

## LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL DERECHO MEXICANO

Arturo PÉREZ ROBLES

SUMARIO: I. Introducción. II. Breve referencia al sistema norteamericano de *Intercompany Pricing*. III. Breve referencia al derecho mexicano. A. Legislación doméstica. 1. Normas vigentes en la fijación por parte de las autoridades fiscales, del valor de actos o actividades de los contribuyentes para efectos fiscales. 2. Los precios de transferencia en el Impuesto sobre la Renta. a) Lineamientos generales. b) Facultades generales. c) Facultades especiales de las autoridades fiscales. d) Métodos para la fijación de precios de transferencia. e) Ajuste complementario. 3. Los precios de transferencia en el Impuesto al Valor Agregado. 4. Los precios de transferencia en el Impuesto al Activo. A. Tratados internacionales.

### I. INTRODUCCIÓN

No es sino hasta la década de los noventa, cuando México incursiona en el estudio e implantación de nuevas regulaciones tributarias con miras a adaptarse al exigente enfoque de los negocios internacionales.

Anteriormente, México vio con cierto escepticismo el utilizar mecanismos diversos a las leyes (como lo son los tratados internacionales) para efectos de establecer normas que pretendieran evitar la doble imposición, principalmente porque nuestro país no es considerado como exportador de capitales. Por esta razón, acudió a su legislación doméstica como vía para intentar corregir aquellos problemas fiscales que originan los tributos en la realización de negocios más allá de las fronteras. Estos mecanismos unilaterales (*vgr.* el crédito fiscal) no evitaron que los inversionistas mexicanos transfieran sus utilidades a otros estados con tasas fiscales muy reducidas o incluso inexistentes (paraísos fiscales) que, si bien serían gravadas al momento de ser repatriadas a través de la distribución de dividendos, pago de intereses, regalías, etcétera, se producía un beneficio de diferimiento en el pago del impuesto (*tax deferral*), que podía ser manipulado por el in-

versionista según su situación fiscal en el país de vinculación originaria (México).

El problema era aún más complicado y perjudicial con respecto a inversionistas extranjeros cuyo propósito se reducía a transferir utilidades generadas en México a otros estados, evitando en definitiva el pago del impuesto en México.

En adición a estas circunstancias y a raíz de nuestra apertura comercial con Chile, Estados Unidos de América y Canadá, nuestro sistema fiscal, altamente calificado en el ámbito doméstico, pero inadecuado a las exigencias comerciales que implica un libre intercambio comercial, se fue modificando tanto a nivel de leyes tributarias especiales, como a través de tratados fiscales cuyo objetivo primordial consiste en el intercambio de información tributaria y en evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal.

Asimismo, el hecho de que México sea visto como un país con alta susceptibilidad en la recepción de capital extranjero dentro del mercado común de América del Norte, le obliga a incluir en su legislación, mecanismos necesarios para gravar aquellas utilidades o riquezas generadas dentro de su territorio, adoptando bases similares a las establecidas tanto en los Estados que mantienen en nuestro país un alto nivel comercial, como en aquellos que potencialmente representarán una fuente de capital o de recursos.

Por lo anterior, México ha modificado su legislación tributaria doméstica y ha incursionado en la celebración de tratados internacionales con países como Estados Unidos de América, Canadá, Francia, Alemania y Suecia, entre otros, apegándose al Convenio de la Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio elaborado por el Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OECD por sus siglas en inglés), de la cual es miembro reciente.

Tanto la ley nacional como los tratados internacionales en los que México es firmante, establecen ciertas reglas que facultan a las autoridades fiscales mexicanas para asignar utilidades y determinar el precio o el monto de las contraprestaciones en las operaciones celebradas entre partes relacionadas, con el único objeto de determinar la base de los impuestos nacionales, evitando la evasión fiscal.

## II. BREVE REFERENCIA AL SISTEMA NORTEAMERICANO DE INTERCOMPANY PRICING

Los Estados Unidos de América (EUA) es probablemente el país pionero en materia de precios de transferencia, cuyo modelo tributario ha sido adoptado en muchas naciones.

El fundamento legal del *Intercompany pricing* se encuentra en la sección 482 del *Internal Revenue Code* (CODE), por virtud de la cual el Departamento del Tesoro de los EUA puede asignar ingresos, deducciones o créditos entre dos o más organizaciones o negocios poseídos o controlados directa o indirectamente por los mismos intereses, si determina que dicha distribución o asignación es necesaria para prevenir la evasión de impuestos o reflejar claramente el ingreso de cualquiera de dichas organizaciones o negocios, por no respetar el principio de precios de libre mercado.

La sección 482 del CODE tuvo como antecedente las primeras reformas legislativas ocurridas en 1917, a través de las cuales el *Commissioner* estaba autorizado para asignar ingresos y deducciones entre partes relacionadas, cuando las operaciones se realizaban entre empresas nacionales. Resulta claro que estas reformas legislativas, pretendieron frenar el abuso de las estructuras comerciales organizadas bajo un mismo grupo consolidado, cuando la razón de negocios llevaba implícita la aplicación de una mecánica operativa con el principal propósito de minimizar la carga tributaria.

En 1960, el *Internal Revenue Service* (IRS), conciente de que la sección 482 no era suficiente para proteger la jurisdicción norteamericana respecto de operaciones internacionales, influyó en la decisión del congreso para efectos de modificar el CODE y permitirle aplicar las facultades contenidas en dicha sección, a empresas extranjeras que operaban en los EUA a través de estructuras que permitían transferir utilidades a otros países, sin pagar los impuestos en el país de la fuente (EUA).<sup>1</sup>

En 1962, el Departamento del Tesoro de los EUA promulgó ciertas reglas, tales como *Current Regulations*, con el objeto de establecer las bases sobre las cuales se fijarían los ingresos y deducciones en la sección 482 del CODE. Dichas reglas reafirmaron el principio de precios libres entre partes independientes, llamadas *Arm's Length Stan-*

<sup>1</sup> FOLSOM, Ralph, Michael WALLACE G. y John A. SPAGNOLE Jr., *International Business Transactions*, 4th edition, West Publishing Co., 1992, p. 143.

*dard*, como la base principal para ajustar las diferencias correspondientes, pero ahora aplicables en el ámbito de operaciones internacionales.

No fue sino hasta 1986, cuando se establecieron reglas altamente calificadas en operaciones que implicaban la ejecución de servicios, licencias sobre intangibles y, en general, la transmisión de bienes intangibles, ya sea en forma de derechos o incorporados a bienes tangibles: *intangible property*.

Los principales métodos para fijar los ajustes en materia de precios de transferencia son:

- a) *The comparable uncontrolled price method* o método de precio comparable en operaciones independientes.
- b) *The resale price method* o método de precio de reventa.
- c) *Cost-plus method* o método de costo más utilidad de operación.
- d) *The fourth method* o cuarto método.

Este cuarto método es de carácter supletorio y se utiliza con la técnica de análisis funcional, misma que se enfoca a la función económica de las empresas involucradas en las transacciones internacionales y en el riesgo económico para cada una de ellas.

En la aplicación de la sección 482 del CODE, el IRS ha realizado auditorías con un alto grado de contenido económico, debido a que la información exigida al contribuyente debe de ser suficiente para justificar la metodología usada en la fijación de los precios de transferencia. Dicha documentación debe contener, básicamente, la identificación de activos y las funciones e ingresos atribuibles a los mismos, la función de las empresas afiliadas y las tasas o expresión porcentual de las utilidades que les corresponden a las subsidiarias, tomando en consideración la apreciación o depreciación del capital, los costos de operación según la actividad económica de éstas y el valor actual de la *Rate of Return* o unidad monetaria, así como la *profit split* o división de utilidades, y demás información sobre el valor de transacciones comparables.

En materia de intangibles, el IRS ha considerado doce factores para determinar el valor de las transacciones internacionales y asignar ingresos a las empresas, según la importancia de esta clase de activos en la actividad económica del grupo, dentro de los cuales cabe mencionar los costos de producción, los gastos de comercialización, las mejoras tecnológicas atribuibles al intangible y la penetración del producto en el mercado, todos ellos de alta complejidad económica.

Debido a la avanzada técnica de las reglas en materia de precios de transferencia, la solución contractual ha sido una herramienta útil para resolver conflictos en esta materia. Los *Advance Pricing Agreement* (APAs) son contratos en los que converge la voluntad del IRS y de un contribuyente, mediante el reconocimiento de una metodología en aquellas operaciones específicas realizadas entre éste y una parte relacionada.<sup>2</sup> Esta vía de solución contractual ha sido recientemente muy socorrida, con el objeto de evitar algunas de las dificultades que presenta la aplicación de la creciente legislación norteamericana en política de precios de transferencia.

### III. BREVE REFERENCIA AL DERECHO MEXICANO

#### A. Legislación doméstica

1. Normas vigentes en la fijación por parte de las autoridades fiscales, del valor de actos o actividades de los contribuyentes para efectos fiscales:

En nuestra legislación doméstica encontramos ciertas reglas que tienden a evitar que los valores de las operaciones realizadas entre partes relacionadas, se fijen a valores distintos a los de mercado. El primer ejemplo está en el artículo 24 fracción XV de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), por virtud del cual, el costo de adquisición de bienes o servicios declarado para efectos fiscales deberá corresponder al de mercado, siendo no deducible la diferencia. Un segundo ejemplo lo encontramos en el artículo 25, fracción XIII de la LISR, a través del cual, el crédito mercantil o *goodwill* no podrá tener efectos fiscales en la determinación de la utilidad fiscal del contribuyente.

La primera razón de fondo que justifica la existencia de esta disposición radica en el hecho de que los contribuyentes podrían disminuir en forma arbitraria la carga impositiva en la operación de venta de negociaciones, debido a que resulta prácticamente imposible fijar de manera precisa el monto de dicho activo, manipulando así los costos y precios en la determinación de la base del ISR. La segunda razón se basa en el hecho de que este tipo de activos no surge como conse-

<sup>2</sup> DOERNBERG, Richard L., *International Taxation*, 2nd edition, West Publishing Co., 1993, p. 227.

cuencia de alguna erogación específica por parte del causante. Por el contrario, el origen económico del crédito mercantil se encuentra en otro tipo de erogaciones como regalías, publicidad, sueldos y otras erogaciones a los que se les da efecto fiscal en forma independiente.<sup>3</sup>

Asimismo, dentro de nuestro Código Fiscal de la Federación (CFF) se encuentran diversos preceptos que ajustan las facultades de las autoridades fiscales y tienden a corregir irregularidades a través de la fijación o estimación de valores de mercado.

Con apoyo en el CFF, las autoridades fiscales están autorizadas para determinar presuntivamente el valor de ciertos actos o actividades, cuando el contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o el desarrollo de las facultades de comprobación de aquellas, o se adviertan ciertas irregularidades, deficiencias en sus libros o registros de contabilidad que impidan conocer fehacientemente su situación fiscal.

A primera vista estas disposiciones parecen estar enfocadas a solucionar los mismos problemas que engloba la política de precios de transferencia. Sin embargo, un análisis teleológico de dichas disposiciones, demuestra que las mismas son inaplicables y, en cierto sentido opuestas, a la verdadera problemática de fijación de ingresos o precios en operaciones celebradas entre partes relacionadas no sujetas a precios de mercado.

En efecto, en tanto que las facultades de las autoridades fiscales contenidas en el CFF tienden a fijar el valor de actos o actividades e, incluso de la utilidad fiscal de los contribuyentes cuando se desconoce su monto debido a ciertas irregularidades, las normas de precios de transferencia (que más adelante se estudian) tienen por objeto modificar la base de un contribuyente por medio de hechos conocidos y aceptados, tanto por dichos contribuyentes, como por las autoridades fiscales. En otras palabras, con base en las cifras proporcionadas tanto por los contribuyentes como por las autoridades fiscales es como se podrá modificar la situación de los mismos, a través de la aplicación de normas de precios de transferencia.

## 2. Los precios de transferencia en el Impuesto sobre la Renta:

### a) *Lineamientos generales*

Las reglas de precios de transferencia en la LISR se engloban básicamente en los artículos 64, 64-A y 65 de la Ley de la Materia que, por estar incluidos dentro del Título II de la ley, son aplicables en principio a contribuyentes personas morales residentes en México y a establecimientos permanentes y bases fijas de personas morales residentes en el extranjero y aquellas operaciones celebradas entre otro tipo de contribuyentes cuando exista disposición expresa en la ley. En otras palabras, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) no está facultada para modificar la base gravable de otros contribuyentes distintos a aquellos a los cuales les es aplicable la disposición fiscal expresa.

Cabe mencionar que, de acuerdo al texto de los artículos 64 y 64-A de la LISR, la SHCP está facultada para modificar la utilidad o pérdida fiscal de los contribuyentes mediante la determinación del precio o del monto de las contraprestaciones de operaciones celebradas entre partes relacionadas. Lo anterior implica que dichas facultades solamente pueden ejercerse respecto de aquellos contribuyentes que determinen la base del ISR, mediante utilidad o pérdida fiscal. Esta misma circunstancia es corroborada por el artículo 65, el cual señala los métodos a utilizar para efecto de la aplicación de tales diferencias, al sujetar su aplicación a los casos previstos por los artículos 64 y 64-A antes comentados. Una excepción a lo anterior la encontramos en el artículo 144 de la LISR, donde se establece, que los residentes en el extranjero estarán obligados al pago de ISR sobre los ingresos determinados presuntivamente por la SHCP, en los términos de los artículos 64, 64-A y 65.

Considerando que, salvo dos excepciones (ingresos por enajenación de acciones e inmuebles), los residentes en el extranjero causan el ISR sobre ingresos obtenidos sin deducción alguna; la aplicación de las reglas de precios de transferencia respecto de ingresos que obtengan residentes en el extranjero permite a las autoridades fiscales determinar diferencias a contribuyentes que no determinan la base del impuesto mediante utilidad o pérdida fiscal, dada la aplicación armónica del artículo 144, en correlación con los pluricitados artículos 64, 64-A y 65.

<sup>3</sup> CALVO NICOLAU, Enrique y Enrique VARGAS AGUILAR, *Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta (EMPRESAS)*, Editorial Themis, 1986, p. 982.

### b) *Facultades generales de las autoridades fiscales*

El artículo 64 de la LISR faculta a la SHCP para modificar la utilidad o pérdida fiscal de los contribuyentes, mediante la determinación presuntiva del precio en que los mismos adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, cuando: *i)* las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio, *ii)* cuando la enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio del mercado en la fecha de operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar dicha enajenación bajo tales circunstancias, y *iii)* cuando se trate de operación de importación o exportación o, en general, de pagos al extranjero.

Resulta importante mencionar que la aplicación del artículo 64 no exige vinculación en las operaciones respecto de las cuales se podrá modificar el precio o contraprestación establecidos; esto es, que puede aplicarse a operaciones realizadas entre partes independientes. Asimismo, esta disposición tiene aplicación respecto de cualquier operación distinta a las reguladas en forma expresa por los artículos 64-A y 65 de la LISR.

A manera de ejemplo, la fracción III del artículo 64, relativa al rubro general de pagos al extranjero, será aplicable respecto de aquellas operaciones que impliquen pagos a residentes en el extranjero, no regulados específicamente en los otros preceptos antes señalados.

### c) *Facultades especiales de las autoridades fiscales*

El artículo 64-A establece un postulado especial a través del cual, la SHCP tiene facultades para modificar la utilidad o pérdida fiscal de los contribuyentes en operaciones celebradas entre personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas o establecimientos permanentes y bases fijas en el país de residentes en el extranjero, así como de las actividades realizadas a través de fideicomisos, si una de ellas posee intereses en los negocios de la otra o existen intereses comunes entre ambas, incluso cuando una tercera persona tenga interés en los negocios de aquellas.

El concepto de interés debe entenderse en su connotación económica, según la cual, cualquier relación comercial o financiera, unida por

condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, debe considerarse como sujeta a intereses comunes, aun cuando no sean realizadas entre empresas vinculadas a través del control accionario directo o indirecto, o del control de la función de administración.

Ahora bien, las facultades conferidas por la LISR a las autoridades fiscales, en los términos del artículo 64-A, se limitan a los siguientes supuestos:

*i)* En el caso de préstamos o descuentos sobre créditos cedidos directa o indirectamente, cuando la tasa de interés sea distinta de la que se hubiere pactado en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares o incluso iguales, se dé alguno de los supuestos del artículo 64.

De lo anterior se desprende que, en el supuesto en que las tasas de interés pactadas en una operación celebrada entre partes relacionadas corresponda a las tasas prevalecientes en el mercado, en operaciones celebradas entre sujetos sin intereses comunes, la SHCP podrá determinar diferencias si se presenta alguno de los supuestos del artículo 64, como podría ser que el costo financiero del capital otorgado en préstamo represente para el acreedor una pérdida, si se compara con el ingreso financiero representado por el interés a favor.

Por lo que respecta a los pagos al extranjero, el alcance de la fracción I del artículo 64-A resulta ciertamente más amplio, pues da pauta abierta a las autoridades fiscales para fincar diferencias, utilizando métodos económicos que, además del costo de la operación y los precios de mercado, tomen en consideración las condiciones económicas de los contratantes, el riesgo, las garantías e, incluso, el destino del capital. En efecto, el artículo 64-A fracción I permite a la SHCP determinar diferencias en operaciones crediticias donde el interés se ajusta a las tasas de mercado, siempre que se presente alguna de las hipótesis del artículo 64; este numeral incluye en su fracción III cualquier supuesto en el cual se involucren pagos al extranjero. Sin embargo, para determinar diferencias en el supuesto que se comenta, la SHCP deberá apegarse a los métodos y reglas que determina la LISR o, en todo caso, fundar y motivar las discrepancias que encuentre.

*ii)* En materia de prestación de servicios, el precepto en cuestión es aplicable exclusivamente en el supuesto de que las contraprestaciones no correspondan a valores de mercado (*arm's length basis*) en operaciones celebradas entre partes independientes. El precepto reco-

noce la importancia de ciertos servicios que involucran experiencias industriales, comerciales o científicas (*know-how*) y de aquellos otros que producen altos beneficios en el sector empresarial y que, por ende, deben ser retribuidos proporcionalmente.

iii) En materia de ingresos provenientes del otorgamiento del uso, goce o enajenación de bienes tangibles, el artículo 64-A faculta a las autoridades fiscales para fincar diferencias cuando el precio o renta cobrados no correspondan a valores de mercado en operaciones celebradas entre partes independientes. Para tal efecto, deberán tomarse en consideración, todos los elementos pertinentes que se requieran, tales como el precio de adquisición la inversión del propietario en el bien, el costo del mantenimiento, el tipo de bien y las condiciones en las que éste se encontraba al momento de hacer el pago correspondiente.

Resulta lamentable que la disposición utilice la expresión "precio" para efectos de fijar las diferencias en materia de precios de transferencia, tratándose de enajenación de bienes tangibles pues, en principio, quedarían fuera del alcance de esta disposición aquellas operaciones distintas a los contratos de cambio que, dada su naturaleza, no conllevan un precio (*vgr.* aportaciones de capital en especie).

iv) El mismo principio de *arm's length* es recogido por la fracción IV del artículo 64-A de la LISR, en materia de ingresos provenientes de la concesión en la explotación o transmisión de intangibles (*vgr.* patentes, marcas, fórmulas, planos, modelos industriales, etcétera) utilizando como parámetro de comparación, el total de los pagos o regalías cobradas con base en la producción, venta, utilidades u otro indicador.

El parámetro antes mencionado no se tomará en cuenta, cuando las partes hubieren compartido los gastos y riesgos en relación al proyecto de desarrollo e investigación del intangible. En sustitución, se considerará el valor del derecho o propiedad que se adquiriera, tomando en cuenta, para tal efecto, los gastos y costos incurridos en el desarrollo del activo.

En el caso que no existan transacciones comparables, además de poder utilizar cualquiera de los métodos del artículo 65, que más adelante se explican, las autoridades fiscales deberán considerar ciertos factores, dentro de los cuales cabe mencionar la exclusividad que se tenga sobre el intangible, el costo del proyecto de investigación y desarrollo y la duración de la licencia de patente o registro.

El penúltimo párrafo de la fracción IV del precepto comentado, se establece que no podrán aplicarse las facultades de las autoridades fiscales en los términos de los artículos 64 y 64-A, tratándose de inventarios y otros bienes transmitidos por fusión o escisión de sociedades, siempre que éstos hayan sido traspasados al valor pendiente de deducir por las sociedades fusionadas o escindidas al momento de la fusión o escisión. Esta regla será aplicable en aquellos casos en que los contribuyentes realicen fusiones o escisiones respetando los lineamientos del artículo 14-A del CFF.

Sobre este respecto, cabe mencionar que la disposición condiciona la aplicación de las facultades de las autoridades fiscales, en los casos de fusión y escisión que cumplan con el artículo 14-A del CFF, a que las inversiones no depreciadas en su totalidad y los inventarios adquiridos durante el ejercicio, que no hayan sido deducidos fiscalmente, se transmitan a su valor pendiente por deducir, no existiendo condicionante respecto de inventarios deducidos e inversiones depreciadas. Una vez dado el cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 65, en el supuesto a estudio, la limitante en la aplicación de facultades de las autoridades fiscales en materia de precios de transferencia será absoluta, aun cuando los bienes de que se trate lleven incorporado el beneficio tecnológico de un intangible. Esta circunstancia podría ser aprovechada por los contribuyentes si realizan fusiones o escisiones que tengan efecto en otros países, pues podrían transmitirse activos intangibles de alto valor económico a países con tasas fiscales preferenciales.

v) Por otra parte, las autoridades fiscales tienen facultades para determinar presuntivamente el monto del precio o de la contraprestación, cuando exista envío o recepción de bienes a establecimientos permanentes o bases fijas de residentes en el extranjero, por parte de la oficina central u otro establecimiento ubicado en el extranjero, en los términos del artículo 65 de la LISR.

A primera vista, la disposición parecería absurda, si se tiene en mente que un establecimiento permanente no puede realizar negocios jurídicos con su oficina central o con otro establecimiento, pues se trata de un mismo ente jurídico. Sin embargo, la disposición hace referencia al valor en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, ya sea en México o en el extranjero, respecto de los cuales se pretende darles efectos fiscales en México. Esta disposición resulta de gran trascendencia, si se considera que las deducciones en que incurra un residente en el extranjero, ya sea que se eroguen en México o en

el extranjero, relacionadas con la actividad empresarial que desarrolle en México a través de un establecimiento permanente, serán deducibles para fines del ISR en los términos del artículo 23 de la ley de la materia.

Asimismo, en materia de ingresos el artículo 4 de la LISR establece que se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente o base fija, los que obtenga el residente en el extranjero en la proporción en que dicho establecimiento permanente o base fija haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.

En esta misma línea, el último párrafo del artículo 65 faculta a la SHCP para modificar la utilidad o pérdida fiscal de los establecimientos permanentes o bases fijas de residentes en el extranjero, con base en las utilidades totales de dicho residente, en la proporción que represente el valor de los activos o ingresos de dichos establecimientos, respecto del total de unos y otros (*profit split method*).

vi) Por último, las facultades de las autoridades fiscales en materia de precios de transferencia, podrán aplicarse a operaciones que se realicen a título gratuito, salvo que se pruebe que el contribuyente ha celebrado con anterioridad operaciones idénticas o similares con terceros no vinculados.

#### d) Métodos para la fijación de precios de transferencia

Las autoridades fiscales pueden apoyar su política de precios de transferencia en cuatro diferentes métodos, contenidos en el artículo 65 de la ley.

Este dispositivo no precisa el orden de aplicación de los mismos, ni señala qué método es el idóneo respecto de cada una de las operaciones por las cuales las autoridades fiscales pueden determinar precios de transferencia.

La razón radica en el hecho de que la idoneidad de los métodos dependerá de la operación concreta, objeto de revisión por parte de las autoridades fiscales, siendo posible incluso utilizarlos en forma combinada.

i) El primero de los métodos es conocido como *método de precio comparable en operaciones independientes*, el cual es regulado por el artículo 65 fracción I de la LISR, que a su letra establece:

En los casos a que se refieren los artículos 64 y 64-A de esta Ley, así como en el caso de establecimientos permanentes y bases

fijas ubicados en México de residentes en el extranjero que envíen o reciban bienes de su oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar presuntivamente el precio o el monto de la contraprestación, podrá considerar lo siguiente:

I. Los precios corrientes en el mercado interior o exterior y en defecto de éstos el de avalúo que practiquen u ordenen practicar las autoridades fiscales. [...]

Como se observa, las autoridades fiscales podrán allegarse de información correspondiente a precios de mercado tanto en México como en el extranjero, para efecto de establecer si una operación respeta o no los parámetros de *arm's length*.

Lógicamente, la comparación de precios de mercado debe apoyarse en operaciones celebradas entre partes independientes, o bien, en operaciones celebradas por el contribuyente con terceros no vinculados.

Por otra parte, las autoridades fiscales podrán considerar el valor de avalúo, a falta de precios comparables. Lógicamente, la aplicación de este último parámetro (valor de avalúo) constituye un método diferente al de precios comparables e incluso resultan ser excluyentes, en la medida que aquel tendrá aplicación a falta de este último.

ii) El segundo método es conocido como *método de costo mas utilidad de operación*, el cual se contiene en la fracción II del artículo 65, mismo que a su letra establece:

En los casos a que se refieren los artículos 64 y 64-A de esta Ley, así como en el caso de establecimientos permanentes y bases fijas ubicados en México de residentes en el extranjero que envíen o reciban bienes de su oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar presuntivamente el precio o el monto de la contraprestación, podrá considerar lo siguiente: [...]

II. El costo de los bienes o servicios incrementado con el porcentaje de utilidad bruta con que opera el contribuyente determinado de conformidad con el Código Fiscal de la Federación o el costo de los bienes o servicios incrementado con el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal le correspondería al contribuyente de conformidad con el artículo 62 de esta Ley y, en su caso, adicionado o disminuido con un porcentaje de utilidad

razonable que se determine, a través del análisis económico que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para el caso se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Respecto de este método, la SHCP podrá determinar presuntivamente el monto del precio o la contraprestación de operaciones celebradas entre partes relacionadas, adicionando el costo de los bienes o servicios con el porcentaje de utilidad bruta con que opere el contribuyente o bien, con el coeficiente para determinar la utilidad fiscal a que se refiere el artículo 62 de la LISR en ambos casos adicionado o disminuido con un porcentaje de *utilidad razonable* que al efecto determine dicha autoridad, a través de análisis económicos.

La primera opción para aplicar el método de *costo más utilidad de operación*, consiste en incrementar el costo de los bienes o servicios objeto de la operación celebrada entre partes relacionadas, con el porcentaje de utilidad bruta determinada al amparo del artículo 60 del CFF. Cabe mencionar que dicho artículo utiliza un método global para determinar el porcentaje de utilidad bruta, lo cual puede resultar injusto y contrario a la realidad económica del causante, si se piensa en un sujeto que realiza diversas actividades e incurre en gastos y costos distintos en proporción, según la línea del producto vendido o servicio prestado.

La solución ideal sería seccionar la utilidad, según correspondiera a cada línea de producto o servicio involucrados en la operación celebrada entre partes relacionadas, pues los márgenes de utilidad varían según el giro comercial o industrial. Es por ello que el porcentaje de utilidad que debe adicionarse o disminuirse, según el análisis económico, reviste fundamental importancia.

El anterior razonamiento se confirma con el hecho de que la segunda opción para aplicar el método a estudio, contempla el ajuste al costo de los bienes o servicios a través de la aplicación del coeficiente de utilidad fiscal, determinado según el giro del negocio, en los términos del artículo 62 de la LISR. En efecto, el artículo 62 establece distintos porcentajes para aplicar a los ingresos brutos, con el objeto de determinar la utilidad fiscal estimada de los contribuyentes, mismos que varían desde un 3%, según se trate de actividades de comercialización de petróleo, gasolina y otros combustibles, hasta el 30%, que corresponde a actividades de comisión y fábrica de cemento, entre otros.

Ahora bien, de acuerdo con esta segunda opción, las autoridades fiscales podrán determinar en forma estimada, el valor de los actos u operaciones celebradas entre partes relacionadas, incrementado el costo de los bienes o servicios con el porcentaje determinado al amparo del artículo 62, pudiendo modificar dicho resultado, con el porcentaje de utilidad determinado en forma razonable, según análisis económicos.

La utilización de estos factores estimados con base en análisis económicos podrá ser desvirtuada por los contribuyentes afectados y, en todo momento, la resolución fiscal quedará al libre arbitrio del juez, sustentado en pruebas periciales en materia económica que ofrezcan las partes.

Por último, este método tendrá especial aplicación en aquellas operaciones en las cuales una subsidiaria extranjera de una sociedad mexicana manufacture productos bajo una patente de esta última en el país, con costos bajos y tasas fiscales inferiores a las previstas en nuestra LISR.<sup>4</sup>

iii) El tercer sistema que utiliza la LISR es conocido como *método de precio de reventa*, que será utilizado principalmente en operaciones de distribución de productos. Dicho método consiste en determinar el valor real de precio de reventa de un producto, disminuyendo el precio de venta del mismo con el porcentaje de utilidad que le correspondería a la actividad o giro del negocio (según el producto), en los términos del artículo 62 y, adicionando dicho resultado con el porcentaje de utilidad que para la actividad del contribuyente determinen las autoridades fiscales, según estudios económicos.

Este sistema pretende fijar el valor de la función de distribución realizada por una parte relacionada. Es por ello que la utilidad del método se limita a aquellas operaciones en las cuales el comprador no adiciona un valor significativo al producto final, ni hace uso de intangibles con el objeto de incorporar un valor agregado al mismo.<sup>5</sup>

iv) El cuarto y último método que señala el artículo 65 de la LISR, conocido como *división razonable de utilidades o profit split method*, es aplicable exclusivamente a operaciones realizadas por residentes en el extranjero, a las cuales se les pretende dar efecto fiscal a través de un establecimiento permanente o base fija en el país. Este método ya

<sup>4</sup> PAGAN, Jill C.; J. Scott WILKIE, *Transfer pricing strategy in a Global Economy*, IBDF Publications, 1993, p. 107.

<sup>5</sup> DOERBERG, Richard L., *op. cit.*, p. 196.

fue comentado en la sección c) inciso vi) anterior, al cual nos remitimos para los comentarios precedentes.

#### e) Ajuste complementario

Debido a que las normas en materia de precios de transferencia tienen implicaciones en operaciones internacionales y con el objeto de evitar una doble gravación, se presenta la necesidad de que las autoridades fiscales mexicanas realicen un ajuste complementario respecto del ajuste principal llevado a cabo en otro país, donde las transacciones de una misma entidad comercial han tenido trascendencia jurídico-tributaria.

Por ejemplo, si una autoridad extranjera incrementó el importe del precio de venta de ciertos productos, para determinar el ingreso gravable de una empresa matriz en dicho país, las autoridades mexicanas deberían reconocer un ajuste complementario a la empresa compradora vinculada, para evitar una doble tributación. Esto podría cumplirse, a través del reconocimiento de un incremento en el costo de adquisición de los bienes de una empresa compradora residente en México.

Ahora bien, como el reconocimiento de un ajuste complementario implica una renuncia del país que lo confiere a percibir un ingreso tributario afectando el gasto público, la posibilidad de otorgarlo se ha reservado a los convenios para evitar la doble imposición en que México es parte, a través de un reconocimiento mutuo, sobre dicha renuncia por los países firmantes. La exigencia de aplicar estas disposiciones deviene de la propia apertura comercial de México y de la intención de importar capitales del extranjero. Es por ello que los tratados internacionales han tenido un juego muy importante en la modernización de nuestro esquema tributario, eliminando cargas tributarias que desalentarían el flujo de recursos.

De esta manera, las medidas del ajuste complementario se han reservado a aquellos países que mantienen una estrecha relación comercial y de inversión con nuestro país, con los cuales, México ha buscado la firma de convenios internacionales mediante el reconocimiento de criterios bilaterales de uniformidad y reciprocidad.

Para efectos de evitar la doble tributación, los países en cuyas jurisdicciones tenga efectos una operación sujeta a un ajuste principal en materia de precios de transferencia, deberán coincidir en i) las reglas de asignación o reparto según los métodos aplicables a cada

transacción, ii) las reglas de interpretación y aplicación de aquéllos, y iii) la aceptación de un correlativo ajuste complementario.

Por último, nuestra legislación interna debería reconocer expresamente la posibilidad de llevarse a cabo un ajuste complementario, cuando el efecto del mismo tuviera por objeto corregir diferencias en el propio ISR mexicano, en operaciones realizadas entre empresas que constituyen un mismo grupo comercial.

A manera de ejemplo, si la SHCP modifica la base gravable de un residente en el extranjero, incrementándole el monto de una regalía que le hubiere sido pagada por su subsidiaria en México para efectos del título V de la LISR, y con ello se fijara un impuesto a pagar, independientemente de que el gravamen fuera cubierto en definitiva por la subsidiaria en México por tener responsabilidad solidaria, debería permitirse un ajuste complementario a esta última, a efecto de que estuviera en aptitud de reconocer un incremento en sus deducciones. Esta posibilidad no está prevista en nuestra legislación y difícilmente podría presentarse sin una resolución administrativa que así la autorizara, dadas las extensas limitantes que prevé la LISR en materia de deducciones y las restricciones que presenta el método de interpretación estricta de la ley tributaria, cuando se pretende aplicar una norma referida a los elementos esenciales del impuesto (*vgr.* artículo 5 del CFF).

### 3. Los precios de transferencia en el Impuesto al Valor Agregado.

En materia de Impuesto al Valor Agregado (IVA), no existe disposición que permita modificar la base del impuesto, mediante determinación presuntiva del valor de actos u operaciones objeto del gravamen, cuando éstas se celebran entre partes relacionadas y no se ajustan a los estándares del *arm's length*.

Ahora bien, debido a que las normas de precios de transferencia están contenidos en la LISR, las mismas no pueden aplicarse por analogía a otro impuesto gobernado por su ley especial, como es el IVA (*vgr.* artículo 5, CFF).

Así las cosas, la aplicación práctica de las normas de precios de transferencia conducirá a la coexistencia de bases gravables distintas respecto de una misma operación, para fines de ambos gravámenes.

#### 4. Los precios de transferencia en el Impuesto al Activo.

En materia de Impuesto al Activo (IMPAC) las consecuencias son diferentes debido a su estrecha vinculación con el ISR.

En efecto, el IMPAC surgió en 1989 como un tributo complementario al ISR, definido como un impuesto mínimo al patrimonio, acreditable contra el ISR e incluso recuperable en ejercicios futuros. Ciertamente, la base gravable del IMPAC la constituye el valor fiscal de los activos, determinado prácticamente en apoyo a las normas vigentes en el ISR. Así las cosas, de acuerdo con el artículo 14 de la Ley del Impuesto al Activo (LIMPAC), el monto original de la inversión (base de las inversiones para fines de este gravamen) será el que corresponda según el artículo 41 de la LISR. Lo mismo sucederá en materia de terrenos (*vgr.* artículo 2 fracción II, LIMPAC).

Por lo que respecta al método de valuación de acciones, el artículo 2 fracción I de la LIMPAC establece que el promedio mensual de las acciones que constituyen activos financieros se determinará con base en su costo promedio por acción; este último calculado en los términos de los artículos 19 y 19-A de la LISR.

En materia de activos financieros representados por operaciones celebradas con instituciones que componen el sistema financiero o con su intermediación, su saldo promedio se determinará en los términos del artículo 7-B de la LISR.

Como podrá observarse, la estrecha relación entre ambos impuestos conlleva a que las consecuencias fiscales en materia de precios de transferencia en el ISR, trasciendan a la base gravable del IMPAC, ya sea a través del ajuste principal o del complementario.

##### A. Tratados internacionales

Debido a que los precios de transferencia tienen relevancia en operaciones internacionales, diversos organismos se han preocupado por establecer normas o modelos de aplicación que tiendan a resolver los conflictos en esta materia, homologando las normas en el ámbito internacional. Por otra parte, México se ha apegado a los modelos de la OECD para evitar la doble imposición internacional en los impuestos sobre la renta y el capital (en lo sucesivo el modelo de la OECD), dada su inclusión como miembro de dicha organización.

Así las cosas, tenemos que el modelo de la OECD contiene tres regulaciones básicas en materia de precios de transferencia.

La primera de ellas se contiene en el artículo 9 de dicho modelo, mismo que establece ciertas reglas a tomar en consideración, cuando al efecto se presente el fenómeno de los precios de transferencia entre empresas relacionadas. Para ello, el artículo 9 en cuestión señala que en el caso en el cual un estado someta a imposición las rentas o beneficios de un contribuyente residente de ese mismo estado y en consecuencia, las mismas sean gravadas en el otro estado contratante en el que reside una empresa relacionada de aquel contribuyente, los montos determinados que hubieran correspondido a una transacción celebrada entre partes independientes podrán incluirse en definitiva en la base gravable del impuesto que corresponda al residente del país en que se hubiera realizado el ingreso; en este caso, el otro estado deberá proceder a un ajuste complementario, teniendo en cuenta las demás disposiciones del modelo y la opinión de las autoridades competentes de los estados contratantes. En otras palabras, el estado en el cual se genere el ingreso, considerando que la operación se celebró respetando los parámetros de *arm's length*, tendrá derecho a fijar el impuesto en definitiva, debiendo el otro estado realizar los ajustes complementarios con miras a evitar la doble tributación.

El segundo precepto del modelo de la OECD, que tiene ingerencia en precios de transferencia, es el artículo 11, mismo que en su último párrafo señala que, cuando existan créditos que generen intereses en operaciones celebradas entre partes relacionadas y el monto de los mismos exceda al monto que normalmente se habría fijado de haberse celebrado dicha operación entre partes independientes, el excedente no gozará de los beneficios del tratado y, por lo tanto, podrá gravarse de acuerdo con la legislación doméstica del país de la fuente. De acuerdo con esta disposición, se pretende limitar el beneficio en la aplicación de las tasas preferenciales que normalmente se contienen en los tratados para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio, prevaleciendo las tasas ordinarias (normalmente mayores) contenidas en la legislación interna. Lo anterior es independiente al hecho de que las propias legislaciones domésticas rechacen la deducción del pago de dichos intereses por no ajustarse a los valores de mercado.

La tercera disposición en materia de precios de transferencia está contenida en el artículo 12, en materia de regalías. Las disposiciones de este artículo son prácticamente iguales a las comentadas anterior-

mente en materia de intereses, lo cual significa que sólo el importe de las regalías que se cubra con base en precios de mercado, estará sujeto al beneficio del tratado. Por el excedente se aplicará la legislación doméstica, según lo expuesto.

Por último, las autoridades fiscales tendrán que emitir reglas más claras y precisas en cuanto a la aplicación de la política en materia de precios de transferencia, para evitar inseguridad jurídica en los contribuyentes que, en aras de dar cumplimiento a las disposiciones fiscales a este respecto, ajusten el precio o la contraprestación pactada en operaciones comerciales con otras entidades vinculadas a ciertos métodos económicos distintos a los que en su momento consideren las autoridades fiscales al ejercer sus facultades de revisión.

Seguramente resultará interesante para nuestras autoridades fiscales analizar las experiencias originadas en otros países en los cuales la política de precios de transferencia tiene un arraigo importante en su cultura tributaria. Así por ejemplo, los APAs pueden ser una solución concreta a la inseguridad jurídica de los contribuyentes que, a falta de una legislación extensa y bien estructurada, utilicen la vía de concertación para determinar con claridad que sus operaciones comerciales con empresas relacionadas se ajustan a las políticas de precios de transferencia.