

Pasado y presente de los precios de transferencia

BÁRCENAS-PUENTE, José Luis*†, ANDRADE-OSGUERA, Miguel Ángel y SILVA-CONTRERAS, Juan

Universidad Tecnológica del Suroeste de Guanajuato

Recibido Abril 30, 2016; Aceptado Septiembre 11, 2016

Resumen

Este trabajo tiene como objetivo central el planteamiento evolutivo de la figura jurídica de Precios de Transferencia en nuestro país; abarcando tanto el punto de vista de la autoridad fiscal como el del contribuyente sujeto de esta obligación. En este sentido, la metodología empleada es deductiva, al partir del bosquejo general e internacional aplicado en México, hacia lo particular, las empresas multinacionales y otros obligados. Por otro lado, dada su naturaleza, se trata de una investigación cuantitativa, al tener como base la información financiera de los contribuyentes. La aportación que se pretende consiste en dar un panorama general de los Precios de Transferencia y su adecuación a la legislación mexicana a través del tiempo, así como exponer las oportunidades de recaudación fiscal de parte de la autoridad e incluso las opciones de planeación fiscal que pueden realizar los contribuyentes obligados; promoviendo, en todo momento, un sentido crítico y propositivo, en términos del considerable desconocimiento del tema, a 19 años de distancia desde su inclusión en la Ley del impuesto sobre la renta.

Precios, mercado, internacional, fisco

Citación: BÁRCENAS-PUENTE, José Luis, ANDRADE-OSGUERA, Miguel Ángel y SILVA-CONTRERAS, Juan. Pasado y presente de los precios de transferencia. *Revista de Desarrollo Económico*. 2016, 3-8: 55-68.

Abstract

This work has as main objective the evolutionary approach of the legal concept of transfer pricing in our country; covering both the point of view of the tax authorities and the subject contributor of this obligation. In this regard, the methodology is deductive, from general and international draft applied in Mexico, to the particular, multinational companies and others forced. On the other hand, given its nature, it is a quantitative research, having as basis the financial information of taxpayers. The contribution that is aims to consists in give a general view of them prices of transfer and its adequacy to the legislation Mexican through the time, as well as expose them opportunities of fiscal recovery of part of the authority e even them options of planning fiscal that can perform them taxpayers forced; to impulse, always, a critical and proactive, sense in terms of the substantial unknowing of theme from 19 years ago included in the Income Tax Law.

Prices, market, international, Treasury

*Correspondencia al Autor (correo electrónico: jlbarcenas@utsoe.edu.mx)

†Investigador contribuyendo como primer autor.

Introducción

Se define una nueva economía mexicana, en la que las principales características son: a) Globalización; b) Tecnología; c) Talento; d) Información, y e) Requerimientos de la administración moderna (Levy, 2004).

A raíz de la inclusión de México a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), desde 1997 fue incluida en la Ley del Impuesto sobre la renta la figura “Precios de transferencia entre partes relacionadas”; como consecuencia de esta realidad económica.

Empresas extranjeras, al crear sucursales en México, han formado grupos multinacionales, teniendo que celebrar operaciones entre la Casa Matriz y cada una de éstas.

Las interrogantes que se plantean son, ¿cuál es el precio al que estas empresas que pertenecen a un mismo grupo, debe regir, en términos de la libre competencia de mercados? ¿Podemos establecer precios preferentes para empresas que pertenezcan al grupo o debemos ubicarlos en precios aplicables a cualquier empresa, pertenezca o no al grupo? (Barrios, 2005)

Exactamente este es el problema primordial a resolver, la manera de proceder al establecer precios para las operaciones entre empresas del grupo, a la luz de los intereses del fisco.

Marco de referencia

Desde 1997 a 2016 se han suscitado diversos enfoques y posiciones sobre el tema, teniendo como común denominador la escasa información, aún de parte de la autoridad fiscal.

Hablar de precios de transferencia en el Centro Nacional de Consulta del S.A.T. (Servicio de Administración Tributaria) – donde se presume, se encuentra el personal más capacitado del país en cualquier tema fiscal – invariablemente resulta aventurado. Es hasta aproximadamente 1999 que empezó a florecer el tema, proliferando entre las firmas internacionales (despachos de contadores públicos mexicanos asociados con extranjeros), la oferta sobre la preparación de estudios de precios de transferencia y asesoría sobre el particular, destacando despachos internacionales como Price Waterhouse-Coopers, Deloitte & Touche, KPMG International y Chevez-Ruíz Zamarripa; y, en segundo orden, Grand Thornton y Horwath Castillo Miranda. En lo referente a la doctrina, han sido importantes las aportaciones del Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de los colegios profesionales agremiados, además de investigadores como el C.P. Juan José Rojo Chávez, de la Universidad Nacional Autónoma de México (U.N.A.M.) y el Dr. Herbert Bettinger Barrios, del Instituto Tecnológico Autónomo de México (I.T.A.M.), quienes sentaron las bases interpretativas de esta compleja figura jurídica, cuando en ese tiempo se discutía sobre los efectos de la obligatoriedad en las empresas extranjeras en México y sobre realmente quién resultaba ser el profesional más indicado para la preparación de estudios, al ser un servicio multidisciplinario (se debatía si el indicado idóneamente sería un contador público, un abogado o un economista), entre otras cosas.

Al paso de los años, la legislación mexicana ha ido estructurando de manera más completa la regulación sobre precios de transferencia; señalando la obligación y sus supuestos y excepciones, metodología aplicable en la elaboración de los estudios, consultas a la autoridad en esta materia, así como las infracciones y sanciones.

Desde las reformas de 2000 a la fecha se ha hecho más estricto este marco jurídico, cayendo, incluso en algunos absurdos, con el afán de equiparar la postura del fisco mexicano con legislaciones más severas al respecto, como sucede en Argentina, Venezuela (Venezuela, 2001) y Estados Unidos.

La propuesta, en este trabajo, es realizar un análisis que incluya la problemática empresarial mexicana; un seguimiento sobre la evolución que ha tenido la legislación fiscal mexicana sobre el tema y la aplicación de los Lineamientos internacionales de la O.C.D.E.; la propuesta al cliente de este servicio; los beneficios financieros que se pueden derivar de una planeación fiscal fincada en precios de transferencia; el criterio de la autoridad sobre el particular; y por último, las oportunidades de desarrollo profesional para el contador público.

El precio de mercado

¿Cuál es el interés del fisco acerca de que los precios pactados entre estas empresas, que pertenecen a un mismo grupo, no busquen condiciones preferenciales en comparación con aquellos precios que se pactarían en operaciones con empresas ajenas?

A través de los años se ha aprendido que esta apertura comercial ha provocado que las empresas establecidas en los países globalizados, al pertenecer a grupos multinacionales, busquen desviar utilidades de un país hacia otro que ofrezca mejores condiciones fiscales, para conseguir una menor carga impositiva.

Esta situación de ninguna manera puede ser favorable para el sistema tributario de ningún país, es decir, aparentar pérdidas fiscales en una residencia fiscal para declarar utilidades fiscales en otra, es, a todas luces, una clara desventaja y desigualdad para esa primera nación.

De esta manera, a efectos de una reciprocidad fiscal, los países contratantes de estos convenios buscan que no se fuguen utilidades de una nación a otra; todo ello con la finalidad de impulsar e incentivar el desarrollo económico en igualdad de circunstancias, en un ambiente de competencia comercial y fiscal leal y libre. El sistema fiscal mexicano busca también lograr esto, que al pertenecer a estos organismos internacionales, el fisco nacional no acuse esta fuga de utilidades, y, por consecuencia, falta de pago de I.S.R.

Es así como el fisco mexicano necesita un referente, determinado no por el capricho o la conveniencia de un grupo de empresas “parientes”, sino por la libre oferta y demanda de los productos y servicios; a ello se le llama “precio de mercado”.

A este concepto, en términos del tema que nos ocupa, el precio de transferencia, se le llama ‘arm’s length’, como lo llaman las Guías de la O.C.D.E. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), a nivel internacional y aplicación supletoria en México. La O.C.D.E., en su Convenio Modelo para Evitar la Doble Tributación (llamado Modelo O.C.D.E.), Artículo 9, contiene, lo que originalmente se denomina: ‘Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations’ (Lineamientos-guía de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones de Impuestos). (Económico, 2016)

El término “partes relacionadas” es mucho más cotidiano de lo que pudiera pensarse, simplemente se trata de lo que para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se considera relación; en este caso, el artículo 179 de la citada norma establece, para 2016:

“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 otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas.” (Nicolau, 2016)

De donde se desprende que dicha relación puede darse de tres maneras:

1. Participación directa o indirecta en la administración.
2. Control.
3. Capital.

Revisemos los tipos de operaciones que pueden celebrarse entre estas “partes relacionadas”; son muy diversos, pero los más comunes son:

- a) Financiamiento (préstamos entre las partes relacionadas).
- b) Compra y venta de materias primas, producción en proceso o productos terminados.
- c) Prestación de servicios (asistencia técnica).
- d) Pago de regalías.
- e) Arrendamiento de inmuebles.

Desde su aparición, en 1997, la regulación de precios de transferencia en la Ley del Impuesto Sobre la Renta ha establecido seis métodos mediante los cuales el contribuyente debe comprobar a la autoridad fiscal que los precios pactados entre las partes relacionadas, son de mercado (es decir, si está cumpliendo con el Principio ‘ Arm’s Length ‘); éstos son:

1. Método de precio comparable no controlado.
2. Método de precio de reventa.
3. Método de costo adicionado.
4. Método de partición de utilidades.
5. Método residual de partición de utilidades.

6. Método de márgenes transaccionales de utilidad.

Rango de precios

Ahora bien, todos los métodos tienen en común la determinación de un rango de valores, que pueden ser precios o utilidades, de tal manera que para comprobar a la autoridad el precio de mercado, no se está hablando en sí de un solo valor, sino de un rango que se encuentra delimitado por un mínimo y un máximo.

¿Cómo se determina dicho rango?. El artículo 180 de la Ley del I.S.R. en el párrafo siguiente a la fracción VI, dispone:

“De la aplicación de alguno de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango”. (Nicolau, 2016)

Este es el fundamento legal que previene el establecimiento del mencionado rango, habla de la posibilidad de determinar un rango de precios, montos o márgenes de utilidad, cuando se trate de casos en que se comprueben dos o más operaciones comparables, mediante métodos estadísticos y que cuando se encuentre el valor en cuestión fuera de dicho rango, se considere la mediana; sin embargo, no se explica nada más.

De manera sintetizada, a continuación se exponen tres sencillos puntos que explican lo establecido por el artículo 302 del Reglamento de la Ley del I.S.R. (Nicolau, 2016), para tales efectos:

1. Se deben ordenar los resultados en forma ascendente (precios, montos o utilidades).
2. Dichos resultados integran la muestra, a la cual deben calcularse los percentiles 25, 50 y 75, o lo que es lo mismo, los cuartiles 1, 2 y 3 (de ahí el nombre de rango intercuartílico). Esto no es tan complicado como parece, en realidad, cualquier versión de la hoja de cálculo de Excel lo puede hacer con la fórmula “=CUARTIL(Celdas que delimiten el rango de resultados, 1 si se trata del percentil 25, 2 para el 50 o 3 para el 75)”.
3. Así se obtiene un rango intercuartílico formado por tres valores, dentro del cual debe ubicarse el valor que obtuvo la empresa examinada, en cuyo caso se estaría cumpliendo con el Principio ‘ Arm’s Length ‘. De no ser así, como lo previene el mismo artículo 180 de la L.I.S.R. en el párrafo citado con anterioridad, no se estaría pactando a valores de mercado y el valor al cual se deben sujetar las operaciones es al que corresponde la mediana (el valor correspondiente al percentil 50).

Ahora bien, ¿cómo debe interpretarse este rango? La interpretación se centra en la delimitación del rango, es decir, mientras la empresa esté dentro de él no habrá problema alguno en materia de precios de transferencia, puesto que las operaciones se han pactado a valores de mercado; puede ser que la parte examinada se encuentre más cerca del límite mínimo o bien del máximo, en cuyo caso, cabría hacer algunas sugerencias al cliente, pero de ninguna manera existe algo de qué preocuparse al respecto.

Por el contrario, si la empresa está fuera del rango, por mínima que sea la diferencia para estarlo, simplemente los precios pactados no son de mercado y debe advertirse al cliente que la autoridad fiscal determinaría presuntivamente ingresos o deducciones tomando como referencia el valor que se encuentre justo a la mitad del rango (la mediana, el percentil 50).

Planeación fiscal mediante precios de transferencia

El concepto de planeación fiscal nunca ha gustado a la autoridad fiscal, le parece sinónimo de defraudación o evasión, aunque son conceptos completamente diferentes; revisemos dos definiciones muy acertadas:

“Es la optimización de las obligaciones sustantiva y colaterales a que está obligado el contribuyente, apegada a derecho”. (Funes, 2004)

“Es el estudio de la estructura y operaciones que realiza o va a realizar la empresa, a la luz de las disposiciones fiscales aplicables, con el objeto de cumplir con las mismas y obtener dentro de los marcos legales los máximos beneficios posibles”. (Castellanos, 1983)

Resultan acertadas ambas porque se complementan, la primera hace alusión a los dos tipos de normas en materia fiscal; las sustantivas (que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa); y las de procedimiento o como las llama el autor, colaterales, que se refieren a los procedimientos y formas en que las obligaciones fiscales deben cumplirse; optimizando ambas conforme a derecho. La segunda, por su parte, habla de estudiar a la empresa y la relación de ésta con las disposiciones fiscales que aplican, tratando de obtener los máximos beneficios posibles.

Ahora bien, ¿se puede realizar planeación fiscal mediante precios de transferencia? Definitivamente que sí. ¿Cómo hacerlo? Mediante la determinación del rango intercuartílico que ya se explicó. Es decir, si conocemos un precio o nivel de utilidades mínimo y máximo, estamos en la aptitud de manejar los resultados de la empresa, sin caer en problemas de precios de mercado, puesto que la Ley permite el uso de un rango dentro del cual moverse. De acuerdo a las definiciones y la esencia de la planeación fiscal, estamos en este caso optimizando los recursos financieros de la empresa y además cumpliendo con la Ley; podría decirse que estaríamos jugando con las utilidades de la empresa, hasta la medida permitida, de acuerdo a la aplicación de las normas fiscales nacionales e internacionales, previo el estudio de la empresa y su entorno legal, de manera sustentada.

Evolución de precios de transferencia en la legislación fiscal mexicana.

1997: Nace la figura “partes relacionadas” y “operaciones comparables”. Se incluye en el artículo 58 fracción XIV de la L.I.S.R. la obligación de conservar la documentación relativa a las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero. El artículo 64-A del mismo ordenamiento define estos conceptos y establece la facultad de la autoridad de determinar presuntivamente ingresos y/o deducciones por tales efectos.

El artículo 65 de la misma Ley menciona seis métodos para comprobar a la autoridad el precio de mercado. Para personas físicas con actividad empresarial del Régimen General de Ley, el artículo 112, fracción XII también establece la obligación de conservar dicha documentación, a excepción de quienes realicen pagos provisionales trimestrales.

El artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación establece la posibilidad de que el contribuyente realice consultas a la autoridad respecto de la metodología utilizada para la formulación del estudio que compruebe el precio de mercado.1998:

Se adiciona un párrafo en el artículo 64-A de la L.I.S.R. que considera el caso en que los ciclos de negocios de un contribuyente cubran más de un ejercicio, se tomen en cuenta operaciones comparables que correspondan a dos o más ejercicios posteriores o anteriores.

2000:

Se incluye, en el artículo 58 de la L.I.S.R., la fracción XV que establece la obligación de presentar, en el mes de febrero de cada año, declaración informativa sobre las operaciones realizadas con partes relacionadas residentes en el extranjero, en el año de calendario inmediato anterior. Igualmente se establece esta obligación para personas físicas con actividad empresarial, en el artículo 112 fracción XIV. En materia de consultas a la autoridad fiscal, el artículo 34-A del C.F.F., establece que el contribuyente debe presentar información, datos y documentación necesarios, eliminando la posibilidad de condonar recargos por la diferencias encontradas en la determinación presuntiva que se establece en la L.I.S.R; la validez de las resoluciones se limita ahora al año anterior al solicitado y los tres siguientes, cuando hasta 1999 se contemplaban cuatro hacia delante y la posibilidad de cuatro hacia atrás.

2001:

Se agrega que la información a conservar, de acuerdo al artículo 58 fracción XIV, respecto de las funciones, activos utilizados, riesgos asumidos, montos y el método aplicado, se hará por cada tipo de operación.

2002: Nace la nueva Ley del I.S.R., el nuevo orden del articulado legal convierte al entonces artículo 58 en 86, al 64-A en 215, al 65 en 216 y al 112 en 133. El nuevo artículo 86, ahora fracción XIII, establece que la declaración informativa relativa a partes relacionadas se presentará conjuntamente con la declaración del ejercicio (hasta el 31 de marzo, y no en febrero), así también para personas físicas con actividad empresarial, en el nuevo artículo 133 fracción X; se agrega la fracción XV en el artículo 86 que, de acuerdo a su redacción, amplía la obligación para todas las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas (sean residentes en el extranjero o no), de comprobar el precio de mercado en las operaciones pactadas. Se agrega, en el último párrafo del artículo 215 de esta nueva Ley, el reconocimiento de la aplicación e interpretación supletoria de los Lineamientos de la O.C.D.E., en materia de precios de transferencia.

2006: Acerca de la obligación para las personas morales que realicen operaciones con partes relacionadas, sean residentes en el extranjero o no, se especifica ahora que la aplicación de los métodos se hará “en el orden establecido” en el artículo 216 de la L.I.S.R. Se establecen como absolutos y privativos los métodos que establece el artículo 216 de la L.I.S.R. En dicha disposición, se dispone también que el método número uno (precio comparable no controlado) debe aplicarse en primer término (regla del mejor método); además, para efectos de la aplicación de los métodos 2, 3 y 6, se cumple con la obligación demostrando que el precio y el costo son de mercado, para lo cual el contribuyente debe demostrarlo o bien cuando haya obtenido una resolución favorable de parte de la autoridad fiscal en consulta formulada, en los términos del artículo 34-A del C.F.F., siempre que además se demuestre que el método utilizado fue el más adecuado.

2010:

En julio de ese año, la O.C.D.E. publicó una actualización de las Guías de Precios de Transferencia; misma que, al ser de aplicación supletoria de la legislación fiscal mexicana sobre el particular, resulta conveniente considerar. A continuación se sintetizan estos cambios (León, 2010):

Capítulo I. Principio “Arm’s Length” (principio de plena competencia)

- Se reafirma el principio “Arm’s Length” como el estándar internacional en materia de comparabilidad.
- Se incluye una definición de operaciones comparables no controladas dentro del glosario
- Para efectos de comparabilidad debe tenerse en cuenta:

- a) Condiciones de negocio en las transacciones entre partes relacionadas
- b) Utilidades
- c) Posibilidad de ajustes
- d) Análisis de factores que dificultan la comparabilidad
- e) Confiabilidad de la comparabilidad a través de indicadores financieros
- f) Cumplimiento del principio “Arm’s Length” aun cuando no existan operaciones con partes independientes

- Se precisan los cinco factores fundamentales en la comparabilidad:

1. Características de los bienes o servicios.
2. Funciones realizadas, considerando activos y riesgos.
3. Términos contractuales de las operaciones realizadas entre partes relacionadas.
4. Circunstancias económicas.
5. Estrategias de negocios.

Capítulo II. Métodos de precios de transferencia

En la versión anterior se daba preferencia a los métodos tradicionales basados en las transacciones, considerándolos de acuerdo a su jerarquía: Método de Precio Comparable no Controlado, Método de Precio de Reventa y el Método de Costo Adicionado.

Con la revisión en materia de métodos de precios de transferencia se orienta a una mejor selección del método más apropiado a las circunstancias del caso, destacando la utilidad de los Métodos de Partición de Utilidades y de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación.

Sin embargo, aún se afirma que el Método de Precio Comparable no Controlado tendrá preferencia a otro método en el caso en que ambos pueden ser confiablemente aplicados; haciendo hincapié en que no procede la aplicación de un Método Transaccional basado en utilidades, sólo porque las operaciones son complejas y/o la información es insuficiente.

Capítulo III. Análisis de Comparabilidad

Desarrollar un análisis de comparabilidad. En este capítulo se describe el proceso típico a seguir para realizar un adecuado análisis de comparabilidad, señalando que el mismo no es obligatorio y que no garantiza los resultados en el cumplimiento del principio "Arm's Length".

1. Determinación de los años que se van a analizar.
2. Análisis de las circunstancias del Contribuyente.

3. Entendimiento de las transacciones a analizar, análisis funcional, selección de la parte examinada, el método más apropiado, la razón financiera (en el caso de que se aplique un método transaccional), así como todos aquellos factores de comparabilidad que deberán ser tomados en cuenta.

4. Revisar la existencia de comparables internas
5. Fuentes de información disponible de comparables externas.

6. Selección del método de precios de transferencia más adecuado y determinación de la razón financiera a utilizar.

7. Identificación de comparables potenciales, tomando en cuenta los factores de comparabilidad.

8. Determinación y aplicación de ajustes de comparabilidad.

9. Interpretación y uso de la información recabada y resultados.

Capítulo IX. Precios de transferencia y la reestructuración empresarial.

Se incluyó el capítulo IX, referente a la fijación de precios de transferencia en la reestructuración de empresas. Es un capítulo que comprende 194 lineamientos sobre la reestructuración empresarial en materia de precios de transferencia.

2014:

Por último, con la entrada en vigor de una nueva Ley del impuesto sobre la renta; cambia nuevamente el numeral de los artículos de dicho ordenamiento, para quedar como sigue, por lo que respecta a nuestro tema: 86 se convierte ahora en 76; 215 en 179; 216 en 180; y 133 en 110. Todo esto, sin representar cambios de contenido.

Impacto causado en las empresas obligadas

En el medio empresarial, como en cualquier otro entorno, existe una diversidad enorme de puntos de vista, capacidades e intereses.

Encuadremos los tipos representativos de empresarios que, de acuerdo a la experiencia, se han detectado respecto de la vivencia y convivencia con esta relativamente “nueva” figura de los precios de transferencia:

a) Numerosas empresas, por desgracia, prefieren correr el riesgo de que la autoridad ejerza facultades de comprobación y simplemente presentan las declaraciones informativas (evidentemente con datos trucados, únicamente para “cumplir”); debido a que no están dispuestas a cumplir con algo que no los convence o que incluso ni les interesa entender.

b) Otras más (aún son mayoría), conscientes de su obligación, tratan de contratar un despacho que se encargue, casi siempre por recomendación de la casa matriz en el extranjero, puesto que, como ya se mencionó, existen legislaciones aún más estrictas (y también maduras) que la nuestra en la materia. La mayoría de las veces confunden este servicio un tanto con la auditoría, aunque lo consideran menos relevante que ésta y su atención sobre el tema es de relativa importancia.

c) Existen también, aunque son los menos, los empresarios con una aceptable cultura fiscal que incluso no consideran al tema de precios de transferencia solamente como una obligación fiscal más, sino como una oportunidad para realizar acciones de planeación fiscal. (como ya se ventiló).

d) Podemos señalar a un cuarto grupo, se trata de grupos nacionales de empresas e incluso personas físicas con actividad empresarial, quienes, aunque pueden estar enterados de que la obligación para ellos existe, no muestran interés, ni como obligación ni como oportunidad de planeación, ven demasiado lejano el día en que la autoridad los moleste.

Como puede advertirse, todo concluye en que existe un desconocimiento de parte de los contribuyentes.

A diecinueve años de distancia, la difusión del tema no ha sido suficiente y a la autoridad fiscal parece no correrle prisa para tomar la batuta y empezar por conocer sobre el particular.

Postura del Servicio de Administración Tributaria

Como se ha mencionado, desde 1997 ha existido en el Código Fiscal de la Federación, en el artículo 34-A, la posibilidad de que el contribuyente realice consultas a la autoridad fiscal acerca de la metodología empleada para comprobar el precio de mercado en las operaciones con partes relacionadas.

La experiencia, en los pocos casos que se han presentado, ha sido simplemente desastrosa.

La autoridad únicamente recibe la promoción (donde, por escrito se le consulta) y le da ingreso, como cualquier otro trámite; suele dejar transcurrir el plazo legal de respuesta y, al no recibir el contribuyente ésta, debe interpretar que se trata de una negativa ficta y que el planteamiento señalado en su consulta ha sido desechado.

¿Cuál es la razón de esta indolente actitud? La respuesta es tan tajante como preocupante:

La Secretaría, a través de su Servicio de Administración Tributaria (S.A.T.) al parecer, no cuenta con personal capacitado ni remotamente para atender este tipo de asuntos.

No se trata ningún rumor o ciencia ficción, esto es algo que se ha constatado de manera directa. Efectivamente, en el edificio que ocupa el Centro Nacional de Consulta del S.A.T. (Av. Hidalgo 77 Col. Guerrero, en el centro de la Ciudad de México), donde se encuentra reunido el personal con mayor preparación profesional que labora en la Secretaría, para brindar asesoría sobre cualquier tópico fiscal a los contribuyentes; se han realizado algunos cuestionamientos básicos sobre el tema y las respuestas han sido superficiales y hasta incongruentes, aduciendo “falta de implementación suficiente sobre medidas de fiscalización sobre el tema”. (Esta investigación fue realizada a mediados de 1999 y posteriormente, a principios de 2010, con respuestas similares).

¿Increíble?, desgraciadamente no lo es tanto, para quienes ejercemos la consultoría fiscal y hemos tenido contacto frecuente con diversas Administraciones Recaudadoras del país.

¿Cuál es la consecuencia de esta falta de capacitación? Muy sencillo: La autoridad fiscal no ha ejercido ninguna facultad de comprobación formal al respecto, puesto que no puede tratar de revisar algo que desconoce. ¿Y el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación? Simplemente, de acuerdo a esto, es letra muerta.

Hasta ahora, la única “noticia” que tenía la autoridad respecto del cumplimiento o la falta de éste respecto de precios de transferencia provenía de los dictámenes de los contadores públicos registrados. Se habla en tiempo pasado porque habremos de recordar que desde 2014 el dictamen de estados financieros es opcional, con lo que ya a la fecha el número de empresas que se siguen dictaminando ha disminuido considerablemente.

En efecto, como parte del dictamen, el auditor es responsable de informar a la autoridad si el contribuyente que ha auditado ha cumplido con sus obligaciones en materia de precios de transferencia, de estar obligado a ello. Es decir, la autoridad, desde hace varios años tiene, en su base de datos la información de los contribuyentes que han cumplido o incumplido con esto, pero, dada una ignorancia que no quiere sacudirse, no ha movido un dedo para tomar medidas. Podría recaudar cantidades considerables con la determinación presuntiva de ingresos o deducciones, además de la multa que establece el propio Código, pero no parece interesarle.

Para complementar la idea, podemos afirmar que, en opinión generalizada de parte de colegas versados en precios de transferencia, se sugiere que por ningún motivo se someta a consulta ningún aspecto acerca del tema. Ello carece de utilidad práctica, puede entorpecer el cumplimiento de la obligación y es una vil pérdida de tiempo.

Servicios que presta el contador público y oportunidades de desarrollo en materia de precios de transferencia.

¿Por qué el contador público es el profesional idóneo para elaborar estudios de precios de transferencia? Esta controversia se suscitó hacia mediados de 1999, cuando los primeros despachos empezaron a elaborar estudios. Se discutían tres posiciones:

a) Quienes sostenían que eran los abogados, los más indicados para encargarse, del tema, dada la diversidad de conceptos e interpretaciones que corresponden al derecho internacional, tanto público como privado. La postura fue relativamente débil, al reconocer que, por otro lado, por lo general representa cierta dificultad para los abogados el manejo de números y la aplicación de la metodología requiere de diversos cálculos.

b) Con mayor sustento, se pretendió que era un servicio indicado para un economista, a raíz de la comprensión requerida en cuanto a variables microeconómicas para seleccionar empresas comparables, así como las macroeconómicas para entender los factores externos que pueden argumentarse en la aceptación o rechazo de la información financiera. La aplicación de la estadística no presentaba problemas, puesto que la formación de un economista incluye la evaluación de indicadores de diversa índole. La desventaja consistía en la interpretación de leyes (sobre todo fiscales), puesto que para el economista es algo ajeno que escapa a su campo de acción.

c) Desde el inicio, en cambio, se sostuvo la idea de que debía ser un contador público, aunque reconociendo que se requiere de capacitación en la materia. Nuestra profesión ha ofrecido, desde el inicio, la respuesta a este servicio multidisciplinario; al cubrir en su totalidad áreas como el análisis financiero (con una interpretación diferente a la del economista), la interpretación de leyes (recordemos que después del abogado, el contador público es el profesionista con mayor conocimiento jurídico, sobre todo si se maneja en el ámbito fiscal), la aplicación de métodos estadísticos (materia obligada en el mapa curricular de la licenciatura) y además, la visión financiera desde la trinchera del medio empresarial.

¿Cuáles serían los requerimientos profesionales que debe reunir un contador público para prestar el servicio? Podríamos enumerar los siguientes:

1. Capacitación concreta sobre el tema, con un enfoque tanto teórico como práctico; para ello, se sugiere acudir a despachos o asesores independientes con probada calidad en materia fiscal y experiencia en impuestos internacionales. En los primeros años de incursión sobre el tema, precisamente la mayoría de los capacitadores eran economistas.

2. Gusto por la materia fiscal, necesariamente se debe tratar de colegas dedicados a la asesoría fiscal.

3. Facilidad por el análisis financiero, además de la aplicación de la estadística, debe contarse con criterio profesional para seleccionar a empresas comparables, dada la información que se obtenga de las bases de datos.

4. Deseablemente, un nivel aceptable (60% mínimo) del idioma inglés, en cuanto a comprensión de textos, toda vez que el 100% de la información de las empresas cuya información se muestra en Internet (llamadas “empresas públicas”) se presenta en ese idioma.

A diferencia de la autoridad fiscal, nuestra profesión sí ha reaccionado ante el desarrollo de esta materia. Para ello existe, desde hace años, una normatividad al respecto, los Boletines C-13 y 5060 “Partes relacionadas”, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (I.M.C.P.), dictan los conceptos básicos inherentes al tema y las reglas de actuación del auditor ante esta obligación en cuanto a la revelación en el dictamen y la responsabilidad profesional del contador público que ha examinado a la empresa que celebró operaciones con partes relacionadas.

¿Seguiremos únicamente cargando y abonando hasta morir?

Esta pregunta debería llevarnos a una reflexión frecuente, puesto que define el futuro de nuestra profesión y de los futuros profesionistas que formamos en las aulas. ¿Realmente estamos preparando personas que respondan a las necesidades sociales de este mundo cambiante? Se ha expuesto el tema de precios de transferencia; su metodología; interpretación; su oportunidad como medida de planeación fiscal, más allá de la obligación que representa; así como los requerimientos en el profesionista para prestar el servicio.

Pero, ¿estamos preparando contadores públicos que tomen la estafeta?, ¿les estamos inyectando la visión de desarrollarse y convertirse en verdaderos asesores de negocios? Tal vez únicamente estemos instruyendo personas programadas para cargar y abonar, llevar pequeñas loncherías o ser eternos capturistas de la autoridad fiscal. Esta preocupación se ha llevado a distintos foros, así lo manifiesta el C.P. Rodolfo Cedillo, funcionario del I.M.C.P.: (Cedillo, 2002) “¿Cuál es la imagen que ofrecemos como Contadores Públicos?”

- Llevamos la contabilidad. Es decir, nos hemos convertido en historiadores de las operaciones realizadas por las empresas.
- Formulamos estados financieros con la información obtenida de la propia contabilidad con base en Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. (ahora Normas de Información Financiera)
- Preparamos información contable considerada relevante para las juntas de consejo.
- Realizamos auditorías. Esta actividad considerada preponderante para los profesionales de la Contaduría Pública, ya es compartida por otros profesionales.
- Proporcionamos asesoría fiscal. En este campo otros profesionales han incursionado con éxito y poco hemos hecho para impedirlo; es decir, el consumidor de nuestros servicios debe vernos como el más apropiado para asesorarlo.
- Fuimos formados también para implantar sistemas de costos y control, pero lo hemos perdido frente a otros profesionales”.

¿Parece grave? Lo es, y lo peor es que, como el mismo autor menciona, de nadie es la culpa más que de nosotros mismos; a los ojos de la sociedad somos lo que hemos sido desde hace años, quienes les llevan su contabilidad. (Por ello la ignorante confusión entre contabilidad y contaduría).

¿De quién depende la transformación?, De todos los actores involucrados:

- a) Programas de estudio actualizados y a la vanguardia.
- b) Docentes comprometidos con su labor, capaces de acompañar al estudiante en su desarrollo profesional.
- c) Apoyo profesional institucional, como es el caso de la Certificación que lleva a cabo el I.M.C.P.
- d) Ante todo, el deseo de superación constante entre quienes ejercemos la profesión, puede ser que estas actitudes sean contagiosas, y si se intensifica el estímulo, puede volverse una epidemia de profesionales que aspiran a grandes cosas.

Resultados

Se ha expuesto la figura jurídica internacional “precios de transferencia entre partes relacionadas”, incluida en nuestra legislación fiscal desde 1997; su evolución; la aplicación supletoria de los Lineamientos o Guías de la O.C.D.E.; el impacto causado en el medio empresarial; las reacciones de la autoridad fiscal al momento de realizar la consulta que establece el Código Fiscal de la Federación; y, por último, la propuesta, de manera crítica, para diversificar nuestros servicios profesionales y visualizar este concepto como una oportunidad de desarrollo profesional.

Una vez analizado todo esto, el resultado debe ser, independientemente de una aportación general de conocimiento; un acto de conciencia de tipo profesional, tributario, empresarial y, consecuentemente, social.

Podemos apreciar que afecta prácticamente a cualquier empresa, sea persona física o moral, que realice operaciones con partes relacionadas, consideradas éstas de acuerdo a los conceptos legales, sean o no residentes en el extranjero; lo cual, amplía considerablemente la cobertura de contribuyentes que podemos identificar en la región y prácticamente en todo Guanajuato, sobre todo si revisamos el auge, concretamente automotriz, que se ha vivido en los últimos años.

Conclusiones

Se puede concluir lo siguiente:

- a) Precios de transferencia entre partes relacionadas es una figura jurídica internacional, producto de la globalización que, desde el sexenio de Miguel de la Madrid, se vive en México, se ha agudizado y seguirá haciéndolo de manera importante.
- b) Esta globalización, vivida concretamente con la incorporación de México a la O.C.D.E., demanda al gobierno mexicano una mayor y más eficiente recaudación fiscal; con lo que, paulatinamente, se espera una menor “petrolización” de la economía y una mayor proporción de ingresos provenientes del concepto tributario.
- c) Para lograr esta mayor recaudación, una verdadera reforma estructural en materia fiscal debería abarcar el control de sectores de contribuyentes multinacionales; y no solamente la fiscalización a pequeños negocios, como ha ocurrido.
- d) La legislación fiscal nacional e internacional aplicable al tema ha tenido y seguirá en constante evolución.
- e) No obstante el punto anterior, el desconocimiento de las reglas aplicables hace de este concepto, un terreno estéril en términos de recaudación fiscal.

f) El empresario mexicano obligado, como consecuencia del punto anterior, ha seguido durmiendo “el sueño de los justos” al respecto, pues solamente se ocupa de las obligaciones fiscales convencionales como presentar pagos provisionales, la declaración del ejercicio y las informativas.

g) La Contaduría Pública, como encargada de esta tarea, ha quedado a deber, pues, aún a la fecha, solamente despachos de firma internacional se han ocupado de promover y ofrecer estos servicios.

h) Mucho se tiene que hacer para que, desde la docencia, se preparen a nuevas generaciones versadas en estos temas; la globalización llegó para quedarse.

Referencias

- Barrios, H. B. (2005). Precios de transferencia: Sus efectos fiscales 2005. México: Gasca Sisco.
- Castellanos, A. M. (1983). Procedimientos para realizar la planeación y el control fiscal de las empresas. México: Dofiscal Editores.
- Cedillo, R. (2002). Futuro de la contaduría pública. Contaduría Pública, 357.
- Económico, O. p. (2016). Lineamientos guía para precios de transferencia para empresas multinacionales. México : OCDE.
- Funes, J. C. (2004). Planeación fiscal. México: Gasca Sisco.
- León, G. A. (2010). Precios de transferencia: Cambios en los lineamientos de la OCDE. México: Castillo Miranda.
- Levy, L. H. (2004). Planeación Financiera en la empresa moderna. México: ISEF.

Nicolau, E. C. (2016). *Porta Themis Fiscal* .
México: Editorial Themis, SA de CV.

Venezuela, G. d. (28 de diciembre de 2001).
Precios de transferencia entre partes vinculadas.
Gaceta de la República Bolivariana de
Venezuela, pág. s/p.