

# LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y EL REFIPRE

MARÍA ENRIQUETA MANCILLA RENDÓN\*  
MARCELA ASTUDILLO MOYA\*\*

## Resumen

Los precios de transferencia en el régimen fiscal preferentes es un tema fiscal con tasas impositivas menores. La legislación mexicana buscó desalentar este tipo de inversiones, grabar anticipadamente, y obtener información sobre ellas. Existen 93 jurisdicciones que ofrecen algún incentivo a los inversionistas. Los métodos para fijar un precio de transferencia abre la posibilidad de comparar la información en una base de datos; los contribuyentes en México requieren de comparables internos y no reúne la información para determinar sus precios. Implica una metodología con un estudio económico que obliga la ley en el cual se aplica el principio *arm's length*.

## Summary

Transfer pricing in the preferential tax regime is a tax issue that includes lower tax rates. Mexican law sought to discourage such investments, pre-record, and get information about them. There are 93 jurisdictions that offer some incentive to investors. The methods for setting a transfer price opens the possibility to compare the information in a database; taxpayers in Mexico requires no internal comparable and gathers information to determine their prices. Methodology involves an economic study that required by law in which the arm's length principle applies.

---

\*Investigadora de la Universidad La Salle, México, Facultad de Negocios, Grupo de Investigación, Desarrollo e Innovación: Estudio de Normatividad, Fiscal, Financiera y Auditoría. Miembro del Sistema Nacional de Investigadores Nivel I. Correo electrónico: maenriqueta.mancilla@ulsa.mx

\*\*Investigadora del Instituto de Investigaciones Económicas, UNAM. Miembro del Grupo de Investigación, Desarrollo e Innovación: Estudio de Normatividad, Fiscal, Financiera y Auditoría. Miembro del Sistema Nacional de Investigadores Nivel I. Correo electrónico: marcelaa@servidor.unam.mx

**Palabras clave:** Régimen Fiscal Preferente, REFIPRE, Precios de Transferencia, Principio Arm's Length.

**Keywords:** Preferential Tax Regimes, REFIPRE, Transfer Pricing, The Arm's Length Principle.

## Introducción

Indudablemente una cuestión de gran relevancia en la estructura fiscal de cualquier país es el método para fijar los precios de transferencia, por su efecto en la capacidad de recaudación de las autoridades tributarias. Este trabajo tiene por objetivo analizar la dificultad que aún persiste en la legislación mexicana de utilizar el método de comparación de precios recomendado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Con base en la hermenéutica se estudia el marco jurídico que rige el tema de los precios de transferencia, evidenciándose su gran complejidad tanto para el contribuyente como para la autoridad fiscal con consecuencias negativas en la recaudación impositiva.

## Los grandes retos

La determinación con fines impositivos de los precios de transferencia, o sea, los precios a los cuales se transfieren bienes, servicios y activos intangibles entre partes relacionadas se caracteriza tanto por las dificultades prácticas de su implementación como por sus costos elevados.

Los métodos recomendados por la OCDE se basan en la comparación de precios de bienes y servicios homogéneos fijados en mercados donde prima la plena competencia, lo cual significa que hay muchos compradores y vendedores. Sin embargo, el comercio transfronterizo se encuentra concentrado en pocas grandes corporaciones, por lo que será muy difícil encontrar referencias comparables entre transacciones controladas y no controladas que operen en mercados abiertos. Esta dificultad aún es mayor en el caso de los bienes intangibles y productos intermedios ya que este tipo de transacciones por lo regular solamente se realizan entre empresas multinacionales.

De tal manera que en muchos casos ni siquiera se realizan transacciones en mercados abiertos parecidas a las que se realizan entre partes relacionadas, por lo que resulta imposible hacer comparaciones de precios.

Por otra parte, para la determinación de precios comparables es necesario tomar en cuenta costos marginales y beneficios totales del comercio intrafirma para la empresa multinacional. En estos conceptos se incluyen conceptos tales como las economías de escala, los gastos de investigación y desarrollo y otros. Además el método de comparación de utilidades supone que los mercados se equilibran en el largo plazo por lo que las tasas de retorno económico de las empresas serán equiparables. Pero, dicha tasa de retorno no es comparable con los indicadores contables de medición del beneficio. Lo anterior hace que la determinación de la obligación tributaria de las empresas multinacionales dependa del indicador particular del nivel de rentabilidad seleccionado.

Además, se considera que cada una de las partes relacionadas son unidades separadas que operan en un mercado competitivo, con lo cual se desconoce que establecer filiales y sucursales de una empresa en diferentes países es para aprovechar las ventajas de la integración vertical, las economías de escala y los derechos de propiedad intelectual que en conjunto permiten mayores utilidades a las empresas multinacionales. Por lo que no tiene fundamento real comparar las empresas relacionadas con empresas independientes.

Otro de los problemas que se presentan en el ámbito de los precios de transferencia es la regulación de las inversiones y/o transacciones en localidades conocidas como paraísos fiscales y territorios con regímenes fiscales preferentes (REFIPRES). Paraísos fiscales se refiere a los países que permiten la realización de operaciones de manera más ventajosa de la que tienen en su país de residencia los contribuyentes (Cecilio, 2012). Principalmente los países con este régimen son utilizados para disminuir o eliminar la carga fiscal.

Los problemas y limitaciones señalados anteriormente se agravan en el caso de los países atrasados que aplican el principio de plena competencia para determinar los precios de transferencia; debido a que en estos países una o muy pocas empresas (en muchos casos transnacionales) dominan cada uno de los sectores más importantes y además con una fuerte integración horizontal y en el otro extremo hay una gran cantidad de pequeñas empresas por lo que será prácticamente imposible encontrar estándares de comparabilidad.

Los costos elevados de la utilización del método de precios de transferencia basado en la comparación de precios se derivan de los requerimientos de información necesaria para implementarlo y de la complejidad de los análisis que se deben realizar para el control y fiscalización del cumplimiento del principio de plena competencia. Pero ¿cómo se aborda esta problemática en México?

## 1. Documentación de un estudio de precios de transferencia

La Ley en México establece la obligatoriedad de realizar un estudio en materia de precios de transferencia, y para soportar documentalmente el estudio se requiere evaluar la información financiera de las transacciones que realice la empresa y describir las operaciones que realiza con sus partes relacionadas. El estudio lo integra un análisis funcional, cuyo propósito es caracterizar a la empresa analizada y sus operaciones intercompañía. La información que se describe es los generales de la empresa, generales de sus partes relacionadas; de las áreas funcionales de la empresa; participación accionaria existente con o entre sus partes relacionadas; montos de las contraprestaciones, residencia fiscal de las personas con quienes celebra la operación, productos y servicios que se comercializan, determinar si existen operaciones internas comparables, así como los riesgos de mercado y financieros.

Posteriormente realiza un análisis económico, el cual tiene como objetivo otorgar una herramienta con métodos estadísticos (rango intercuartil y mediana) el cual es útil para evaluar el cumplimiento o no del principio de *Arm's length* (LISR artículo 179 p. 2° 3° 4° y 5°). Para que éste se desarrolle se describen las operaciones que forman el análisis, las partes relacionadas, el método aplicado de acuerdo a la LISR, si existen comparables no controladas que realicen operaciones similares; información financiera de la empresa preparada con base en la Normatividad Financiera e información financiera y descriptiva de las empresas comparables utilizadas para llevar a cabo un rango de valores; y también se describen las herramientas estadísticas utilizadas. El estudio se conforma con un resumen ejecutivo, estados financieros, copia del acta constitutiva, organigrama de la compañía, flujograma de operaciones, diagrama accionario, libro de actas, contratos que se hayan celebrado en las operaciones, información de operaciones comparables, estrategias de negocios (innovación, desarrollo de nuevos productos, grado de diversificación), aspectos políticos, leyes y otros factores que inciden en los negocios.

En materia de contabilidad, los contribuyentes están obligados a llevar en la contabilidad la documentación comprobatoria que soporte las aplicaciones contables y determinación de los precios de transferencia; están obligados a presentar junto con la declaración anual, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior. Llevar contabilidad y la documentación comprobatoria de las actividades del contribuyente implica una obligación que no requiere el recurso financiero para su cumplimiento, pero el hecho de no cumplir, representa el

pago de multas importantes. Cuando ésta es incompleta, errónea, o ausente y esto origine la omisión total o parcial en el pago de los impuestos y sea descubierta por las autoridades fiscales se aplica una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas (Artículo 76, CFF). Si el contribuyente corrigiera su situación fiscal después de que se inicie la facultad de la autoridad y hasta antes de que se le notifique el acta final o el oficio de observaciones, pagará una multa del 20% de las contribuciones omitidas. Si el contribuyente paga las contribuciones omitidas después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, pero antes de la resolución que determine el monto total pagará una multa del 30% de las contribuciones omitidas.

## **2. Bases de datos para la determinación de un Precio de Transferencia**

Si bien es cierto que la legislación propone seis métodos para fijar un precio de transferencia (Bettinger, 2008) abre la posibilidad de comparar la información en una base de datos, ya sea pública o privada. En México existe una base de datos pública, la Bolsa Mexicana de Valores. Es regulada por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores y ésta a su vez por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En ella se localiza información financiera de las principales empresas nacionales y transnacionales que operan en el territorio. La misma Comisión regula al sistema financiero y es a partir de él donde puede localizarse información relativa a tasas de interés en el mercado, por ejemplo (IMCP, 2008).

Cuando un contribuyente en México requiere de comparables internos y no reúne la información necesaria para determinar sus precios de transferencia se hospeda en el uso de bases de datos privadas para documentar su estudio funcional y económico que obliga la ley (García, 2005). En Latinoamérica no existen bases de datos privadas que permitan a las empresas recopilar información para realizar estudios de precios de transferencia, a excepción de las públicas de cada país.

La tendencia de la Secretaría de Hacienda es rechazar el uso de bases de datos donde se obtenga información perteneciente a empresas privadas bajo la perspectiva de que no es posible corroborar esa información en su fuente original, lo que sí ocurre con información financiera de empresas públicas (Miranda, 2008). La naturaleza fiscal de las bases de datos no prevalece en el administración tributaria en México, ya que la hacienda pública pocas veces ejerce una revisión simétrica con las haciendas internacionales, de hecho aún es utópico considerar un seguimiento hacendario uniforme.

### **3. Controles administrativos tributarios: SIPRED, visitas domiciliarias**

En materia de dictamen fiscal, el auditor es responsable de proporcionar a la autoridad un cuestionario en materia de precios de transferencia por el ejercicio examinado, donde proporcione información general y conocimiento del negocio. Este cuestionario se incluye en el Sistema de Presentación de Dictamen (SIPRED, anexos 34 y 34.A), el cual se presenta anualmente. Es responsabilidad del auditor cerciorarse de que los contribuyentes que está examinando cumplieron con la presentación de la declaración informativa de partes relacionadas y mencionar en su dictamen, la presencia o ausencia de la documentación comprobatoria del estudio de precios de transferencia, de las operaciones realizadas, y no deberá juzgar las conclusiones emitidas o evidencia alguna sobre él. Sin embargo, es factible abrir notas en el dictamen fiscal, donde acredite el estudio de los precios de transferencia.

En México, las autoridades fiscales ejercen sus facultades de comprobación buscando comprobar que el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones fiscales. Practica visitas en el domicilio fiscal del contribuyente, a los responsables solidarios y terceros involucrados en su operación para revisar su contabilidad, bienes y mercancías. De no existir la documentación comprobatoria o fuera insuficiente, la autoridad fiscal determina los ingresos acumulables y deducciones autorizadas presuntivamente, considerando los precios de las transacciones que hubieran pactado con terceros en operaciones comparables. Las autoridades fiscales determinan la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, y emiten la resolución que reconoce el acto simulado, cuantificar el beneficio fiscal, e identificar los elementos que sirvieron de base para la presunción de dicha simulación. Esta facultad permite a la autoridad determinar la simulación sin la intermediación de un juez, ya que los actos presuncionales se tipifican como simulados, lo que se traslada al contribuyente en un probable beneficio.

El plazo para que las autoridades fiscales concluyan sus facultades de comprobación es de doce meses, y de dieciocho meses para los contribuyentes que consolidan su información financiera; de dos años cuando la autoridad nacional solicite a las autoridades fiscales o aduaneras de otro país, información del contribuyente auditado o se esté verificando la documentación comprobatoria, o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países, según tratados internacionales.

## **4. El servicio de administración y la relación con el contribuyente**

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) ha desarrollado proyectos institucionales e interinstitucionales, los cuales han sido útiles para mejorar los servicios de la autoridad administrativa. Ha implementado el servicio de declaraciones y pagos con lo cual se logra simplificar al contribuyente el cálculo y pago de los impuestos federales, facilitar el pago de impuestos a través del servicio bancario de “Depósito Referenciado”, eliminar la presentación de los avisos de compensación, de las declaraciones de informativas explicando las razones por la cual no se realiza el pago, así como el anexo informativo anual del impuesto al valor agregado, y el listado de conceptos para la determinación del impuesto empresarial a tasa única, entre otros.

También ha realizado trabajos de depuración y simplificación en materia de reglas internas administrativas en materia tecnologías de la información y comunicaciones, transparencia, auditoría y control interno. Así mismo, desarrolló el sistema integral de contabilidad aduanera el cual genera productos contables en forma automatizada, obteniendo de forma oportuna los registros de la recaudación por Comercio Exterior (SAT, 2012).

La tecnología es un gran apoyo para los funcionarios de la autoridad administrativa, y ha sido implementada en prácticamente todas las áreas del SAT. Teóricamente esta ventaja proporciona a los contribuyentes simplificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como ahorros de tiempo, aunque no son funcionales las aplicaciones informáticas en todos los casos.

## **5. Régimen Fiscal Preferente (REFIPRES)**

En México el Régimen Fiscal Preferente (REFIPRES) surge en 1997 con la primera legislación anti-paraísos fiscales denominada Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal, “JUBIFIS” (Millán, 2013). La legislación mexicana: Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) Reglamento de la LISR (RLISR), Código Fiscal de la Federación (CFF), Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) tiene por objetivo desalentar este tipo de inversiones, gravar anticipadamente y obtener información de estas inversiones (Aguilar, 2009).

A partir del 2005 se obliga a los contribuyentes a acumular como propios los ingresos obtenidos por las sociedades de las que sean accionistas cuando dichas entidades residan en el extranjero y sus ingresos estén sujetos a un

REFIPRES y, por lo tanto, a anticipar el pago en México del ISR correspondiente a dichos ingresos, aún en el caso de que los mismos no hayan sido distribuidos al residente en México, con lo anterior se buscó desincentivar la inversión en países con una carga tributaria menor a la establecida en México.

Los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, están obligados a pagar el impuesto por los ingresos que obtengan de fuente de riqueza ubicada en el extranjero y sean sujetos a REFIPRES. La legislación en México establece a más de 93 jurisdicciones que ofrecen algún incentivo a los inversionistas no residentes (Disposiciones transitorias 2002, Artículo Segundo, fr. LVI, Ley ISR). Es conveniente subrayar que en la legislación fiscal mexicana común no se define explícitamente lo que debe entenderse por fuente de riqueza ubicada en el extranjero, por lo que es necesario establecer las características que deberían presentar los ingresos de este tipo, para que se puedan considerar provenientes de una fuente de riqueza ubicada en el extranjero. En cuanto al concepto “riqueza” se puede definir como el conjunto de bienes disponibles en un lugar y momento determinado.

De acuerdo a la Ley son ingresos sujetos a REFIPRES los que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México. Los ingresos están sujetos a este régimen cuando el impuesto sobre la renta efectivamente causado y pagado en el país o jurisdicción de que se trate sea inferior al impuesto causado en México por la aplicación de una disposición legal, reglamentaria, administrativa, de una resolución, autorización, devolución, acreditamiento o cualquier otro procedimiento.

Para determinar si los ingresos se encuentran sujetos a REFIPRES se estudia cada una de las operaciones que los genere. Si los ingresos los obtiene el contribuyente a través de una entidad extranjera en la que es miembro, socio, accionista o beneficiario de ella, o a través de una figura jurídica que se considere residente fiscal en algún país y tribute en ese país, se considerará la utilidad o pérdida que generen todas las operaciones realizadas en ella.

Si los ingresos se generan indirectamente a través de dos o más entidades o figuras jurídicas extranjeras, se consideran los impuestos efectivamente pagados por todas las entidades o figuras jurídicas a través de las cuales el contribuyente realizó las operaciones para determinar el impuesto menor al 75%. Los contribuyentes pueden considerar las operaciones realizadas por empresa, entidad y país o territorio con un régimen fiscal independiente en donde se generan los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, siempre que se cumpla con lo establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con lo cual es la autori-

dad administrativa la encargada de definir aquellas inversiones e ingresos que deban considerarse para tal efecto (Boletín, 2006).

Por otra parte, cabe aclarar que en la práctica los contribuyentes al cierre de cada ejercicio deberán comparar entre el impuesto que se causaría y pagaría en México y el impuesto causado y pagado en el régimen fiscal preferente extranjero, no es una simple comparación de tasas impositivas, lo cual obliga a los contribuyentes a adquirir un conocimiento profundo de las legislaciones fiscales extranjeras, que en caso de no tenerlo los contribuyentes se ubican en un estado de inseguridad jurídica.

También se consideran ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, los que se generen en una o más entidades o figuras jurídicas extranjeras transparentes fiscalmente, esto es, cuando no sean consideradas como contribuyentes del ISR en el país en el que estén constituidas, y los ingresos generados por dicha entidad o figura jurídica estén gravados a nivel de sus integrantes (Ibáñez, 2012). En este caso, en la LISR sólo se establece el supuesto de cuando el contribuyente tiene una participación indirecta en este tipo de entidades a través de otra entidad transparente, se deja de lado el tratamiento que se le dará cuando el contribuyente tenga una participación directa.

No son ingresos sujetos al régimen los ingresos que se obtengan a través de entidades extranjeras que sean residentes fiscales en algún país, territorio o jurisdicción y tributen como tales en el impuesto a la renta en el mismo, cuando sus utilidades estén gravadas con una tasa igual o mayor al 75% de la tasa en México, con la excepción de los dividendos percibidos de entidades que sean residentes del mismo país, territorio o jurisdicción. Tampoco es un ingreso sujeto a REFIPRES por concepto de regalías pagadas por el uso o concesión de uso de una patente o secretos industriales, si los intangibles se crearon y desarrollaron en el país en donde se ubica o resida la entidad o figura jurídica del extranjero que es propietaria. No es un ingreso sujeto al régimen si las regalías pagadas no generan una deducción autorizada para un residente en México; además, los pagos de regalías percibidos por dichas entidades debe realizarse bajo principio “Arm’s length” (Artículo 189, LISR). En todos los casos se presume que el contribuyente tiene control de las entidades que generan los ingresos. En este sentido, existen lineamientos internacionales que deben ser revisados caso por caso, para determinar la correcta aplicación de los REFIPRES en México.

## Consideraciones finales

En la práctica el régimen de precios de transferencia y el régimen de ingresos sujetos a REFIPRES resulta muy complejo para los contribuyentes determinarlo debido a que hay que atender la legislación local de cada país de las entidades que participan en la transacción. Esta situación puede generar inseguridad jurídica para los contribuyentes, o bien, provocan distorsiones al momento de aplicar el citado régimen. Es importante que las autoridades administrativas coaccionen al ejercer sus facultades de comprobación para concatenar la aplicabilidad de los métodos y cumplir con el principio “Arms Lenth”.

Desde el punto de vista de la autoridad fiscal, indudablemente para que el método de regulación de los precios de transferencia resulte efectivo se requiere fortalecer la autonomía del fisco para que no sea sometido a presiones de los grandes contribuyentes y además se requieren amplias capacidades de la administración tributaria en las funciones de recaudación, fiscalización y cobro de los impuestos.

## Referencias Bibliográficas

AGUILAR, F., *Regímenes fiscales Preferentes*, Extensión Universitaria, ITAM, México, 2009.

BARRET F., Claudia M., “Mexican Transfer Pricing Dispute Resolutions: A Case Study”, en *Practitioners’ Corner, Tax analysts, Tax Notes International*, Vol. 45, Núm. 6, 2007.

BETTINGER B., *Precios de Transferencia, sus efectos fiscales*, México, Ed. ISEF, 2008.

CECILIO, D., “Impuestos internacionales. Retención de ISR al 40%”, en *Nuevo Consultorio Fiscal*, No. 438, Facultad de Contaduría y Administración, UNAM, 2012.

COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE MÉXICO, *Boletín de la Comisión de Investigación Fiscal (2006), “Regímenes fiscales preferentes”*.

GARCÍA, J. M., GARCÍA, B. y GIL, B., “La elección de base de datos y sus efectos sobre la investigación contable empírica en España”, en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, No. 131, Septiembre 2005.

IBÁÑEZ, P., “Regímenes fiscales preferentes”, consultado el 20 de agosto de 2012 en: [http://www.i-parkman.com.mx/artman2/publish/F\\_scal\\_276/Reg\\_menes\\_Fiscales\\_Preferentes\\_printer.php](http://www.i-parkman.com.mx/artman2/publish/F_scal_276/Reg_menes_Fiscales_Preferentes_printer.php)

HURTADO V., Mauricio y BUSTELO, G., *Precios de transferencia; un aspecto financiero y de negocios en impuestos*, PwC.

IMCP, *Precios de Transferencia, marco teórico, jurídico y práctico*, Comisión de Precios de Transferencia, 2008, México.

\_\_\_\_\_, *Compendio sobre Precios de Transferencia*. Comisión Representativa del IMCP ante las Administraciones Generales de Fiscalización del SAT, México 2001.

MECIKOUSKY, J., *Precios de Transferencia*, Argentina, Ed. Macchi, 2000.

MILLÁN, F., “BEPS y las reglas de REFIPRES en México”, en *Revista Fisco actualidades*, Núm. 11, Agosto de 2013, IMCP.

MIRANDA, J. M., “Los precios de transferencia y la repercusión fiscal de regalías, en IETU y tratados internacionales”, en *Revista Consultorio Fiscal*, No. 450, 2ª quincena de mayo, UNAM, México, 2008.

RABY, N., *International Transfer Pricing 2008*, PwC LLP, Estados Unidos de América, 2008.

SAT, *Informe de Rendición de Cuentas de la Administración Pública Federal 2006–2012*.

## Legislación

“Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”, *Diario Oficial de la Federación*, México, 13 de abril de 2011, última reforma, primera sección.

“Código Fiscal de la Federación”, *Diario Oficial de la Federación*, México, 31 de diciembre de 2012, última reforma, primera sección.

“Ley del Impuesto Sobre la Renta”, *Diario Oficial de la Federación*, México, 11 de diciembre de 2013.

“Reglamento del Código Fiscal de la Federación”, *Diario Oficial de la Federación*, México, 7 de diciembre de 2009, cuarta sección.

“Resolución Miscelánea Fiscal para 2013”, *Diario Oficial de la Federación*, México, 28 de diciembre de 2012, tercera sección.