

# Trato a los precios de transferencia en México y Venezuela\*

## *Treatment of Transfer Pricing in Mexico and Venezuela*

GUSTAVO EFRÉN MIER REYES\*\*

MARÍA DEL PILAR CASTELÁN LUNA\*\*\*

### RESUMEN

En el presente artículo se hará un estudio comparativo entre el sistema tributario mexicano y el venezolano respecto a la ficción de las operaciones con partes relacionadas, así como la forma de determinar el impuesto sobre la renta, cuando existe este supuesto. Así, se busca entender el trato que se le da en ambas legislaciones a las partes relacionadas (México) o partes vinculadas (Venezuela), frente a los precios de transferencias como métodos implementados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

### PALABRAS CLAVE

Precios de transferencia, partes relacionadas, partes vinculadas, actos simulados.

### ABSTRACT

*In the following article, a comparative study between Mexican and Venezuelan tax systems will be dealt with in terms of the treatment given by both legislations a fiction as it is the transactions with related parties, as well as how to determine the income tax, when there is this allege course of action. This seeks to understand the treatment that is given in both legislations to affiliated parties (Mexico) or connected parties (Venezuela), off the price of Transfer Pricing as methods implemented by the Organization for Economic Co-operation and Economic Development Transfer Pricing methods.*

### KEYWORDS

*Transfer Pricing Related Parties, Related Parties, Simulated Events.*

\*Artículo recibido el 12 de marzo de 2014 y aceptado para su publicación el 16 de mayo de 2014.

\*\*Asesor Jurídico del Senado de la República, México. (gemr1073@gmail.com)

\*\*\*Asesora Jurídica del Senado de la República, México. (kastel\_13@hotmail.com)

SUMARIO / 1. Introducción / 2. Ficción jurídica / 3. Los precios de transferencia y la simulación de actos / 4. Impuesto sobre la renta y partes relacionadas en México y Venezuela / 5. Precios de transferencia / 6. Formas para determinar el impuesto sobre la renta / 7. Evolución de los precios de transferencia según la OCDE / 8. Beneficios o perjuicios de los precios de transferencia / 9. Conclusión

## 1. INTRODUCCIÓN

Este artículo busca hacer un estudio comparativo jurídico del trato que se les da a los precios de transferencia en México y Venezuela desde sus leyes fiscales, como la Ley del Impuesto sobre la Renta. Al considerar relevante la figura jurídica de los precios de transferencias, se busca combatir acciones que tratan de evitar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias. Asimismo, los precios de transferencia se consideran como un medio idóneo para encontrar un valor de enajenación de mercado competitivo, y no un valor inferior pactado por partes vinculadas o relacionadas.

El objetivo central de este estudio es observar la importancia de esta figura jurídica –precios de transferencias–, en la legislación venezolana con referencia a la legislación mexicana –en materia tributaria–. De tal suerte, se aprecia que la legislación tributaria venezolana es más completa en regular acciones ilícitas tendientes a evadir la obligación tributaria a través de la ficción jurídica llamada partes relacionadas o vinculadas. Es un estudio comparativo de gran relevancia para la legislación mexicana tributaria en aspectos cuya consideración evitaría en gran medida la defraudación fiscal.

Este concepto nace cuando existe comercialización entre partes relacionadas o vinculadas. Estas partes se entienden como ficción jurídica, creada por las legislaciones locales para evitar la evasión del impuesto sobre la renta, al cual se encuentran. Al ser una situación problemática a nivel internacional, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) decidió adoptar una guía de precios de transferencia con base en los costos de una gran diversidad de servicios y productos que se comercializan a nivel mundial. Es por ello que todos los países miembro de esta organización mundial siguen esa guía para que haya paridad al momento de usarlos.

Independiente de lo anterior, cada país adopta estos precios de transferencia en sus legislaciones secundarias fiscales. Este es el tema de estudio comparativo: el trato que se le da en México a los precios de transferencia es más ligero que el de la legislación de Venezuela, incluso cuando el primero es un país de economía de mercado abierto y el segundo es un país socialista.

## 2. FICCIÓN JURÍDICA

La ficción jurídica se presenta “cuando su autor recoge datos de la realidad y los califica jurídicamente de un modo tal que, violentando conscientemente su naturaleza, crea un concepto de verdad legal (artificial) distante de coincidir con la realidad”.<sup>1</sup> Tomando lo anterior para el caso que nos ocupa, podríamos entender que las partes se relacionan por medio del producto de una recopilación de datos que hacen las autoridades con el fin de evitar cualquier tipo de elusión fiscal.

Se muestra cómo ha evolucionado el trato que le da la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) a los precios de transferencia. Uno de los objetivos de estos métodos es evitar la doble tributación. Están presentes en la legislación de la mayoría de los países que pertenecen al mismo organismo internacional.

## 3. LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y LA SIMULACIÓN DE ACTOS

La Ley del Impuesto sobre la Renta en México define a las partes relacionadas cuando dos o más personas participan de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participa, directa o indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera.<sup>2</sup>

Este supuesto jurídico muchas veces es utilizado para evadir impuestos, simulando los actos o acuerdos que se llevan a cabo entre partes relacionadas. Se entiende por simulación de actos, según el Código Civil Federal, “el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad

<sup>1</sup> [TA]; 8a. Época; TCC; SJF, tomo III, segunda parte, enero-junio, 1989, p. 570.

<sup>2</sup> Artículo 179, USRM.

no ha pasado o no se ha convenido entre ellas”<sup>3</sup> Esto quiere decir que una serie de sujetos declaran ante la autoridad fiscal haber hecho un acto que en la realidad nunca existió; que esto trae beneficios para las personas que intervinieron en la simulación de actos.

#### 4. IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARTES RELACIONADAS EN MÉXICO Y VENEZUELA

Las operaciones con partes relacionadas han sido un tema muy controversial. Existe la duda de que el contribuyente engañe al fisco. Es por eso que se crea una ficción en la Ley del Impuesto sobre la Renta en México (LISRM), la cual habla de lo que sucedería si una persona realiza operaciones con partes relacionadas.

En específico, el artículo 179 de la LISRM, que refiere a las personas morales, afirma:

Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.<sup>4</sup>

(Debemos distinguir dos cuestiones antes de empezar el estudio a fondo: el capítulo al cual se hace referencia es sobre las empresas multinacionales; a su vez, está vinculado con el título II de la misma ley que nos habla de las personas físicas.) De este extracto podemos entender que aquellas personas físicas que realicen operaciones con empresas multinacionales dentro de las cuales mantenga un vínculo, al cual llamamos partes relacionadas, estarán obligadas a determinarse de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, derivadas del artículo 216 de la propia LISRM.

<sup>3</sup> Artículo 2180, Código Civil Federal

<sup>4</sup> Cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en la LISRM, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminan mediante ajustes razonables.

Comparativamente, en el sistema tributario venezolano, en específico en la Ley del Impuesto sobre la Renta de Venezuela (LISR<sup>V</sup>), en su artículo 111, refiere: “Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas<sup>5</sup> están obligados, a efectos tributarios, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables”.

Empezaremos por encontrar la pequeña diferencia que tiene este supuesto normativo con los de la ley mexicana. Se habla de que es más general al hablar de los contribuyentes, ya que engloba tanto a las personas naturales (personas físicas en México) como a las jurídicas (morales en México). Esto, aun cuando en la legislación mexicana también toma a ambas personas, no es tan explícito en la ley. Independientemente de la diferencia antes citada, el trato que se les da a las personas que realizan operaciones con partes vinculadas es el mismo. En primer lugar, se toman los métodos<sup>6</sup> que prevé la ley; en dado caso de que no lo prevea la Ley, serán usadas las guías sobre precios de transferencia para las empresas multinacionales y las administraciones fiscales.

## 5. PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Precios de transferencia es un término fiscal regularmente utilizado para hacer referencia a los precios y condiciones pactados entre entidades vinculadas o relacionadas (depende del país del cual se trate) al momento de transferir bienes y servicios entre sí. Como resultado de la vinculación, dos entidades pertenecientes a un mismo grupo económico podrían intercambiar bienes y servicios bajo precios diferentes de los acordados por entidades independientes.

Los precios de transferencia, dentro de la materia impositiva, son un concepto que permite a las autoridades fiscales de diversos países revisar y objetar el valor de los bienes y servicios que se fijan, con la finalidad de abatir impuestos directos y trasladar a otras regiones las utilidades con una carga impositiva menor o, en caso extremo, libre de gravámenes.

<sup>5</sup> La LISR<sup>V</sup>, en su artículo 116, define a las partes vinculadas como la empresa que participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de otra empresa, o cuando las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas empresas.

<sup>6</sup> Tanto en México como en Venezuela, con excepción de los nombres que se le dan, los métodos a los cuales se refieren son: De precio comparable (precio comparable no controlado); De precio de reventa; De costo adicionado; De partición de utilidades (división de beneficios); De partición de utilidades residual; De márgenes transaccionales (margen neto transaccional).

Podemos entender a estos como un mecanismo de control fiscal que persigue evitar el manejo artificial de los precios o contraprestaciones utilizadas en la transferencia de bienes y servicios entre partes vinculadas, que lesionen los ingresos fiscales de las jurisdicciones involucradas, causen doble imposición y propicien litigios con las administraciones fiscales.

En México, a partir de 1993, se toman para la práctica los precios de transferencia con el fin de que se controlen los precios de los bienes y servicios que determinen los contribuyentes tanto nacionales como extranjeros que, al celebrar operaciones con personas físicas y morales de otros países, no pretendan disminuir la carga tributaria; y, en consecuencia, que el ingreso que obtengan pague el impuesto en el lugar en que efectivamente se genere.

En Venezuela, los precios de transferencia fueron introducidos mediante la Reforma Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISLR), publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria de fecha 12 de septiembre de 1999. Esta reforma incorporó a la legislación tributaria venezolana aspectos como el principio de renta mundial y otras normativas en materia de control fiscal internacional. En 2001, se adhirieron a la LISRV los precios de transferencia con un carácter más formal. Dicha ley adoptó los lineamientos de la OCDE al introducir, entre otros, el principio de libre concurrencia, las atribuciones de vinculación, los métodos de análisis, la documentación comprobatoria y el programa de acuerdos anticipados.

Como podemos observar, en ambas legislaciones se busca evitar la doble tributación, así como tener un intercambio de información fiscal más abierta. Tanto en México como en Venezuela, se han adoptado los lineamientos de la OCDE, los cuales tienen diversas reformas para evitar que haya evasión de impuestos.

## 6. FORMAS PARA DETERMINAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En cada país existen diversos métodos para determinar el impuesto sobre la renta (en adelante ISR) que deben ser agotados por el contribuyente antes de que los determine la autoridad o se usen las guías para los precios de transferencia. A continuación se hará mención de los métodos y del trato al cual se supedita el principio de capacidad contributiva de los contribuyentes

### 6.1. MÉXICO

En México encontramos una serie de métodos para la determinación del ISR, en operaciones con partes relacionadas, contenidos en el artículo 215 de la LISRM:

- Método de precio comparable no controlado. Consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.
- Método de precio de reventa. Consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio (o de la operación de que se trate) por el resultado de disminuir de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.
- Método de costo adicionado. Consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio (o de la operación de que se trate) por el resultado de sumar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.
- Método de partición de utilidades. Consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:
  - a. Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación.
  - b. La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una, con respecto a las operaciones entre las partes.
- Método residual de partición de utilidades. Consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes conforme a lo siguiente:
  - a. Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación.

- b. La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:
  - i. Se determinará la utilidad mínima que corresponda a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II, III, IV y VI de este artículo, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.
  - ii. Se determinará la utilidad residual disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el apartado 1 anterior, de la utilidad de operación global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas en la operación, tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.
- Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación. Consiste en determinar, en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

## 6.2. Venezuela

A su vez, en Venezuela son considerados los siguientes métodos para la determinación del ISR; se encuentran en los artículos 136 al 141 de la LISRV.

- Método del precio comparable no controlado (*Comparable Uncontrolled Price Method*). Consiste en comparar el precio cobrado por transferencia de propiedad o servicios en una transacción vinculada, con el precio cobrado por transferencia de propiedad o servicios en una transacción no vinculada comparable, en circunstancias comparables.
- Método del precio de reventa (*Resale Price Method*). Se basa en el precio al cual un producto que ha sido comprado a una parte vinculada es revendido a una parte independiente. Este precio de reventa es disminuido con el margen de utilidad calculado sobre el precio de reventa, que representa la cantidad a partir de la cual el revendedor busca cubrir sus gastos operativos y obtener un beneficio adecuado,

tomando en cuenta las funciones realizadas, los activos empleados y los riesgos asumidos.

- Método del costo adicionado (*Cost Plus Method*). Se basa en los costos en los cuales incurre el proveedor de estos bienes, servicios o derechos, en una transacción vinculada por la propiedad transferida o los servicios prestados a una parte vinculada. Se añade un margen de utilidad, calculado sobre el costo determinado, de acuerdo con las funciones efectuadas y las condiciones de mercado.
- Método de división de beneficios (*Profit Split Method*). Consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes vinculadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:
  - a. Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación.
  - b. La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas, considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las partes vinculadas, con respecto a las operaciones ellas.
- En caso de existir un beneficio residual, que se obtiene disminuyendo la utilidad de operación asignada a la utilidad de operación global, que no pueda ser asignado a ninguna de las partes. Este beneficio residual se distribuirá entre las mismas partes vinculadas, tomando en cuenta los intangibles significativos utilizados por cada de una de ellas, en la proporción en que hubiere sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.
- Método del margen neto transaccional (*Transactional Net Margin Method*). Consiste en determinar, en transacciones ente partes vinculadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujo de efectivo.

En ambos países se toman métodos similares. Por parte de México, son un poco más descriptivos. Cabe destacar que en ambos países se habla de que se utilizará el método del precio comparable no controlado y en caso de que no se ajuste a las necesidades, se tomarán los demás métodos.

## 7. EVOLUCIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA SEGÚN LA OCDE

Los precios de transferencia tienen su origen en el año de 1915 en Gran Bretaña. Este fue el primer país que los adoptó en su legislación fiscal, seguido de los Estados Unidos de América, en 1917. Surgieron únicamente como instrumento preventivo. El vocablo precios de transferencia fue estudiando a fondo por la Organización de las Naciones Unidas a través del grupo *ad hoc*. A través del principio *arm's lenght* (principio de igualdad) se busca como mecanismo natural del mercado para reconocer el precio real de las operaciones mercantiles a través de la libre competencia entre partes no relacionadas.

Actualmente, estos son regulados y calculados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), tomando en cuenta los siguientes principios:

- Lograr la más fuerte expansión posible de la economía y del empleo y aumentar el nivel de vida de los países miembro, manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial.
- Contribuir a una sana expansión económica en los países, sean miembros o no, en vías de desarrollo económico.
- Contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales.

## 8. BENEFICIOS O PERJUICIOS DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En la actualidad, cerca de 70% del comercio internacional se desarrolla entre empresas multinacionales, cuyas matrices están en los Estados Unidos, Europa y Japón. Generalmente, estas empresas transfieren mercancías o servicios entre diversas unidades de negocios ubicadas en otros países, pero controladas por ellas. Cuando estas unidades de negocios obedecen a una estrategia comercial común, se pueden planear las operaciones a fin de ubicar la fuente de riqueza en las jurisdicciones fiscales de menor carga tributaria, evitando que los beneficios se generen en los países donde haya mayor tributación.

Los países que integran la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) han trabajado activamente en la búsqueda de mecanismos legales tendientes a evitar este fenómeno, con el fin de que los fiscos puedan

aplicar el ISR como si se hubiera generado la utilidad en la propia jurisdicción fiscal, en condiciones de mercado entre empresas independientes. Esta es la esencia de la legislación de los precios de transferencia que se ha estado expandiendo rápidamente en casi toda América Latina, especialmente en el último decenio. Desde hace más de una década, en México y Venezuela se adoptaron seis métodos para el análisis de operaciones entre partes relacionadas, los cuales deben ser aplicados conforme a la regla del mejor método. Debe darse prioridad de uso al comparable no controlado; sólo en caso de no ser aplicable, se deberán utilizar los demás métodos. Debe procurarse, además, el uso del precio de reventa y el costo adicionado.

Los métodos de partición de utilidades, residual de partición de utilidades y márgenes transaccionales de utilidad de operación requieren que el precio de venta y el costo se encuentren a valor de mercado. La obligación de elaborar estudios de precios de transferencia resulta una carga administrativa para el contribuyente y para las administraciones fiscales al evaluar análisis complejos: frecuentemente tienen dificultades para obtener la información adecuada para aplicar el principio *arm's length*, dado que se requiere comparar transacciones no controladas con transacciones y actividades de empresas asociadas.

## 9. CONCLUSIÓN

Los precios de transferencia son la metodología para encontrar los montos adecuados a bienes y servicios sujetos de manipulación entre partes relacionadas económica o administrativamente. Evitan el incumplimiento de las normas fiscales a través de una serie de métodos que determinan un valor adecuado al mercado de los bienes y servicios. Con esto, no sólo en los aspectos fiscales, se refiere la forma de tributación de los países o de los residentes en ese país; se busca una fiscalización eficaz y eficiente ante actos considerados vulnerables y la existencia de una competencia leal que no demerite a los demás entes participantes en el comercio.

Independientemente de lo dicho, podemos destacar de cada título lo siguiente:

- Los precios de transferencia fueron creados por la OCDE con el fin de evitar a las empresas multinacionales el pago de la doble tributación, siempre y cuando deriven del mismo organismo internacional.

- Los métodos adheridos por estas legislaciones tributarias son similares y se enfocan en determinar, de la misma manera, los precios y montos de las operaciones.
- Tanto en México como en Venezuela, toda aquella persona que realiza operaciones con partes relacionadas o vinculadas tiene una forma particular para determinar el Impuesto sobre la renta. Dentro de este punto, también se aprecia que existe una diferencia entre ambas legislaciones. Por lo tanto, en este trabajo se hace alusión a ello, pese a la apreciación de las ventajas y similitudes que derivan de los precios de transferencia entre dichos países.
- Se evidencian las características principales de los precios de transferencia que tienen México y Venezuela. Por ello se separa cada estudio para su análisis. La intención es afirmar que la legislación venezolana se encuentra más evolucionada con respecto a los precios de transferencia, ya que le dedica un capítulo entero donde contiene métodos, la forma de utilizarlos y ubicar los supuestos que pueden ocurrir.
- Si en México se tomara como punto de partida la legislación de Venezuela, habría una mejor tributación en cuanto al impuesto sobre la renta. Por ello, es de suma importancia este análisis comparativo, pues sirve como apoyo a la naturaleza de los precios de transferencia, su objetivo y función, así como los principios que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) utiliza para el tema.
- Finalmente, se evidencia el papel actual en materia de comercio internacional respecto a las partes relacionadas y el efecto que se ocasiona cuando se planea como estrategia que las unidades de negocios sean ubicadas en jurisdicciones con menor carga fiscal. Ante ello, la OCDE ha desempeñado su labor en estos casos para evitar esa desigualdad, y las lagunas legales que den lugar a abusos y obligaciones.