Colaboraciones

Comentarios sobre la evaluación a México por parte de la OCDE en materia de precios de transferencia

➢ *LC Jesús Aldrin Rojas*
Transfer Pricing Manager
Quorum Consulting Group, SC
Firma asociada al despacho Zesati y Cía, SC
(miembro de CPA Associates Internacional)

Introducción

Con fecha 7 de enero de 2005, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) liberó los resultados de la evaluación efectuada a México en materia de precios de transferencia. Dicha evaluación tuvo lugar durante el mes de marzo del año 2003 y fue de carácter integral.

El *peer review*[1] fue efectuado en los términos establecidos por la propia OCDE en los Lineamientos de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales. Los países encargados de la revisión fueron Alemania y Canadá, apoyados en el Secretariado del Grupo de Trabajo Número 6 de la OCDE (fiscalización a multinacionales).

Las conclusiones de los revisores fueron las siguientes:

1. La posición de México como líder en América Latina en materia de precios de transferencia.
2. Las áreas de revisión sugeridas por parte de la OCDE a la práctica y a las autoridades mexicanas son las siguientes:
   - **a)** El énfasis en la aplicación de métodos tradicionales. Dado que los lineamientos de la OCDE otorgan prioridad al uso de métodos tradicionales, se sugiere a las autoridades fiscales mexicanas recomendar su aplicación y verificar la manera en la que se ha venido implantando el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación (MTU).
   - **b)** La implementación correcta del análisis de comparabilidad. Este análisis[2] es el elemento fundamental aportado por el contribuyente en cuanto a la selección de transacciones o entidades que sirvan de referencia para evaluar la condición *arm's length* de sus operaciones. La OCDE recomienda particular cuidado en su integración, dadas las limitantes enfrentadas por la práctica mexicana, como la ausencia de comparables nacionales con carácter público, de información transaccional y la ausencia de enfoques específicos para aspectos complejos de precios de transferencia, como el uso de *location savings*.[3]

La OCDE considera aún limitada la experiencia de México en cuanto a los procesos de fiscalización efectuados por la autoridad. No obstante, espera un importante incremento en esta materia. En principio, es reconocido el apego de las autoridades fiscales mexicanas a los lineamientos; sin embargo, existe preocupación por parte de los revisores en cuanto a la negación de la deducibilidad de los pagos al extranjero por parte de la autoridad hacendaria en ausencia de la documentación requerida por la fracción XII del artículo 86 de la LISR (el análisis de precios de transferencia).

Por último, la OCDE manifiesta su beneplácito sobre el desarrollo del programa para maquiladoras desarrollado por el gobierno federal y fiscalizado por el SAT. Este

1 El *peer review* consiste en un procedimiento de monitoreo instrumentado por los países miembros de la OCDE para verificar el apego a los criterios de la organización sobre esta materia.

2 Los elementos que integran el análisis de comparabilidad se detallan en la fracción tercera del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).

3 El concepto se refiere al beneficio regional derivado de la ventaja comparativa de mano de obra o capital de distintos países.

programa ha proporcionado a México experiencia única e invaluable que puede ser utilizada por otros países miembros de la OCDE con preocupaciones similares.

Comentarios de Quorum Consulting Group al peer review *efectuado por la OCDE*

El *peer review* efectuado por la OCDE a México es de gran trascendencia, pues evalúa la apropiada adhesión del país a los Lineamientos de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales. A continuación, ofrecemos nuestros comentarios sobre los asuntos de mayor importancia abordados en el documento:

1. Utilización de métodos no tradicionales.

   Para el ejercicio fiscal de 2005, la LISR establece en el artículo 216 los métodos que deben ser utilizados por el contribuyente para evaluar la condición *arm's length* de sus operaciones. La primera fracción del artículo menciona que para efectos de lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 215 "se podrá utilizar cualquiera de los siguientes métodos" y enseguida enumera métodos tradicionales[4] y no tradicionales.[5]

   Los lineamientos disponen como métodos primarios de evaluación los denominados como "tradicionales", iniciando por el Método de Precio Comparable no Controlado (MPC).

   Evidentemente, el artículo 216 de la LISR no efectúa el énfasis requerido por el capítulo II[6] de los lineamientos en cuanto a la aplicación de metodologías tradicionales.

   Esta carencia posibilita la evaluación errónea de las operaciones efectuadas y eventualmente lleva a una distorsión de la base gravable. Aun cuando de la aplicación de los métodos de precios de transferencia a una misma transacción se obtengan posiblemente resultados diferentes,[7] debe enfatizarse el uso de métodos tradicionales siempre que sea posible, ya que al utilizar referentes internos o al aislar las condiciones que no están directamente involucradas con el precio de transferencia sujeto a evaluación, se posibilita un análisis más apropiado.

   Alternativamente y en beneficio de las autoridades y del contribuyente, la legislación mexicana podría considerar enfoques como el seguido por las autoridades fiscales norteamericanas mediante la aplicación de la regla del "mejor método"[8] y el establecimiento de sanciones derivadas de errores sustanciales en la aplicación de los métodos de precios de transferencia.[9]

   Implantadas en forma razonable, estas reglas elevarían el estándar de calidad de la documentación requerida y disminuirían la incertidumbre en la aplicación de las metodologías establecidas por la LISR.

   Un enfoque que también podría considerarse es el establecido por el artículo 142 de la Ley del Impuesto sobre la Renta venezolana. No obstante que este país ha tomado a México como referente en la aplicación de su ley doméstica, el artículo citado hace una afortunada consideración al requerir lo siguiente: "El contribuyente deberá considerar el método de precio comparable no controlado como primera opción a fines de determinar el precio o monto de las contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en transacciones comparables a las operaciones de transferencia de bienes, servicios, o derechos efectuadas entre partes vinculadas".

   En conclusión, la aplicación de métodos tradicionales (con particular énfasis en el MPC) contribuye a una adecuada evaluación o determinación del precio *arm's length* de las transacciones efectuadas, por lo que debería privilegiarse su uso. La aplicación por procedimiento de métodos no tradicionales (en particular, el Método de Márgenes Transaccionales de

4 OCDE, Lineamientos de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales. Capítulo II. Los métodos tradicionales son el Método de Precio Comparable no Controlado (MPC), el Método de Precio de Reventa (MPR) y el Método de Costo Adicionado (C+).

5 OCDE, op. cit., capítulo III. Los métodos **no** tradicionales son el Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación y el Método de Partición de Utilidades del que en México se derivan el propio Método de Partición de Utilidades y el Método Residual de Partición de Utilidades.

6 OCDE, op. cit., capítulo II, numeral 2.49.

7 En teoría, al aplicarse los métodos tradicionales, particularmente el MPR y el C+, debieran arrojar resultados idénticos en circunstancias idóneas; sin embargo y dado el efecto conocido como *continuum price problem,* en la práctica existen diferenciales derivados de imperfecciones en el mercado, activos intangibles o servicios involucrados.

8 Internal Revenue Code (IRC) de los EUA. Sección 1.482-1 (c).

9 IRC, Sección 6662.

Utilidad de Operación), al incluir rubros no directamente involucrados con la transacción analizada, posibilita conclusiones erróneas, y es posible que pueda generar una omisión en el pago de impuestos o que en el escenario de una revisión conduzca al contribuyente a la doble imposición del ingreso generado en la transacción intercompañía.

2. Implementación del análisis de comparabilidad.

La OCDE establece en el capítulo I de los lineamientos tanto el concepto de comparabilidad como los elementos que la documentación aportada por el contribuyente debe reunir para calificar como comparables a transacciones o entidades independientes. El concepto de comparabilidad[10] proporcionado por los lineamientos requiere que no existan diferencias entre las condiciones que están siendo evaluadas mediante la metodología aplicada (precio o margen), y si llegan a existir estas diferencias, se eliminen mediante "ajustes razonables" (sin embargo, no se especifica qué es un ajuste razonable).

Los elementos que a sugerencia de la OCDE deben ser integrados al análisis de comparabilidad son los siguientes:

a) Las características de los productos o servicios,

b) El análisis funcional.

c) Los términos contractuales.

d) Las circunstancias económicas.

e) Las estrategias de negocios.

Tanto el concepto de comparabilidad como los criterios de evaluación se incorporan en el tercer párrafo del artículo 215 de la LISR.

La OCDE señala las dificultades prácticas existentes en el país para aplicar el análisis de comparabilidad: carencia de información proveniente de entidades mexicanas de carácter público, uso consecuente de referentes extranjeros, y ausencia de información transaccional y de legislación en torno a problemas específicos de comparabilidad.

La selección de transacciones o entidades comparables representa en sí mismo un asunto de gran complejidad. Es difícil que entidades independientes repliquen las economías de escala y el acceso a recursos y posean las ventajas tecnológicas con las que cuentan las subsidiarias de grupos multinacionales, por mencionar algunos puntos.

Adicionalmente y como se ha mencionado, ante la imposibilidad de obtener referentes internos, por lo general, la información financiera de compañías o transacciones comparables es obtenida de bases de datos comerciales, las cuales incluyen poca información sobre entidades mexicanas o latinoamericanas. En estas circunstancias, las alternativas posibles se limitan al uso de transacciones o entidades extranjeras que no siempre son aplicables a las circunstancias del contribuyente, aun cuando puedan ser aplicados ajustes por mercado geográfico[11] (que implican cierta subjetividad).

Además, existen casos específicos en que las subsidiarias mexicanas (como el resto de ciertos sectores de la industria nacional) enfrentan circunstancias en particular desfavorables y que no necesariamente se replican en mercados foráneos, lo que va en detrimento de la posición del contribuyente ante la autoridad. (Por citar un ejemplo, es de todos conocida la competencia que China ejerce de manera frontal a muchas de las manufacturas mexicanas, lo cual impacta de manera adversa los márgenes de utilidad obtenidos y, por ende, el ingreso gravable originado por el contribuyente.)

En atención a las circunstancias mencionadas, resulta imperativo para el contribuyente verificar la adecuada estructuración del análisis de comparabilidad, ya que al ser éste el pilar del análisis de precios de transferencia, incide de manera lógica en la selección de la metodología de evaluación y en los resultados obtenidos. Asimismo, es imprescindible un enfoque flexible y receptivo por parte de la autoridad en la evaluación de transacciones que claramente sean de carácter atípico y que conlleven un esfuerzo por mantenerse en el mercado mexicano, aun a costa de sacrificar utilidades en el corto plazo.

3. Consideraciones adicionales.

Se han tratado de manera breve dos de los puntos más importantes señalados por la OCDE en cuanto a la aplicación e interpretación de las reglas de precios

---

10 OCDE, op. cit., capítulo 1, numeral 1.15.

11 Los ajustes de mercado geográfico permiten reconocer los efectos macroeconómicos de distintas regiones (tales como inflación, tasas de interés, costo de mano de obra, etc.), con la finalidad de adecuar los precios o niveles de rentabilidad y puedan ser comparados en circunstancias similares.

de transferencia. Evidentemente, existen una gran cantidad de circunstancias y considerandos que por su amplitud es difícil tratar de manera resumida. Por citar algunos, es necesario considerar los comentarios de la OCDE en cuanto a la ausencia de regulaciones específicas sobre el tratamiento de servicios, transmisión de intangibles, uso de acuerdo de contribución de costos, estrategias de negocios, establecimiento de los *safe harbours* para el programa de maquilas, etc., hechos que solamente están normados de manera general o requieren una nueva revisión. Es necesario insistir en el señalamiento que hace la OCDE a las autoridades mexicanas en cuanto a la negación de la deducibilidad de las compras a residentes en el extranjero[12] en ausencia de la documentación comprobatoria de precios de transferencia.

Esta sanción no considera que aun cuando el contribuyente no cuente con la documentación requerida, no necesariamente se está generando un perjuicio al fisco federal y por tanto no es proporcional, y efectivamente atenta contra la cláusula de no discriminación establecida por el Modelo Convenio Fiscal de la OCDE.[13]

Conclusiones

A siete años de la implementación del régimen de precios de transferencia en México, sin duda han existido avances significativos tanto en la aplicación de la ley como en la interpretación de la misma. Sin embargo, existe la necesidad de normar un sinnúmero de tópicos relativos a este tema, con el propósito de disminuir la incertidumbre fiscal y jurídica del contribuyente. En el corto plazo, es altamente probable un incremento en los procesos de revisión efectuados por la autoridad, los cuales, en nuestra opinión, deberían considerar tanto las limitantes de información enfrentadas, como las circunstancias de negocios inherentes a la operación del contribuyente.

Una interacción más intensa por parte de las autoridades con los representantes de grupos empresariales, podría proporcionar retroalimentación valiosa y sin duda auxiliaría a la uniforme y adecuada implementación del régimen.

Asimismo, el énfasis puesto por el contribuyente en la obtención de documentación adecuada disminuiría de manera notable el riesgo fiscal de sus operaciones intercompañía.

12 LISR, artículo 31-V.

13 OCDE. Modelo Convenio Fiscal sobre la renta y el patrimonio, artículo 24.