

## PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA

Herbert BETTINGER BARRIOS\*

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *Antecedentes en nuestra legislación.* III. *Partes relacionadas.* IV. *Operaciones comparables.* V. *Sujetos de los precios de transferencia.* VI. *Operaciones incluidas.* VII. *Métodos para determinar los precios de transferencia.* VIII. *Países que han adoptado estas reglas.* IX. *Conclusión.*

### I. INTRODUCCIÓN

Los precios de transferencia dentro de la materia impositiva son un concepto que permite a las autoridades fiscales de diversos países estar en posibilidad de revisar y objetar el valor de los bienes y servicios que se fijan, ello con la finalidad de abatir impuestos directos y trasladar a otras regiones las utilidades con una carga impositiva menor o, en su caso extremo, libre de gravámenes.

Por lo anterior, los precios de transferencia desde el punto de vista de la autoridad, propician un control y, por lo tanto, una tranquilidad en el sentido de que los sujetos pasivos multinacionales celebran operaciones entre sí a valor de mercado.

El sistema tributario mexicano absorbe la práctica de los precios de transferencia a partir de 1993, con la intención de que en México se controlen los precios de los bienes y servicios que determinen los contribuyentes tanto nacionales como extranjeros, que al celebrar operaciones con personas físicas y jurídicas de otros países, no pretendan disminuir la carga tributaria y que, en consecuencia, el ingreso que obtengan pague el impuesto en el lugar en que efectivamente se genere.

\* Socio y director jurídico de la firma Mancera Ernt & Young.

## II. ANTECEDENTES EN NUESTRA LEGISLACIÓN

La experiencia de los precios de transferencia se recoge en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LIR) en el artículo 64-A, mismo que a su vez ha sufrido desde el inicio de su vigencia severas modificaciones hasta que prácticamente ha quedado estructurado en los términos que a nivel internacional se contempla en otros países que igualmente recogen en su legislación la regulación de los precios de transferencia. Estas regulaciones incorporan los lineamientos que ha dado a conocer la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

En este sentido, la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que los sujetos pasivos 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 las partes independientes en operaciones comparables.

## III. PARTES RELACIONADAS

De lo anterior, se desprende que la obligación de cumplir con el artículo 64-A, de la LIR, recae en los contribuyentes que llevan a cabo operaciones con partes relacionadas, entendiendo como partes relacionadas aquellas que son accionistas o quienes de forma indirecta mantienen el control en la operación y en el desarrollo de una empresa. Por lo tanto, para definir el concepto de partes relacionadas podemos entender tanto el interés directo como es detentar acciones o cualquier otra forma de participación en el capital de una persona moral, como el interés indirecto que implica un interés económico y de control en la toma de decisiones de una parte conceptualizada como parte relacionada.

Como segundo punto de lo antes transcrito, debemos resaltar que tratándose de operaciones entre partes relacionadas, es indispensable que los ingresos acumulables que se generen o, en su caso, las deducciones que se efectúen, deberán resultar de considerar para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Por lo tanto, debe existir independencia entre las partes relacionadas para la fijación

de precios tratando de obtener las ventajas competitivas en que el mercado ofrece al momento de la realización de la operación.

#### IV. OPERACIONES COMPARABLES

De lo transcrito al final del párrafo anterior, para la configuración de los precios de transferencia, se deben considerar el valor o el monto de contraprestaciones que correspondan a operaciones comparables. La comparabilidad en las operaciones siempre ha sido un problema para las autoridades fiscales, ya que cualquier diferencia en los parámetros de comparación origina controversias judiciales que, según la experiencia, en la mayoría de las ocasiones resultan en favor de los contribuyentes.

En países de avanzado desarrollo en la comunicación, se facilita el conocimiento y la difusión de información relativa a la forma en que se llevan a cabo los negocios, los costos y los resultados de actos empresariales, así como el quehacer público, como es el caso de Canadá, Estados Unidos, Francia, Alemania, entre otros. Nuestro país carece de medios que permitan acceder a nivel nacional a esta información, por lo que se han venido utilizando los índices de comparabilidad que se ocupan en otros países, tropicalizándose a nuestro sistema y medios de operación, con el ánimo de obtener los comparables y de esta manera detectar las posibles elusiones o evasiones que llevan a cabo contribuyentes relacionados. Sin embargo, en el proyecto de reforma a la LIR, se considera —para evitar desviaciones y una amplia diversificación de criterios— que para efecto de estos comparables se observen las directrices que para precios de transferencia ha dado a conocer la OCDE para empresas multinacionales y administraciones fiscales. Estos lineamientos corresponden al mes de julio de 1995.

La referencia a las directrices de la OCDE que contiene el proyecto de ley, se puede calificar como adecuada, ya que crea reglas estándares para llevar a cabo los procedimientos de análisis de operaciones comparables. Sin embargo, no elimina el fenómeno de la tropicalización, ya que este problema no se encuentra en dichos índices, sino en la falta de información financiera y empresarial que en nuestro país existe y que permita su utilización como parámetros de comparación.

## V. SUJETOS DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Respecto de lo señalado en párrafos anteriores sobre el concepto de partes relacionadas, hay que mencionar que si bien los contribuyentes son las partes relacionadas, éstas pueden ser personas físicas, personas morales, tanto residentes en el país como en el extranjero, establecimientos permanentes y los fideicomisos.

## VI. OPERACIONES INCLUIDAS

Las operaciones que se encuentran incluidas para efectos de la configuración de los precios de transferencia, son las siguientes, mencionándose a su vez, los elementos que deberán tomarse en cuenta:

### 1. *Financieras*

En el caso de operaciones de financiamiento, elementos como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés.

### 2. *Prestación de servicios*

En el caso de prestación de servicios, elementos como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico.

### 3. *Bienes tangibles*

En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos como las características físicas, calidad, disponibilidad del bien.

### 4. *Bienes intangibles*

En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos como si se tratara de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección.

## 5. *Enajenación de acciones*

En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos como el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.

De la actividad de las partes relacionadas, se desprende que sus operaciones son comparables, cuando no exista diferencia entre las que se celebran entre éstas y las llevadas a cabo con sujetos independientes y que de existir diferencias, éstas no afecten significativamente el precio o monto de las contraprestaciones o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos que las legislaciones contemplan para determinar las desviaciones en los precios. En el caso de existir diferencias, éstas se deben eliminar mediante ajustes y con la participación de las autoridades fiscales.

## VII. MÉTODOS PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En cuanto a los métodos que se utilizan para determinar los precios en operaciones con partes relacionadas, el artículo 65 de la misma Ley del Impuesto sobre la Renta señala los siguientes métodos:

- De precio comparable.
- De precio de reventa.
- De costo adicionado.
- De participación de utilidades.
- Residual de participación de utilidades.
- De márgenes transaccionales de utilidad de operación.

Estos métodos son utilizados tanto por la autoridad fiscal en los procesos de autoría como por los contribuyentes.

En el caso de los contribuyentes, éstos los observan cuando llevan a cabo operaciones con partes relacionadas y con la finalidad de analizar las posibles desviaciones entre el precio del bien o servicio de la utilidad comparable y el riesgo en el que en su caso se está incurriendo. Por otro lado, estos métodos también son utilizados como se menciona por la autoridad en un procedimiento de revisión para detectar las desvia-

ciones en el precio de bienes o servicios y, por lo tanto, la minimización de la carga tributaria que le correspondería pagar al sujeto pasivo como resultado de que las utilidades sean trasladadas a otra región.

El Código Fiscal de la Federación, por otro lado, en su artículo 34-a permite al contribuyente, a través de la presentación de una consulta ante la autoridad hacendaria, llegar a un acuerdo una vez analizada la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones entre partes relacionadas para que determinen el precio del bien o servicio y de esta forma evitar revisiones fiscales o posibles litigios por la determinación de un impuesto que pudiera no corresponder a la política de operación establecida entre partes relacionadas.

Como se habrá podido observar, los precios de transferencia son un instrumento que se encuentra en manos de las autoridades fiscales para evitar que los contribuyentes ubiquen las utilidades generadas en la enajenación de bienes y servicios en zonas de menor carga fiscal.

## VIII. PAÍSES QUE HAN ADOPTADO ESTAS REGLAS

Las normas para determinar los precios de transferencia, han sido adoptadas por los siguientes países: Alemania, Argentina, Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Colombia, Corea, Checoslovaquia, Chile, China, Dinamarca, España, Estados Unidos de América, Finlandia, Francia, Holanda, Hungría, India, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelanda, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, República de Irlanda, Rusia, Singapur, Suecia, Suiza, Turquía y Vietnam.

De los países anteriormente señalados, si bien han adoptado las reglas, no todos a su vez las practican ya que el costo de fiscalización y de litigio y la posibilidad de éxito la consideran no comparable con lo que en su caso se pudiera recaudar. Sin embargo, los Estados Unidos de América han enfatizado a través de los Convenios para Evitar la doble Tributación que se cuente con una legislación que contemple normas sobre los precios de transferencia y que se ejercite la acción y, por lo tanto, se revisen las operaciones entre partes relacionadas.

## IX. CONCLUSIÓN

Se pudiera señalar que los precios de transferencia son una herramienta eficaz de control para las autoridades fiscales y que es probable que con la globalización de los mercados su intensidad en observancia y aplicación se disminuya, ya que el acercamiento de las economías minimiza los riesgos para la configuración del ingreso universal y, por lo tanto, sólo quedaría prestar atención a aquellas operaciones que se llevan a cabo entre partes relacionadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.