de la segunda, en el caso contrario la segunda será la que obtenga la ganancia a merced de la primera.

De primera instancia nos parecería normal este tipo de operaciones entre empresas, mas sin embargo en el ámbito tributario existen diversos efectos como consecuencia de la manipulación fiscal que las grandes corporaciones efectúan pudiendo obtener importantes beneficios económicos.

Dicho de otra manera, por medio de la transferencia de precios, la ganancia en las operaciones se traslada a otra empresa del mismo grupo, pero con la salvedad de que esta se encuentra bajo distinta jurisdicción tributaria.

Esta manipulación se puede efectuar a través de sociedades, entidades o fideicomisos ubicados en paraísos fiscales, los contribuyentes pretenden obtener el menor impacto económico, ya que el cumplimiento impositivo en dichas jurisdicciones por concepto de impuestos sobre ingresos es inferior en comparación a los manejados en sus propias jurisdicciones y en ocasiones se encuentran exentos.

La formación de grandes grupos y gracias a los diversos avances tecnológicos ha permitido que las grandes corporaciones se adentren en los diversos países logrando estas sociedades tener una ventaja la cual, les permite trasladar o manipular sus ganancias llevándolas a lugares de un tratamiento fiscal más blando, y así lograr una ganancia, misma que debe pagar impuestos.

Ahora bien, desde el punto de vista de la autoridad esta tiene ciertas funciones, entre las que está la recaudación de los impuestos para una vez recaudado redistribuirlo para los diversos fines del mismo. Todo esto dentro de la actividad financiera del estado, claro esta exigiendo el pago del impuesto referido que en el caso de México es el impuesto sobre la renta (ISR), mediante **LEY**, que recordemos que sólo mediante una **LEY** será exigible el cumplimiento de la obligación tributaria al individuo bien sea como persona física o moral, cuestiones que más adelante atacaré de fondo en el presente trabajo.

México como todos sabemos no debe ni sea quedado observando el proceso de globalización económica que sea desatado en los principales países del orbe, sino por el contrario; como nos hemos percatado en los diferentes planes nacionales de desarrollo sobre todo a raíz del plan diseñado por el ahora ex presidente Carlos Salinas de Gortari, mimo que si bien es cierto nos a causado desconcierto tanto económico como emocional, pues de una manera u otra abrió las barreras de México hacia el comercio exterior dando paso a un proceso económico distinto.

Es bien cierto que no sólo un cambio en la manera de ser de los nacionales de este país se requiere sino también a las normas que a este individuo rigen y claro esta que de las primeras normas que sufrieron cambios pues són las que interactuan en el ámbito tributario.

Tenemos que analizar que México de ser un país de economía cerrada y arcaica, sufrió y pues de hecho esta sufriendo un cambio que le permitirá ingresar a las economías de primer mundo tal y como lo explica Pedro Aspe en su libro El Camino Mexicano de la Transformación Económica.

Tan es así que México se a preocupado por dar incentivos fiscales a corporaciones o empresas de otros países para traer capitales a invertir en nuestro país bajo la bandera de “crear fuentes de empleo”, pero tenemos que profundizar en cómo éstos beneficios hacia otros pueden ser aprovechados tanto directa como indirectamente por empresas externas, empresas que estén relacionadas y que guarden una relación de negocios o de vinculo entre si.

A este marco para toda otra materia pues no tendría mayor injerencia pero en tratándose de la materia fiscal o tributaria existe injerencia desde el momento en que gracias a que México por voluntad a querer fortalecer su economía convirtiéndose bajo algunas vertientes en país de baja imposición fiscal a dado ventajas que ciertas empresas manejan como abuso o manipulación de ciertos actos jurídicos o bien negocios jurídicos evadiendo obligaciones tributarias.

Las operaciones con precio de transferencia están determinadas por tener una parte relacionada y limitarse a actividades bien de financiamiento, prestación de servicios, uso goce o enajenación de bienes tangibles y explotación o transmisión de la propiedad de un bien intangible. Estos puntos habrán de tocarse en su momento en el presente trabajo. Esta serie de actos u operaciones la doctrina internacional los a bautizado como operaciones con precio de transferencia.

Francesco Tedeschini de los estudios legales de Chiomenti e Associati, en Roma Italia menciona que la principal meta de la regulación del precio de transferencia es el prevenir que las empresas compartan su ingreso destinado al pago de impuesto sobre la renta (ISR) con una jurisdicción extranjera que tienen tarifas más bajas a para tributar. Por esa razón el precio de transferencia a pagar no aplica para transacciones entre compañías domesticas o nacionales. Es decir está tomando como criterio el hecho de que las operaciones además de ser con partes relacionadas estas sean en distintas jurisdicciones mas aun en aquellas que se tenga un tratamiento fiscal más benéfico, y así se logre una **ganancia**.

Es evidente que el análisis de los precios de transferencia tratándose de empresas multinacionales, así como de empresas pertenecientes a un mismo consorcio o grupo, o bien en sencillas operaciones entre empresas con intereses de negocios en común, pudiendo ser estas residentes en el extranjero o en el país, tienen una gran trascendencia en función de las necesidades y los requerimientos actuales de la industria mexicana misma que por las condiciones en las que se encuentra, deberá tratar de competir con los productos o proveedores del extranjero.

La complejidad organizacional de cualquier grupo de empresas mediana o grande, implica que constantemente se llevarán a cabo operaciones de transferencia de productos, de operaciones o de servicios entre las entidades que integran un grupo de se trate. En estas condiciones , se debería prever la posibilidad de que esas operaciones se lleven a cabo sin que impliquen un riesgo fiscal o sin que se ubiquen en la posibilidad de dar lugar a una estimativa de ingresos por parte de la autoridad, salvo en el caso de que se tratara de transferencia de pérdidas o situaciones de este tipo en donde evidentemente si se pudiera generar una situación adversa para el fisco federal.

A continuación la exposición de motivos que envió el poder ejecutivo al congreso de la unión donde se estableció lo siguiente:

“Se proponen adecuaciones al régimen fiscal aplicable a las operaciones internacionales, congruentes con las nuevas prácticas y los tratados para evitar la doble tributaciónasí se propone:

Establecer la presunción de que todos los pagos entre empresas o establecimientos residentes en México y países de baja jurisdicción fiscal, son pagos entre partes relacionadas.

Para el caso de los intereses que provengan de créditos que se hubieran otorgado a personas morales, establecimientos permanentes o bases fijas en el país de residentes en México o en el extranjero que sean partes relacionadas, se propone no permitir la deducción de dichos intereses cuando los mismos excedan a los intereses del mercado. Con esta medida se evitará una merma importante en la recaudación.

La mayoría de los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico aplican los lineamientos en materia del precio de transferencia, resultantes de las recomendaciones emitidas por dicha organización. Sin embargo, la legislación mexicana no prevé algunos de ellos. Por ello, se sugiere incorporar las disposiciones que contengan la obligación de guardar la documentación que acredite que el contribuyente efectúa sus operaciones utilizando los precios que hubieren establecido las partes independientes en operaciones comparables, así como los métodos tradicionales y alternativos aceptados por dicha organización para determinar tales precios. El espíritu de esta reforma es respetar la preeminencia de los métodos tradicionales en la medida de lo posible”

De lo anterior se desprende que las operaciones que se realicen entre partes relacionadas siempre observen valores de mercado, con la finalidad de prevenir la evasión de impuestos al procurar que los contribuyentes declaren ingresos y deducciones que sean razonables con sus actividades económicas.

Que se entiende por precios de transferencia (Transfer-Pricing)

El Precio de transferencia se define como; Mecanismo tendiente a trasladar el impacto fiscal, por la celebración de operaciones entre empresas relacionadas, a un estado en el cual se otorgan condiciones más benignas para su tributación. También se entiende como aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que por actos de naturaleza comercial o contractual se provoquen efectos fiscales nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios.

El precio de transferencia en si se encamina a crear elementos que permiten verificar que las operaciones de los contribuyentes sean reales y que se apeguen a las circunstancias que en el momento influenciaron a celebrar el acto por debajo de sus estándares normales o, a contratar un servicio o en su caso, a pagar un pasivo.

En nuestro sistema, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece en el artículo 64-A los lineamientos que configuran en el marco interno en el marco interno a los precios de transferencia, y otorga la facultad a la autoridad para determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas de los sujetos pasivos, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas. Como sujetos pasivos, debemos entender entre otros, a las personas morales que llevan a cabo actividades de índole empresarial, incluyendo a los fideicomisos constituidos para esa finalidad.

Esta facultad la podrá llevar a cabo la autoridad cuando las operaciones que celebren las partes, exista o se refleje en una de ellas, interés en los negocios de la otra, o bien se desprendan intereses comunes entre ambas o incluso cuando un tercero tenga interés en las negociaciones o bienes de ambas.

Por lo que concierne a operaciones celebradas entre los contratantes, éstas se refieren a los casos de financiamiento; así como en el caso de la prestación de servicios; en caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles y también intangibles. (cuando se concedan para su uso o explotación).

El artículo 65 hace referencia a los métodos que podrá considerar la autoridad para determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas y en forma concreta, hace referencia a la medulación de costo, señalando que este se efectuara en base a los sistemas de contabilidad llevados cotidianamente.

En el ambiente internacional, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico a través de su modelo para evitar la doble tributación, conocido como modelo OCDE en su artículo 9 señala lineamientos a llevar sobre los precios de transferencia, disposición que cobra vigencia en los convenios tributarios que nuestro país ha celebrado con la República Federal de Alemania, con Canadá, Francia, Suecia, Estados Unidos, Bélgica, Ecuador, España, Italia, Suiza, Países Bajos, Reino Unido e Irlanda del Norte, Corea, Japón y Noruega. También se incluye en esta lista a Singapur aunque con algunas variantes pero el fondo es el mismo.

Para mayor abundamiento en el tema el Black's Law Dictionary nos da otra definición: Negociación celebrada entre partes relacionadas con algún interés, en el ámbito financiero, prestación de servicios o bien uso o goce de bienes intangibles, o uso, goce, o enajenación de bienes tangibles.

Como elemento de control en operaciones en las que se involucran más de dos empresas, con o sin residencia impositiva en el país teniendo dichas operaciones la característica de apego a la realidad sin ser especulaciones para lograr beneficios fiscales.

El precio de transferencia en países de estructura fiscal como la nuestra y con apertura impositiva hacia otros, se ha venido utilizando como una figura para evitar estrategias que permitan dirigir las utilidades o pérdidas generadas en un país, hacia otro que les permita el manejo de cifras.

Para que los precios de transferencia cumplan con su función, deberán contemplarse en la legislación fiscal aplicable en un determinado país, permitir soportes legales que permitan la verificación de dichos eventos entre empresas, con el fin de controlar los flujos de inversión y utilidades que se trasladen entre los entes que participen en la operación.

Los instrumentos legales que soportan dicha verificación a nivel internacional son: Los tratados para evitar la doble tributación y los acuerdos para el intercambio de información tributaria.

De no contar con los soportes legales tanto en el ámbito interno como en el ámbito internacional, los lineamientos de los precios de transferencia serían vulnerables, y por lo tanto no habría un soporte legal que pudiese obligar al contribuyente a cumplir con esta obligación tributaria.

Los precios de transferencia tratan de impedir que las utilidades o pérdidas generadas en un país, sean trasladadas a otro por medio de operaciones artificiales como: intereses, dividendos, regalías o en su caso a través de costos de oportunidad

Cabe recordar que la tasa impositiva varía dependiendo de la operación que se realiza, y no es la misma que se aplica en los actos corporativos, que aquella que se utiliza para regalías o intereses, por lo que algunos contribuyentes pueden acudir a estas figuras y así adelgazar la carga tributaria, remitiendo utilidades de un país a otro.

Los precios de transferencia evitan la configuración de actos cuya pretensión no vaya acorde con el cumplimiento tributario del contribuyente y así cerrar brechas para la manipulación de las operaciones.

Así entonces observaremos que los precios de transferencia limitan la posibilidad de estructurar operaciones que tratan de ampararse en tasas reducidas que prevalezcan en los diferentes países.

Sujetos del precio de transferencia.

Según las disposiciones de nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 1 serán sujetas al pago del presente impuesto:

Las personas morales residentes en el país.

Las personas morales residentes en el extranjero.

A las personas físicas.

A los establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero.

Así como a las bases fijas y a los fideicomisos, cuando se trate de partes relacionadas.

Concepto de Partes Relacionadas

En términos generales, podríamos definir este concepto, como las transacciones entre entidades de control común que operan en una o en diferentes jurisdicciones fiscales.

La ley de Impuesto Sobre la Renta 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.

Así mismo, este concepto se podría retomar de la definición que de empresa controladora y controlada se establecen en las disposiciones fiscales.

Controladora: son aquellas sociedades que son propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma controladora.¹

Controlada: es aquella sociedad cuyas acciones con derecho a voto son poseídas en más del 50%, ya sea en forma directa o bien en forma indirecta por una sociedad controladora.²

Asimismo, son aquellas en las que la sociedad controladora o cualquiera de las controladas, tengan hasta el 50% de sus acciones con derecho a voto y ejerzan control efectivo de la misma.

Se entiende que existe control efectivo, cuando se de alguno de los siguientes supuestos:

Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.

Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate.

Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de empresa.

¹ Artículo 57-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

² Artículo 57-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Los sujetos pasivos o partes relacionadas para ser considerados como tales, deberán llevar a cabo actos relacionados, o sea, que las personas físicas, los establecimientos permanentes, las bases fijas, las personas morales y los fideicomisos que participen en la operación, reflejen entre ellos intereses comunes que generen vinculación. Se consideren actos relacionados, cuando dos o más personas participen de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de dichas personas.

De no presentarse vinculación (entes relacionados) que se observa cuando en una operación las partes muestran intereses mutuos en los negocios o bien existen intereses comunes entre ambas o inclusive, cuando una tercera se encuentre dentro del este supuesto, el procedimiento del precio de transferencia no será aplicable.

La Ley del Impuesto sobre La Renta menciona que será un establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales y se entenderá "entre otros" a las sucursales o agencias, así como oficinas, fábricas talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier otro lugar de extracción y explotación de recursos naturales.

Según la normatividad nacional será considerado establecimiento permanente, cuando un residente en el extranjero actúa en el país a través de una persona física o moral, aun cuando no tengan un lugar de negocios en territorio nacional siempre y claro se ubiquen en los diferentes supuestos que marca la ley.

Es de relevancia hacer notar que en el ámbito de las normas que se refieren a establecimiento permanente, se hace mención a la facultad por parte de la autoridad de considerar como ingresos generados, aquellos que se les atribuyan en el país y que provengan de la actividad empresarial que desarrollen, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional efectuados por la oficina central de la sociedad, por otro establecimiento de ésta o directamente por la persona física residente en el extranjero según sea el caso.

Serán también ingresos atribuibles a un establecimiento permanente, los que tenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.

El término de establecimiento permanente a la luz de los tratados internacionales tributarios, se usa principalmente en los convenios fiscales bilaterales para determinar el derecho de un país contratante a gravar los beneficios del otro país contratante.

A la luz de este concepto una empresa de un país contratante sólo estará sujeta a disposición del otro si mantiene un establecimiento permanente en este último y sólo en la medida en que los beneficios obtenidos por la empresa en ese país sean atribuibles al establecimiento permanente. El concepto de establecimiento se encuentra en los primeros modelos de convenios, entre ellos el de 1928 de la Sociedad de las Naciones. El modelo de la OCDE reitera el concepto y lo complementa introduciendo el concepto de "centro fijo" base fija en nuestro país, que se utiliza en el caso de servicios profesionales y de actividades de naturaleza independiente.

El principio "Arm's-length"

El principio del arm's-length" es el estándar para precios de transferencia que los países miembros de la OCDE han acordado que debe usarse para propósitos fiscales por los grupos o compañías multinacionales y las Administraciones Fiscales.

Cuando partes independientes hacen negocios entre ellas, las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras comúnmente se determinan por las fuerzas del mercado, aunque pueden no estar directamente afectadas externamente por las fuerzas del mercado de la misma manera. Los asuntos relacionados con precios de transferencia no deben ser confundidos con las consideraciones relativas a los problemas de fraudes fiscales o evasión de impuestos, aún y cuando las políticas de precios de transferencia pueden ser usadas para ese propósito.

La determinación formal de lo que se considera el principio del "arm's-length" se encuentra en el párrafo 1 del Artículo 9 de la Convención de Imposición Modelo de la OCDE, que conforma la base de los tratados bilaterales de tributación entre países miembros de la OCDE y un creciente número de países no miembros. El Artículo 9 establece:

"Cuando las condiciones son hechas o impuestas entre..... dos empresas asociadas en sus relaciones comerciales o financieras y difieran de aquellas que hubieran sido producto de las relaciones entre empresas independientes, entonces, cualquier ganancia que se hubiera producido bajo condiciones normales, pero que debido a esas condiciones no se realizaron, deben ser incluidas en las ganancias de la empresa y gravadas como sea debido".

Este principio sigue el enfoque de tratar a los países miembros de un grupo o compañía multinacional como si operaran como entidades separadas y no como partes inseparables de una sola unidad de negocios y ha sido incorporado en la LISR desde 1997.²

² LISR 64-A, Primer párrafo: "Los contribuyentes de este título que celebren operaciones con partes relacionadas 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".

Una de las razones por las que los países miembros de la OCDE han adoptado el principio de "arm's-length" es que da una mayor igualdad en el tratamiento fiscal para los grupos multinacionales y las empresas independientes. Por medio de la eliminación de estas consideraciones fiscales de las decisiones económicas, este principio promueve la competencia, el crecimiento del comercio internacional y la inversión.

Sin embargo, tiene el inconveniente de que las compañías asociadas pueden tener transacciones que no se darían entre empresas independientes. Esas transacciones no son necesariamente motivadas por la evasión de impuestos pero pueden ocurrir por las operaciones normales de negocios entre sí, esto es porque los grupos multinacionales enfrentan circunstancias comerciales distintas a las que enfrentan las empresas independientes. Por ejemplo, una compañía independiente no estaría dispuesta a vender un intangible por un precio fijo si el potencial de ganancias del intangible no puede ser estimado verazmente y existen otras maneras de explotar el mismo. De manera similar, el dueño de un intangible podría dudar en firmar contratos de licencia con empresas independientes por medio a que el valor del intangible sea degradado. En contraste, el dueño de un intangible podría estar dispuesto a ofrecer términos menos restrictivos a compañías afiliadas debido a que el uso del intangible puede ser monitoreado más de cerca. No existe riesgo alguno para las ganancias totales del grupo por una transacción de este tipo entre miembros de un grupo multinacional. Una compañía independiente en las mismas circunstancias puede que explote el intangible por si misma o conceda la licencia a otra empresa por un periodo limitado de tiempo (o por medio de un acuerdo para ajustar las regalías).

Debido a que el "arm's-length" a menudo requiere evaluar transacciones no controladas de empresas independientes para comparar con los valores determinados para las transacciones entre asociadas, esto puede demandar una gran cantidad de información.

La información que es accesible puede estar incompleta y difícil de interpretar, otra información, si existe, pueda que sea difícil de obtener por razones de ubicación geográfica, ya sea de la información misma o de las empresas que se pueden adquirir. Adicionalmente, no es posible obtener información de empresas independientes por lo que respecta a la confidencialidad. En otros casos la información relevante puede simplemente no existir. Cabe mencionar en este punto que la determinación de los precios de transferencia no es una ciencia exacta pero requiere del ejercicio del juicio por parte del contribuyente así como de las autoridades fiscales.

GUÍA PARA LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE ARM'S LENGHT

A continuación analizare algunos de los conceptos básicos que pueden considerarse al aplicar el principio de "arm's-lenght" para determinar los precios de transferencia.

Análisis de comparabilidad.

a) Razón para analizar la comparabilidad.

La aplicación del "arm's-lenght" generalmente se basa en una comparación de las condiciones en una transacción controlada con las condiciones en las transacciones entre compañías independientes.

Para que dichas comparaciones sean útiles, las características económicamente relevantes de las situaciones que se están comparando deben ser suficientemente comparables. El ser comparables significa que ninguna de las diferencias (si es que hay alguna) entre las situaciones comparadas pueden afectar materialmente la condición que esta siendo examinada en la metodología (el precio o el margen), o que ajustes razonables y exactos pueden hacerse para eliminar el efecto de dichas diferencias.

Para establecer la comparabilidad y hacer los ajustes correspondientes para establecer las condiciones de “arm’s-length” (o un rango de valores que cumplan con el principio), es necesario comparar los atributos de las transacciones o empresas que podrían afectar las condiciones de las negociaciones en “arm’s-length”. Los tributos que pueden ser importantes incluyen:

-Características de la propiedad o de los servicios.

-Las funciones desempeñadas por las partes (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos).

-Los términos contractuales.

-Las circunstancias económicas de las partes.

-Las estrategias de negocios de las partes.

En México estas consideraciones se encuentran en el Artículo 64-A de la LISR.⁴

⁴ “Para los efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o empresas son comparables, cuando no existan deferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 65, y cuando existan dichas diferencias, estas se eliminen mediante ajustes razonables. Para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, según el método utilizado, considerando, entre otros, los siguientes elementos:

- I. Las características de las operaciones, incluyendo:
 - a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés;
 - b) En el caso de la prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;
 - c) En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;
 - d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como, si se trata de una patente, marca o nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección.
- II. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y los riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación;
- III. Los términos contractuales;
- IV. Las circunstancias económicas; y
- V. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado”.

b) Factores que determinan la comparabilidad.

1. Características de la propiedad o de los servicios.

Las características a considerar para los activos tangibles son, entre otras, los atributos físicos de los mismos, su calidad y confianza y la disponibilidad y el volumen de oferta.

Las características a considerar en el caso de la propiedad intangible son, entre otras, la forma de transacción (i.e. conceder licencias o vender), el tipo de propiedad (i.e. patentes, registros o secretos industriales), la duración y el grado de protección y los beneficios anticipados del uso de la propiedad. El grado de similaridad requerido depende del método seleccionado.

Cuando un grupo de entidades controladas proveen servicios de mercadeo, administrativas, de dirección o técnicas, por lo general deben ser remuneradas. En este caso, los aspectos a evaluar es la naturaleza del servicio y si involucra o no una experiencia o conocimiento técnico.

2. Análisis Funcional.

En las negociaciones entre dos compañías independientes, la compensación usualmente reflejará las funciones desempeñadas por cada una de las mismas. Esto se hará tomando en cuenta los archivos utilizados y los riesgos asumidos. El análisis funcional busca identificar y comparar las actividades económicamente significativas y las responsabilidades asumidas o que serán asumidas por las compañías independientes y asociadas. Para esto, se debe poner especial atención a la estructura organizacional del grupo. También es importante determinar la capacidad jurídica en la que el contribuyente realiza estas funciones. En palabras más simples, el análisis funcional podría ser definido como el identificar quien hace que, cuándo, dónde, por qué y cómo. Su objetivo es determinar qué funciones económicamente significativas fueron desempeñadas en el cumplimiento de las transacciones en cuestión y quien desempeñó esas funciones.

Las siguientes preguntas son la esencia del análisis funcional:

- a) ¿Qué se hizo?
- b) ¿Qué funciones económicas significativamente importantes se involucraron en la transacción?
- c) ¿Quién realizó cada función?
- d) ¿Cómo se realizó cada función?
- e) ¿Existe algún activo intangible valioso usado en realizar la función encomendada?
- f) ¿Por qué se estructuraron las transacciones de esa manera?

¿Dónde y cómo ocurrieron las transacciones ocurridas y que entidades se vieron involucradas?

Las funciones que deberán identificarse y comparar incluyen el diseño, manufactura, ensamblaje y desarrollo, servicios, compras, distribución, mercadeo, publicidad, transportación, financiamiento y administración.

En cuanto a los atributos a identificar sobre los activos utilizados son: Su tipo (tales como planta y equipo), y el uso de intangible valiosos y la naturaleza de los activos utilizados (tales como su antigüedad, su valor en el mercado, su ubicación, las protecciones a los derechos de propiedad disponibles, etc).

Ahora bien, en cuanto a los riesgos es importantes identificarlos atendiendo a la premisa financiera de que a más riesgo, mayor rendimiento. Los tipos de riesgos a considerar son los de mercado, tales como costos de las materias primas y la fluctuación del precio del producto terminado; los riesgos de las pérdidas asociadas con la inversión y el uso de la propiedad, planta y equipo; los riesgos del éxito o fracaso de la inversión e investigación y desarrollo; los riesgos financieros tales como aquellos causados por fluctuaciones cambiarias y de las tasas de interés; riesgos crediticios, y otros.

3. Términos contractuales.

En transacciones entre partes independientes, los contratos definen, de manera implícita o explícita, como es que las responsabilidades, riesgos y beneficios se dividirán entre las partes. Como tal, es parte de análisis funcional descrito anteriormente, donde se deben tomar en cuenta las comunicaciones internas, el comportamiento de facto y los principios económicos involucrados. Estos términos incluirán la forma de la contraprestación cobrada o pagada, los términos del pago o acuerdo de financiamiento relacionados, el volumen de productos comprados o vendidos, obligaciones de garantías, derechos a actualizaciones, revisiones o modificaciones de negocios en marcha entre las partes, entre otros.

Consideremos el siguiente ejemplo:

Dec, Un distribuidor extranjero poseído totalmente por X, una manufacturera mexicana, compra de su tenedora sillas de un nuevo modelo para oficinas, bajo un contrato escrito por 5 años que se firmó antes de comenzar las transacciones entre las dos partes. Dec tiene la capacidad financiera adecuada para fondear las pérdidas que pueden ocurrir, resultado de la transacción. Estas sillas son un producto nuevo en el mercado donde opera Dec. Bajo los términos del contrato, Dec debe comprar 40,000 sillas a \$100 cada una durante cada uno de los 5 años del contrato y Dec debe financiar todas las estrategias de mercadeo para introducir las sillas en el mercado. En los años 1, 2 y 3, Dec sólo vendió 20,000 sillas a empresas no relacionadas a un precio de \$110, sin embargo, Dec compró 40,000 cada año, según lo establecido en el contrato. Durante el cuarto año, la demanda de sillas aumentó espectacularmente. Dec pudo vender todo su inventario de sillas a \$250 por silla. Debido a que los riesgos incurridos por Dec estaban documentados en un contrato escrito, firmado antes de que el resultado del riesgo se conociera por lo menos razonablemente, y la conducta de Dec fue consistente con la substancia económica del contrato, se presume que Dec es quien corre los riesgos.

4. Circunstancias Económicas.

Los precios de una transacción pueden variar entre un mercado y otro, por lo tanto, para asegurar la comparabilidad, es necesario que los mercados donde las asociadas y las compañías independientes llevan a cabo sus operaciones sean comparables para que no haya efectos materiales en el precio y que los ajustes apropiados puedan hacerse. Para identificar los mercados relevantes es necesario considerar los siguientes aspectos del mercado:

- Localización geográfica
- Tamaño
- Condiciones de competencia
- Disponibilidad de bienes sustitutos
- Nivel de oferta y demanda de mercado macro y microeconómico
- El poder adquisitivo
- La naturaleza y extensión de las regulaciones del gobierno
- Los costos de producción
- El nivel del mercado: mayoreo y menudeo
- Fechas y tiempos de las transacciones
- Otras relevantes

Sin embargo, si no hay información disponible del mismo mercado, un comparable no controlado que se obtenga de un mercado geográfico distinto debe considerarse si se hacen los ajustes correspondientes para eliminar las diferencias entre los mismos, no olvidando que el uso de tal información puede afectar la exactitud del método aplicado.

Consideremos el siguiente ejemplo:

Z , es una subsidiaria controlada totalmente por AX, una compañía americana, manufactura productos en México para venderlos a AX.

No hay información disponible de contribuyentes no controlados que realicen funciones similares bajo circunstancias similares en México.

Debido a que la información confiable de compañías manufactureras en México no esta disponible, los datos ajustados de compañías manufactureras en otros mercados deben ser consideradas. En este caso, manufactureras no controladas pueden encontrarse en los Estados unidos de América. Por tanto, los datos de compañías comparables manufactureras americanas no controladas, después de ajustar las diferencias entre el mercado americano y mexicano, se usa para probar que el precio que pago AX a Z cumple con el principio de Arm's-Lenght.

5.Las estrategias de Negocios.

Este aspecto involucra varios aspectos de las empresas tales como, la innovación y el desarrollo de nuevos productos, el grado de diversificación, la aversión al riesgo, el conocimiento de cambios políticos, las disposiciones legales laborales vigentes y futuras y otros factores que afectan las operaciones diarias del negocio.

También se involucra a los esquemas de penetración de mercado.

Aquí es importante considerar los tiempos, ya que una compañía sólo estaría dispuesta a vender a un precio reducido y a tener pérdidas si en un futuro las puede recuperar y/u obtener una posición en el mercado. Es necesario verificar que las partes se comporten conforme a las estrategias descritas, que se incremente el mercadeo y la publicidad y que la naturaleza de la relación entre las partes sea consistente con la forma en que el contribuyente absorbe los costos de la estrategia en cuestión.

USO DEL RANGO "ARM'S-LENGTH"

En ocasiones es posible llegar a un valor único, ya sea un precio o un margen, pero debido a que la determinación de los precios de transferencia no es una ciencia exacta, a veces el resultado será un rango igualmente confiable. Estas diferencias pueden deberse a que el método sólo da aproximaciones o porque las compañías comparables independientes no establecen el mismo precio para la transacción. Por tanto, la determinación del precio de transferencia requiere del ejercicio del buen juicio, considerando todos los factores involucrados.

Bajo lo establecido en la legislación americana el rango que se debe tomar, salvo que se pruebe lo contrario, es el rango intercuartiles que resulte de las compañías comparables, es decir, el rango formado entre el 25 y el 75% de los resultados comparables. Este procedimiento busca eliminar la información de los extremos que no refleja verazmente lo que sucede en varias mediciones. En México, la resolución Miscelánea desde 1997 también reconoce este método estadístico para ajustar el rango de precios, de contraprestaciones o de márgenes de utilidad producto de la aplicación de algunos de los métodos estadísticos mencionados en el artículo 65 de la LISR.⁵

Cuando al usar distintos métodos se llegue a resultados muy distintos puede indicar que los datos usados al establecer algunos de los puntos, puede no ser tan confiable como los datos de otros puntos, o bien, que es información que necesita ajustes. Para determinar la verdadera razón de estos resultados se necesita de análisis adicional y, después de esto, evaluar su inclusión en el rango.

⁵ Resolución Miscelánea de 1998 "Para efectos del artículo 65, penúltimo párrafo de la LISR, para determinar el rango de precios, de montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad, se podrá utilizar el rango intercuartil.

Para los efectos del párrafo anterior se considera que el rango intercuartil es el rango entre el percentil vigésimo quinto y septuagésimo quinto de los precios, montos o porcentajes de utilidad de operaciones comparables no controladas. El percentil vigésimo quinto es el resultado más bajo obtenido de una operación entre partes no relacionadas que sea comparable, de tal manera que por lo menos el 25% de los resultados están en o por debajo del valor de dicho resultado. Sin embargo, si exactamente el 25% de los resultados están en o por debajo de dicho resultado, se considerará que el percentil vigésimo quinto es igual al promedio de adicionar dicho resultado al resultado inmediato superior.

Para efectos de determinar el percentil septuagésimo quinto, se estará en lo previsto el párrafo anterior"

Si el precio de transferencia que el grupo multinacional ha utilizado no cae dentro del rango, se tiene oportunidad de demostrar las razones de este hecho. Si no se puede demostrar que el precio utilizado, aunque fuera del rango atiende a razones económicas, entonces, bajo los lineamientos de la OCDE en ajuste debe hacerse al punto del rango que mejor refleje los hechos y circunstancias de la transacción en particular. Cabe mencionar que bajo la legislación de los Estados Unidos de América, el ajuste debe hacerse a la mediana del rango y que en México se ha recogido esta práctica en el Artículo 65⁶ de la LISR desde 1997.

Consideremos el siguiente ejemplo de cómo procedería un ajuste de conformidad en el procedimiento vigente en México:

X una compañía americana, manufactura el producto Z y lo vende a Y, subsidiaria de X que actúa como distribuidor exclusivo del producto Z en México. Las autoridades fiscales aplican el método de utilidad comparable para determinar si el precio de transferencia del producto Z cargado por X a Y cumple con el principio Arm's-Lenght. La autoridad fiscal determina que las transacciones de los distribuidores A, B y C son comparables bajo los lineamientos de comparabilidad a la transacción controlada entre X y Y. Después de hacer los ajustes necesarios, los márgenes de utilidad respecto al costo de ventas para A, B y C son 8%, 10% y 12% respectivamente; el margen de utilidad respecto al costo de ventas de Y es 2%. Un rango de 8% a 12% no es un rango muy amplio dadas las normas de la industria involucrada. Debido a que el resultado no esta dentro de un rango conforme al principio de Arm's-lenght, las autoridades fiscales deciden ajustar el ingreso de X y de Y para disminuir el margen de utilidad de Y a un monto que se este dentro del rango. Este ajuste se hará normalmente a la mediana del rango, es decir, al 10%.

⁶ LISR 65, penúltimo párrafo: " De la aplicación de algunos de estos métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios de los métodos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se consideran como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubiera utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango".

COMPAÑIAS COMPARABLES	(%)	MARGENES DE UTILIDAD
C		12
B		10
A		8
Y		2

Debido a que las ventas de las comparables y de Y son a partes no relacionadas, entonces la transacción en cuestión es la compra del producto Z y la manufactura X, para aumentar el % de utilidad de la distribuidora Y, implicaría que el valor de los insumos esta sobrevaluado. Siendo así, el precio pagado por las compras de Z a X será disminuido hasta el punto en que se obtenga el margen de utilidad sobre el costo de ventas sea igual a 10%.

El cuadro a continuación con estados de resultados de X y Y, muestra con flecha las operaciones que se realizan con las partes no relacionadas y que por tanto no están sujetas a la determinación de precios de transferencia, asimismo, se muestra en cursivas las operaciones intercompañías que podrían manipularse por ser entre partes relacionadas.

COMPAÑÍA	X	Y
VENTAS	100	102
COSTO DE VENTAS	80	100
UT.BRUTA	20	2
MARG. DE UTILIDAD SOBRE COSTO DE VENTAS	25%	2%

MÉTODOS PARA LA DETERMINACION DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

EL Artículo 65 de la LISR establece los métodos reconocidos por el gobierno mexicano para determinar sí los montos cargados intercompañías, Cumplen con el principio del arm's-length.

Así también observamos, que los principios de contabilidad generalmente aceptados se reflejan en la interpretación de estos métodos^{6bis}.

Estos métodos son:

Métodos de precio comparable no controlado.

Este método consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones^{6bis-a} que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Este método también es conocido como el enfoque de mercado.

Los lineamientos de la OCDE indican que en el caso de que ambos precios sean diferentes, esto indica que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras, no cumplen con el principio de "arm's-length".

De acuerdo con las disposiciones americanas, para satisfacer el estándar de comparabilidad, se deben tener activos similares involucrados en circunstancias comparables. Entendiendo por activos similares sí ambos:

^{6bis} Los principios de contabilidad que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación, son: el valor histórico original, el negocio en marcha y la dualidad económica.

^{6bis-a} Valor histórico original "Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable".

- Se relacionan con el mismo tipo de producto, proceso, know how, dentro de la misma industria o mercado en general.

-Tengan el mismo potencial de generar utilidades.

Asimismo, se debe entender por circunstancias comparables, además de lo señalado lo siguientes factores específicos:

Los términos de la transferencia: derechos de explotación, exclusividad, restricciones en el uso o cualquier otra limitante geográfica donde se explota el bien.

Además de que ninguna de las diferencias entre las transacciones comparadas o entre las empresas que lleven acabo dichas transacciones puedan afectar materialmente el precio en el mercado.

Se pueden hacer ajustes razonablemente exactos para eliminar los efectos materiales de dichas diferencias.

Cuando se tienen transacciones comparables no controladas, el método con partes comparables no relacionadas, es la manera más confiable de determinar los precios de transferencia de acuerdo con el principio del "arm's-length". Sin embargo, el encontrar operaciones comparables no es tan sencillo, ya que, en muchos casos las diferencias entre las transacciones llevan a diferencias importantes en el precio asignado de la misma; u aún y cuando se permiten ajustes, éstos afectan la confiabilidad del método aplicado.

Entonces siempre deberemos de considerar al aplicar este método el acceso a información relevante de determinación de precios y financiera así como, transacciones contemporáneas que involucren activos comparables entre partes no relacionadas.

Método de precio de reventa.

Consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la presentación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate, fijado con o entre partes independientes en operaciones comparables por el resultado de disminuir de la unidad el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, el porcentaje de utilidad bruta se calcula dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

Método de costo adicionado.

Consiste en multiplicar el costo de los bienes o servicios o cualquier otra operación por el resultado de sumar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Entendiendo por utilidad bruta, la división de la utilidad bruta entre el costo de ventas.

Método de partición de utilidades.

Este método consiste en asignar la utilidad de operaciones obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, determinando la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las partes involucradas en la operación y asignándola considerando los activos, costos y gastos incurridos por cada una de las mismas.

Cuando las transacciones estén muy interrelacionadas, es posible que no se puedan evaluar por separado. Bajo circunstancias similares, empresas independientes pueden decidir formar una asociación y acordar algún tipo de partición de utilidades. Bajo este enfoque, las compañías^{6bis-b} deberán tener utilidades como las que hubieran tenido si fueran independientes en una asociación en participación.

Este método consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, determinando la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las involucradas en la operación y asignándola considerando los activos^{6bis-c}, costos y gastos incurridos por cada una de las mismas.

Bajo este método, la suma de las utilidades particulares es igual a la utilidad total combinada, la cual se dividirá entre las empresas asociadas basado en el valor relativo de las funciones desempeñadas por cada una de las mismas, complementado lo más posible por datos del mercado externo que indique cómo las empresas independientes hubiesen dividido sus ganancias en circunstancias similares. En caso de que el valor relativo de las contribuciones pueda medirse directamente, puede que no sea necesario estimar el valor del mercado de cada una de las contribuciones de las participantes.

Generalmente, lo que se divide son las utilidades operativas, ya que involucran información del costo directo del objeto de la transacción y los gastos de operación relacionados, sin embargo en ocasiones es mejor dividir la utilidad bruta y restar los gastos adicionales de cada una de los participantes. La legislación mexicana adopta la primera de las opciones; la Resolución Miscelánea únicamente requiere la eliminación de efectos entre las partes relacionadas para la determinación de la utilidad global.

^{6bis-b} Negocio en marcha.- "La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario: por lo que las cifras de sus estados financieros representaran valores históricos o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para información general cuando la entidad esté en liquidación".

^{6bis-c} Dualidad económica.- Se constituye de: 1) De los recursos con que cuenta la entidad para hacer sus fines. 2) Las fuentes de dichos recursos, que a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen, considerados en su conjunto.

Cuando sea difícil asignar un porcentaje a las contribuciones que cada una de las partes hace a una transacción, la determinación puede ser comparando la naturaleza y grado de las contribuciones de cada una de las partes y asignar un porcentaje basado en la comparación relativa y el uso de los datos del mercado externo.

Método residual de partición de utilidades.

Consiste en asignar la utilidad de operaciones obtenida por partes relacionadas en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, determinando la utilidad de operación global mediante la suma de utilidad de operación obtenida por cada una de las partes involucradas y asignando una utilidad mínima utilizando alguno de los métodos anteriores o el que se describirá a continuación, sin considerar intangibles y conforme a estos asignar la utilidad residual.

Este método consiste en dos pasos, asignar el ingreso a las contribuciones "ordinarias" y la asignación de ganancias residuales. La asignación del ingreso de las contribuciones ordinarias busca proveer de un retorno de mercado para sus contribuciones ordinarias para la actividad de negocios en cuestión. Por tanto, el retorno básico no incluirá el retorno que se generaría por activos exclusivos y valiosos poseídos por los participantes.

Las contribuciones ordinarias son contribuciones del mismo tipo o similares a aquellas hechas por contribuyentes independientes que realizan actividades de negocios para los que les es posible identificar retornos de mercado. Este tipo de contribuciones normalmente involucran activos tangibles, servicios e intangibles que son poseídos por contribuyentes no controlados, que realizan actividades similares. Asimismo, se requiere de un análisis funcional para identificar las contribuciones mencionadas de acuerdo con las funciones desempeñadas, riesgos asumidos, y los recursos empleados por cada una de las partes relacionadas participantes. Los retornos del mercado se determinarán haciendo referencia a las utilidades obtenidas por contribuyentes no controlados que se dediquen a actividades similares y consistente con los métodos autorizados.

Bajo el segundo paso, la ganancia residual generalmente debe dividirse entre los contribuyentes controlados en base al valor relativo de sus contribuciones de activos relevantes para la actividad del negocio mismo que no se considera como una contribución ordinaria. El valor relativo de los activos deberá ser medido por comparaciones con el mercado externo que refleje el valor de mercado de el activo en cuestión.

Un enfoque para el análisis residual buscaría reproducir el resultado de la negociación entre empresas independientes en un mercado libre. En este contexto, el retorno básico que recibirá cada participante correspondería al precio mas bajo que un vendedor independiente razonablemente aceptaría dadas las circunstancias, y el precio mas alto que un comprador estaría dispuesto a pagar. Cualquier discrepancia entre esas dos figuras resultaría en una ganancia residual por la cual negociarían las empresas independientes. Este análisis residual podría dividir esta ganancia basándose en cualquier factor relevante para las empresas asociadas que pudiera indicar cómo es que las empresas independientes podrían dividir la diferencia entre el precio mínimo del vendedor y el precio máximo del comprador.

Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación.

Este método se determina la utilidad de operación que hubiera obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, con base a la rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

Este método determina el margen de utilidad neta relativa a una base apropiada (costos, ventas, activos, flujos de efectivos, etc.) que obtiene un contribuyente de una operación controlada, en otras palabras, determina el pago "arm's-length" para una transacción controlada por referencia a medidas objetivas de rentabilidad (indicadores financieros) derivadas de contribuyentes no controlados que realizan actividades de negocios similares con otros contribuyentes independientes bajo circunstancias comparables.

Para que este método se aplique confiablemente, al margen neto de un contribuyente por una transacción controlada debe establecerse, de preferencia, en base al margen de utilidad que ese mismo contribuyente o uno independiente obtiene en transacciones comparables no controladas. Se requiere de un análisis funcional para determinar si las operaciones de la compañía asociada, o en su caso de la independiente, son comparables y qué ajustes son necesarios para obtener resultados confiables.

Los lineamientos de la OCDE clasifican a los tres primeros métodos de transacciones tradicionales y a los tres últimos como métodos de utilidad transaccional.

Métodos alternativos.

Cuando por alguna razón no se pueda aplicar alguno de los métodos anteriormente descritos, ya sea por falta de información confiable o de información en absoluto, internacionalmente se permite la aplicación de métodos alternativos.

Los lineamientos de la OCDE indican que mientras las autoridades fiscales deben apegarse a estos métodos, los contribuyentes pueden utilizar otros métodos. El uso de estos métodos sólo deben considerarse en las situaciones descritas anteriormente y deberá contarse con la documentación soporte que compruebe que cumple con el principio de Arm's-Lenght y que es el mejor método para determinar el valor de la transacción.

Para dar seguridad jurídica a los contribuyentes que apliquen métodos no regulados en la LISR, existe la posibilidad de solicitar una resolución en materia de precios de transferencia a las autoridades fiscales de los países involucrados. Al respecto según el artículo 34-A del código Fiscal de la Federación, menciona que las autoridades fiscales podrán resolver sobre las consultas que sobre situaciones reales y concretas soliciten los particulares, entendiéndose por autoridad fiscal a la Secretaría de Hacienda, conjuntamente con el órgano fiscal del país involucrado según sea el caso.

EL PRINCIPIO DE “ ARM’S-LENGHT”

La determinación del mejor método.

Ahora se expondrá cual de los métodos es mejor para cada situación. Es necesario mencionar que la determinación de los precios de transferencia para fines fiscales no es una ciencia exacta y que cada transacción puede tener un método distinto que mejor determine si el mismo cumple con el principio del Arm's-Lenght. A este respecto los lineamientos de la OCDE establecen que ningún método es el adecuado para todas las situaciones y que la aplicación de algún método en particular no debe descartarse.

En México no existe disposición alguna que regule la forma de determinar el mejor método, lo cual puede ocasionar cierta inseguridad jurídica para el contribuyente, ya que este podría utilizar alguno de los métodos y las autoridades otro, llegando a resultados distintos. Los contribuyentes pueden tener dificultades cuando las autoridades propongan el uso de una metodología distinta a la que uso el contribuyente, esta situación se puede dar por la complejidad de los hechos evaluados, resultando que el contribuyente más honesto puede tener un error o las autoridades fiscales mejor intencionadas pueden llegar a una conclusión errónea sobre los hechos. Debemos contemplar como abogados donde quedaría el principio de legalidad, punto que en el último capítulo del presente trabajo será tocado.

A este respecto, los multicitados lineamientos alientan a las autoridades a ser flexibles en su evaluación y no solicitar a los contribuyentes una precisión irreal en relación a los hechos y a las circunstancias, así como, a tomar en cuenta el juicio comercial del contribuyente sobre la aplicación del principio del arm's-length, con el objeto de que el análisis del precio de transferencia esté relacionada con la realidad de negocios.

La legislación americana incorpora la regla del "mejor método". Esta regla establece que el resultado arm's-length de una transacción controlada debe determinarse mediante el método que permita la medición más exacta de un resultado arm's-length bajo los hechos y circunstancias de la transacción en cuestión. En la aplicación de esta regla debe tomarse en cuenta la exactitud y lo detallado de la información utilizada para aplicar cada método, el grado de comparabilidad entre las transacciones controladas de las que no lo son y el número, magnitud y exactitud de los ajustes requeridos para aplicar cada método.

Como podemos observar, la determinación del mejor método es más una evaluación del tipo conceptual que de tipo numérico. Así mismo, aunque no esta incorporada en nuestra legislación, es una regla práctica que tiene un fundamento de negocios y por tanto, es aplicable en todo el mundo, además de contar con la ventaja que los estudios que apliquen esta regla y hechos en nuestro país por operaciones con partes relacionadas en los Estados Unidos de América (el mayor socio comercial de nuestro país) Cumplirían con los requisitos de ese país, evitando a los grupos incurrir en el gasto de realizar estos estudios dos veces bajo lineamientos distintos.

Adicionalmente, la OCDE considera que los métodos de transacción tradicional son preferibles a los de utilidad transaccional para determinar si un precio está determinado conforme a "arm`s-length".

Existen casos en los que los métodos de transacción tradicional no puede aplicarse confiablemente o no puede aplicarse del todo, estos casos se dan cuando la información sobre transacciones no controladas es insuficiente, cuando los datos se consideran poco confiables o debido a la naturaleza de la situación de negocios. Sin embargo estos hechos también deben evaluarse en los métodos de utilidad transaccional, ya que puede que los primeros métodos requieran de ajustes mas exactos y confiables que los segundos.

Consideremos el siguiente ejemplo:

CM es una compañía mexicana que desarrolla, produce y vende equipos de comunicación. CE es la subsidiaria europea de CM. CE es una compañía establecida que lleva a cabo actividades de investigación y desarrollo muy intensas y desarrolla, produce y vende equipo de comunicaciones en Europa. Existen muchas transacciones entre CM y CE. CM concede licencias de tecnología valiosa que ha desarrollado para que CE use en el mercado Europeo, pero la misma operación se da en el sentido inverso. Cada compañía usa componentes producidos por la otra en algunos de sus productos y compra productos de la otra para venderlos en su mercado.

Se cuenta con información contable detallada de ambas compañías y se puede hacer ajustes para lograrlo un alto grado de consistencia en las políticas contables entre ellas. Asimismo, se puede hacer una asignación de costos, ingresos y activos entre las actividades de negocios con partes relacionadas de las que no lo son. Los gastos relevantes de mercadeo e I&D pueden identificarse y estimaciones de la vida útil de los intangibles están disponibles para que el valor capitalizado de L&D sea calculado.

Es para creer que el valor relativos de estos gastos capitalizados sea sustancialmente distintos el valor relativo de los intangibles. Aún mas, existen comparables que pueden utilizarse para estimar un retorno de mercado para las contribuciones de CM y CE. En base a estos hechos, el método residual de partición de utilidades podría proveer una medida que de un resultado "arm's-length".

Por otra parte, no existen transacciones independientes que involucren activos que sean suficientemente comparables a los transferidos entre CM y CE para permitir usar el método de transacciones comparables no controladas. Se puede identificar compañías comparables en Europa y en México que realizan actividades similares a las de CE y CM; sin embargo, las actividades de ninguna de estas compañías son tan complejas como las de CE y CM y no utilizan los mismos niveles de activos intangibles valiosos que desarrollan ellos mismos. Bajo estas circunstancias, las compañías no controladas pueden ser útiles para determinar un retorno de mercado para las contribuciones ordinarias de CM y CE, pero esos retornos no servirían para reflejar el valor de los activos intangibles empleados por las compañías en cuestión. Por tanto, ninguna de las compañías independientes es suficiente similar para que resultados confiables puedan obtenerse usando el método de precio de reventa, de costo adicionado o de utilidades transaccionales comparables. Aún mas, ninguna compañía independiente puede identificarse que realice actividades suficientemente similares entre ellas para aplicar el método de partición de utilidades. Por todas estas razones, el método que mejor refleja la realidad económica es la residual de partición de utilidades.

DOCUMENTACION Y PENAS

Aspectos generales.

El desarrollo e implantación de la forma de dar cumplimiento a las obligaciones fiscales es hecha por cada país de acuerdo a su propia legislación y procedimientos administrativos. Estas prácticas por lo general buscan:

1. Reducir las posibilidades de no cumplir con las obligaciones fiscales.
2. Proveer ayuda en el cumplimiento de esas obligaciones.
3. Desincentivar el incumplimiento de las obligaciones fiscales.

Para conseguir estos objetivos las leyes y las administraciones tributarias se deben preocupar por definir lo más verazmente posible, las practicas de revisión, la carga de la prueba y el sistema de penalización.

En 1997, la reforma fiscal incluyó la obligación de las personas morales y las personas físicas con actividad empresarial de obtener y conservar 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 determinaron de acuerdo a los montos y contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos.⁷

⁷ LISR artículo 58, fracción XIV.

- a. El nombre, denominación o razón social, domicilio o residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa o indirecta entre las partes relacionadas;
- b. Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente;
- c. Información y documentación sobre las principales operaciones con partes relacionadas y sus montos;
- d. El método aplicado conforme a los aceptados por la LISR, incluyendo la información y documentación sobre las operaciones o empresas comparables.

Cabe aclarar que esta obligación no aplica para contribuyentes que, por sus ingresos realicen pagos provisionales trimestrales. Asimismo, las autoridades sólo podrán ejercitar sus facultades de comprobación por lo que hace a ejercicios terminados.

Si bien esta obligación de documentación no se refiere a partes relacionadas en territorio nacional, los precios de transferencia ciertamente afectan a la asignación de ingresos y deducciones tanto en territorio nacional como en el extranjero. Aunque evidentemente cobra mayor importancia las operaciones con el extranjero al afectar el flujo de recursos en distintas jurisdicciones fiscales, así como la posibilidad del "treaty shopping". Las partes relacionadas que cumplan con estos requisitos de documentación voluntariamente, reducirán el riesgo de que las autoridades fiscales determinen presuntivamente el valor de sus actos o actividades, ya que podrán demostrar que el monto de sus contraprestaciones con partes relacionadas cumplen con el principio de arm's-length.

Ahora bien, como podemos observar, estas disposiciones no son del todo claras respecto a qué documentación en específico se debe conservar, si no que es una disposición más del tipo conceptual. Sin embargo, la legislación americana es más específica a este respecto, pues los documentos requeridos en ese país cubren perfectamente los puntos solicitados por las autoridades mexicanas y además contando con la ventaja que los expedientes hechos de esta manera, serán útiles también en ese país. Esta documentación se divide en dos tipos, documentación principal y documentación soporte.

En los siguientes puntos describiré los documentos que integran estos grupos que se pueden aplicar en nuestro país.

Documentos principales.

Los documentos principales son aquellos que deberán describir de manera completa y exacta el análisis básico de precios de transferencia realizado por el contribuyente. Esta documentación debe incluir lo siguiente:

- Una descripción del negocio del contribuyente, incluyendo un análisis de los factores que afectan la determinación de precios de sus propiedades y servicios.

- Una descripción de la estructura organizacional del contribuyente (incluyendo el organigrama) cubriendo todas las partes relacionadas involucradas en transacciones potencialmente relevantes, incluyendo afiliadas extranjeras cuyas transacciones afectan directa o indirectamente la determinación de precios de bienes o servicios en México.

- Una descripción del método seleccionado y una explicación del por qué ese método fue seleccionado.

- Una descripción de los métodos alternativos que se consideraron y una explicación de por qué es que no fueron seleccionados.
- Una descripción de las operaciones controladas (incluyendo los términos de la venta) y cualquier dato interno utilizado para analizar esas transacciones.
- Una descripción de los comparables que se utilizaron, como se evaluó la comparabilidad, y qué ajustes se hicieron (si es que se hizo alguna).
- Una descripción del análisis económico y las proyecciones utilizadas al aplicar el método.
- Una descripción o resumen de cualquier dato relevante que el contribuyente obtenga después del fin del ejercicio y antes de la presentación de la declaración anual, que ayuden a determinar si el método seleccionado y escogido por el contribuyente se aplico de manera razonable.
- Un índice general de la documentación principal y soporte y una descripción del sistema de contabilidad utilizado para clasificar y acceder la información.

Como podemos observar, esta información cubre los requerimientos de documentación establecidos en México. A este grupo de información se le conoce también como estudio de precios de transferencia e involucra el análisis de los hechos por medio de herramientas como las técnicas de auditoría, procedimientos estadísticos, así como de análisis económico y financiero.

Sin embargo, para realizar este estudio se necesita obtener la información que soporte la investigación y los resultados obtenidos, información de la cual hablaré en el próximo punto.

Documentación soporte.

La documentación soporte es la base para soportar los supuestos, conclusiones y posiciones asumidas en la documentación principal. Los documentos que soportan la documentación principal pueden incluir, mas no se limitan a, los siguientes documentos:

- Libros de contabilidad.

- Estados financieros de la compañía mexicana y de todas Las partes relacionadas en el extranjero que reflejen la utilidad o pérdida de la parte relacionada atribuible a productos o servicios mexicanos.

- Documentos relacionados a los precios, tales como documentos relacionados con transacciones involucrando productos o servicios iguales o similares proporcionados por la compañía mexicana o por una compañía relacionada residente en el extranjero con partes relacionadas o no; documentos de exportación y embarque; contratos de comisiones; documentos relacionados con instalaciones para la producción o ensamblaje; facturas de compra; manuales de servicio y de operación; correspondencia relacionada con la negociación de los precios intercompañías; documentos relacionados con el valor y la propiedad de los activos intangibles; documentos relacionados con el costo de los bienes vendidos, gastos de ventas directos e indirectos, gastos generales y de administración y otros gastos.

- Documentación propia de la compañía mexicana y de partes relacionadas presentada a las autoridades fiscales de otros países.

- Registros de préstamos, servicios, y otras transacciones distintas a las de ventas.

En este caso el problema se podría presentar, una vez más, en la naturaleza de los activos intangibles, es decir, en el caso de una venta de mercancías se tendrían los bienes en si, listas de precios, publicidad, pedimentos anuales, solicitudes y facturas de compra, etc., mientras que para las transacciones que involucran a los intangibles no se cuenta con la mayoría de estos documentos.

En este caso los documentos relacionados con los precios aplicables son, entre otros:

- Contratos de licencia o de cesión de derechos.
- Registros de patentes que soporten la propiedad y protección de los intangibles.
- Manuales de operación que indiquen la existencia de un conocimiento industrial o comercial valioso.
- Comunicaciones internas que revelen los beneficios obtenidos por el uso de los activos en cuestión (reportes de desempeño).
- Publicaciones en revistas especializadas referentes a los conocimientos utilizados, posición de la marca en el mercado.
- Documentación referente a actualizaciones, mejoras, y soporte técnico relacionado con el activo intangible.

- Fotografías o videos de los centros de investigación y desarrollo que muestren activos involucrados (maquinaria, equipo, personal, etc.).
- Información relacionada con sus principales competidores y de la industria en general.

Factores que soportan la razonabilidad del precio

El aspecto principal que enfrenta un contribuyente respecto a la determinación de los precios de transferencia, es el de establecer que se aplique el mejor método de determinación de precios dadas las circunstancias. En esta situación, cuatro factores deben tomarse en cuenta principalmente para determinar que el mejor método bajo las circunstancias es razonable:

- La experiencia y conocimiento del contribuyente, incluyendo a los miembros del grupo empresas de que se trata.
- Las pruebas de que se examinó la información disponible y de una manera razonable. Un contribuyente debe realizar una búsqueda razonable de información necesaria para determinar qué método debe emplearse y cómo debe de aplicarse. Aún más, un contribuyente debe utilizar la información confiable más actualizada que sea disponible antes de que se presente la declaración anual. A este respecto, los gastos incurridos para la recolección de datos en relación al monto de la transacción determinada, es un factor que debe tomarse en cuenta al determinarse un enfoque adecuado de la búsqueda de datos.

- El medio por el cual se comprueba que el contribuyente se basó razonablemente en el análisis o estudio hecho por un profesional calificado para conducir tal estudio (ya sea un contador, abogado o economista). El que el profesional sea un empleado o parte relacionada no es un factor determinante para evaluar la confiabilidad del estudio o análisis, siempre y cuando este sea objetivo, completo y bien razonado. Esa confianza es razonable si el contribuyente le proporcionó al profesional toda la información relevante referentes a las transacciones controladas en cuestión. Un estudio de precios de transferencia que fue debidamente fundado en un año anterior puede ser razonablemente confiable si las circunstancias y factores relevantes no han cambiado o si el estudio se modificó apropiadamente para reflejar esos cambios.

- En caso que el contribuyente intente determinar un resultado arm's-length usando más de un comparable no controlado, si el contribuyente arbitrariamente selecciono un resultado que corresponda el punto extremo del rango de resultados derivados de los comparables no controlados, ya que, generalmente no será el más cercano a un valor que cumpla con el principio del arm's-length. Además de soportar que los comparables no controlados que el contribuyente utilizó para determinar los resultados arm's-length son los adecuados.

Respecto a este último punto, la medida más confiable para evaluar la calidad de los datos es asegurarse de que las características de los datos empleados son consistentes con los hechos de los contribuyentes. En otras palabras, los factores deben corresponder a los datos y viceversa. Esto se da si los datos son "exactos y completos" (factor 1) y si tiene "confiabilidad en los supuestos" (factor 2).

Para el factor 1, el grado en que la fuente de datos corresponde a la industria del contribuyente y los estándares para reportar la información financiera son la base para medir la calidad de los datos. Por ejemplo, al evaluar una transacción entre partes relacionadas, el contralor de una compañía recomienda utilizar la información de una operación aislada con otras partes relacionadas. El gerente de impuestos puede argumentar que esta comparación es la más confiable debido a que los factores de las dos transacciones son sustancialmente similares y que hay mucha información en la cual basar el análisis. Sin embargo, el contador cuestiona la confiabilidad de esta fuente de información. Los datos pueden no ser confiables debido a que ambas transacciones en el análisis comparativo son entre las partes relacionadas. Por lo tanto, la capacidad para corroborar los resultados de la parte relacionada interna se pierde y el valor de la transacción con la parte relacionada como un comparable se vuelve vulnerable.

Para el factor 2, que es el recíproco del factor 1, los hechos del contribuyente deben corresponder a los datos utilizados. El factor clave en este caso son los supuestos utilizados en el análisis. Esto es, los supuestos deben corresponder a los hechos, los que a su vez deben corresponder a los datos para que provean una medida apropiada. Por ejemplo, si el contribuyente ha operado en México por varios años y tiene un porcentaje del mercado significativo, un análisis económico basado en el supuesto de penetración de mercado puede ser cuestionable a que los hechos no corresponden a los supuestos hechos para los datos. Por lo tanto, para asegurar la calidad de los datos que respaldan en análisis, los supuestos que lo soportan deben corresponder a los hechos.

RESOLUCIONES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El Código Fiscal de la Federación prevé la posibilidad de que las autoridades fiscales resuelvan consultas que promuevan los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 64-A de la LISR⁸. Estas resoluciones deberán ser resueltas por las autoridades fiscales en un plazo de 8 meses, a partir de que el contribuyente proporcione los elementos necesarios para estos efectos⁹. En los estados Unidos de América esta opción se encuentra regulara en el "IRS Revenue Procedures" 91-22.

⁸ CFF 34-A. "Las autoridades fiscales podrán resolver consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 64-A de la LISR. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga tratado para evitar la doble tributación. En este último caso, las autoridades fiscales podrán discrecionalmente condonar total o parcialmente los recargos, siempre que las autoridades competentes del otro país no reintegren o devuelvan las cantidades a título de interés y hayan devuelto el impuesto correspondiente.

Las resoluciones emitidas en los términos de este artículo, podrán surtir efecto hasta por los cuatro ejercicios fiscales siguientes a aquel en que se otorgen, pudiendo las autoridades fiscales autorizar que las mismas surtan efectos hasta por los cuatro ejercicios inmediatos anteriores.

La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las autoridades objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables"

⁹ CFF 37. "Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se modifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte resolución, o bien esperar a que esta se dicte.

El plazo para resolver las consultas a que se hace referencia el artículo 34-A será de 8 meses. Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos para resolver, el término empezará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido".

Procedimientos para el programa de los APA en los Estados Unidos¹⁰

Estas resoluciones son analizadas en los lineamientos de la OCDE bajo el nombre de "Advanced Pricing Agreement" o APAs (Acuerdos de precios por adelantado o precios negociados), siendo este el nombre con el que se les conoce internacionalmente. Un APA es un acuerdo que determina, transacciones controladas por adelantado, un grupo de criterios apropiados (e.g. métodos, comparables y los ajustes apropiados a estos, supuestos críticos en relación a sucesos futuros) para la determinación de los precios de transferencia para esas transacciones por un periodo determinado de tiempo. Formalmente, un APA debe iniciarse por el contribuyente y requiere de negociaciones entre el contribuyente, ya sea una o más empresas asociadas, y las autoridades fiscales de uno o más países. Cuando tales negociaciones sólo se están llevando a cabo con un país se les conoce como unilaterales, consecuentemente cuando es con dos países se les llama bilaterales y multilaterales cuando varios países se encuentran involucrados. La finalidad de estos acuerdos es el de complementar los mecanismos, administrativos, judiciales y de tratados, tradicionales para resolver disputas sobre precios de transferencia. Los procesos para su obtención están diseñados para llegar a un acuerdo entre las partes respecto a una metodología de precios de transferencia adecuada, la naturaleza de las transacciones involucradas y los resultados por la aplicación del método acordado. Sin embargo, en ciertos casos un APA puede cubrir sólo los dos primeros puntos.

Dado que estas resoluciones pueden cubrir un periodo de tiempo a futuro, uno de los aspectos fundamentales es el determinar que tan específico se puede ser a este respecto, por ejemplo, en cuanto a cubrir determinada metodología o resultados más específicos.

¹⁰ Jerárquicamente este ordenamiento se encuentra bajo el "Internal Revenue Code" y sus Reglamentos.

En general, se debe tener cuidado con un APA cubre más allá de la metodología, el modo de su aplicación y los supuestos críticos, ya que conclusiones más específicas llevaría a basarse en predicciones o pronósticos sobre eventos futuros. Por ejemplo, no sería apropiado especificar una fórmula de partición de utilidades entre empresas asociadas si se espera que la adjudicación de funciones entre las empresas sea inestable. Sin embargo, sería posible aceptar una fórmula de partición de utilidades si el papel de cada empresa estuviera relacionada con los supuestos críticos.

Cuando se trata de transacciones internacionales, los APAs bilaterales o multilaterales pueden ser una buena opción para el contribuyente, ya que , elimina las posibilidades para doble tributación, es equitativo para las autoridades fiscales y para los contribuyentes involucrados, asimismo, proporciona a estos últimos certidumbre jurídica en sus operaciones. A este respecto, también hay que mencionar que el negociar con más de una autoridad fiscal es tardado y costoso tanto por los derechos que hay que pagar a cada uno de los países por la consideración de estos acuerdos, como por los honorarios de profesionales expertos que hagan la gestión y resuelvan aspectos técnicos de la misma.

Los APAs difieren de varias formas de las consultas específicas que las autoridades fiscales emiten normalmente para los contribuyentes. Una resolución en materia de precios de transferencia generalmente tiene que ver con hechos, mientras que las consultas tradicionales tienden a limitarse a contestar preguntas de naturaleza legal basadas en hechos presentados por el contribuyente. Los hechos relacionados con una consulta específica puede no ser cuestionados por las autoridades fiscales, mientras que en un APA los hechos están sujetos aún a ser investigados y analizados de manera extensiva.

Como conclusión del proceso de resolución de precios de transferencia, las autoridades fiscales emitirán una confirmación a las empresas asociadas a su jurisdicción, estableciendo que ninguna determinación presuntiva en materia de precios de transferencias se hará mientras que el contribuyente siga los términos de los acuerdos.

Generalmente las administraciones fiscales involucradas en el APA buscaran la manera de monitorear que los contribuyentes cumplan con lo acordado en la resolución, esto normalmente es hecho de una de las siguientes dos maneras. La primera es requerirle al contribuyente que presente una declaración demostrando el cumplimiento de los términos y condiciones de la resolución y que los supuestos críticos siguen vigentes. La segunda opción es que las autoridades fiscales continúen examinando a los contribuyentes como parte del ciclo normal de auditorías pero sin cuestionar la metodología. Cabe mencionar que en la legislación mexicana todavía no se especifica cuál será el procedimiento para verificar el cumplimiento de las resoluciones en materia de precios de transferencia.

En los Estados Unidos de América se establece la posibilidad de que los contribuyentes antes de solicitar un APA, tengan una junta con las autoridades fiscales para exponer las circunstancias en las que están operando, los análisis y las metodologías¹¹. La Resolución Miscelánea en México también prevé la posibilidad de que previamente a la presentación de la solicitud del APA se tengan pláticas informales con las autoridades fiscales sin necesidad de identificar al contribuyente.¹²

Al solicitar a la Dirección General de Asuntos Fiscales Internacionales, su consideración para la emisión de una resolución en materia de precios de transferencia se debe anexar información sobre el contribuyente, sus partes relacionadas y su forma de hacer negocios.¹³

¹¹ IRS Rev. Proc. 91-22. Sec 4. Conferencia previa a la solicitud. "Algunos casos no clasifican para una APA. Incluso en casos aplicables, no todas las solicitudes requerirán del mismo grado de información de los hechos y de análisis económico o legal. Por lo tanto, el contribuyente puede solicitar una o varias conferencias para explorar informalmente la factibilidad de un APA. Esta conferencia previa a la solicitud aclara que datos, documentación y análisis podrían ser necesarios; la necesidad de un experto independiente; la factibilidad del método de precios de transferencia propuesto; la posibilidad de un acuerdo entre autoridades competentes; la agenda del servicio y el método para coordinar y evaluar la solicitud con otros oficiales del servicio."

¹² RM 1998. Regla 2.11.3. "Los contribuyentes podrán previamente a la presentación de la solicitud de resolución a que se refiere el artículo 34-A del código a analizar conjuntamente con la Dirección General de Asuntos Fiscales Internacionales, la información y metodología que pretenden someter a consideración de esa Dirección General, sin necesidad de identificar al contribuyente o a sus partes relacionadas."

¹³ RM 1998. Regla 2.12.2. "Para de efectos del artículo 34-A del código, a la solicitud de resolución a que se refiere dicho precepto deberá anexarse a la siguiente información y documentación:

A. Información general:

1. El nombre, la denominación o razón social, del domicilio fiscal, la clave del RFC, el número de identificación fiscal y el país de residencia de:
 - (a) El contribuyente, indicado, en su caso, si tiene sucursales en territorio nacional.
 - (b) Las personas residentes en México en el extranjero que tengan participación directa o indirecta en el capital social del contribuyente, anexado copia del registro de acciones nominativas previsto en el artículo 128 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.
 - (c) Las personas relacionadas residentes en México, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente.
 - (d) Las personas relacionadas residentes en el extranjero, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente.
2. Cuando el contribuyente forme parte de un grupo multinacional, se deberá proporcionar descripción de las principales actividades que realizan las empresas que integran dicho grupo, incluyendo el lugar o lugares donde realizan las actividades, describiendo las operaciones celebradas entre el contribuyente y las empresas relacionadas que formen parte del mismo grupo de interés, así como un organigrama donde se muestre la tendencia accionaria de las empresas que conforman el citado grupo.
3. Copia de los estados de posición financiera y de resultados, incluyendo una relación de los costos y gastos incurridos por el contribuyente, y de las personas relacionadas residentes en México o en el extranjero que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente, así como de sus declaraciones anuales normales y complementarias de ISR del contribuyente, correspondientes a los 3 ejercicios inmediatos anteriores a aquél por el que se solicite la expedición de la resolución. Los contribuyentes que dictaminen los estados financieros para efectos fiscales, el lugar de presentar los estados de posición financiera y de resultados a que se refiere el párrafo anterior, deberán anexar copia del dictamen, así como de los estados financieros dictaminados y sus anexos respectivos.
4. Copia en idioma español de los contratos, los acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y las empresas relacionadas con el mismo, residentes en México o en el extranjero, incluyendo, entre otros, los contratos de arrendamiento y comodato.
5. Fecha de inicio y de terminación de los ejercicios fiscales de las personas residentes en extranjero relacionadas con el contribuyente, que tengan una relación contractual o de negocios con esta última.
6. Moneda en la que se pactan o pactaron las principales operaciones entre el contribuyente y las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con él.

B. Información específica:

1. Las transacciones u operaciones por las cuales el contribuyente solicita una solución particular, proporcionando sobre las mismas, la información siguiente:
 - (a) Descripción detallada de las funciones o actividades que realizan el contribuyente y las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con ella que mantengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente, incluyendo una descripción de los activos y riesgos que asumen cada una de las personas.
 - (b) El método o métodos que propone el contribuyente, para determinar el precio o monto de la contraprestación de las operaciones celebradas con las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con ella, incluyendo a los criterios y demás elementos objetivos para considerar que el método es aplicable para dicha empresa. Adicionalmente, el contribuyente deberá presentar los estados de resultados a que se refiere el número tres del rubro A de esta regla, aplicando el método o métodos propuestos para determinar el precio o monto de la contraprestación en las operaciones celebradas con las personas relacionadas. Así mismo, se anexará copia del estado de resultados proyectados para el o los ejercicios por los cuales solicita la resolución aplicando el método o métodos propuestos.
2. Información financiera, en su caso, sobre empresas no relacionadas comparables, considerando para efecto de llevar a cabo dicha comparación, las funciones, las actividades, así como los activos y riesgos tanto a las empresas no relacionadas como del contribuyente.

Así mismo se deberá pagar los derechos correspondientes al trámite de acuerdo a la Ley Federal de Derechos.¹⁴ En nuestro país vecino del norte también se considera el cobro de una cuota por la solicitud del APA¹⁵, así como la requisición de información similar para la solicitud¹⁶.

-
3. Especificar si las personas relacionadas con el contribuyente, residentes en el extranjero, se encuentran sujetas al ejercicio de las facultades de comprobación en materia de precios de transferencia, por parte de una autoridad fiscal y, en su caso, describir la etapa que guardan la revisión correspondiente. Así mismo, se deberá informar si dichas personas residentes en el extranjero están dirimiendo alguna controversia de índole fiscal en materia de precios de transferencia ante las autoridades o los tribunales y, en su caso, la etapa en la que se encuentra dicha controversia. En el caso de que exista una resolución por parte de la autoridad competente o que se haya obtenido una sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes, se deberán proporcionar los elementos sobre salientes y los puntos resolutivos de tales resoluciones.”

¹⁴ LFD. Artículo 53-G “Por el estudio y trámite de cada solicitud de resolución relativa a los precios o montos de las contraprestaciones entre partes relacionadas, se pagarán derechos conforme a la nota de \$4,000.00.”

Artículo 53-H “ Por cada revisión del informe anual sobre la aplicación de las resoluciones a que se refiere el artículo anterior, se pagará derechos conforme a la cuota de \$800.00.”

¹⁵ ISR Revenue Procedures 91-22. Sec.5 Contenido de las solicitudes de los APA. No.14. Honorarios del usuario: Los honorarios de los usuarios por cada solicitud y cada renovación es US\$5,000.

¹⁶ IRS Rev. Proc. 91-22.Sec.5. Contenido de las solicitudes de los APA. No 03. Puntos legales y de hechos generales para todas las metodologías de precios de transferencia propuestas, No. 04. Elementos de hechos específicos para metodologías de precios de transferencia propuestas, distintas a los acuerdos de partición de costos y No. 05.Elementos de hechos específicos para un acuerdo de partición de costos.

Carga de la prueba en caso de auditoría fiscal.

En este apartado, no pretendo dar una guía de defensa en caso de la determinación presuntiva por parte de las autoridades fiscales, sino el de mencionar los elementos que se deben tomar en cuenta para que, en el caso de una auditoría por parte de las autoridades fiscales en materia de precios de transferencia, se pueda justificar las acciones tomadas por el contribuyente.

La LISR establece la facultas a las autoridades fiscales de determinar en forma presuntiva los ingresos y deducciones para efectos fiscales cuando se cumplan con el principio de arm's-length¹⁷. Sin embargo, por lo novedoso de estos conceptos en la legislación mexicana, tanto los contribuyentes, como la autoridad deberán buscar los elementos para probar que se está dando cumplimiento a las obligaciones relativas a los precios de transferencia. El contar con estos elementos dará mayor certidumbre a los contribuyentes de que sus operaciones no serán sujetas a un ajuste por parte de las autoridades fiscales y a las autoridades, que los ingresos o deducciones determinadas presuntivamente, son relativamente aplicables.

Para poder soportar el cumplimiento de estas reglas debemos entender como es que se puede probar esta situación. En este punto cabe mencionar lo que la doctrina jurídica entiende por el concepto "prueba". Existen varias definiciones, resumidas por el licenciado Agustín Gutierrez Espinoza¹⁸

¹⁷ LISR-64-A segundo párrafo: "En caso contrario (de que no se determinen los precios y contraprestaciones de acuerdo con lo establecido en la misma ley), las autoridades fiscales podrán 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, considerando para esas operaciones los precios y montos de las contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que estas sean con personas morales, residentes en el país o el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes o bases fijas en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos."

¹⁸ Ponencia: Carga de la prueba en materia de precios de transferencia. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública. A.C., México, D.F., 29 y 30 de Mayo de 1997.

Entre las diferentes definiciones encontramos:

- “Se llama prueba todo procedimiento empleado para convencer al juez de la verdad de un hecho”. (Planiol)
- “La prueba es la demostración legal de la verdad de un hecho”.(Laurent)
- “La averiguación que se hace en juicio de una cosa dudosa; o bien, el medio con que se muestra y hace patente la verdad o falsedad de alguna cosa”.(Joaquín Escriche)
- “La prueba es la obtención del cercioramiento del juzgador acerca de los hechos discutidos y discutibles, cuyo esclarecimiento resulta necesario para la solución del conflicto sometido a proceso”.(José Ovalle Favela)

Una vez definido lo anterior, es necesario determinar el objeto de la prueba o en términos más sencillos ¿para qué es prueba? El CFPC establece que serán sujetos a prueba los hechos u los usos o costumbres en que se funde el derecho¹⁹. En cuanto al derecho extranjero, y en relación, a lo expuesto anteriormente, requerirá de interpretación y aplicación por el juzgador mexicano, más no será objeto de prueba en sí²⁰.

Ahora bien, el paso siguiente es el establecer en quien recae la carga de la prueba, o en otras palabras ¿quién debe probar? Esto es la obligación que tiene toda persona de presentar evidencia de que es cierto lo que sostiene o alega.

¹⁹ CFF art.235 Deberá valorar las pruebas con prudente arbitrio judicial.

²⁰ CFPC artículo 86bis primer párrafo: “El tribunal aplicará el derecho extranjero tal como lo harían los jueces o tribunales de estado cuyo derecho resultare aplicable, sin perjuicio de que las partes puedan alegar la existencia y contenido del derecho extranjero.”

Así pues, el CFPC obliga al actor a probar los hechos que motivan su acción y al reo a probar por separado sus excepciones²¹. Sin embargo, al aplicar el principio de que “el que niega no está obligado a probar”, se debe tener en cuenta las excepciones establecidas en el multicitado CFPC²².

Así mismo, el artículo 68 del CFF²³ establece que las autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado niegue lisa y llanamente, a menos que tal negativa implique la afirmación de otro hecho. Para estos efectos debe tenerse en cuenta que en los juicios que se tramiten entre el Tribunal Fiscal de la Federación o en el recurso de revocación no se admiten las pruebas testimoniales ni confesionales de las autoridades²⁴. Cuando estas consistan en la absolución de posiciones.

En este orden de ideas, podemos afirmar que la carga de la prueba recae, en primera instancia, en las autoridades fiscales y que es de derecho del que opone excepciones a sostener su defensa. Pero las autoridades gozan de una presunción de validez y legalidad de sus actos y resoluciones lo cual puede traducirse en ocasiones, en la inequidad de presunción contra un contribuyente, y luego se le da el privilegio de demostrar que es inocente.

Por último, comentaré sobre los medios de prueba o ¿con que se prueba? Estos medios de prueba pueden ser materiales (documentos, fotografías, registros, etc.) o bien consistir en conductas humanas (confesiones, declaraciones, dictámenes periciales, inspecciones, informes de autoridad o terceros, etc.). En específico, en materia de precios de transferencia, la documentación descrita en los puntos anteriores.

²¹ CFPC artículo 81. “El actor debe probar los hechos constitucionales de su acción y el reo de sus excepciones.”

²² CFPC Artículo 82: “El que niega sólo está obligado a probar:

1. Cuando la negación envuelva la afirmación expresa de un hecho;
2. Cuando se desconozca la presunción legal que tenga a su favor el colitigante, y
3. Cuando se desconozca la capacidad.”

²³ CFF 68. “Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumen legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.”

²⁴ CFF 230 y 130, respectivamente.

Es necesario aclarar que resulta muy difícil comprobar el cumplimiento de las normas de precios de transferencia sin contar con documentación que pruebe sus operaciones y las diferencias con otras comparables, producidas en el momento en que las mismas se llevaron a cabo (documentación contemporánea). Esta es la razón por la cual los contribuyentes deben esmerarse en producir y conservar pruebas de que se cumple con estas reglas, tanto en transacciones nacionales como en internacionales.

Penas aplicables

Existe un tipo de contribución al estado constituido por lo que el CFF define como "Contribuciones Accesorias", que más bien son accesorias de las contribuciones y particularmente de la naturaleza de estas (CFF art.2). Estas contribuciones se integran por los recargos, actualizaciones, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por cheques no pagados. A continuación analizaré las consecuencias de no cumplir con las obligaciones descritas anteriormente.

Estas penas tienen diversas naturalezas. Por ejemplo, la actualización y los recargos tienen el mismo origen que la práctica comercial de cobrar intereses al deudor que se ha demorado en el pago de sus obligaciones pecuniarias. En caso de que las autoridades fiscales determinaran que el valor de los precios de transferencia no corresponde a las contraprestaciones que se hubieran pactado entre partes independientes, la diferencia no enterada deberá pagarse con actualización y recargo.

En cuanto a las multas^{24bis}, las podemos definir como las sanciones económicas que la autoridad hacendaria impone.

^{24bis} MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES.

"Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan posibilidad de fijar su monto o cuantía tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal: el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.

De este tipo de penas podemos empezar por aclarar que la documentación referente a la determinación de los precios de transferencia, se considera como parte de la contabilidad en los términos del CFF²⁶. Una vez establecido esto, se impone una sanción que puede ir de \$95 a \$2,230²⁷ por no cumplir con la documentación requerida.

Así mismo, se establecen multas del 50% de las contribuciones omitidas actualizadas cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió y de un 70% a un 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas en los demás casos. Esta multa podrá disminuir en un 50% si se cuenta con la documentación que soporte la determinación de los precios de transferencia.

En el caso de pérdidas, se aplica el mismo descuento, cuando se haga una determinación presuntiva por parte de las autoridades fiscales, la multa será del 15% al 20% de la diferencia que resulte cuando las pérdidas declaradas sean mayores a las realmente sufridas, en vez del 30% al 40% establecidos si no se cuenta con la documentación requerida²⁸.

Amparo en revisión 900/94.-Jovita González Santana.-22 de Mayo de 1995.-Unanimidad de nueve votos.- Ponente: Juan Díaz Romero.- Secretario: Salvador Castro Zavaleta.

Amparo en revisión 928/94.-Comerkin. S.A. de C.V.- 29 de Mayo de 1995.- Unanimidad de nueve votos.- Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez.- Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

El tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinte de Junio de 1995, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros, aprobó, con el número 10/1995(9ª.) tesis de jurisprudencia que antecede; y determino que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla.-México, D.F., a veinte de junio de mil novecientos noventa y cinco.

²⁶ El CFF en el artículo 28 establece "Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obligen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aún cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes".

²⁷ CFF 84, fracción II. Cantidades actualizadas hasta el mes de Enero de 1998.

²⁸ CFF 76 "Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de las contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, se aplicarán las siguientes multas:

- I. El 50% de las contribuciones omitidas, actualizadas, cuando el infractor las pague junto con los accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que se omitió.
- II. Del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas, en los demás casos.

...Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda.

Tratándose de la omisión en el pago de contribuciones debido al incumplimiento de las obligaciones previstas en los artículos 64-A y 74, antepenúltimo párrafo de la LISR, las multas serán un 50% menores de lo previsto en las fracciones I y II de este artículo. En el caso de las pérdidas, cuando se incumpla con lo previsto en los citados artículos, la multa será del 15% al 20% de la diferencia que resulte cuando las pérdidas fiscales declaradas sean mayores a las realmente sufridas. Lo previsto en este párrafo será aplicable, siempre que se

Aún más, la LISR^{28bis} establece que el no cumplir con la documentación sobre la determinación de los precios de transferencia en pagos al extranjero se hace que los pagos realizados se consideren como no deducibles²⁹.

Cabe aclarar que en caso de los pagos hechos a empresas afiliadas con residencia con jurisdicciones de baja imposición fiscal, la autoridad presume a priori que no cumplen con el principio de arm's-length y que por tanto no son deducibles, es decir, la carga de la prueba está en el contribuyente³⁰. Por tanto, es indispensable contar con un estudio que pruebe lo contrario y así, poder hacer deducibles esos pagos, excepto si se comprueba que dicha sociedad no es parte relacionada en los términos de la LISR³¹.

haya cumplido con las obligaciones previstas en los artículos 58, fracción XIV y 112, fracción XII de la LISR."

^{28bis} MULTAS FISCALES EXCESIVAS SON INCONSTITUCIONALES. (Jurisprudencia. Novena época. Volumen III FEBRERO. Página 322). De la lectura del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, se aprecia que en ningún momento se faculta a la autoridad que debe imponer las sanciones para tomar en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la conveniencia de destruir prácticas evasoras, en relación con la capacidad económica del infractor, sino que el monto de la infracción esté en relación directa con la causa que originó la infracción y con el momento que debe cubrirse sosodicha multa, estableciendo porcentajes fijos. Lo anterior encuadra con el concepto constitucional de multa excesiva, pues con este proceder el legislador de ninguna manera permite a la autoridad calificadora de la sanción, su individualización para la fijación del monto de la misma. Si bien es cierto que el artículo 22 constitucional no establece un límite para la imposición de una multa, también lo es que para que esta no resulte excesiva, es indispensable que el precepto secundario le otorgue a la autoridad sancionadora, la facultad de determinar y valorar por sí misma, las circunstancias que se presenten en cada caso en que exista infracciones a las disposiciones fiscales, lo cual no sucede cuando la ley establece multas fijas, como son las previstas por el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación. En estas condiciones, debe concluirse que la multa resulta excesiva y por ende inconstitucional, cuando la misma se establece en un porcentaje invariable y en su imposición no se pueden tomar en consideración los elementos citados.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 34/91.-Integración Electrónica y Sistemas, S.A de C.V.- 30 de Agosto de 1991.-Unanimidad de votos.- Ponente: Ana María Yolanda Ulloa de Rebollo.- Secretario: José Manuel Torres Pérez.

Amparo directo 22/95.-Gloria Márquez Hernández.- 14 de Septiembre de 1995.- Unanimidad de votos.- Ponente: Norma Fiallega Sánchez.- Secretario: José Manuel Torres Pérez.

²⁹ LISR 24: "Las deducciones autorizadas en este título deberán reunir los siguientes requisitos:

V. Que se cumplan las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esta obligado en los términos del artículo 58 de esta ley."

³⁰ LISR 25: "No serán deducibles:

XXIII. Los pagos hechos a sociedades o entidades ubicadas o residentes, en jurisdicciones de baja imposición fiscal, salvo que demuestren que el precio o monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables."

³¹ La RM desde 1997 establece en la regla 3.7.27. "Para efectos del artículo 25, fracción XXIII de la LISR, no será necesario comprobar que el precio o monto de la contraprestación pagada a sociedades o entidades ubicadas o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal es igual al que hubieran pagado partes no relacionadas en operaciones comparables, cuando el contribuyente residente en el territorio nacional acredite

Finalmente, si las autoridades fiscales llegaran a determinar que la contraprestación pactada no cumple con el principio arm's-length y ajustaran presuntivamente los precios o contraprestaciones, el contribuyente no tendría manera de probar que sí se cumple con las disposiciones relativas.

Ahora bien, es necesario recordar que las transacciones siempre tiene por lo menos dos participantes (el que recibe la contraprestación y el que la paga) y que, por lo tanto, debemos estar conscientes también de las penas aplicables en otras jurisdicciones fiscales involucradas. En este caso, haré mención a las penas aplicables por no cumplir con las reglas sobre la determinación de precios de transferencia en los Estados Unidos de América por ser el mayor socio comercial de México.

Aparte del ajuste por el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales estadounidenses, la sección 6662 del Internal Revenue Code establece las penas relacionadas con exactitud al determinar el impuesto. Esta sección aplica al monto no pagado de impuestos requeridos de ser declarados, de un 20% de tal monto.-

Este porcentaje se aplicará a todos los montos no declarados provenientes de negligencia u omisión³² de reglas o reglamentaciones y toda omisión sustancial³³ de pago de impuesto sobre la renta, entre otros.

Así mismo, se prevé la posibilidad de reducir el monto omitido a ser considerado para que se cause la multa del 20% si la omisión es atribuible a:

que dicha sociedad o entidad no es parte relacionada en los términos del penúltimo párrafo del artículo 64-A de la propia ley.

³² IRC Sec. 6662: "Para estos efectos se entiende por negligencia cualquier falla de hacer un esfuerzo razonable por cumplir las reglas de este título y el término omisión incluye falta de cuidado, indiferencia u omisión internacional."

³³ IRC Sec. 6662: "Para estos efectos, se entiende como omisión sustancial de impuesto sobre la renta si el monto omitido en el año fiscal excede el monto mayor entre:

(a) 10% del impuesto que debió ser presentado en la declaración del año fiscal, o

(b) US\$5,000 (para "S corporations" el monto es US\$10,000).

1. El tratamiento fiscal de cualquier asunto concerniente a este tema por el contribuyente si es que existe o existió fundamento suficiente para tal tratamiento, o
2. Cualquier asunto si (a) los hechos relevantes que afectan el tratamiento fiscal del asunto están debidamente desglosados en la declaración o en un escrito adjunto a la declaración, y (b) existen bases razonables para el tratamiento fiscal aplicado por tal contribuyente.

En el caso de precios de transferencia se considera que se cumple con los elementos antes mencionados para una reducción sí:

1. Alguna parte del incremento neto del ingreso acumulable es por una determinación de un precio sí:
 - i. Se establece que el contribuyente determinó tal precio conforme a un método específico de los establecidos en el reglamento bajo la sección 482 y el uso de tal método por parte del contribuyente es razonable.
 - ii. El contribuyente cuenta con documentación soporte(existente al momento de presentar la declaración) que establece la determinación de tal precio de acuerdo a tal método y que se establezca que el uso de tal método sea razonable, y
 - iii. El contribuyente provea de tal documentación a la autoridad dentro de los treinta días siguientes de que éste solicitó la misma.
2. Alguna parte del incremento neto del ingreso acumulable es por una determinación de un precio, cuando tal precio no se determinó de acuerdo a alguna metodología aceptada si:

- i. El contribuyente establece que ninguno de los métodos para establecer los precios, diera un resultado que claramente reflejara el ingreso, el contribuyente utilizó otro método para establecer los precios y que tal método diera como resultado un precio que claramente reflejara el ingreso.
 - ii. El contribuyente cuenta con documentación soporte (existente al momento de presentar la declaración) que establece la determinación de tal precio de acuerdo a ese método no especificado y que satisfaga el uso del punto (i) anterior, y
 - ii. El contribuyente provea de tal documentación a la autoridad dentro de treinta días siguientes a aquél en que se solicitó la misma.
3. Cualquier proporción del incremento neto que sea atribuible a alguna transacción únicamente con empresas extranjeras excepto, que en cualquiera de tales corporaciones el tratamiento que se le de a tal transacción afecte la determinación del ingreso de fuentes dentro de los Estados Unidos de América o ingreso gravable directamente relacionado con una línea de comercio o negocio relacionado dentro de los Estados Unidos de América.

ELEMENTOS Y FACILIDADES ADMINISTRATIVAS

Si bien es cierto que las reglas incorporadas a nuestra legislación disminuyen la inseguridad jurídica que vivían los contribuyentes respecto a la determinación presuntiva respecto a las autoridades fiscales relativas a los precios de transferencia, también hay que reconocer que existen varios puntos susceptibles de mejora. A continuación haré mención de algunos de estos puntos.

Reestructuración de las disposiciones fiscales.

El artículo 62 de la LISR establece coeficientes para la determinación presuntiva de la autoridad fiscal. Sin embargo, como se a desarrollado a lo largo de este trabajo, el principio del *arm's-length* se basa en hechos y (condiciones en que se desarrolla la transacción y de las condiciones económicas de la industria y del mercado geográfico), por esta razón, el uso de coeficientes predeterminados por las autoridades fiscales no cumple con este principio y, por ende, es un elemento que puede causar doble tributación. Es mas, la actual incertidumbre del entorno económico internacional hace casi imposible el atenerse a coeficientes predeterminados, cuyo origen deriva del análisis de la economía nacional.

Por otra parte, las disposiciones fiscales en materia de precios de transferencia se incluyen en le artículo 64-A de la LISR, tanto a conceptos, obligaciones fiscales para los contribuyentes como las facultades de las autoridades fiscales.

Me parece que estos elementos deben considerarse para eliminar el artículo 62 y reestructurar las disposiciones relacionadas a la materia estableciendo en distintos artículos para los conceptos mencionados en el párrafo anterior. Esto ayudaría a una mejor comprensión por parte del contribuyente de sus obligaciones y de las facultades de las autoridades fiscales.

LINEAMIENTOS DE LA OCDE

Debido a que la legislación mexicana es muy breve en cuanto a conceptos, definiciones y elementos a considerar en estos procedimientos. me parece que, de manera similar a la regla 2.1.12.³⁴ de la RM para los tratados para evitar la doble tributación, el que las autoridades fiscales consideran la emisión de una

³⁴ RM 1997.regla 2.1.12. "Para la interpretación de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, serán aplicables los comentarios del modelo para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, a que se hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, el 21 de Septiembre de 1995, o aquella que la substituya, en la medida en que tales comentarios sean congruentes con las disposiciones de los tratados celebrados por México y con las explicaciones técnicas emitidas por la Secretaria."

regla que acepte los conceptos, definiciones y la aplicación de los conceptos establecidos en los Lineamientos para Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, daría una pauta a los contribuyentes sobre todos los elementos no incorporados en la LISR, pero inherentes a los procedimientos.

Regla del mejor método

Tanto en los Lineamientos en los Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales emitidos por la OCDE, como en la legislación americana, se establece la preferencia del método de precios comparables no controlados sobre los demás, después los métodos de costo adicionado y de precio de reventa y por último los de partición de utilidades, residual de participación de utilidades y de márgenes transaccionales de utilidad de operación. Así mismo, anteriormente analice la manera de elección del mejor método y como en los Estados Unidos de América podemos encontrar en la legislación, la regla del mejor método y una discusión sobre los elementos a considerar a hacer esta elección.

Aunque su aplicación, por basarse en un principio lógico, tiene validez en México. Sin embargo, al no encontrar lineamiento alguno en la legislación mexicana a este respecto, ello produce incertidumbre jurídica a los contribuyentes a los que les aplique la obligación de cumplir con las reglas de precios de transferencia.

La inclusión de una regla a este respecto daría confianza a los contribuyentes sobre este procedimiento y ayudaría a las autoridades fiscales a los procedimientos de auditoría relacionados con los precios de transferencia.

Ajustes de los contribuyentes

En numerosas ocasiones los contribuyentes tras aplicar las metodologías y principios descritos, encontrarán que los montos cargados entre las partes relacionadas, no son los que corresponden a los que se hubieren pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Esto no implica necesariamente que el contribuyente haya pretendido evadir impuestos, sino que, quizá solo fue por el cambio de las situaciones económicas del mercado.

En este caso los contribuyentes podrían hacer un ajuste anual para que el monto acumulado o deducido sea el correcto, de acuerdo con las disposiciones fiscales. Si la legislación fiscal mexicana permitiera explícitamente este ajuste anual, se incrementaría la seguridad jurídica del contribuyente.

- Ahora bien el problema en el caso de pagos por bienes tangibles que pagaron impuestos de importación sobre el valor declarado en aduanas, el contribuyente, al hacer ajuste descrito en el párrafo anterior, terminarían pagando un impuesto aduanal distinto (mayor o menor) al que realmente correspondería y los pedimentos soportarían un monto distinto al acumulado o deducido conforme a las disposiciones de precios de transferencia. Las autoridades deberán regular e implementar el modo de poder hacer ajustes en lo referente en los impuestos aduanales o el modo de que la documentación de importación sea congruente con lo declarado para efectos del ISR. Actualmente existe un procedimiento de consulta que establecen los artículos 47 y 48 de la Ley Aduanera vigente.

Documentación Soporte.

Artículo 64-A de la LISR establece la necesidad de determinar los precios o contraprestaciones entre partes relacionadas como si hubieran sido pactados con o entre empresas independientes. En el caso de las transacciones internacionales, la obligación de contar con documentación que compruebe que se cumple con el principio anteriormente descrito es explícito en el Artículo 58 de la LISR, sin embargo, por lo que respecta a las transacciones nacionales, aunque no se encuentra tan explícito como en el caso anterior, los contribuyentes deben contar con documentación que compruebe que se cumple con este principio y poder disminuir el riesgo de un ajuste por parte de las autoridades fiscales.

Como he descrito a lo largo de este trabajo, la documentación que compruebe que se cumple con el principio "arm's-length", requiere de información y la participación de especialistas, no siempre al alcance de los contribuyentes. Por esta razón, pudiera darse el caso de que el costo por la preparación de esta documentación excediera el monto total de las operaciones intercompañías de todo el ejercicio.

Aún y cuando el multicitado Artículo 58 exenta de tener esta documentación por transacciones internacionales, a quienes presenten pagos provisionales y no hagan pagos a empresas o individuos en países denominados como de baja imposición fiscal³⁵, me parece que, la razón expuesta anteriormente, se debería contemplar la exención de esta obligación para las operaciones no recurrentes y/o que cuyo monto no sea significativo para la determinación del resultado fiscal de las empresas involucradas. Bajo estos conceptos, las autoridades fiscales podrían eliminar la carga administrativas a los contribuyentes que no busquen las utilidades de las empresas del grupo.

³⁵ LISR 58 fracc. XIV penúltimo párrafo "Los contribuyentes que realicen pagos provisionales trimestrales, de conformidad con el párrafo segundo de la fracción III del artículo 12 de esta Ley no estarán obligados a cumplir con la obligación establecida en esta fracción, excepto aquellos que se encuentran en el supuesto a que se refieren el último párrafo del artículo 64-A de esta Ley."

Safe harbours³⁶

Un “safe harbour” o “puerto a salvo” es una regla que se aplica a cierto tipo de contribuyentes y que exenta a tal categoría de ciertas obligaciones de otra manera impuestas por la legislación fiscal y las sustituye por obligaciones excepcionales y normalmente mas sencillas. Por ejemplo, requerir a los contribuyentes que establezcan sus precios de transferencia o resultados de alguna manera específica, e.g. por medio de la aplicación de algún método simplificado de precios de transferencia establecido por las autoridades fiscales, o establecer requisitos de reporte de información o mantener registros especiales sobre transacciones controladas.

Existen varios aspectos al considerar la aplicación de los puertos a salvo sobre el grado de arbitrariedad que puede crearse al determinar los precios de transferencia por los contribuyentes elegibles, oportunidad de planeación fiscal y el potencial para una posible doble tributación en las transacciones internacionales como resultado de la posible incompatibilidad de los puertos a salvo con el principio “arm’s-length”.

Sus objetivos básicos son: simplificar la carga administrativa para los contribuyentes al determinar las condiciones arm’s-length para ciertas transacciones controladas, proveer seguridad a ciertas categorías de contribuyentes de que los precios cargados o recibidos en transacciones controladas serán aceptados por la autoridad fiscal sin mayor revisión, y eliminar las autoridades fiscales de efectuar auditorías y revisiones de tales contribuyentes con respecto a sus precios de transferencia.

³⁶ Término empleado en el Capítulo 4, letra E de los Lineamientos sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales de la OCDE.

Las compañías de la industria de las maquiladoras, como lo expuse en los antecedentes de este trabajo, cuentan con la posibilidad de elegir uno de estos esquemas por RM. Sin embargo, la LISR obliga a tener estudios de precios de transferencia que soporten que las operaciones entre partes relacionadas fueron pactadas considerando los precios de montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Debido a que la jerarquía de la LISR esta por encima de la RM, las maquiladoras que elijan la opción del puerto a salvo también tendrían que elaborar el estudio de precios de transferencia. De esta manera, la ventaja de tomar esta elección se nulificaría en cuanto al objetivo de disminuir la carga administrativa al contribuyente. Así mismo, genera una posible discrepancia entre los resultados del estudio y puerto a salvo. Las autoridades fiscales deberán aclarar esta problemática que se desarrolla con la aplicación de estas reglas. Mas sin embargo en el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, en lo tocante a la expedición de criterios se deja ver que las autoridades podrán dar a conocer criterios a seguir en cuanto a las disposiciones fiscales sin crear obligaciones a los particulares mas si le generan derechos estos serán válidos siempre y cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación, por lo que considero que si podría el particular valerse de este artículo para guiarse en este aspecto bajo la resolución miscelanea.

Por otra parte, considero que la aplicación de esta figura puede ser más explotada en pagos por concepto de actividades de financiamiento (intereses) estableciendo que el uso de una tasa líder (i.e. CETES, LIBOR, etc.) al momento de pactar la transacción satisface a las autoridades fiscales. En este caso, el contribuyente sólo tendría que cumplir con las reglas de documentación si quisiera aplicar una tasa distinta a las referidas.

Otro caso en el que esta figura pudiera aplicarse benéficamente tanto para el contribuyente como para las autoridades fiscales sería para la determinación de las contraprestaciones para servicios prestados, categorizando los servicios que pueden ser facturados en una base de costo lo que puede presentarse de forma gratuita y los que si requieren de un margen de utilidad. De esta forma, sólo en el último caso de los contribuyentes tendrían que hacer el estudio correspondiente para determinar el margen de utilidad arm's-length.

Sin embargo, para el caso de transacciones con tangibles e intangibles la aplicación de esta figura no sería muy recomendable pues, en el primer caso, el monto de los precios, contraprestaciones o márgenes de utilidad no son tan fáciles de determinar, ya que, dependen de las características físicas, calidad, disponibilidad del bien o de la industria en particular; por lo que respecta a los intangibles, a lo largo de este trabajo e apuntado la dificultad de determinar una contraprestación adecuada. Es decir, un puerto a salvo en estos casos distorsionaría visiblemente el principio del arm's-length y muy probablemente proporcionaría problemas de doble tributación.

ANÁLISIS DEL ARTICULO 64-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El tema de los precios de transferencia, viene a encontrar un punto en contra para el contribuyente con respecto del artículo 64-A de la LISR,

A partir de 1994, las facultades conferidas en este artículo a la autoridad hacendaria ahora no sólo facultan a la autoridad para seguir determinando valores, el artículo vigente faculta a la autoridad a modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación del precio o del monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes interesadas, lo que implicaría indudablemente que la autoridad hacendaria tiene facultades más allá de lo que debiera perturbando la esfera de los derechos del particular, derechos ni mas ni menos que consagrados en nuestra constitución, ya que el hecho de que la autoridad pueda modificar la utilidad o pérdida fiscal conlleva el que a su vez pueda modificar los precios, deducciones, contraprestaciones, valores, etc. Es decir las facultades que otorga el artículo 64-A, son extraordinarias y tienen un efecto grave ya que pueden modificar los valores en operaciones determinadas y van más allá ya que modificarían la utilidad o pérdida fiscal como consecuencia con carácter definitivo.

Por otro lado la facultad que se le otorga a las autoridades ya no es de manera presuntiva como se establecía en antaño, y que daba la posibilidad al ser esta presuntiva, de admitir prueba en contrario, es decir, defenderse respetando la garantía de audiencia consagrada en nuestra Constitución en el artículo 16, sino que por el contrario al no ser esta presuntiva entonces será definitiva y no da cabida ni respeto a nuestra garantía de audiencia.

Para el respecto mencionaré la siguiente jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la nación:

AUDIENCIA, GARANTIA DE. OBLIGACIONES DEL PODER LEGISLATIVO FRENTE A LOS PARTICULARES.

La garantía de audiencia debe constituir un derecho de los particulares, no solo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente a la autoridad legislativa, que queda obligada a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se le dé oportunidad de defensa en aquellos casos en que resulten afectados sus derechos. Tal obligación constitucional se circunscribe a señalar el procedimiento aludido; pero no debe ampliarse el criterio hasta el extremo de que los órganos legislativos estén obligados a oír a los posibles afectados por una ley antes de que esta se expida, ya que resulta imposible saber de antemano cuáles son todas aquellas personas que en concreto serán afectadas por la ley y, por otra parte, el proceso de formación de las leyes corresponde exclusivamente a órganos públicos.

Sexta Epoca, Primera Parte:

Vol. CXXXII, Pag.24 A.R. 1501/53, Leonardo Barrera Román y Coags. Unanimidad de 20 votos.

Vol. S 157-162, Pag.237. A.R. 6408/76. María Fortes de Lamas y otro. Unanimidad de 16 Votos.

El principio de legalidad.

El artículo 64-A de la LISR establece la facultad de la autoridad de modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación del precio o del monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre personas morales, ya sean residentes en el país o en el extranjero, así como personas físicas y establecimientos permanentes o bases fijas en el país de residentes en el extranjero, así como las actividades realizadas mediante fideicomisos con la característica de que se trate de operaciones de una de esas personas, posea intereses en los negocios de la otra o bien existan intereses comunes entre ambos o inclusive cuando una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de aquellas, dándose claro los supuestos que marcan las cuatro fracciones del artículo 64-A de la LISR.

Como apoyo a continuación redactare una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la nación que nos delimitará este principio y podremos analizar mejor el tema.

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS.-

Exige que los elementos esenciales, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa, y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, pare que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el pago de impuestos imprevisibles a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir en los gastos públicos de la federación, del estado o municipio en que se resida. Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria: esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la operación que va a nacer así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen, el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "Nulum trbutum sine lege".

Amparo en revisión No. 331/76.-María de los Angeles Prendes de Vera, 31 de Agosto de 1976, unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión No. 1008776.- Antonio Hernández Abarca, 31 de Agosto de 1976, unanimidad de 15 votos.

Referencia:

Jurisprudencia No. 1

Informe 1976. Primera parte, Pleno, Pág.481.S.C.J.N. 7ª. Epoca.

Todo el presupuesto anterior esta condicionado a la celebración de cuatro operaciones o las cuatro características de la fracción I, que consagra el artículo 64-A de la LISR.

- I. Prestamos o documentos sobre créditos directa o indirectamente.
- II. Prestación de servicios.
- III. Uso o goce o enajenación de bienes tangibles.
- IV. Explotación o transmisión de un bien intangible.

1. En el caso de prestamos o descuentos sobre créditos cedidos directa o indirectamente, la tasa de interés pactada sea distinta de la que se hubiere pactado en el momento en que surgió la deuda, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares, o aún cuando siendo igual, se dé algún caso de los previstos en el artículo 64. Para este efecto deberán tomarse en cuenta todos los elementos pertinentes que se requieran, según el caso, tal es como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y la tasa de interés prevaleciente en el lugar de residencia del acreedor o del deudor.

2. En el caso de presentación de servicios, se cobre u precio distinto al que se hubiere cobrado por servicios idénticos o similares, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares. Para este efecto deberán tomarse en cuenta todos los elementos pertinentes que se requieran, según el caso, tales como si el servicio involucraba o no una experiencia o conocimiento técnico, y si el precio cobrado es o no es proporcional con el beneficio obtenido.

Sin embargo, en el caso de la prestación de servicios que sean de los que se presten de acuerdo con el giro de las personas a que se refiere este artículo deberá tomarse como precio, el que se determine normalmente de acuerdo con los ingresos y deducciones autorizadas, siempre que se relacionen con los servicios prestados, salvo que el giro sea prestar servicios a partes relacionadas.

3. En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, la renta o precio cobrado sea distinto del que se hubiere cobrado por el uso, goce o enajenación de bienes tangibles idénticos o similares durante el periodo de uso o goce, o en el momento de enajenación, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares. Para estos efectos deberán tomarse en cuenta todos los elementos pertinentes que se requieran, según el caso, tales como el precio de adquisición, la inversión del propietario en el bien, el costo de mantenimiento, y el tipo de las condiciones en las que se encontraba el bien.

4. En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la suma total de pagos, o las regalías cobradas en base a la producción, ventas, utilidades u otras medidas, o el pago realizado con la concesión de licencias de patente o registro recíprocas, sea distinto del que se habría obtenido por la concesión de explotación o transmisión de bienes idénticos o similares en transacciones independientes con o entre partes e intereses relacionados y bajo condiciones idénticas y similares.

No se considerará la suma total de pagos a que se refiere el párrafo anterior, sino el derecho a la propiedad que se hubiere adquirido sobre el bien intangible, cuando las partes hubieren compartido los gastos y riesgos en relación al proyecto de desarrollo e investigación de dicho bien.

De la primera fracción entendemos que los préstamos o descuentos cedidos directa o indirectamente, el objetivo del legislador es concederle a la autoridad la facultad de modificar la utilidad o pérdida fiscal en operaciones entre partes interesadas cuando en los préstamos concedidos la tasa de interés pactada sea distinta de la que se hubiere pactado en ese momento en que surgió la deuda en transacciones independientes entre partes no interesadas y bajo condiciones similares, o que en última instancia, siendo exactamente igual se trate de alguno de los casos del artículo 64, esto es, se trate de el préstamo con tasas inferiores a las del mercado o de operaciones con el extranjero.

Posteriormente la ley establece diversos sistemas muy complejos de determinación para la tasa de intereses. Puesto que obliga a la autoridad a tomar en consideración una serie de elementos, que a mi juicio, sigue violando el principio de legalidad, puesto que es muy ambiguo determinar en condiciones similares 1 monto principal, 2 plazo coincidente, 3 garantías coincidentes 4 solvencia del deudor similar 5 y tasas de intereses recíprocas o la indicación de el porque la operación se hizo con interés distinto.

Por lo que corresponde al segundo supuesto que es la prestación de servicios, la autoridad estará facultada para modificar la utilidad o pérdida fiscal cuando se cobra un precio distinto al que se hubiere cobrado por servicios idénticos o similares en transacciones pertinentes que la propia disposición establece hasta el grado de determinar si el precio cobrado es o no proporcional con el beneficio obtenido.

Consideramos que se viola el principio de legalidad puesto que los conceptos de servicios idénticos o similares, quizá haciendo una interpretación estricta queden debidamente soportados los primeros de ellos, pues lo idéntico no tiene diferencia. Mas al no haber dos personas idénticas, filosófica y psicológicamente hablando, es imposible hablar con propiedad de servicios "idénticos".

En el supuesto de la fracción III, nos surge la duda de lo que debe entenderse por bienes similares, que el precio o renta cobrados se haya realizado en circunstancias idénticas o similares en transacciones independientes, debiéndose tomar en consideración todos los elementos pertinentes que se requieran según lo establece la ley, tales como el precio de adquisición, la inversión del propietario en el bien, el costo mantenimiento y el tipo y las condiciones en que se encontraba el bien.

Todo lo anterior nos lleva a un auténtico problema para determinar un precio de renta o contraprestación para el uso de goce bajo circunstancias similares, pues si en última instancia debe atenderse a circunstancias idénticas, lo idéntico es tal que no admite otra comparación, simplemente son idénticas y en este caso basta demostrar los extremos para que no hubiere problema de objeción por parte del contribuyente; y para muestra basta un ejemplo: imagine un contribuyente que tiene dos bodegas, una continua a la otra exactamente con la misma superficie y por si fuera poco la misma construcción y mismos acabados, y en ambos casos, y al mismo tiempo celebra contratos con personas distintas, fijando rentas distintas y una de ellas resulta ser parte interesada. Si a la parte interesada le fijo una renta de 100 a la parte no interesada de 130, en principio estaríamos de acuerdo en que el valor a la parte interesada debería fijarse en la cantidad de 130 y por ende modificar la utilidad o pérdida fiscal, por tratarse de operaciones celebradas: 1 respecto de bienes idénticos 2 en épocas iguales, 3 en condiciones similares 4 duración de contrato. Si observamos este mismo contrato pero en lugar de celebración distinto en condiciones y época distinta así como ubicación distinta será difícil sostener que se celebren en condiciones similares y por tanto estará el contribuyente en estado de indefensión violando su principio de legalidad.

Finalmente analizamos la fracción IV que se refiere a la concesión y explotación o transmisión de bienes intangibles la crítica sería la misma que acabamos de verter en el párrafo anterior, respecto de un uso o goce temporal del bien intangible bastaría analizar con todo detenimiento las condiciones que establece esta fracción cuyas regalías fijadas sean distintas a las que se habrían obtenido por la concesión de explotar o transmitir las mismas siendo estos idénticos o similares en transacciones independientes, para estimar que son valores imposibles de precisar, dejando al arbitrio de la autoridad la fijación sin fundamento alguno de estos valores.

Por todo lo anterior, si bien es cierto que la disposición del artículo 64-A de la ley tiene por objeto evitar la manipulación de precios o contraprestaciones tratándose de operaciones celebradas con partes que pertenecen a un mismo grupo o que tengan interés mutuos en comparación con otras celebradas con partes sin interés alguno, en mi opinión resulta muy riesgoso el establecimiento o concesión de facultades de la ley que le otorga a la autoridad, puesto que la deja en condiciones de determinar sin prueba en contrario una serie de valores, precios o contraprestaciones atendiendo a conceptos sumamente ambiguos, no precisados en la ley, que atenta contra el principio de la legalidad anteriormente expuesto y transcrito que por las condiciones de cada operación, principalmente atendiendo a transferencia de tecnología, concesión, o uso o goce temporal de bienes y prestamos concedidos, difícilmente se pueden conocer las condiciones del mercado, a menos que se trate de operaciones idénticas que permitan la comparación y por consecuencia la modificación de la utilidad pérdida fiscal.

Por otro lado, si bien es cierto que en el fondo la intensión del legislador es correcta, consideramos que tal como se encuentra redactada nuestra disposición (art. 64-A) y atendiendo a los principios de legalidad y audiencia de nuestra constitución la interpretación reiterada de la misma a través de la jurisprudencia, tales facultades llegan a violar los principios ya mencionados.

Además, habría que considerar la violación al artículo 5 de nuestra Constitución, que consagra la libertad de trabajo que abarca la libertad de profesión, ocupación e industria así como la violación por consiguiente a la Declaración de los Derechos del Humanos en sus artículos (8, 9, 10, 11, y 12) proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 10 de Diciembre de 1948, y suscrita por México, con lo cual es derecho vigente según el artículo 133 de nuestra Carta Magna.

El artículo 5 de la Constitución Mexicana consagra la garantía de libertad de profesión, industria, comercio o trabajo mencionando que no podrá impedirse a nadie que de manera libre y lícita realicen la actividad que más les acomode. Es de sumo interés hacer reflexión en este artículo, ya que como se mencionó anteriormente además de las garantías de audiencia y legalidad que la autoridad evidentemente viola, también lo hace con esta garantía, ya que la autoridad tiene derecho a limitar a esta garantía si y sólo si es ilícita, es decir, atiene contra las buenas costumbres o moral de la sociedad, el hecho entonces es que aquí en este análisis del artículo 64-A de la LISR, la autoridad, como se menciono párrafos atrás, atenta contra las garantías de audiencia y legalidad pero observamos que también de manera definitiva le ordena al individuo o industrial que ponga en evidencia su know-how, sistemas de producción, manejo de líneas de producción, (como opera o trabaja) mismas que son base hoy en día para ser competitivo en un mundo donde la evolución y globalización económica son el pan de cada día, y lo hace sin establecer mediante una ley o debido proceso, sin considerar la vía general y abstracta, en un marco de igualdad, sólo ordena de manera definitiva, olvidándose de que sólo la ley puede hacer restricciones a las libertades individuales, pero también asegurar el libre desenvolvimiento en su actividad para cada uno, ya que toda ley que estableciera restricciones a la libertad individual, excediéndose de este límite, en este caso del trabajo comercio profesión o industria, violaría el derecho mismo, de la misma manera que toda ley que limite la libertad de unos en condiciones más rigurosas que la libertad de otros.

Es evidente que no puede ni debe la autoridad poner en evidencia el manejo total y absoluto de cierta industria, creo que se estaría confundiendo la recaudación de impuestos contra la libertad de comercio, industria o profesión, y me atrevo a decir que es inquisitivo, porque no sólo perturba la esfera del particular sino también no le respeta su garantía del debido proceso, y olvida que fue el individuo quien creo al estado para vivir en un círculo de funcionamiento y bienestar social por medio de las instituciones, pero antes que estas siempre estarán nuestras garantías y derechos intrínsecos.

CONCLUSIONES.

A lo largo del desarrollo de este trabajo, se han mencionado los parámetros internacionales utilizados para determinar los precios de transferencia para fines fiscales y su aplicación en el contexto de la legislación nacional, como es el principio "arm's-length" y la forma correcta de su aplicación.

Asimismo, hemos analizado los métodos aplicables a las transacciones que involucran negociaciones donde se pudieran presentar una o más operaciones con un precio de transferencia.

En cuanto a la forma de cumplir con la obligación de documentación he listado en forma general los documentos que soportan la determinación de los precios de transferencia y aplicado distintas situaciones, dando énfasis a los factores que soportan la razonabilidad del precio.

Asimismo, como característica fundamental del Derecho, he hecho mención a las penas aplicables en México y en Estados Unidos de América, por no cumplir con los procedimientos descritos.

Sin embargo, aún quedan muchos aspectos que las autoridades Mexicanas deben regular en materia de precios de transferencia como lo es el extender los requisitos de documentación a operaciones entre partes relacionadas en México, ya que, si bien las implicaciones fiscales cobran mayor fuerza en operaciones internacionales, este tema debe tomarse en cuenta para transacciones entre nacionales para evitar la asignación de ingresos o deducciones de manera ficticia.

Dentro de este trabajo también he resaltado aspectos que necesitan definirse dentro de la LISR como son la regla del mejor método, la aprobación explícita de las bases de datos que se puedan utilizar para la búsqueda de operaciones comparables, permitir el uso de lineamientos establecidos para los precios de transferencia por la OCDE para conceptos y procedimientos no especificados en la legislación mexicana, el uso de ajustes por parte de los contribuyentes para reflejar el valor "arm's-length".

-de las operaciones, la reestructuración de los artículos en la LISR para eliminar disposiciones que vayan en contra del principio del "arm's-length" y diferenciar las relativas a las obligaciones de los contribuyentes de las facultades de las autoridades fiscales y propuesto algunos esquemas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones como lo son el de exentar de la obligación de cumplir con toda la documentación soporte en operaciones cuyos montos no sean significativos o no recurrentes, así como de hacer uso de la figura de los safe harbours (figura analizada anteriormente). Aún y cuando los contribuyentes y las autoridades fiscales mexicanas están experimentando sobre las consecuencias y las implicaciones prácticas en la aplicación de estas metodologías, deben aprovechar al máximo las experiencias que otros países han tenido al respecto. Asimismo, es necesario que todos estos puntos sean aclarados e incorporados dentro del cuerpo de las propias Leyes y Códigos fiscales y no incluirlas únicamente en la Resolución Miscelanea, ya que esto daría mayor seguridad jurídica al contribuyente.

Por otra parte, debemos considerar al aplicar estos procedimientos que la determinación de precios de transferencia no es una ciencia exacta y que la mayoría de los casos el valor no es fijo. El hecho es que la metodología es casuística obligando a los profesionales a aplicar un criterio objetivo pero en hechos analizados y así llegar a un resultado adecuado.

Es importante mencionar que el procedimiento es meramente científico, y en el cual se describe que se obtienen resultados de cierta manera, mismos que cualquier persona podrá obtener elaborando claro el mismo proceso de manera paralela. El uso del método científico da la seguridad de que el precio obtenido al aplicar la metodología mencionada nos dará la certidumbre de que el precio que se obtenga no podrá estar manipulado.

Así pues, la incorporación de estos lineamientos en la legislación mexicana y su cumplimiento por parte de los contribuyentes y las autoridades fiscales dan una mayor seguridad jurídica a las mismas, propiciando así un clima más confiable para las transacciones entre las partes relacionadas en general.

Al buscar que el aspecto de las tasas de impuestos no sea un factor relevante en la toma de decisiones financieras, los gobiernos buscan asegurar que cada jurisdicción fiscal obtenga las contribuciones que le corresponden por las ganancias generadas por las mismas. Por su parte, los contribuyentes tendrán que buscar los beneficios operativos para operar dentro de un grupo ya que no podrán asignar costos sin considerar alguna ganancia como lo harían quienes operen como partes independientes. Este hecho propiciara la competencia y la eficiencia en las operaciones, ya que las disposiciones fiscales y el “arm’s-length” buscan que todos los contribuyentes sean tratados como iguales desde el punto de vista fiscal.

Así mismo, el último capítulo del presente trabajo nos pone como punto de análisis el artículo 64-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, donde los principios de Legalidad, Audiencia, y Libertad al Comercio e Industria, mejor conocido como libertad al trabajo, creemos se violan por el presente artículo.

Bibliografía

Arrijo Vizcaino Adolfo. Derecho Fiscal, 11a ed., Editorial Themis, S.A. de C.V., México, D.F., 1996.

Arthur Andersen & Co., Transfer Pricing Seminar, Nueva York, E.E.U.U., 1995

Bettinger Barrios Herbert. Efectos Fiscales del Precio de Transferencia. Ediciones Fiscales ISEF, S.A., 6a edición, México, 1998.

Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia Federal, 17a .ed., Ediciones Delma, México, 1996.

Código Federal de Procedimientos Civiles, 12ª .ed., Ediciones Delma, México, 1997.

Código Fiscal de la Federación para 1998., Dofiscal Editores., México 1998.

Gutierrez Espinoza, Agustín. Carga de la Prueba en materia de precios de Transferencia. Evento Anual: Precios de transferencia y Paraísos Fiscales, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C., México, D.F., 29 y 30 de mayo de 1997. Copias.

Freischreiber, Robert. Transfer Pricing Handbook, John Wiley & Sons, Inc., E.E.U.U., 1993.

Horst, Thomas, et.al. Guide to Transfer Pricing Compliance, Thompson Publishing Group., 1995.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Impresora múltiple, S.A. de C.V., 10ª. Edición, México, D.F., 1995.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Transfer Pricing and Multinational Enterprises, OECD Publications, Francia, 1979.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD Publications, Francia, 1996.

The Complete Internal Revenue Code, Research Institute of America, Inc. Enero, 1997.

Chandler, Clark, Irvin Plotkin, Economic Issues in Intercompany Transfer Pricing, Tax Management, Inc., una subsidiaria de The Bureau of National Affairs, Inc., Reporte No.8, Vol.2, No.12, 20 de Octubre de 1993.

Lavey, Marc, Jonathan Lubick, et. Al., Defining "Quality" data in a transfer pricing analysis, The Journal of International Taxation, Enero de 1996.

Precios de Transferencia, Boletín Fiscal de la Comisión de Investigación Fiscal, Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., Número 23, 30 de junio de 1992.

Resolución Miscelánea para 1998, Diario Oficial de la Federación. 27 de Enero de 1998.

ImpreTesis

TESIS PROFESIONALES

TEL. 614-03-95

**ENRIQUE GLEZ. MARTINEZ 30
GUADALAJARA, JAL.**