

Reglamentación fiscal sobre precios de transferencia entre partes relacionadas: una perspectiva de la problemática internacional y de México

Martha Luisa Puente Esparza*
Felipe Valle Ramírez

Resumen

En el marco de la apertura comercial y de la gran afluencia de inversión extranjera directa (IED), se propicia la incorporación de México a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) para atraerla, adquiriendo con ello el compromiso de aceptar sus lineamientos sobre las operaciones entre partes relacionadas y los precios de transferencia, cuyo objetivo es regular las estrategias comerciales que los grupos multinacionales utilizan para incrementar sus rendimientos; esto lo realizan por medio de la fijación de los precios entre compañías del grupo, evadiendo o eludiendo el pago de los impuestos correspondientes en el lugar donde se originan los ingresos. El objetivo de esta investigación es establecer si, en el país, la normatividad tributaria sobre precios de transferencia para este tipo de operaciones ha logrado evitar la evasión o elusión de las empresas que operan en el marco de grupos multinacionales. Por otra parte, se analizan los estudios efectuados por los organismos internacionales sobre el tema de la efectividad de esta normatividad, coincidentes en la gran influencia e importancia que ejercen

los países desarrollados y su inversión en economías en vías de desarrollo.

Abstract

In the frame of the commercial openness and flows of Foreign Direct Investment (FDI), Mexico is incorporated to the Organization for the Economic Cooperation and Development (OECD) in a way to attract FDI. Through this organization Mexico acquires compromises to accept the guidelines related with prices of transfer, in a way to control the avoidance of tax payments generated locally by the multinationals located where the gains are generated. The main objective of this research is to establish if Mexico has avoided the elusion or evasion of the tax payments from the companies established in the country.

Palabras clave: inversión extranjera directa, evasión de impuestos, OCDE, tributación

* Posgrado de la Facultad de Contaduría y Administración. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. Sierra Leona núm. 550. Lomas segunda sección. (444) 8-25-45-80 (444) 8-25-45-81 Fax. Dirección electrónica: Martha@pfca.uaslp.mx.

Antecedentes

La globalización y su efecto en las economías de los países en vías de desarrollo, en especial por el actuar de las empresas de las economías fuertes, es tema de diversos estudios, enfocados en la repercusión de esta apertura y su efecto en el ámbito de los impuestos, Gropp, R. y Kostial, K. (2001) consideran que un resultado de esta apertura es la movilidad de los capitales, lo que ha incrementado oportunidades, con un perjuicio potencial en la competencia de impuestos, sobre todo en los países ávidos de atraer la IED. Bettinger, B. (2000) considera además que no toman en cuenta la capacidad económica, política y social de los países que participan en este esquema.

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (ocde)

La OCDE, como organismo generador del modelo de precios de transferencia, tiene su origen en 1948, en la Organización para la Cooperación Económica Europea, que tuvo el objetivo de administrar el Plan Marshall para la reconstrucción europea. En 1960, este Plan había cumplido su cometido, y los países miembros acordaron invitar a Estados Unidos y Canadá para la creación de una organización que coordinara las políticas entre los países occidentales; su sede se encuentra en París.

La OCDE define los precios de transferencia como aquellos “....conforme a los cuales una empresa transfiere bienes tangibles e intangibles o proporciona servicios a empresas asociadas”; en esta definición no se hace referencia a prácticas indebidas, y no se menciona que la transferencia sea de utilidades, sino de bienes y servicios. Asimismo, se señala que los precios se fijarán por cualquiera de los métodos autorizados o cualquier otro que se considere pertinente, siempre y cuando se respete el principio de *arm's length*, o de plena competencia.

Este principio se consolida después de la Segunda Guerra Mundial, y propone un esquema que pretende establecer mecanismos que faciliten el intercambio económico entre los países según su opinión emitida en el año 2000. Este principio establece la política de precios para las empresas con partes relacionadas, con la característica de que sean comparables con los de las operaciones celebradas entre partes no relacionadas.

El principio pretende evitar prácticas de especulación que resulten en beneficios fiscales para las empresas; además, supervisar que las operaciones realizadas

entre dichas empresas se realicen teniendo como base los precios que se establecen en el mercado por la oferta y la demanda.

El objeto de los precios de transferencia comienza como un procedimiento creado para el control de las operaciones que se realizan entre dos o más empresas relacionadas, concepto que se define enseguida. Precios de transferencia es un término que no aparece en forma expresa en la legislación fiscal de México, tomando la definición de la OCDE mencionada anteriormente. Bettinger (2000) indica que es el valor pecuniario o monto de la contraprestación, asignado o por asignar a cualquier transacción sobre bienes o prestación de servicios, que se realiza o realizará entre dos o más empresas o personas físicas relacionadas, y combinaciones entre ellas. En resumen, podemos decir que un precio de transferencia es el que se establece en transacciones que se realizan entre diferentes empresas de un mismo grupo, multinacional o no.

Partes relacionadas

Mancera/Ernst y Young (2002) definen partes relacionadas como la participación de una empresa en el control, el capital o la administración de la otra, de manera directa o indirecta, o cuando una persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la administración, capital o control de dichas personas.

Byrne (1999) indica que la apertura de las economías de América Latina las hizo susceptibles de los riesgos en el ámbito de la tributación internacional. Este autor señala que estas operaciones, realizadas en un contexto nacional, no representan mayor problema, ya que los precios, determinados por la empresa que lo considere gasto, para la otra representarán un ingreso, por lo que no afectan la recaudación global. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México ha tomado esto en cuenta, a efectos de evitar la manipulación de los precios, y ha reglamentado a partir de 1997 las operaciones de las empresas que operan como grupos multinacionales.

Wachtel (1999) considera que la mundialización erosiona la base tributaria con que contaban los gobiernos, al socavar en particular su capacidad para gravar con impuestos los productos de la especulación financiera, los beneficios y las inversiones de las grandes empresas, por la movilización de los capitales de los países desarrollados. En el tiempo presente, el comercio electrónico y su crecimiento vertiginoso son tema actual y de gran preocupación para las ad-

ministraciones fiscales, debido al incremento de este tipo de operaciones y la carencia de medios para controlarlas, Tanzi (2001) indica que en un estudio de *The Economist* se establecía que en 1999 este tipo de comercio representó más de 150 millones de USD, y consideraba que para 2003 se establecerían en el orden de 3 mil millones de USD.

Con referencia a la presente investigación, también se ha establecido en Estados Unidos que esto podría representar para algunos Estados una pérdida de hasta el 4% de sus ingresos tributarios por ventas en el periodo 1999-2003.

Globalización, sus efectos en el ámbito fiscal

Además de la competencia desleal entre países que ofrecen menores tasas impositivas, Tanzi (1999) expresa que la globalización está minando progresivamente el principio de la territorialidad, ámbito que es tradicional para basar las leyes impositivas, sobre todo en las tasas de impuesto para las corporaciones multinacionales. Estas empresas utilizan su creatividad legal para evadir o eludir el pago de impuestos que consideran altos.

Vallejo y M. G. L. (2003) enfatizan en la equidad y la eficiencia fundamento de la imposición fiscal, que cambian ante el entorno de la globalización para tener como objetivo principal la neutralidad impositiva.

Inversión extranjera directa

Las empresas multinacionales tienen perfectamente estudiados y definidos los pasos a seguir cuando las autoridades fiscales de determinado país incrementan sus regulaciones o establecen cortapisas a su actuación, y movilizan sus operaciones o inversiones a paraísos fiscales.

En el informe elaborado por las Naciones Unidas se determina el interés de los países por invertir en México. En 2002 existían en México 25,708 filiales de EMN cuyas matrices estaban ubicadas en el extranjero; según datos proporcionados por el Banco de México, INEGI y CEPAL, se estimó que, en 2001, 42 filiales de EMN ubicadas en el país tuvieron ventas netas en el año 2001 que representaron en conjunto aproximadamente el 16% del PIB a precios de 1993.

En el año 2002 se estableció, por parte de la Secretaría de Economía, que el 70.9% de la IED que se recibe en el país proviene de Estados Unidos, y que

la entidad Federativa que más recibe este concepto es el Distrito Federal, en el orden del 56.8.

Lo anterior fundamenta el interés de la presente investigación, para determinar lo que representa para nuestro país la apertura comercial, el ingreso de la IED y la reglamentación fiscal sobre precios de transferencia adecuada a estos fenómenos en particular, analizándolos desde el punto de vista de soberanía constitucional, en el ámbito jurídico, además de la perspectiva de la efectividad o no efectividad en el ámbito internacional y nacional, así como la búsqueda para impedir las estrategias de las empresas multinacionales vía los precios.

Análisis económico

Concepto de precios de transferencia en el ámbito de la economía

En el ámbito de la ciencia económica, el término precios de transferencia aparece en los artículos de J. Hirshlifer (1956, 1957), quien considera que el problema es establecer este precio en los bienes y servicios intercambiados dentro de una firma con varias filiales, teniendo como fin el maximizar la utilidad global, y concluye que un precio de transferencia eficiente para las operaciones comerciales debe ser el equivalente al costo marginal de producción del bien, con el fin de que no se afecten los costos de las otras empresas.

Conceptos de empresa multinacional (EMN) en el ámbito de la economía

La teoría de las empresas multinacionales (EMN) se origina en los años sesenta, así como el análisis de los determinantes de la actividad de este tipo de organizaciones; sus iniciadores fueron Hymer, en 1960, y Vernon, en 1966, respectivamente, citados por Caves (1982). Refiriéndose a las organizaciones multinacionales, Hymer argumenta que este tipo de organizaciones establece filiales en el extranjero que les generen valor agregado, estas filiales deberán aportarles ventajas en el espectro financiero, de mercadotecnia o de costo, que sean suficientes para compensar las desventajas que se enfrentan al competir con las organizaciones locales en los mismos mercados. Él consideró que las ventajas serían exclusivamente para la matriz.

Operaciones de las empresas multinacionales

Las operaciones comerciales por medio de los grupos transnacionales son la causa de que, según los datos proporcionados por la OCDE en 2002, el 70% del comercio mundial derive del comercio entre partes relacionadas. Esto implicaría la utilización de precios de transferencia; esta forma de operar se constituye en factor de impulso para una mayor participación de los países en desarrollo en este ámbito: 1,000 empresas multinacionales son dueñas de más del 20% de los activos mundiales (OCDE).

Reconocido es que los miembros de la OCDE son en su mayoría países desarrollados y que, aun con la incorporación de países en vías de desarrollo, los acuerdos bilaterales o multilaterales sobre la base de principios, definiciones, reglas y métodos uniformes para las economías y características de estos últimos, las políticas y modelos así establecidos pueden repercutir de manera muy diferente en cada uno de ellos.

México

Alejo (1971, citado por Méndez, 1994) efectúa un análisis crítico y descriptivo por sexenio de las acciones que se efectuaron; sólo se toma el de Carlos Salinas de Gortari por considerarlo detonante y punto de partida para la presente investigación. Al firmar el Acuerdo de Libre Comercio en 1994, el incremento de la inversión extranjera directa (IED) y la incorporación del país en el mismo año a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), buscando la regulación de los precios de transferencia por esta apertura comercial, y el énfasis que en forma posterior (1997) se dio al tema de los precios de transferencia en las disposiciones fiscales. Una de las características que, afirma, tiene el periodo de 1970 a 1994 es: *evasión fiscal muy alta, sobre todo entre los grandes capitalistas y las empresas transnacionales.*

Consecuencias de la globalización

En un adelanto de su próximo texto, Cademartori (2002), autor chileno, reafirma lo presentado en cuadros anteriores y en el texto de esta investigación sobre el actuar de las empresas multinacionales, en su estudio sobre la implantación del TLCAN: México ha visto deteriorarse las condiciones de vida, la independen-

cia económica y la fortaleza industrial, el aumento del comercio con Estados Unidos, el no aprovechamiento del intercambio con la Unión Europea y Asia, y ha continuado con el déficit neto. Las importaciones, a siete años de la firma del Tratado, son, en el orden del 74%, provenientes de Estados Unidos, y el 89% de las exportaciones depende del mercado estadounidense. Cademartori considera que, si bien la tasa de crecimiento del PIB aumentó después del Tratado, resulta muy inferior a la que el país tenía en los años setenta.

Como ejemplos de la cesión de derechos o de la soberanía de los países por la apertura comercial para atraer la IED, se detallan los casos específicos de México y Chile, respectivamente: la expansión de la industria maquiladora es, casi en su totalidad, sucursales de multinacionales instaladas en la frontera con Estados Unidos, sin que ello signifique un mayor estímulo para las industrias mexicanas; el 98% de las piezas y componentes que se utilizan se importan de Estados Unidos y otros países, con ellas se ensamblan los productos que luego la estadística registra como exportaciones mexicanas; en realidad, apenas el 4% de estas exportaciones corresponde a empresas mexicanas, el resto pertenece a las multinacionales.

Tratado de Marrakesh (Chile-ru)

En cuanto a Chile, a la firma del Tratado de Marrakesh, los fabricantes británicos de whisky exigieron el inmediato cumplimiento del Tratado. Dos regiones de Chile sufrieron el impacto económico en una de sus industrias importantes. El Gobierno cedió a la presión, al rebajar el impuesto al producto del 47% al 27%, lo que representó una merma al Estado de 11 millones de dólares en ingresos tributarios, además de la pérdida para la industria y la amenaza de pérdida de 2,000 hectáreas de parronales de alto rendimiento. Se perjudicó, además, el entorno laboral de los parceleros, obreros, transportistas, comerciantes y municipios. Los pequeños industriales tienden a desaparecer, mientras la industria se concentra en dos grandes compañías.

Una incorporación importante de países de Latinoamérica, que han implementado reglamentación fiscal de precios de transferencia a las empresas con operaciones en partes relacionadas, como lo es Brasil en 1997, Chile en 1998, Argentina en 1999, Venezuela en 2001, para enfrentar el reto de frenar el abuso de fijación de los precios, de acuerdo con las necesidades de planeación financiera y fiscal por la empresa matriz en economías fuertes, que se traducen preci-

samente en la disminución de los ingresos obtenidos por el Estado. Según datos proporcionados por Ernest y Young (2001), los cuales tienen ciertas similitudes en cuanto a considerarlos en vías de desarrollo.

En un estudio elaborado por la Universidad de Michigan se estimó que el aumento del PIB en Estados Unidos sería del orden de los 4,200 millones de dólares anuales, mientras que el PIB en Chile crecería en unos 700 millones de dólares, lo que representa para 2002 un incremento del 1%. Esta comparación permite ver quiénes son los beneficiados en la apertura comercial.

Jurídico fiscal

Antecedentes jurídicos sobre precios de transferencia

La lectura simple y llana de la legislación fiscal no permite determinar si el sistema fiscal, en el tema que se estudia, cumple con el precepto constitucional de nuestra Carta Magna en su artículo 31, fracción IV, de equidad; es necesario efectuar un análisis minucioso para determinar en qué medida la política fiscal asegura el cumplimiento de la norma constitucional, aplicándola en igual forma para todos los contribuyentes o grupos de ellos, cuando establece la reglamentación respectiva.

Se entiende la equidad desde dos principios básicos: el del beneficio y el de la capacidad de pago. El primero nos indica que todos deberán pagar impuestos en función del beneficio que reciban por los servicios que provee el gobierno. El segundo establece que la carga tributaria sobre una persona está en función de su capacidad de pago para hacerle frente (Margáin, 2003, y tesis de la SCJN, 2004).

Este cumplimiento de la Ley fiscal se dará en forma cabal cuando se haya efectuado un estudio a fondo de la realidad económica de los objetos y sujetos de tributación y la normatividad sea adecuada a esa realidad y se establezca en términos claros que permitan su viabilidad. Se necesita de un entendimiento total o global para que pueda ser acatada. Montufar (2003) opina que las nuevas necesidades que genera la globalización son: especialización y funciones bien definidas, que deberán significar un sistema tributario más simple y eficiente.

En el ámbito de los negocios, el objetivo es obtener el máximo rendimiento por las inversiones, y las organizaciones multinacionales no son la excepción: ellas buscan invertir en países que, por las condiciones políticas y económicas, les permitan alcanzar ese objetivo. Ello se dará por medio de la búsqueda financiera

para la obtención de las mejores y más eficientes aplicaciones de los recursos en las empresas del grupo. Este procedimiento es del conocimiento de los organismos internacionales (ONU, 2001).

Operaciones con precios de transferencia

La característica de las operaciones con los precios de transferencia es que la fijación de éstos no se rige por el precio de mercado como se indicó al relacionar el tema con la economía. Es el actuar de los grupos multinacionales como iniciadores para determinar el objeto de esta investigación, los que manejan tanto la oferta como la demanda. En este tipo de operación es el grupo en sí el que busca obtener el mayor beneficio posible, a diferencia de las operaciones entre partes independientes, en las cuales tanto el que ofrece como el que demanda pretende obtener el mayor beneficio.

En los grupos multinacionales, y como se menciona un poco más adelante cuáles pueden ser algunas de las operaciones sujetas a la estrategia de negocios, se dejó para el final lo que se considera el punto de partida y motivo de la presente investigación: la operación de planear en forma adecuada, por parte de las diversas administraciones fiscales, una tasa impositiva adecuada, o bien una base gravable que permita la obtención de las contribuciones que por derecho les corresponden.

La Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR) en México establece que el término precios de transferencia es el precio pactado en las operaciones comerciales entre dos partes relacionadas, entendiéndose por ello la relación entre personas físicas o morales, cuando una de ellas participa directa o indirectamente en la administración, el control o el capital de la otra. O bien cuando una persona o grupo de personas participa directa o indirectamente en la administración, el control o el capital de dichas personas.

Las operaciones pueden ser:

- Transferencia de bienes, que puede incluir compraventa de bienes tangibles, sea materia prima, sean productos semiterminados y productos terminados.
- Servicios: asistencia técnica, administrativa, de tesorería, de contabilidad, entre otros.
- Uso o goce temporal de bienes tangibles e intangibles: patentes, marcas, procesos industriales
- Operaciones de financiamiento

El interés de las administraciones fiscales por este tipo de organizaciones comienza, del supuesto anteriormente indicado, al percatarse ellas del manejo de estos grupos para que algunas de sus empresas obtengan pérdidas y ganancias, partiendo de la manipulación de los precios en las operaciones antes mencionadas, con la consecuente disminución de ingresos o de impuestos. En el entendido de que las autoridades fiscales involucradas saben que, si las operaciones son efectuadas a precios que no son los que rigen en el mercado, necesariamente una de las partes estará declarando un mayor o menor ingreso y la otra parte declarará un mayor o menor costo, con la repercusión en cada caso de la base gravable y, por ende, del impuesto a declarar.

Siendo el parámetro de las autoridades fiscales para juzgar si no existe manipulación en los precios entre partes relacionadas, el que se demuestre por parte de estos grupos, que los precios pactados en las operaciones entre partes independientes son los mismos, lo que da inicio a esta investigación, para determinar, en su caso, que la reglamentación para este tipo de operaciones no ha dado el resultado esperado, que es evitar la evasión, al permitir la obtención del ingreso justo vía impuesto, por los ingresos que reciben estas empresas.

Reconocido es que los miembros de la OCDE son en su mayoría países desarrollados y que, aun con la incorporación de países en vías de desarrollo, los acuerdos bilaterales o multilaterales sobre la base de principios, definiciones, reglas y métodos uniformes para las economías y características de estos últimos, las políticas y modelos así establecidos pueden repercutir de manera muy diferente en cada uno de ellos.

Su creación se debe a los incrementos en la IED, como se comentó anteriormente, en empresas o áreas que se conocen como centros de costos en mano de obra barata (maquila) o de pobreza extrema. A mayores funciones ínter compañías e importantes retornos de inversiones o recuperación de sus recursos, sobre la base de: ubicación de activos y riesgos, manufactura integrada y explotación de sus intangibles, como ejemplo de las operaciones sujetas a esta reglamentación que se han establecido con anterioridad.

Principio Arm's Length. Comparabilidad

La empresa que más arriesga, la que más invierte, la que emplea más sus activos, espera obtener el mayor rendimiento, por lo cual trata de obtener los aspectos clave que le permitan buscar operaciones o empresas comparables y definir el

método fiscal para demostrar que se cumple con la normatividad, y que éste sea el más apropiado a las características del negocio. Realizar un estudio que analice la viabilidad y la aplicación del método para cumplir con la normatividad y considerar los posibles ajustes a los resultados por parte de la autoridad fiscal, considerando que para este análisis se parte de la información disponible y el criterio de quien lo efectúa.

Una de las regulaciones fiscales es demostrar que las operaciones entre compañías deberán ser similares a las efectuadas con partes independientes, y que haya información pública disponible; se tiene, entonces, el problema de probar el requisito de similitud y no contar en su mayoría con información pública, como lo es el caso de México. Ello da como consecuencia que la comparación no lleve a resultados confiables y que esta comparación sólo se da sobre las utilidades brutas y de operación, las cuales se obtienen y se pueden determinar principalmente por las ventas, los activos y los costos.

Los expertos de la ONU (2001) refieren que, si bien la norma indica la utilización de transacciones reales del mercado como base para la asignación de ingresos, ha encontrado dificultades para su aplicación en países en vías de desarrollo y en economías en transición, debido a los limitados mercados de muchos tipos de bienes y servicios y a la falta de precios comparables.

Es la comparabilidad de los precios dentro de las regulaciones fiscales lo que presenta el mayor reto para los grupos multinacionales, y el motivo de mayor controversia con la autoridad fiscal. En el criterio de búsqueda y selección se debe sintetizar el entender la actividad empresarial y lo que determina la fijación del precio y el resultado de ganancia o pérdida que se obtiene.

El párrafo anterior es el fundamento principal de la investigación, al considerar que la autoridad fiscal se extralimita en su reglamentación y violenta el marco jurídico. Una regla fiscal a cumplir debió tomar en cuenta, como se menciona anteriormente, su viabilidad. México no cuenta, como otros países, con una reglamentación que obligue a las empresas a publicar sus estados financieros. Se establece, en este punto, la escasa o inexistente información para cumplir con la disposición fiscal, por lo que se depende de la información que se obtiene de las empresas que cotizan en bolsa en Estados Unidos o en otros países desarrollados.

La información obtenida de esta forma se considera de sí, fuera del contexto de las operaciones efectuadas en nuestro país, en el entendido de que este tipo de países cuenta con economías más complejas. Este punto de vista se justifica por factores como el nivel de competencia en el mismo sector en nuestro país

respecto de los otros países, la diferencia en el costo del capital, las variaciones cambiarias y la capacidad instalada.

Continúa diciendo que “existe control cuando se tiene directa o indirectamente mayoría de votos para tomar decisiones operacionales y financieras, y existe influencia significativa cuando, aun sin tener la mayoría, se está en condiciones de influir en la mayoría”.

Si bien nuestro país cuenta con la Bolsa Mexicana de Valores, como se indicó al inicio de la presente investigación, el porcentaje más alto de nuestra industria lo conforman las empresas micro, pequeñas y medianas, las cuales no cotizan en bolsa; siendo pocas las empresas con esta característica, no se tiene una disposición legal que obligue a las empresas a registrar sus estados financieros como lo tienen, por ejemplo, en España, vía las cuentas públicas, en una oficina en particular.

El estudio de Argentina con Brasil sobre este tema, presentado por Felitte (2003), indica que el principal problema para determinar la comparabilidad lo fue la falta de un valor mayorista para el producto comercializado en el país de destino, producto que tenía incorporado un valor de marca y que sólo le era provisto a su afiliada brasileña, además de no existir en el país (Argentina) mayoristas comparables que se dedicasen al mismo negocio.

Al elaborar los estudios de cumplimiento sobre los precios de transferencia, los despachos contables establecen la comparabilidad con los datos que se obtienen en las casas de bolsa o bases de datos de la Unión Americana y de la Unión Europea; deberemos establecer si los resultados obtenidos con precios de economías desarrolladas impactan o no la recaudación fiscal, además de:

Haber definido que las autoridades fiscales tienen como objetivo evitar la evasión; ello se dificultará implantando medidas complejas, confusas y cambiantes que, en lugar de incentivar su cumplimiento, lo inhiben. Avalando lo anterior, la iniciativa presentada por la Cámara de Diputados de la LVIII Legislatura (2001), en uno de sus estudios, considera que las características de un buen sistema tributario están asociadas con los principios de: certidumbre, equidad, justicia, eficiencia, neutralidad y diseño eficiente de la política impositiva.

El diseño de la política impositiva puede generar que la aplicación de los principios genere conflicto, el diseño en sí con la equidad, y esta, a su vez, con la complejidad administrativa, como lo indica la Comisión de Estudios Fiscales de esta Cámara.

Reglamentación en México

A partir de la apertura comercial, como se ha mencionado, y de la firma de los tratados comerciales para evitar la doble tributación, así como la incorporación a la OCDE, se inició por nuestras autoridades fiscales la incorporación de diversas disposiciones en la LISR. En 1997 se enfatiza la reglamentación sobre precios de transferencia establecida con los criterios de la OCDE; los acuerdos para evitar la doble tributación con nuestros principales socios comerciales, estos a su vez fundadores de la OCDE, tienen el objetivo de garantizar a los contribuyentes mecanismos de resolución de controversias mediante los cuales se pueda eliminar la doble tributación como consecuencia de los ajustes determinados por la autoridad a la base gravable para ISR por alguna de las administraciones fiscales que se han visto afectadas por la aplicación del mecanismo de los precios de transferencia.

Problemática

Dos son los principales retos en este ámbito:

La seguridad jurídica es uno de ellos, al establecerse en la reglamentación sobre precios de transferencia la posibilidad por parte del contribuyente de elegir, entre los seis métodos establecidos por la autoridad fiscal el que le permita cumplir esta obligación. Es el criterio del contribuyente el punto de partida de la posible discrepancia con el criterio de la autoridad fiscal, la cual, por sí, no hace del conocimiento oficial de estos sus criterios de aplicación.

La simplificación es el otro reto, que se puede enfocar a partir de dos vertientes: la obligación del análisis transaccional por parte de la autoridad, y el costo que implica este estudio por parte de los especialistas, considerando la diversidad de capacidades económicas de los contribuyentes y el número de operaciones, o bien la utilización de lo que la autoridad determina como *safe harbors*, consistentes en el establecimiento de porcentajes sobre fórmulas o valores predeterminados, mediante los cuales se presume que al aceptar su aplicación se cumple las disposiciones de precios de transferencia; este procedimiento se establece para activos fijos y gastos, no se requiere un análisis tan detallado como en el funcional.

La autoridad fiscal en este país busca, al igual que la mayoría de las autoridades fiscales a escala internacional, mecanismos que le permitan que este tipo de agrupaciones contribuyan de manera proporcional y equitativa a los ingresos que

reciben por su quehacer empresarial, y que esto a su vez les permita obtener los ingresos para el ejercicio del gasto social. Esto solo se logrará evitando la manipulación de los precios cuando se transfieren bienes y servicios.

Se entiende el interés de la autoridad, y esta, a su vez, no deberá olvidar cumplir uno de los preceptos constitucionales, que es la certeza jurídica respecto de la forma en que los contribuyentes deben cumplir esta disposición en particular, evitando en lo posible la complejidad y no-viabilidad de sus reglas, que por lo mismo se convierten o llegan a convertirse en impedimento para el desarrollo de la actividad empresarial (IMEF septiembre 04, pp. 29-31), autor (2004, septiembre), IMEF, 29-31.

Regulaciones sobre precios de transferencia en México

El concepto de precios de transferencia no se adquiere por el hecho de ser utilizado por partes relacionadas; su naturaleza no radica en la calidad de las partes, ni en que ellas estén de acuerdo en considerarlos, consiste en un estudio metodológico instrumentado para su determinación, y depende de que la autoridad fiscal que los estableció realice las consideraciones pertinentes de la correcta aplicación de esta reglamentación.

La Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR, 2004) define que las operaciones son comparables cuando no existan diferencias entre ellas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos por la misma Ley en su artículo 216, los que se enumeran en la tabla 1, que establece un comparativo de los métodos utilizados con Estados Unidos, México y la OCDE.

Tabla 1. Método comparativo utilizado para determinar precios de transferencia tradicionales

| <i>Métodos tradicionales</i> | <i>OCDE</i> | <i>Estados Unidos</i> | <i>México</i> |
|------------------------------|---|--|--|
| | 1. Comparable Uncontrolled Price Method (CUP) | 1. CUP y/o Comparable Uncontrolled Transaction (CUT) | 1. Método de Precio Comparable No Controlado (MPC) |
| | 2. Resale Price Method (RPM) | 2. RPM | 2. Método de Precio de Reventa (MPR) |
| | 3. Cost Plus | 3. Cost Plus | 3. Método de Costo Adicionado (MCA) |

| | | | |
|-----------------------|---|-----------------------------|---|
| Basados en utilidades | 4. Profit Split Method (PSM) | 4. PSM | 4. Método de Partición de Utilidades (MPU) |
| | 5. Transactional Net Margin Method (TNMM) | 5. Comparable Profit Method | 5. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (MTUO) |
| | 6. Otros métodos (1.68) | 6. Otros métodos | 6. Método Residual de Partición de Utilidades (MRPU) |

Pricewater House (2001).

Se establece que los tradicionales son métodos más directos, más confiables y requieren mayor grado de comparabilidad. Los alternativos, o basados en utilidades, se utilizan cuando la información no está disponible o no es adecuada, requieren menor grado de comparabilidad y aportan menor grado de confiabilidad; este criterio es compartido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

En forma extraoficial también, se expresó, por personal cercano a las autoridades fiscales en el área de auditoría y comercio exterior, el criterio de la autoridad respecto de revisar con mayor énfasis las empresas que utilizan cualquiera de los tres primeros métodos, al aceptar que no son confiables por no tener en nuestro país la información que permita probar la comparabilidad de precios entre partes independientes. Están tomando con mayor confiabilidad los métodos basados en utilidades.

Aun cuando no se puede establecer la autoría de la afirmación anterior, fue vertida por una persona profesional, experto en el tema de precios de transferencia y asesor de la autoridad fiscal, lo que contradice lo expresado por algunos autores, que consideran que los métodos tradicionales son los más adecuados; es privativo y discrecional, entonces, por parte de las autoridades fiscales, en este caso de México, aceptar o no los estudios sobre precios de transferencia que muestren que los precios se fijaron atendiendo al principio de plena competencia.

Teniendo una idea de la forma en que se debe desarrollar el método que se escoja, el siguiente paso es cumplir la norma que nos indica que el método más adecuado será el que tome en cuenta las características de las operaciones, de los riesgos que se asuman y de las circunstancias económicas, de las estrategias de negocios, y que permita establecer que el precio fijado está de acuerdo con el mercado y es el más confiable. Los factores que determinan la confiabilidad son:

- Grado de similitud.

- Disponibilidad de datos completos y precisos.
- Consistencia con los resultados obtenidos, utilizando otros métodos.

Se considera que uno de los puntos focales en esta investigación se refiere a la complejidad de la ley, su efecto en la recaudación y la certidumbre, esto es referenciado en el punto anterior, cuando de habla de ser un precio de mercado confiable, según el grado de similitud: las preguntas serán, entonces: ¿qué entender por idéntico o similar refiriéndonos a un bien?, ¿qué entender cuando la Ley expresa “bajo condiciones idénticas o similares?

Las operaciones sujetas a precios de transferencia son:

- Operaciones de financiamiento.
- Compra venta de bienes.
- Compra venta de servicios (asistencia técnica)
- Uso o goce de bienes tangibles.
- Explotación o transmisión de bienes intangibles (proceso de fabricación).
- Enajenación de acciones.

Ernest y Young (2001) hacen énfasis en la dificultad de unificar la recaudación fiscal por este tipo de operaciones, al no existir un criterio único para fijar los precios de este tipo de operaciones. A manera de ejemplo sobre la definición anterior y las operaciones sujetas a este régimen, la misma Ley indica que se tomará en cuenta para determinar diferencias, en el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, solvencia del deudor y tasa de interés, entre otras características.

En este caso en particular es a partir de la apertura comercial en el contexto de la globalización, y la incorporación de nuestro país a la OCDE en 1994, integrado este organismo en forma original por países con economías desarrolladas y, por lo tanto, el modelo establecido para el tema de precios de transferencia fue fijado sobre la base de ellas. México, entonces, ¿está preparado para aplicar el modelo de estas economías?, ¿están dando el resultado esperado en los países fundadores?

Justificando lo anterior, el grupo ad hoc de expertos sobre cooperación internacional en asuntos de tributación (2003), dependiente de las Naciones Unidas, para la reunión número 11 llevada a cabo en Ginebra, agenda en el punto núme-

ro 7 la fijación de precios de transferencia, al reconocer que los países en desarrollo y las economías en transición deben aumentar su capacidad para elaborar y aplicar normas sobre esa fijación, y formula recomendaciones específicas sobre el asesoramiento en materia de políticas, la asistencia técnica y la cooperación internacional para lograrlo, sobre la forma de evitar y resolver controversias en torno a este tema.

Investigaciones sobre evasión en impuesto sobre la renta

Se incluye la siguiente información, aun cuando no tiene autoría personal, al considerarla de importancia por la siguiente razón: que los encargados de aprobar las cuentas nacionales (congresistas de México) y la política fiscal del país son conscientes de lo que la evasión representa en los números nacionales; sin embargo, no hay en este momento, de su parte, una propuesta eficaz y viable para combatirla.

Problemas del sistema tributario en México

La estructura tributaria en México está alejada de los principios de equidad, neutralidad, justicia, eficiencia, mínimos costos administrativos y facilidad para ejecutar la política fiscal. La violación de estos principios básicos de la tributación ha llevado al sistema tributario mexicano a problemas estructurales casi endémicos que se han reflejado en incrementos sustantivos de la evasión fiscal. Congreso de la Unión, Cámara de Diputados (2002).

Adicionalmente, solo el 27.5% de las personas morales paga impuestos regularmente. Asimismo, basta contrastar el número de empresas cautivas que tiene registrada la SHCP, que es de alrededor de 550 mil, mientras que el Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática (INEGI) reporta en los censos económicos que el país cuenta con dos millones de establecimientos registrados que realizan actividades económicas.

Bergman (2001) presenta la siguiente información al respecto (tabla 2):

Tabla 2. Cantidad de empleados y asignación al área de fiscalización en tres países

| <i>País</i> | <i>Núm. de empleados (a)</i> | <i>% asignado a fiscalización (b)</i> |
|-----------------|------------------------------|---------------------------------------|
| Argentina (1) | 18,000 | 25% |
| Chile (2) | 2,800 | 45% |
| México (3) | 31,000 | ¿ ? |

1. Incluye sólo el personal asignado a la Dirección General Impositiva, antes de la unión con la Administración General de Aduanas.
2. Parte de las funciones recaudatorias en Chile las desarrolla la Tesorería, que es independiente del sii (Servicio de Impuestos Internos).
3. Año 1997 depurado de la administración del personal afectado a aduanas.

(a) Personal redondeado.

(b) Porcentaje aproximado.

Fuente: Argentina: Control de Gestión 1998, Chile SII (1999), México SAT (1999)

Hernández, Scott, Andrés y Zamudio (2001) consideran necesario establecer por qué no se recauda; en el estudio que desarrollaron sugieren:

1. Por un sistema complejo con muchos tratamientos especiales, con huecos en la Ley, lo que facilita la elusión y la evasión fiscal.
2. Deficiente sistema de recaudación.

En función de nuestro entorno geográfico, sin las potencias que representan Estados Unidos y Canadá, cuyas cifras se encuentran incluidas en los datos que presenta la OCDE, México tiene la menor carga fiscal en función de porcentaje y, aun con esto, tiene menores ingresos tributarios.

Esto confirma la importancia de investigar y determinar si el actuar de las organizaciones transnacionales y la excesiva reglamentación fiscal en México, comparado con sus principales socios comerciales y con la OCDE, impactan en la disminución de los ingresos fiscales y, como consecuencia de ello, en el no cumplimiento de las funciones sociales del gobierno. Coinciden en este punto Gropp, R. y Kostial (2001), quienes indican que la habilidad de las empresas multinacionales por minimizar su carga impositiva, o escapar en su totalidad de ella, tiene considerables implicaciones en la estructura fiscal de esos países, con posibilidad de ocasionar retroceso en la estructura de los sistemas impositivos, gran déficit presupuestal o una reducción en el gasto público.

Lo excesivo y complejo de los requerimientos fiscales es una realidad, es tema vigente que cada vez toma más relevancia, tanto para las autoridades fiscales

como para las empresas. OCDE (1999), en un estudio elaborado sobre nuestro país, como medidas adicionales recomienda algunos mecanismos para reducir la evasión fiscal, medidas de mayor control sobre los contribuyentes y las auditorías que se les practican.

Esta necesidad se ve confirmada por el estudio de los maestros investigadores de la Universidad de Florida Simon Pak y John Zdanowics, en el cual determinan que la reglamentación fiscal sobre precios de transferencia en la Unión Americana no evitó la evasión fiscal en operaciones de comercio exterior en el año 1999 por 42 mil millones de dólares.

La anterior referencia permite observar que si ese país, aun con el régimen fiscal establecido y los recursos humanos y económicos con que cuenta, no ha podido evitar la evasión, se hace necesario una investigación que permita a la autoridad fiscal de nuestro país visualizar y tomar conciencia de que tal vez un modelo de organismos internacionales no siempre puede ser un esquema adecuado para nuestra realidad económica, política y social para enfrentar con éxito el objetivo de la recaudación. No se puede descartar la experiencia de esos organismos respecto del tema, se trata de encontrar un modelo que se adecue a la realidad del país.

Conclusiones parciales

Dentro de los objetivos de la OCDE se puede concluir que se considera la necesidad de eliminar obstáculos jurídicos internacionales para el libre movimiento de bienes, servicios, capital y personas entre países miembros sobre una base no discriminatoria; sin embargo, esta base sólo será no discriminatoria si en realidad la comunidad internacional fuera homogénea. Pita (2001) resume lo expresado por los expertos, en el Foro sobre los problemas de tributación:

- Transparencia fiscal internacional.
- Intercambio de información.
- Metodologías para enfrentar la competencia fiscal nociva.
- Desarrollo de conceptos técnicos de las prácticas nocivas fiscales.

Un aspecto de actualidad en el tema de la globalización, y de gran importancia para las administraciones Fiscales, serán, a corto plazo, las operaciones vía electrónica: venta de bienes, facturación, pagos, transferencias. Montufar (2003), OCDE y FMI (2002) coinciden en enfatizar este aspecto, si bien no en el importe

que manejan, sí en el incremento que esta forma de operar ha tenido y lo que se espera para este año; por ejemplificar; en 1999 esta forma de comercio representó operaciones en el orden de 26 mil millones de dólares, considerando en esa época un promedio de 100 millones de usuarios. Para 2004 se pronosticó la duplicación de la cifra en operaciones comerciales.

Bibliografía

- Bettinger Barrios, H. (1999, 2000) *Efectos fiscales de los precios de transferencia*, ISEF.
- Bergman, M. (2001), *La administración tributaria en América Latina: una perspectiva comparada entre Argentina, Chile y México*, con apoyo de AFIP, SII, CIDE y Fundación Ford.
- Byrne, P. (1999), *El futuro del impuesto sobre la renta en las economías abiertas*, CEPAL, serie Seminarios y Conferencia, núm. 3, p. 168.
- Cademartori, J. (2002), “TLC: Chile cayó en la trampa de EE.UU.”, en *La globalización cuestionada*, ATTAC, Chile.
- Cámara de Diputados, LVIII Legislatura (2001), *Problemas estructurales del sistema impositivo y propuestas de reforma tributaria en México*, abril.
- Caves, R. (1982), *The Multinational Enterprise and Economical Analysis*, EE.UU., Cambridge University Press.
- Margáin, M. E. (2003), *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 16ta. edición actualizada, Porrúa, p. 58.
- CEPAL (2002), *Reporte anual para Latinoamérica y el Caribe*.
- CEPAL (2003), *Balance preliminar de las economías 2003*, ONU, núm. 03.II.G.186.
- Ernest y Young (2003), *Guía global de referencia sobre precios de transferencia*, editado por ellos.
- Gropp, R., Kostial (2001), “FDI Corporate Tax Revenue: Tax Harmonization or Competition?”, *Finance & Development*, núm. 38 (7), p. 6.
- Hernández, F., J. Scott, A. Andrés, C. Zamudio (2001), *La reforma hacendaria integral: Algunos retos*, División Economía CIDE, forma parte del proyecto de presupuesto.
- Hirshlifer, J. (1957), “Economics of the Divisionalized Firm”, *The Journal of Business*, vol. 30, núm. 2.
- (1956), “On the Economic of Transfer Pricing”, *The Journal of Business*, vol. 29, núm. 3.
- Méndez, S. (1994), *Problemas económicos de México*, McGraw Hill, pp. 201-205.
- SCJN (2004). *Las garantías de igualdad*, Dirección General de la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis de la SCJN, Colección Garantías Individuales, pp. 136-137.
- Montufar, R. (2003), *Globalización y tributación*, Conferencias Tributarias Internacionales 2003.

- OCDE (1999), *Guía sobre los precios de transferencia de empresas multinacionales y administración de impuestos.*, editada por ellos.
- OCDE (1999), *Examen de la OCDE sobre la economía mexicana*, SPICE, Biblioteca Empresarial.
- ONU (2002), *Reporte de inversión mundial: Corporaciones transnacionales y competitividad en Exportación.*
- ONU (2002), *Most Favoured Host Economies as a Priority Location in 2002-2005, by Region, as a Percentage of Total Responses by TNC s*, Transnational Corporations and Export Competitiveness, World Investment Report.
- Pita, C. (2001), *Taller de Competencia Tributaria Noviva*, Buenos Aires, OCDE, CIAT, AFIP.
- Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (1999), *Política industrial y de comercio exterior.*
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público (2003), *Informe semanal de la Unidad de Comunicación Social y Vocero*, editada ellos mismos, p. 1, octubre.
- Secretaría de Naciones Unidas (2001), *Grupo ad hoc de expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación. Programa provisional y organización de los trabajos del décimo período de sesiones*, distribución limitada, ONU en español, p. 2.
- Secretaría de Naciones Unidas (2003), *Grupo ad hoc de expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación. Programa provisional y organización de los trabajos de la 11ma. Reunión*, distribución limitada, ONU en español, p. 4.
- Tanzi, V. (1999), *International Tax Organization, Governments, International Financial Institutions*, ONU, 2001.
- (2001), “La globalización y la acción de las termitas fiscales”, *Finanzas y Desarrollo*, marzo.
- Vallejo, J. M. y M. G. L. (2003), *Problemática fiscal derivada de la internalización de la economía*, Santa Cruz de la Sierra, varios autores.
- Wachtel, H. (1999), *Tres tasas globales para dominar la especulación*, ATTAC, Propositiones, Economía y Finanzas.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley de Impuesto sobre la Renta (2002, 2003 y 2004).
- Resolución Miscelánea (2003).
- Ley Aduanera (2002 y 2003).
- Código Fiscal de la Federación (2002, 2003 y 2004).