

Precios de transferencia en México

Astudillo M., Marcela; Mancilla R., María E.

Recibido: 16-04-2010 - Revisado: 24-12-2010 - Aceptado: 25-03-2011

Astudillo M., Marcela
Lcda. en Economía
M.Sc. en Administración Pública
Dra. en Administración Pública
Universidad Nacional Autónoma de
México
marcelaa@servidor.unam.mx

Mancilla R., María E.
Lcda. en Contaduría Pública
Maestra en Administración
Dra. en Ciencias de la Administración
Universidad Nacional Autónoma de
México
quetamancillamx@yahoo.com.mx

El comportamiento en el ámbito fiscal de las empresas multinacionales ha sido regulado por los Estados a través de la determinación de los precios de transferencia. En el caso del marco jurídico en México, se han establecido normas fiscales y financieras durante los últimos años, principalmente después de la incorporación de México a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). El objetivo de este trabajo es mostrar cómo los lineamientos internacionales de la OCDE han incidido en la legislación mexicana, particularmente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estableciendo un tratamiento especial del régimen fiscal y precios de transferencia, aunado al análisis del uso las bases de datos cuando el contribuyente se encuentra colocado en hecho generador. Este tema tributario es de mucha importancia en México, ya que repercute en las arcas del erario federal.

Palabras clave: Precios de transferencia, guías de la OCDE, empresas multinacionales, impuesto sobre la renta, paraísos fiscales, doble tributación.

RESUMEN

Multinational enterprises behaviour in the field of taxation has been regulated by the State through the determination of transfer pricing. In the Mexican legal framework, fiscal and financial rules have been established in recent years, mainly after the incorporation of Mexico to the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD). This paper aims at showing how the OECD's international guidelines have influenced Mexican laws, particularly the Income Tax Act, establishing a special treatment of tax and transfer pricing, adding the analysis of database use when the taxpayer is subject to taxable event. This tax issue is very important in Mexico because it affects the federal treasure.

Keywords: Transfer Pricing, OECD guidelines, Multinational corporations, Income tax, Tax havens, Double taxation.

ABSTRACT

1. Introducción

El modelo económico neoliberal ha manifestado la necesidad de regular el comportamiento de los grupos de empresas que participan en la actividad económica en distintos países. El orden económico mundial trata aspectos fiscales, jurídicos y financieros internacionales, debido a que estos grupos de empresas, las multinacionales, abarcan más de una jurisdicción fiscal. Lo anterior implica una regulación recíproca de las actividades que se realizan entre las compañías del mismo grupo en otras jurisdicciones.

Las empresas multinacionales contribuyen a la hacienda pública del país en que hayan establecido su domicilio fiscal, y para ello, cada estado tiene un tratamiento fiscal para dichos grupos que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) se ha encargado de regular, esto es debido a las prácticas que estas empresas realizan y cuya tendencia es desviar sus utilidades trasladándolas a territorios con tasas impositivas menores o, a territorios llamados “paraísos fiscales”.

Esto obligó a los estados a regular los precios que pactan entre sí empresas vinculadas cuando celebran operaciones. Para ello, la regulación parte del acuerdo sobre ingresos y capital del modelo fiscal de la OCDE y el acuerdo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y en procesos de desarrollo, cuyo articulado afecta al sistema impositivo y define conceptos como residencia nacional, establecimiento permanente, así como la forma de grabar las utilidades aplicando el Principio Arm's Length (plena competencia), principio que se construyó sobre los modelos mencionados, es decir, los precios en las transacciones de las empresas multinacionales que se establecen cuando se compara el comportamiento operacional interno con operaciones externas.

El objetivo del estudio es mostrar en el caso de la legislación mexicana, la aplicación de los métodos de precios de transferencia de acuerdo al Principio de Arm's Length cuando las empresas efectúan el estudio de precios de transferencia, los métodos aplicados y el uso de las bases de datos. El estudio de precios de transferencia es importante para el contribuyente debido a que éste determina los ingresos, los gastos, y las utilidades gravables de empresas en la jurisdicción fiscal correspondiente. Para realizar el estudio fiscal se examinaron las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Código Fiscal de la Federación, las guías de precios de transferencia para empresas

multinacionales y administraciones fiscales de la OECD, así como libros y revistas de los diversos autores que han estudiado los métodos de valuación de los precios de transferencia en México.

El desarrollo del trabajo se presenta describiendo en primer lugar, los precios de transferencia; posteriormente, el Principio Arm's Length, además de los métodos para la determinación de un precio de transferencia, de acuerdo a las guías de la OECD en el marco jurídico, fiscal y financiero de la normatividad mexicana, para vincular la obligación tributaria del contribuyente de cumplir con la documentación comprobatoria del estudio de precios de transferencia y el uso de las bases de datos como herramienta para la determinación de un precio, atendiendo la responsabilidad que tiene el contribuyente ante el incumplimiento de dicha obligación.

2. Definición de precios de transferencia

El comercio en el mundo, "sesenta y cinco por ciento", se lleva a cabo con grupos de empresas que están vinculadas en partes relacionadas. En México cuando una empresa:

Participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de otra, o cuando una persona o grupo de personas participe, directa o indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera (Baker & McKenzie, 2004, p. 1).

Se considera parte relacionada, así como sus establecimientos permanentes, la casa matriz y sus establecimientos permanentes. Si una parte no relacionada celebró contrato "joint venture" (conocido como asociación en participación) con alguna empresa, se considera en México, parte relacionada para efectos de precios de transferencia. (Raby, 2008, p. 507)

Los precios de transferencia (PT) son precios de mercado comparados que se definen a través de estudios funcionales y económicos¹ que realizan las partes relacionadas, "contribuyentes [...] que determinan en gran medida los ingresos y los gastos, y por consiguiente las utilidades gravables [...] que están asociadas en diferentes jurisdicciones fiscales." (OECD, 1995, p. 12)

¹ La legislación en México nombra «documentación comprobatoria», a los papeles de trabajo que son el soporte del estudio funcional y económico realizado, (LISR 2009 artículo 86 fracción XII).

3. Principio Arm's Length de la OCDE

Las empresas multinacionales analizan sus operaciones internas y las comparan con operaciones que realizaron con terceros. "Analizar dos o más bienes (tangibles o intangibles), servicios o empresas similares con el fin de descubrir afinidades y semejanzas" [Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), 2008^a, p. 88], permite a las partes relacionadas comparar el precio de transferencia pactado con partes relacionadas con operaciones no controladas (externos).

Ser comparable significa que ninguna de las diferencias (si existen) entre las situaciones que se están comparando afectaría en forma significativa la condición que se está examinando [...], o que se pueden efectuar ajustes adecuados lo suficientemente precisos para eliminar el efecto de cualquier diferencia (OECD, 1995, p. I-7).

De esta manera se puede definir el precio o ajustar las diferencias que afectan al precio. El Principio del «Arm's Length» es aceptado internacionalmente por los miembros de la OCDE; la esencia del principio consiste en captar las fuerzas económicas de cada operación.

El contribuyente es responsable de conservar en su contabilidad la documentación comprobatoria que haya sido utilizada para determinar las partidas de los ingresos, compras y gastos relativas a las transacciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestre que se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que se hubieran celebrado con terceros, es decir, que las operaciones fueron comparables a valor de mercado.

Para ello, se deberá realizar un análisis funcional debido a que éste es útil para ubicar la operación entre las partes relacionadas y qué función está desempeñando, se ubica el tipo de activo que se administra y los riesgos que incurre cada contribuyente. El propósito es observar la congruencia de la transacción con respecto a las actividades que realizan las partes relacionadas. Al mismo tiempo se evalúa el tipo de activo que cada una de las partes relacionadas aporta a la operación, además de evaluar los riesgos asumidos en congruencia con los activos utilizados en la transacción (IMCP, 2008a, p.73-81). A partir del análisis funcional se determina el tipo de comparables a utilizar y el método para establecer el precio de transferencia. A mayor función, activos y riesgos, se espera un mayor margen de utilidad.

Las operaciones que se realizan entre partes relacionadas se clasifican

como «transacciones controladas» y, cuando stas son realizadas con un tercero independiente son agrupadas como «transacciones no controladas». El análisis funcional incluye el estudio de los términos contractuales en que se pactan las transacciones controladas, cuyo propósito es reflejar las responsabilidades de cada parte involucrada (residencia fiscal, funciones, condiciones), la participación directa e indirecta [Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISLR) 2009 artículo 86 fracción XII a], así como las especificaciones sobre las operaciones convenidas y sus montos². A lo anterior converge el entorno económico de la residencia fiscal de la parte relacionada y las estrategias de negocio como grupo empresarial.

4. Métodos para la determinación de un precio de transferencia

De acuerdo con las guías de la OCDE (1995, p. II-17), hay dos formas para determinar un precio de transferencia, clasificándose en «tradicionales y alternativos». “Los métodos tradicionales de transacción son los medios más directos para establecer si las relaciones comerciales y financieras entre empresas asociadas se dan sobre una base arm’s length”, principio de plena competencia, comparando los precios de transacciones controladas con los precios en transacciones no controladas comparables con empresas externas.

Los métodos tradicionales son directos y confiables. En ocasiones la operación no se establece de manera directa, ya que no siempre existen transacciones comparables; cuando esto sucede, se ubica a la operación con enfoques indirectos. Estos métodos tradicionales son preferibles a los métodos alternativos. Cuando se aplican los métodos sobre las transacciones, se utilizan los tradicionales discriminando cada método, continuando con los alternativos, hasta dejar el método que más se ajuste a la transacción. Los métodos tradicionales son:

- I. Comparable Uncontrolled Price Method, CUP, por sus siglas en inglés, (Método de Precio Comparable No Controlado).
- II. Resale Price Method, RPM, por sus siglas en inglés, (Método de Precio de Reventa).
- III. Cost Plus Method, CP, por sus siglas en inglés, (Método de Costo Adicionado).

Los métodos alternativos son los que analizan los beneficios que

² *Ibíd*em, c).

se crean de las transacciones entre partes relacionadas, es decir, son “métodos que examinan las utilidades que se originan de transacciones específicas entre empresas asociadas.” (OECD, 1995, p. III-1). Los métodos alternativos son los siguientes:

IV. Profit Split Method, PSM, por sus siglas en inglés, (Método de Partición de Utilidades).

V. Residual Profit Split Method, RPSR, por sus siglas en inglés, (Método Residual de Partición de Utilidades).

VI. Transaction Net Margin Profits Method, TNMM, por sus siglas en inglés, (Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación).

5. Régimen fiscal y marco jurídico vigente en México

La normatividad financiera distingue normas amplias en referencia a lo fiscal, ya que conceptualiza como partes relacionadas a los familiares cercanos, negocios conjuntos, y los fondos del plan de remuneraciones (CINIF 2009, C-13 párrafo 4), información que se revela en las notas a los estados financieros de cada compañía.

En materia fiscal para las personas físicas:

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe, directa o indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera” (LISR 2009 artículo 106 penúltimo párrafo y artículo 215 5° y 6° párrafo).

En el caso de las personas morales, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.

Debido al tratamiento que la ley refiere al establecimiento permanente³ como:

Cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes [...], entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

³ *Ibidem*, artículo 2°.

El mismo ordenamiento alude que las operaciones entre residentes nacionales “[...] y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables”⁴ concepto de partes relacionadas que se amplía vinculándose al establecimiento permanente.

La legislación en México establece la obligación de las partes relacionadas de realizar un análisis de funciones o actividades⁵, de los activos utilizados en la transacción, y un análisis de riesgos asumidos por cada uno de los contribuyentes.

Entonces los contribuyentes, que realicen operaciones con partes relacionadas, además del análisis funcional deberán determinar sus ingresos y deducciones, “considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables”⁶ aplicando los métodos que establece la ley. La ley especifica que “las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos,” tradicionales o transaccionales, y si existieran éstas se eliminen mediante ajustes razonables⁷, aplicando el principio de plena competencia implicando las características de los bienes y servicios, el análisis funcional, los términos contractuales, las circunstancias económicas y las estrategias de negocio⁸.

6. Breve descripción de los métodos y selección

Es responsabilidad de los contribuyentes aplicar en primer lugar el método CUP y utilizar los siguientes métodos cuando CUP no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado⁹. Los métodos de RPM, CP y TNMM cumplen con

⁴ *Ibídem*, artículo 215 antepenúltimo párrafo.

⁵ *Ibídem*, artículo 86, fracción XII, b).

⁶ *Ibídem*, artículo 86 fracción XV).

⁷ *Ibídem*, artículo 215 3º párrafo.

⁸ *Ibídem*, fracciones I, II, III y IV.

⁹ El precio de mercado es el precio y montos de contraprestaciones que hubieran utilizando con o entre partes independientes en operaciones comparables o cuando haya sido otorgado a contribuyente por resolución conforme lo establece el Código Fiscal de la Federación.

la metodología, si el costo¹⁰ y el precio de venta se encuentran a precios de mercado.

El método CUP, “consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables”.¹¹El método es el más directo y confiable para aplicar el Principio de Arm’s Length (OECD, 1995, p. II-2) ya que propone de mayor a menor comparabilidad, razón principal sobre los otros métodos. CUP se usa principalmente para estudios de precios de transferencia vinculados con “las tasas de interés, los honorarios, las rentas, o montos para otorgar el uso, goce o enajenación de bienes tangibles, así como cuando se cobren regalías por la explotación o transmisión de un bien intangible” (Bettinger, 2008, p. 79), operaciones que requiere, para aplicar el Principio de Arm’s Length, de productos iguales y negocios similares. El uso de una base de datos para este método es viable.

El método RPM:

Consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación 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 por el resultado de disminuir de la unidad, el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables (LISR 2009 artículo 216 fracción II).

RPM mide el margen bruto de utilidad (utilidad bruta entre ventas netas) y se vincula con operaciones de comercio e industria (OECD, 1995, II-5), así como transacciones en las que participan bienes tangibles o intangibles.

Los productos que son susceptibles de la valuación de RPM son “la compra del cartón, papel, cambio de diseño, modificación de garantía, mercado al que va dirigido y otros actos o factores que obligan a incrementar o disminuir un precio de reventa.” (Bettinger, 2008, p. 80). El método toma en cuenta los insumos que fueron sumados al bien, valor de la reventa más la utilidad, para conformar el precio final al consumidor.

¹⁰ La valuación de los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determina de acuerdo a Normas de Información Financiera, CINIF.

¹¹ *Ibíd*em, artículo 216 fracción I.

Para el uso del método no es recomendable la base de datos.

El método de CP:

Consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables (LISR 2009 artículo 216 fracción III).

El por ciento de utilidad bruta se determina dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas. El costo de los bienes o servicios es el valor que se cubre por la adquisición de éstos. (Bettinger, 2008, p. 81).

Este método es útil cuando activos semiterminados son vendidos entre las partes relacionadas, cuando han convenido instalaciones comunes, pactado a largo plazo compra-venta, o hayan adquirido el compromiso de la prestación de servicios (OECD, 1995, p. III-11). CP es usado para estudiar transacciones controladas en operaciones de manufactura y ensamble y, si existiera capital intelectual desarrollado, éste se incluirá en la base de costos (IMCP, 2008a, p.101). Para el método es recomendable no usar base de datos.

El método de PSM “consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes.” (LISR 2009 artículo 216 fracción IV). El método distribuye la utilidad de operación de las transacciones controladas de las partes relacionadas “proporcionalmente, de la misma manera en que lo hubieran hecho” (IMCP, 2008a, p.103) con empresas independientes, siendo necesario un análisis funcional (activos, funciones y riesgos) de las partes relacionadas vinculadas en la transacción, para ubicar el nivel participación y riesgo y de esa manera, determinar el porcentaje de utilidad que le corresponde a cada uno de los sujetos pasivos. El procedimiento del método es subjetivo.

El método RPS consiste en determinar “la utilidad de operación global [...] que corresponda en su caso, a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos [...], sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.” (LISR 2009 artículo 216 fracción V numeral 1 b)). La utilidad residual se determina disminuyendo la utilidad mínima, de la utilidad de operación global, y:

Se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables¹²

De acuerdo a Bettinger (2008, p. 82), RPS es un método seguro pero subjetivo, que permite a las partes relacionadas determinar la utilidad mínima de operación. PSM al igual RPS, son métodos que resultan interesantes debido a la forma de determinación de la utilidad operacional y su efecto en la distribución de las partes involucradas, sin embargo son poco usados.

El método de TNMM es de los más utilizados para la determinación de los PT y:

Consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo." (LISR 2009 artículo 216 fracción VI).

Para la aplicación del método es necesaria la base de datos para buscar empresas comparables externas.

7. Bases de datos para la determinación de un precio de transferencia

Las bases de datos son fuentes de información cuyo contenido está referido a las finanzas, contratos, información estadística, publicidad, marketing, economía, recursos humanos, informática, impuestos, finanzas, entre otras. Las bases de datos contienen información de miles de empresas y "nos lleva a usar información de compañías que pueden ser comparables funcionalmente." (IMCP, 2008a, p.89). La información que proporciona la base de datos es útil para fijar un PT debido a que facilita ubicar la operación cuando no existen comparables internos.

La base de datos puede ser pública y tiene regulación gubernamental en ámbitos jurídicos y financieros, debido a que contiene información de empresas que fueron presentadas al Estado. La base de datos también puede ser privada y representa la extracción de información pública por un proveedor independiente que proporciona a los usuarios, mediante

¹² *Ibíd*em, numeral 2

una clave, el acceso a su base de datos. Por la velocidad con que se genera la información de las operaciones realizadas entre compañías, estas bases de datos proporcionan día a día nueva información.

En Latinoamérica no existen bases de datos que permitan a las empresas recopilar información para realizar estudios de precios de transferencia, a excepción de las públicas que establezca cada país. Existen bases de datos en los Estados Unidos¹³, en la Unión Europea y en los países asiáticos, bases en las que las multinacionales que operan en México se apoyan.

En México, la base de datos pública es la Bolsa Mexicana de Valores. Es regulada por la Comisión Nacional Bancaria y Valores (CNVB) y ésta a su vez por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). En ella se localiza información financiera de las principales empresas multinacionales que operan en territorio nacional. La misma CNVB regula al sistema financiero y es a partir de él donde puede localizarse información relativa a tasas de interés en el mercado, por ejemplo.

Cuando un contribuyente en México requiere de comparables internos y no reúne la información necesaria para determinar su PT, se hospeda en el uso de bases de datos privadas,¹⁴ que son una referencia de operaciones de terceros a terceros para documentar la evidencia comprobatoria, suficiente y competente, de su estudio funcional y económico que servirá de base para sustentar su estudio de precios de transferencia.

La SHCP “se inclina a rechazar el uso de información perteneciente a empresas privadas bajo la perspectiva de que no es posible corroborar esa información en su fuente original, lo que sí ocurre con información financiera de empresas públicas.” (Miranda, 2008, p. 36).

Para fijar un precio de transferencia se consideran hechos, evaluaciones, comparaciones de mercados, de información financiera e industrias. Por la multiplicidad de los hechos a estudiar, más aun si el caso es difícil, el contribuyente puede cometer errores. En este sentido la OCDE motiva a las administraciones fiscales al practicar sus revisiones de precios de transferencia a que sean “flexibles en su enfoque y que no le pidan a los contribuyentes una precisión en sus precios de transferencia

¹³ US Securities and Exchange Commission (SEC).

¹⁴ “En la literatura contable [...] las siete fuentes de información empresarial, contable y financiera, con cobertura internacional más conocidas: Company Analysis, DataStream, Extel Financials, Global Vantage (Compustat Global), BvD Osiris, Thomson Financials y WorldScope.” (García et al, 2005, p. 35).

que no es realista en función de todos los hechos y circunstancias, [...] a tomar en consideración el punto de vista comercial del contribuyente sobre la aplicación del Principio Arm's Length, para que el análisis de los precios de transferencia esté ligado a las realidades empresariales. Por consiguiente, [...] desde la perspectiva del método que el contribuyente ha elegido al fijar sus precios." (OECD, 1995, p. IV-4).

8. Documentación comprobatoria de un estudio de precios de transferencia

Para soportar el estudio de precios de transferencia se requiere evaluar la información financiera de las transacciones que realice la empresa y describir las operaciones que realiza con partes relacionadas. Está integrada por el análisis funcional, cuyo propósito es caracterizar a la empresa analizada y sus operaciones intercompañía (LISR 2009 artículo 215 fracción I). Se describe información como la figura jurídica de la empresa, objeto de la sociedad, lugar de residencia fiscal, actividad principal, de cada empresa y de sus partes relacionadas; de las áreas funcionales de la empresa; participación accionaria existente con o entre sus partes relacionadas; montos de las contraprestaciones, residencia fiscales de las personas con quienes celebra la operación, productos y servicios que se comercializan, determinar si existen operaciones internas comparables, así como los riesgos de mercado y financieros.

Posteriormente realizar un análisis económico, el cual tiene como propósito otorgar una herramienta con métodos estadísticos (rango intercuartil y mediana), que sirva para dar una opinión del cumplimiento o no del principio de valor de mercado. Para que éste se desarrolle se menciona las operaciones a ser parte del análisis, partes relacionadas, método aplicado de acuerdo a la ley, si existen operaciones comparables internas o externas, descripción de las operaciones comparables no controladas que realicen operaciones similares; información financiera de la empresa analizada de acuerdo a normas de información financiera e información financiera y descriptiva de las empresas comparables utilizadas para llevar a cabo un rango de valores; herramientas estadísticas utilizadas y finalmente una opinión del cumplimiento o no del principio de valor de mercado.

En materia de dictamen fiscal, el auditor es responsable de proporcionar a la autoridad un cuestionario en materia de precios de transferencia por el ejercicio examinado, donde proporcione información

general y conocimiento del negocio. Es responsabilidad del auditor cerciorarse de que los contribuyentes que está examinando cumplieron con la presentación de la declaración informativa y mencionar en su dictamen, la presencia o ausencia de la documentación comprobatoria del estudio de precios de transferencia, de las operaciones realizadas, y no deberá juzgar las conclusiones emitidas o evidencia alguna sobre él.

9. Incumplimiento de las disposiciones fiscales

En México los contribuyentes están obligados a llevar contabilidad (LISR 2009 artículo 86 fracción I), la misma, estará integrada por la documentación comprobatoria que soporte las aplicaciones contables y determinación de los precios de transferencia. También están obligados a presentar junto con la declaración anual de impuestos, “la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior.”¹⁵

Llevar contabilidad y la documentación comprobatoria de las actividades del contribuyente implica una obligación que no requiere el recurso financiero para su cumplimiento, pero el hecho de no cumplir, representa el pago de multas importantes. Si la autoridad ejerciera sus facultades de comprobación y no existiera documentación comprobatoria o fuera insuficiente, la autoridad fiscal determina los ingresos acumulables y deducciones autorizadas considerando los precios de las transacciones que hubieran pactado con terceros en operaciones comparables, personas morales y físicas y establecimientos permanentes, residentes nacionales o en el extranjero.

El Comité de Asuntos Fiscales considera importante regular el cumplimiento espontáneo de los contribuyentes, por lo que “las sanciones generalmente están diseñadas para hacer que las omisiones de impuestos y otros tipos de no cumplimiento fiscal sean más costosas que el cumplimiento.” (OECD, 1995, IV-7). Las sanciones son parte del sistema fiscal y cuando son impuestas por faltas administrativas, implican una pena económica. Si las sanciones se determinan por omisiones de impuestos pueden llegar hasta 200% si hay evidencia de una intención dolosa¹⁶ de evadir o eludir.

En México, las autoridades fiscales tienen a su cargo comprobar que

¹⁵ *Ibidem*, fracción XIII.

¹⁶ *Ibidem*, p. IV-8

el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones fiscales (CFF 2009 artículo 42 fracción III). Para ello, practica visitas en el domicilio fiscal del contribuyente, a los responsables solidarios y terceros involucrados en su operación para revisar su contabilidad, bienes y mercancías. Actualmente los límites de la facultad de la autoridad, está en determinar la simulación basándose en elementos presuncionales.

Cuando la contabilidad es incompleta, errónea, o austera la documentación comprobatoria, y esto origine la omisión total o parcial en el pago de los impuestos y “sea descubierta por las autoridades fiscales [...] aplicará una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas.” (CFF 2009 artículo 76 párrafo 1º). Si el contribuyente corrigiera su situación fiscal después de que se inicie la facultad de la autoridad y hasta antes de que se le notifique el acta final o el oficio de observaciones pagará una multa de 20% de las contribuciones omitidas (Ley Federal de Derechos del Contribuyente artículo 17 párrafo 1º). Si el contribuyente paga las contribuciones omitidas después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, pero antes de la resolución que determine el monto total pagará una multa de 30%¹⁷ de las contribuciones omitidas.

El plazo para que las autoridades fiscales concluyan sus facultades de comprobación es de dieciocho meses para los contribuyentes que consolidan su información financiera (CFF 2009 artículo 46A apartado A) y de dos años cuando la autoridad nacional solicite a autoridades fiscales o aduaneras de otro país información del contribuyente auditado o se este verificando la documentación comprobatoria o “cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México.”¹⁸

Según lo establece la OCDE es inapropiado ordenar sanciones a los precios de transferencia de un contribuyente “por no tomar en consideración información a la cual no tiene acceso, o por no aplicar el método de transferencia de precios que hubiera requerido información que no estaba disponible al contribuyente.” (OECD, 1995, p. IV-9). Por la complejidad de la determinación de los PT y al no ser “una ciencia exacta, no siempre será posible determinar el precio correcto Arm’s Length” por lo que el precio puede ser estimado dentro de un rango de información y

¹⁷ *Ibíd*em, 2º párrafo.

¹⁸ *Ibíd*em, apartado B.

“cifras admisibles. Además, la elección de la metodología para establecer el precio Arm’s Length no siempre estará libre de ambigüedades.”¹⁹ Las autoridades fiscales federales deberán considerar en conjunto el estudio económico y funcional de la operación, el establecimiento de sus contribuciones sobre sanciones.

10. Conclusiones

El movimiento de capitales y bienes permiten a las empresas que celebran operaciones con partes relacionadas utilizar precios en función de su interés. Cuando se fijan los Precios de Transferencia (PT) para operaciones entre partes relacionadas éstos inciden en distintas jurisdicciones, y en más de un erario fiscal federal. Si un PT se establece inapropiadamente podría afectar al estado de la empresa donde tiene su residencia fiscal o crear un beneficio directo para ella.

Cuando se usan los métodos de precios de transferencia, los beneficios pueden trascender en un incremento en la inversión de los socios, mediante una disminución de costos, gastos de operación o descuentos sobre compras, o en el aumento del ingreso. El efecto se reconoce cuando el grupo de empresas consolida su información financiera.

Si bien es cierto que la legislación propone métodos para fijar precios de transferencia, la regulación no es estricta al respecto, pues los mismos lineamientos de la OCDE, proponen la consideración ante el comportamiento real de las transacciones, abriendo la posibilidad de comparar información en una base de datos, ya sea pública o privada.

Es conveniente que los sistemas de base de datos sean íntegros ya que esto proporciona seguridad al usuario de la información. La base de datos debe ser genuina y confiable. Si ésta no proporciona calidad en su información, pueden ayudar a desvirtuar el pago de aranceles; el aprovechamiento de subsidios fiscales; disminuir el ISLR, así como los impuestos indirectos y el impuesto correspondiente a las actividades especiales; alterar el riesgos cambiarios en el desvío de capitales de países, inclusive influir en la competencia con la apertura de nuevos mercados para reducirla.

La naturaleza de las bases de datos resulta ser una práctica abierta al comercio mundial de los corporativos internacionales en el ámbito fiscal a cada jurisdicción estatal. El uso de ella conlleva a un amplio criterio y

¹⁹ *Ibíd*em, IV-3.

vasta experiencia profesional de la persona que estudiará y determinará un precio de transferencia. Por ello, se exhorta a las autoridades competentes a estar más cerca de los contribuyentes que realicen operaciones con el mercado exterior y que consoliden su información financiera.

11. Referencias

- Baker & Mckenzie Internacional. (2004). *Precios de Transferencia, América Latina*.
- Bettinger, H. (2008). *Precios de Transferencia, sus efectos fiscales*. Ediciones ISEF, México.
- CINIF. (2009). *Normas de Información Financiera (NIF)*. Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, IMCP, México.
- García, J., García, B., Gil de Albonozor, B. (2005). *La elección de base de datos y sus efectos sobre la investigación contable empírica en España*. Revista Española de Financiación y Contabilidad. No. 131. Septiembre 2005, España, artículos doctrinales, pp 33-51.
- IMCP. (2008). *Precios de Transferencia, marco teórico, jurídico y práctico*. Comisión de Precios de Transferencia, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México.
- Miranda, J. (2008). *Los precios de transferencia y la repercusión fiscal de regalías, en IETU y tratados internacionales*. Consultorio Fiscal. No. 450, mayo, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Contaduría y Administración, pp 31-46.
- OECD. (1995). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax administrations*. Organisation for Economic Co-operation and Development 2001. France.
- Raby, N. (2008). *International Transfer Pricing 2008*. PricewaterhouseCoopers LLP, United Estate.
- Código Fiscal de la Federación. (República Mexicana). (2009, Diciembre 31). Disponible en <http://www.diputados.gob.mx/inicio.htm> [Consultada 2011, Septiembre 26].
- Ley Impuesto Sobre la Renta. (República Mexicana). (2009, Diciembre 31). Disponible en <http://www.diputados.gob.mx/inicio.htm> [Consultada 2011, Septiembre 26].
- Ley Federal de Derechos de los Contribuyentes. (República Mexicana). (2009, Diciembre 31). Disponible en <http://www.diputados.gob.mx/inicio.htm> [Consultada 2011, Septiembre 26].