

PRECIOS DE TRANSFERENCIA 2006: REFORMAS

C.P. Otto García Landín*

C.P. Agustín Espino Vergara**

Quorum Consulting Group

Práctica de Precios de Transferencia para América Latina

Firma asociada al Despacho Zesati y Cía., S.C. (Miembro de CPA Associates International)

INTRODUCCIÓN

El 5 de septiembre de 2005 fue entregada al Congreso de la Unión la Iniciativa de Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales.

Entre las modificaciones propuestas se encuentran cambios al régimen de precios de transferencia, específicamente en las disposiciones aplicables a la selección del método.

El cambio al régimen resulta relevante puesto que el análisis de precios de transferencia descansa en la aplicación de alguno de los métodos dispuestos por el artículo 216. En la actualidad el contribuyente puede utilizar cualquiera de los seis métodos ahí enumerados, lo cual en muchas ocasiones deriva en interpretaciones erróneas del carácter *arm's length* de sus operaciones, y en otros casos posibilita la

erosión de la base gravable del contribuyente.

Para evitar lo anterior se propone la aplicación prioritaria del método de precio comparable no controlado (PC), o en su defecto, la del método de precios de transferencia que resulte más apropiado para demostrar la razonabilidad de sus operaciones intercompañía. Estas modificaciones se encuentran en armonía con las recomendaciones emitidas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) a México, en enero de 2005.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

El Ejecutivo federal plantea el siguiente marco de circunstancias para la modificación de las actuales disposiciones:

Residentes en el extranjero y precios de transferencia

"Se propone a esa Soberanía reformar el artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para establecer que los contribuyentes que tengan que aplicar los métodos previstos en dicho artículo, deberán considerar en primer término el método de precio comparable no controlado, antes de cualquier otro método,

* Contador público por la FCA de la UNAM. Posgrado en administración industrial en la República Federal Alemana. Miembro del Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas. Exdirector financiero de diversas empresas multinacionales. Transfer Pricing Partner otto.garcia@quorumcg.com

** Contador público por la Escuela Bancaria y Comercial. Diplomado en Precios de Transferencia por el IMCP. Especialista en los sectores farmacéutico, químico, de servicios e industrias de consumo. Transfer Pricing Manager. agustin.espino@quorumcg.com

en virtud de que es el medio más directo para precisar si las condiciones de las relaciones comerciales y financieras entre partes relacionadas cumplen con la característica de estar a precios de mercado.

Este método no será aplicable cuando el contribuyente demuestre que el mismo no es el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado, de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, emitidas por la OCDE.

Por otra parte, se propone a esa Soberanía que los contribuyentes que apliquen los métodos de precios de transferencia de reventa, de costo adicionado y de márgenes transaccionales de utilidad de operación, que utilizan primordialmente como elementos comparables costos y precios, deberán demostrar que los mismos se encuentran a precios de mercado, con el objetivo de que acrediten que se cumple con la metodología correspondiente, además de que los contribuyentes utilicen los elementos idóneos que permitan establecer que sus operaciones con partes relacionadas se realizan a precios que utilizarían partes independientes en operaciones comparables”.

El nuevo texto de los artículos 86 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) es el siguiente:

„Artículo 86.

XV. Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo.

Artículo 216. Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 215 de esta Ley, los contribuyentes deberán aplicar los siguientes métodos:

Los contribuyentes deberán aplicar en primer término el método previsto por la fracción I de este artículo, y sólo podrán utilizar los métodos señalados en las fracciones II, III, IV, V y VI del mismo, cuando el método previsto en la fracción I citada no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales a que se refiere el último párrafo del artículo 215 de esta Ley.

Para los efectos de la aplicación de los métodos previstos por las fracciones II, III y VI de este artículo, se considerará que se cumple la metodología, siempre que se demuestre que el costo y el precio de venta se encuentran a precios de mercado. Para estos efectos se entenderá como precio de mercado los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables o cuando al contribuyente se haya otorgado una resolución favorable en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, deberá demostrarse que el método utilizado es el más apropiado o el más confiable de acuerdo con la información disponible, debiendo darse preferencia a los métodos previstos en las fracciones II y III de este artículo.”

IMPLICACIONES PARA EL CONTRIBUYENTE

Aplicación primaria del método de precio comparable no controlado

Como observamos, se propone la aplicación del Método de Precio Comparable no controlado (MPC) en primera instancia, para demostrar que las operaciones sostenidas por el contribuyente son a valor de mercado.

La LISR, en la fracción I del artículo 216 establece sobre el MPC:

... consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

El MPC es el primero de los métodos tradicionales sugeridos por la OCDE para evaluar el valor

arm's length de las operaciones intercompañía. Idealmente su aplicación se encuentra circunscrita a la evaluación del precio pactado por el contribuyente en una operación intercompañía vs. el precio establecido por el contribuyente en transacciones comparables con terceros independientes.

En ausencia de comparables internos, la aplicación del MPC conduciría a la identificación de transacciones comparables realizadas entre terceros independientes en el mercado externo, lo que limita la posibilidad de aplicación del método.

Para efectos del MPC, una transacción sería comparable a otra si entre ambas no existen diferencias significativas o si estas diferencias pueden ser identificadas y eliminadas.¹ Las diferencias de las que hablamos comúnmente se derivan de volúmenes distintos, descuentos otorgados, disponibilidad de los bienes, características de los productos, nivel de mercado, etcétera.

El MPC es ventajoso tanto para el contribuyente como para las autoridades fiscales. En primera instancia coincide con el enfoque transaccional o por tipo de operación sugerido por la OCDE e implementado por México. Bajo esta disposición el contribuyente debe aislar la operación evaluada del resto de sus operaciones, de modo que no existan factores que impidan la integridad del análisis.

Por otro lado, el MPC por sí mismo considerará la dinámica de negocios del contribuyente, y entonces, todos y cada uno de los factores que en la práctica implican la asignación del precio. Consecuentemente, las conclusiones acerca de la condición *arm's length* de la operación analizada son mucho más precisas que aplicando tanto los restantes métodos transaccionales tradicionales (métodos de precio de reventa y costo adicionado), como los métodos no tradicionales (márgenes transaccionales de utilidad de operación y de participación de utilidades, en todas sus variantes).

Cuándo no es posible aplicar el MPC

El MPC deja de ser aplicable cuando las diferencias entre las transacciones que están siendo evaluadas son de tal magnitud que resulta imposible eliminarlas mediante la implementación de ajustes. La imposibilidad práctica de aplicación,

conforme al nuevo artículo 216, implicaría la selección del método que proporcionara los resultados más confiables en función de las características de la operación del contribuyente. Sin embargo, debe otorgarse prioridad a los restantes métodos tradicionales. La carga de la prueba con relación a la aplicabilidad del método residiría en el contribuyente.

Prioridad de métodos OCDE, selección del mejor método de precios de transferencia

Los Lineamientos de Precios de Transferencia, sugieren en la evaluación de las operaciones intercompañía, la aplicación de los denominados "métodos tradicionales". Este grupo de métodos está compuesto por el propio MPC, y por los Métodos de Precio de Reventa (MPR)² y de Costo Adicionado (C+)³, que el artículo 216 de la LISR define:

II. Método de precio de reventa, que consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio, o de la contraprestación de cualquier operación entre partes relacionadas, multiplicando por 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. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

III. Método de costo adicionado, que consiste en determinar el precio de venta de un bien, o 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. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

Estos métodos son sugeridos por la OCDE, ya que al ser aplicados de manera transaccional

(por tipo de operación)⁴, permiten aislar la operación evaluada de factores externos que pudieran viciar el análisis. Las condiciones analizadas en estos métodos son el precio (en el caso del MPC) o los márgenes de utilidad a nivel bruto (en el caso del MPR y el C+).

Como se ha detallado, y de conformidad con los lineamientos, la reforma de ley requiere del contribuyente, en función de las circunstancias, la aplicación del MPC. Si esto no es posible, el nuevo artículo 216 **requiere la aplicación del método más apropiado o más confiable**, otorgando prioridad a la aplicación del MPR y el C+.

La nueva disposición atiende a las observaciones efectuadas por la OCDE en su reciente revisión a México, en la cual se señaló el uso extensivo y frecuentemente inapropiado de métodos no tradicionales, particularmente el Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (MMTUO).

La exigencia en la aplicación del mejor método de precios de transferencia, o el método más apropiado en función de las características de la operación evaluada no es nueva (y además no está establecida directamente en los lineamientos de la OCDE). Su antecedente directo es la regla del mejor método (*Best Method Rule*) implementada de manera definitiva en Estados Unidos en la sección 1.482 del Internal Revenue Code, en 1994⁵. Actualmente esta disposición es inclusive observada por las administraciones fiscales del pacífico (Estados Unidos, Canadá, Australia y Japón) y por países Latinoamericanos como Venezuela⁶ y Colombia⁷.

La regla del mejor método resulta en la práctica un medio eficiente para restringir la posibilidad de selección errónea por parte del contribuyente y luego entonces, sobre o subvaluación de sus operaciones intercompañía. La elección del método normalmente se apoya de tres factores: 1. La disponibilidad y exactitud de la información; 2. El grado de comparabilidad entre las transacciones evaluadas, y 3. La amplitud de los ajustes necesarios para aplicar el método.

Con esta nueva disposición se posibilita al Servicio de Administración Tributaria, objetar las metodologías aplicadas por el contribuyente si no cuentan con el adecuado soporte, lo que potencialmente puede conducir a un ajuste a la

base gravable del contribuyente. Asimismo, la tendencia mostrada por las autoridades haría suponer que en el futuro próximo sean introducidas sanciones en el Código Fiscal de la Federación por errores en la selección del método que conduzcan a diferencias sustanciales en el valor de los ingresos acumulables o deducciones autorizadas derivadas de las transacciones intercompañía.

Integración de los métodos transaccionales

El artículo 216 de la LISR propuesto condiciona la aplicación de los métodos transaccionales (MPR, C+ y MMTUO) **a la utilización de costos y precios que se encuentren a valor de mercado**. Este requerimiento es en la realidad un procedimiento que posibilitará a las autoridades fiscales la obtención de resultados que no se encuentren controlados y permitan obtener con precisión una aproximación al valor *arm's length* de la transacción evaluada.

En caso de que exista duda razonable acerca de la integridad de la información financiera utilizada en los métodos transaccionales, el artículo 216 de la LISR posibilita al contribuyente la obtención de una resolución por parte de las autoridades fiscales, en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación que permita eliminar las posibilidades de alguna contingencia, por una aplicación inapropiada del método.

Utilización de métodos de precios de transferencia en operaciones intercompañía nacionales

Desde el ejercicio fiscal 2000 la LISR requería a los contribuyentes que sostuvieran operaciones con partes relacionadas (tanto nacionales como extranjeras) demostrar mediante **alguna** de los métodos del artículo 216 de la LISR, el valor *arm's length* de sus operaciones intercompañía. Evidentemente, con el nuevo texto de ley la aplicación de los métodos queda supeditada a la aplicación de las nuevas disposiciones (aplicación preferente de métodos tradicionales y utilización de la regla del mejor método).

Sin embargo, esto no sucedió con el recientemente incorporado artículo 45-H, que en su penúltimo párrafo requiere al contribuyente que enajene mercancías a partes relacionadas sean aplicados únicamente los métodos establecidos en las fracciones I, II y III del artículo 216 de la LISR; es

decir, únicamente los métodos tradicionales. Sin duda estos métodos son la mejor opción para evaluar las operaciones de enajenación de mercancías; sin embargo, es posible que exista imposibilidad en su aplicación, lo que impide al contribuyente acceder a los restantes métodos, aun cuando sean una mejor alternativa. Desde nuestro punto de vista a esta disposición también debió aludir la regla del mejor método para ser consistente con la intención del legislador.

CONCLUSIONES

Con la modificación al régimen de precios de transferencia empiezan a introducirse algunos de los cambios sugeridos por la OCDE a México en enero de 2005. En las observaciones del **Peer Review on Mexican Transfer Pricing Legislation and Practices**, las principales observaciones giraron precisamente en torno a la ausencia de jerarquía en la aplicación de los métodos de precios de transferencia. La nueva disposición va un paso más allá de la recomendación original, implementando la regla del mejor método, lo que

sin duda beneficiará al contribuyente mediante la obtención de documentación comprobatoria de mayor calidad.

Por otro lado, aún restan importantes modificaciones al régimen de precios de transferencia; no se han regulado aspectos que también fueron señalados por la OCDE, como la implementación de reglas en torno al tratamiento de servicios intragrupal entre partes relacionadas, acuerdos de contribución de costos, intangibles, etcétera. En el mediano y largo plazos seguramente podremos observar la implementación de estas recomendaciones en la legislación fiscal mexicana.

Referencias bibliográficas

- 1 Lineamientos de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, OCDE (C.2, inciso c, I), 2.7).
- 2 Artículo 216, fracción II, de la LISR.
- 3 Artículo 216, fracción III, de la LISR.
- 4 OCDE, *op. cit.*, 1.42.
- 5 1.482-1 (c).
- 6 Artículo 142, segundo párrafo, de la LISR.
- 7 Artículo 260-2, primer párrafo, de la LISR. PUF

Analice punto por punto la Ley del IVA

Análisis integral de la Ley del IVA

Martín Álvarez Ochoa

Este texto presenta de manera sencilla un enlace entre los conocimientos teóricos y el desarrollo práctico de la vida fiscal de la empresa.

Puntualiza acertadamente el pago del impuesto bajo un análisis jurídico-técnico mediante conceptos diferenciados de otras leyes.

De venta en:

Las principales librerías del país



Librerías de Cristal



Sanborna

Pasaje Zócalo - Pino Suárez y distribuidores autorizados en toda la República



Guadalajara, Jal.
Av. De los Maestros núm. 1260-A
Col. La Normal, Sector Hidalgo, C.P. 44260
Tel.: 3823 4313 • fax: 3823 4192

Incluye
ejemplos
y casos
prácticos

\$ 190



5242 8900

01 800 0042 722 tmk@grupogasca.com.mx