



73
28

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURIA

PRESENTA:
CARLOS NAVARRETE ARJONA

ASESOR DEL SEMINARIO:
C.P. SALVADOR ROTTER AUBANEL



MEXICO, D.F.

1995

FALLA DE ORIGEN

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A MIS PADRES.
Aurea y Fernando
Por que sin su amor y confianza.
no hubiera logrado culminar con mis
estudios.

A MIS HERMANOS.
Aurea, Fernando, Patricia, Jorge, Angel.
y a mi sobrina Auris.
Gracias por su apoyo y cariño.

A la L.C. Elizabeth Mendiola.
Por estar a mi lado.

Al C.P. Salvador Rotter Aubanel.
Por su amistad y asesoramiento.

Al C.P. Mauricio Hurtado.
Por su ejemplo y amistad.

INDICE

	PÁGINA
1. INTRODUCCIÓN	1
2. ANTECEDENTES	6
2.2. GENERALIDADES DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA	6
2.1. EN LOS ESTADOS UNIDOS Y DE LA OCDE	14
2.1.1. LA REGLA 482 DE 1968	14
2.1.2. LA REGLA 482 DE 1992	15
2.1.3. LA REGLA 482 DE 1993	16
2.1.4. LA REGLA 482 DE 1994	19
2.1.5. EL ARTICULO 9 Y LAS CIRCULARES DE OCDE	21
2.1.6. LA LEGISLACIÓN MEXICANA Y LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA	23
3. LEGISLACIÓN VIGENTE DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA	24
3.1. LEGISLACIÓN MEXICANA	24
3.1.1. ARTICULO 64 DE LA LISR	25
3.1.2. ARTICULO 64-A DE LA LISR	26
3.2. ARTICULO 9 -ASSOCIATED ENTERPRICES-	38
4. ARTICULO 65 DE LA LISR	45
4.1. MÉTODO DE AVALUO	47
4.2. LOS MÉTODOS DE COMPARACIÓN DE PRECIOS NO CONTROLADOS Y DE DIVISIÓN DE UTILIDADES EN EL CASO ELI LILLY	48
4.2.1. EL MÉTODO DE COMPARACIÓN DE PRECIOS NO CONTROLADOS Y EL CASO BAUSCH AND LOMB, INC.	57
4.3. EL MÉTODO COST PLUS	64
4.3.1. CASO ELI LILLY	65
4.3.2. CASO BAUSCH AND LOMB, INC.	69
4.3.3. CASO WESTRECO INC.	71
4.4. EL MÉTODO DE PRECIOS DE REVENTA	73
4.4.1. EL CASO SUNDSTRAND Co.	85
4.4.2. EL CASO DuPont	88
4.4.3. EL CASO PACCAR, INC.	91
5 CONCLUSIÓN GENERAL	95
6. BIBLIOGRAFÍA	97

1. INTRODUCCION

Derivado de la necesidad de realizar operaciones financieras y comerciales, a nivel internacional, México, al igual que todo el mundo, se enfrenta a un proceso de globalización, dentro del cual se ha buscado el contratar diversos tratados de libre comercio, no solo con Estados Unidos de Norteamérica y Canadá -el más importante-, sino también con países como Colombia, Venezuela, Costa Rica y Chile, celebrados a la fecha de este trabajo, por esto y otros acontecimientos, nuestro país se ha vinculado con países más fuertes y experimentados en materia de Comercio Internacional, lo que nos obligó a tener nuevos ordenamientos comerciales, legales y fiscales, que conllevan a implantar métodos que ayuden a introducirnos en este proceso, y consecuentemente, disminuyan la desventaja que tenemos con los países del primer mundo pioneros en el sistema de globalización, y en el control de grandes grupos financieros, industriales y comerciales.

Para enfrentarnos a la globalización no solo se han promovido tratados comerciales, sino también se han fomentado, entre otros, acuerdos en materia fiscal, que buscan proveer a sus firmantes de herramientas que les permitan controlar las transacciones que se realicen en el ámbito internacional cuando intervengan compañías residentes en los estados firmantes y en su caso establecer tratamientos preferenciales que otorguen beneficios específicos mismos que pretenden evitar la doble tributación; para ello, se han desarrollado diversos estudios elaborados por instituciones internacionales enfocados a estos fines, por lo que México, como miembro de la *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)*, se apoya en el "formato" de los

Acuerdos para Evitar la Doble Tributación -*Model Tax Convention on Income and on Capital*- emitido por ese organismo, el cual permite coordinar la legislación fiscal de varios estados contratantes proveyendo mecanismos que no se interponen a la globalización, dentro de los cuales se tratan de evitar aumento de las imposiciones fiscales aplicables a un producto en su paso por los regímenes fiscales de los estados firmantes, tratando de eliminar los gravámenes que se consideran del mismo origen, que ya se hayan cubierto en uno o varios países con el fin de disminuir los costos de los productos, apoyando a las autoridades fiscales en el control de las operaciones entre países contratantes.

Sin embargo, en el presente trabajo sólo haré referencia a las operaciones a que se refiere el artículo 9 *Associated Enterprises* -empresas asociadas-, del formato citado, que se limita a operaciones entre compañías asociadas o *partes relacionadas*, que por lo general pertenecen a macro entidades, estableciendo que los beneficios que se deriven de dichas operaciones deben de ser similares a los que se obtendrían de hacerlo con una compañía independiente, o *parte no relacionada*, ya que de no ser de este modo, el acuerdo permite el ajuste de dichos beneficios, bajo el principio de *Arm's Length*, asimismo, la OCDE emitió paralelos a los acuerdos, algunos documentos tendientes a regular este artículo compilados en la circular *Transfer Pricing and Multinational Enterprises- Precios de Transferencia y empresas multinacionales*-.

En el marco de la regulación de las operaciones efectuadas por compañías que guardan intereses comunes se usan conceptos, tales como : *partes relacionadas*, que se refieren a compañías que tienen ingerencia por propiedad o administración entre ellas, es decir,

que sus intereses comunes pueden llevarlas a tomar decisiones que afecten a todas las compañías y pueden hacer planes o estrategias comerciales y fiscales que beneficien a todo el grupo, aun cuando "perjudique" o limiten el desarrollo normal de uno o varios de sus miembros en particular, y *Precios de Transferencia* que son cotizaciones de bienes y servicios entre partes no relacionadas, es decir, son precios de bienes y servicios iguales en circunstancias similares, establecidos por compañías independientes.

No obstante, los conceptos de *partes relacionadas* y *Precios de Transferencia*, no son únicos de los acuerdos y de las publicaciones emitidas por la OCDE ni del comercio internacional puesto que se pueden incluir entidades residentes en un solo estado, por lo que diversas legislaciones se han ocupado de su estudio, siendo el precursor del concepto de *Precios de Transferencia* el Reino Unido. Posteriormente los Estados Unidos se interesaron en desarrollar este tema, incluyendolo en la *Regla 482 Allocations Between Related Parties -Distribución de utilidades o perdidas entre Partes Relacionada-*, cuya resolución final fué publicada en agosto 16 de 1994 por el Departamento del Tesoro de los E.U., con la pretensión de definir, regular y establecer las normas aplicables para estos conceptos en ese país.

Como pudimos observar los *Precios de Transferencia* se estudiaron, en primera instancia, por la potencia comercial del momento, dado que las circunstancias en que se desarrolla su industria, los lleva a establecer esquemas, en los cuales el capital segrega el proceso productivo entre varios entes económicos, controlados o financiados por los mismos intereses, los cuales, incluso, exportan sus capitales a países donde los

costos de producción son menores, con el fin de expandir sus mercados, incrementando sus ganancias marginales y permitiendo a las compañías obtener mayores ingresos y competir eficientemente en los mercados más difíciles del mundo.

Por su parte, el sistema impositivo mexicano ha comenzado a incluir estos conceptos en su legislación, siendo considerados en la *Ley del Impuesto Sobre la Renta -ISR-*, en la cual se proponen bases para modificar las utilidades o pérdidas, por medio de los precios reales correspondientes a las transacciones efectuadas entre personas con intereses comunes, específicamente a través de los *artículos 64 -determinación presuntiva por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público- 64-A -determinación de precios en operaciones entre personas con intereses comunes-*, en vigor desde 1992, y *65 -Bases para la estimación-*, siendo el *64-A* el que sienta las bases para el establecimiento y la aplicación de los *Precios de Transferencia*; asimismo, la *Secretaría de Hacienda y Crédito Público* ha entrenado auditores con el fin de especializarlos sobre el tema en los Estados Unidos y está creando programas para un proyecto de fiscalización de empresas sobre estos puntos, tendiente a vigilar y controlar las operaciones internacionales que se realizan entre partes relacionadas en una primera etapa.

Por lo anterior, es conveniente que las empresas que se encuentren en posición de contratar operaciones con entidades con las que tengan intereses comunes no solo tomen en cuenta el beneficio económico u operativo que dichas transacciones les generan, sino que tomen las medidas que les permitan declarar la utilidad o pérdida correspondiente de acuerdo a la actividad económica que realizan y el riesgo que

corren, ya que la ley prevé la posibilidad de modificar estos resultados y adjudicar los que determine la autoridad, por medio de los métodos de *Precios de Transferencia*, cuyo resultado se encamina a señalar precio de mercado basado en el principio de equidad, ya que pretende que una operación entre partes relacionadas se contraten y se efectúen bajo los mismos términos que las efectuadas por partes no relacionadas para que obtengan los mismos resultados, siendo que el objetivo de la autoridad es el controlar este tipo de operaciones buscando limitar la evasión fiscal.

2. ANTECEDENTES

2.1. GENERALIDADES DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Para comprender mejor la metodología de los *Precios de Transferencia*, es importante definir los conceptos generales de esta técnica y algunos de sus elementos, ya que una de las partes más importantes de este proceso es la determinación de que se considera como una operación controlada, el parámetro por el cual se hará la comparación y el método a utilizar, entre otros, por lo que comenzaremos por mencionar que los *"Precios de Transferencia, en los países de estructura fiscal como la nuestra y con apertura impositiva hacia otros, se ha venido utilizando como una figura para evitar estrategias que permitan dirigir las utilidades o pérdidas generadas en un país hacia otros que les de más facilidad o que les permita libertad en el manejo de las cifras"* estos, son definidos como *" todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que por actos de naturaleza comercial o contractual provoque efectos fiscales nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial"*.¹

El principio de *Arm's Length* se refiere al precio de los bienes en una operación efectuada entre empresas que no tienen intereses comunes, a las cuales se les denomina *operaciones no controladas* y que dicho precio tenga la característica de ser

¹Precios de Transferencia, sus efectos fiscales y repercusiones ante el T.L.C.
Dr. Herbert Bettinger Barrios
Ediciones Fiscales ISEF, S.A.
México, 1994
Página 15 y 17

susceptibles de comparación con los precios que establecen empresas que tienen intereses comunes en operaciones controladas, este principio es usado indistintamente en México y en los Estados Unidos bajo su denominación en inglés. Para efectos de esta comparación se utiliza como base el método conocido como la *Comparación de Precios no Controlados -The Coparable Uncontrolled Price Method-*, por considerar que, en términos de *Arm's Length*, éste es el más apropiado, sin embargo, en ocasiones no existe la posibilidad de obtener una operación con que comparar a la original, debido a que no se presentan circunstancias similares o no es posible rastrear el total de la transacción, por lo que una comparación del tipo que establece el *CUP* no es aceptable, no obstante, las legislaciones vigentes en México y en los Estados Unidos utilizan otros métodos al establecer un precio de *Arm's Length*, al cual podemos definir como el precio de una operación que efectúan partes no relacionadas.

Una *operación no controlada*, se refiere a transacciones efectuadas entre partes no relacionadas -compañías que no tienen ingerencia entre ellas ya sea por propiedad, administración y/o cualquier otro vínculo comercial ó jurídico que interfiera en la toma independiente de decisiones-, por lo que el precio de los bienes que se operan en sus transacciones solo son afectados por los efectos del mercado y la competencia, mientras una *operación controlada*, se refiere a transacciones efectuadas entre partes relacionadas -compañías que tienen ingerencia entre ellas ya sea por propiedad, administración y/o cualquier otro vínculo comercial ó jurídico que se relacione con la toma de decisiones -, las cuales se haya efectuado entre dos o más miembros del grupo para cumplir con las estrategias desarrolladas para el mejorar de la posición financiera del grupo ó con el fin de exportar y/o importar utilidades o pérdidas, enviándolas a

países o compañías en donde se puedan manejar las cifras, con el fin de evadir impuestos.

Método, es el conjunto de procedimientos que se utilizan para establecer, o determinar un precio de *Arm's Length*, así como el monto de los ajustes; estos métodos se basan en el estudio de todos los factores que intervienen y afectan a la operación, permitiendo a la autoridad el determinar la razonabilidad de los resultados derivados de este tipo de transacciones.

Rango, en la legislación norteamericana conocida como la *Regla 482*, se define como el intervalo que existe entre el resultado de dos o más métodos aplicados a un tipo determinado de operación, mismo que se compara con los resultados declarados por los contribuyentes, y a través de este procedimiento se establece el ambiente de *Arm's Length*, por medio del cual se puede opinar sobre la razonabilidad de estos resultados, coordinando, tanto el monto del ajuste como el método por el que se cumple con mayor eficiencia el principio de *Arm's Length*. Asimismo, la aplicación de este rango permite la utilización de un parámetro, ya que el tener un intervalo donde puede caer nuestro resultado, no obliga a que la autoridad determine, por medio de su criterio si nuestra utilidad o pérdida es razonable, pues nuestro importe nunca podrá ser igual a los resultados obtenidos bajo los métodos de *Precios de Transferencia*, puesto que una operación nunca podrá ser totalmente idéntica con otra, limitando la comparación a transacciones similares.

El *ajuste* se refiere al importe que será aumentado o disminuido a los ingresos o los

gastos que se declaran por el contribuyente sobre una operación o conjunto de ellas que la autoridad estudió bajo la técnicas de los *Precios de Transferencia*, el ajuste refleja -en el caso de la Regla 482- los montos que asimilan una operación con otra permitiendo la comparación entre ellas; en el caso de la legislación mexicana, el ajuste se refiere al monto que será aumentado a las utilidades o disminuido de los gastos y que, a criterio de la autoridad, harán razonables los resultados de la operación.

El *Best Method Rule* -La Regla del Mejor Método-, fue incluido en la Regla 482 a partir de la regulación temporal de 1993, y determina cual método provee los resultados más exactos en los términos del *principio de Arm's Length*, permitiendo la utilización de cualquiera de los métodos de *Precios de Transferencia* sin discriminar ninguno, y proporcionando al contribuyente la oportunidad de poder aplicar mayor flexibilidad acerca de la elección del método, en comparación con los criterios de la determinación del método aplecable en las regulaciones de 1968 y de 1992, lo cual se sustenta por análisis de datos económicos.

Dentro de la lista de factores a considerar en la determinación *del Best Method Rule*, se incluyen, entre otros:

1. La obtención y análisis de toda la información disponible;
2. El grado de comparabilidad entre las operaciones no controladas y las controladas; y

3. La extensión del ajuste derivado de la aplicación de los métodos.

La *comparabilidad* de las operaciones es un estándar utilizado para la comparación, siendo, por regla general, la base para comparar las transacciones no controladas con transacciones controladas, esta comparación se determinan bajo los siguientes parámetros:

1. Las funciones realizadas
2. Los riesgos asumidos
3. Los términos contractuales
4. Las condiciones económicas existentes en el momento de efectuarse las transacciones.
5. Los bienes o servicios involucrados en la operación

La determinación de la relevancia que se le dará a la información utilizada, se hace con base en el método empleado debido a que los diferentes métodos se fundamentan en diferentes puntos de la comparación, puesto que mientras *el método de comparación de precios no controlados* y *el método de comparación de operaciones no controladas*

enfatan el resultado de la comparabilidad, otros métodos, como *el método de precio de reventa* y *el método del costo más un porcentaje de utilidad*, enfatizan la funcionalidad de la comparabilidad y en *el método de comparación de utilidades*, se destaca la limitación en la comparación de productos y la posibilidad de comparar los ingresos financieros.

Existe la posibilidad de solicitar *ajustes múltiples dentro de la Regla 482*, dado que no se debe limitar el enfoque de la revisión a dos transacciones, sino que el criterio para establecer cuáles son las transacciones que son susceptibles de ser comparadas, se basa en la existencia de similitud entre ellas y las transacciones no controladas, dando como resultado de la comparación que se provea una base razonable en términos de *Arm's Length*, para esto, se puede solicitar que se incluyan en la contabilidad un número determinado de ajustes que representen la diferencia entre una transacción *no controlada* y una *controlada* en forma general, u optar por ajustes que involucren a cada uno de sus componentes.

La utilidad de los *ajustes múltiples*, se limita con base en su definición y a la obtención de efectos positivos en los resultados. Dichos *ajustes múltiples* pueden no ser utilizados, si se considera que no se cuenta con suficiente información ó si se establece que generan importantes efectos especulativos, o no se cuenta con un componente o transacción no controlada con la cual hacer la comparación, misma que se determina en el *análisis de riesgos*, que no solo se aplica en el determinación de *ajustes múltiples*, sino también en la cálculo de *ajustes únicos*.

En el *análisis de los riesgos*, se tiene como meta el determinar si el riesgo nace en alguna parte de la operación que afecte la comparación de transacciones similares. Para este propósito, existen diferentes tipos de riesgos, siendo los principales:

1. Riesgos de mercado, tales como fluctuaciones en los costos, la demanda, los precios y los niveles de competencia;
2. Riesgos asociados con el éxito o fracaso de la investigación y desarrollo de actividades;
3. Riesgos financieros, incluyendo la fluctuación en el valor de las monedas extranjeras, tasas de cambio y tasas de interés;
4. Créditos y riesgos de cobranza;
5. Riesgos producto de pasivos; y
6. Riesgos generales del negocio relacionados con la posesión de la propiedad de la planta y del equipo.

Por otra parte, habría que tomar en consideración otros aspectos para el establecimiento del ajuste, tales como:

1. La existencia de alternativas realistas disponibles para efectuar la transacción actual;
2. El tamaño y nivel del mercado;
3. La existencia de situaciones específicas sobre el costo;
4. El nivel de competencia; y
5. Los términos contractuales, entre los cuales se considera:
 - a. La forma de pago.
 - b. Los términos para el pago y el financiamiento.
 - c. El volumen de la transacción.
 - d. La existencia de garantías.
 - e. Los derechos de alguna de las partes por cumplimiento.
 - f. La duración de estos derechos.

g. Los riesgos al renovar el contrato

h. La existencia y determinación de cualquier relación o transacción colateral.

2.2. EN LOS ESTADOS UNIDOS Y DE LA OCDE

La importancia de los *Precios de Transferencia* ha generado que éstos se incluyan dentro de apartados específicos en ordenamientos y legislaciones de diversos países y organismos internacionales; como es el caso de la OCDE, donde se generó un artículo sobre el tema dentro del formato de los *Acuerdos para Evitar la Doble Tributación*, o como en el caso de los Estados Unidos de Norte América, donde se creó una regla en particular para regular estos asuntos la cual se conoce como la *Regla 482* de la que me referiré a continuación.

2.2.1. LA REGLA 482 DE 1968

Los *Precios de Transferencia* aunque nuevos en la legislación mexicana -entendidos como tales desde 1992- no lo son en el ámbito mundial, ya que se han utilizado desde 1915 por la Gran Bretaña y por los Estados Unidos desde 1928. En 1934, los Estados Unidos adoptaron el principio de *Arm's Length*, estableciendo las bases para comparar los precios de operaciones que realizan empresas dependientes, con los precios que se utilizan cuando la misma operación es realizada por empresas independientes en circunstancias similares, es decir, permite la comparación de las operaciones que

realizan las partes relacionadas con las que efectúan las partes no relacionadas y, de este modo, poder establecer cual sería el precio real y declarar la utilidad o pérdida correspondiente.

Sin embargo, fué hasta 1968 que la legislación norteamericana, por medio de la *Regla 482 -Intercompany Transfer Pricing Regulations Under Section 482 (conocida generalmente como The Act)-*, trata de asegurar que los ingresos que declaren cada una de las partes relacionadas corresponda a las actividades económicas que efectuaron principalmente al transferir la propiedad de bienes intangibles -en operaciones controladas-, ya que la autoridad consideraba que se habían utilizado normas poco estrictas para determinar si la comparación de transacciones controladas con operaciones no controladas era razonable, debido a que las normas utilizadas por la industria en el establecimiento del valor de los bienes intangibles, no permitían la comparación de estas transacciones que generaban poca utilidad con los resultados de las operaciones que otorgaban altos rendimientos.

2.2.2. LA REGLA 482 DE 1992

Posteriormente, en enero de 1992, en la regulación a la *Regla 482 -conocida como The 1992 Regulations-*, se introducen tres nuevos métodos de Precios de Transferencia: el *Método de Igualación de Transacciones -The Matching Transaction Method (The MTM)-*, el método de *Ajuste de Transacciones Comparables -The Comparable Adjustable Transaction Method (The CATM)-* y la *Comparación del Intervalo de Beneficios -The Comparable Profit Interval (The CPI)-*, haciendo énfasis en el *CPI*, ya

que se permitía que fuera utilizado incluso en transacciones de bienes intangibles, a su vez, el método *MTM* se podía utilizar para operaciones comparables de un modo exacto y el *CATM* para operaciones comparables inexactamente. Adicionalmente, *The 1992 Regulations*, implementa los estándares de beneficios mediante el empleo de los tres métodos que pueden utilizarse en el período de revisión - meses o años -, simultánea o individualmente permitiendo, ajustar sin límite a la operación, y buscando el hacer más comparables las operaciones.

Dentro de los cambios a la legislación de 1968, también se modifican las reglas respecto de la transferencia de propiedad de bienes tangibles, principalmente mediante el uso del *CPI*, ya que el resultado, derivado del *Método de Precios de Reventa -CUP-*, o del *Método de Costo más Porcentaje de Utilidad -Cost Plus-*, puede ser verificado mediante la aplicación del *CPI*, introduciendo una nueva reglamentación para la comparación de los costos, definiendo el uso de los métodos de división de las utilidades y determinando prioridades en los métodos establecidos en la regulación de 1968.

2.2.3. LA REGLA 482 DE 1993

En respuesta a las críticas que recibió la *Regla 482* de 1992, fué revisada por el Internal Revenue Service -IRS- autoridades hacendarias en los Estados Unidos, y en enero 21 de 1993, se emitió una propuesta temporal que, con excepción de la división en los costos, reemplazó todo el contenido en *The 1992 Regulations*, agregando algunos conceptos y modificando otras regulaciones de *The Act*, que no habían sido afectadas en 1992, con lo que se obtuvo una estructura diferente a la publicada en 1968.

Bajo la sección 1.482-1T se publicaron reglas generales, siendo la más importante la estructura de una guía aplicable a la determinación de la comparación de las operaciones que serán sujetas a los métodos de *Precios de Transferencia*, la comparación de las operaciones basadas en estas reglas, requiere de la consideración de los riesgos de la operación, los términos contractuales, las condiciones económicas y los bienes o productos en sí, asimismo, esta guía especifica las condiciones en las cuales estos factores han de ser calculados, modificando la importancia de éstos al variar los métodos utilizados.

También se señalan las bases del *Best Method Rule* cuya finalidad es la determinación del método que deberá ser utilizado bajo el criterio de que presente un mejor resultado en los términos del principio de *Arm's Length*, el *Best Method Rule* toma una adaptación más flexible sobre la determinación del método, el cual se selecciona dependiendo de los factores y las circunstancias específicas de cada caso. Entre los factores que deben de tomarse en consideración en la determinación de los métodos, se incluye la conclusión y determinación de los datos disponibles sobre los acuerdos bajo los cuales se van a comparar las transacciones controladas y no controladas y el alcance de los ajustes resultantes de la aplicación de los citados métodos.

Bajo la filosofía del *Best Method Rule* se establece que cuando dos métodos proporcionan resultados inconsistentes, se debe de anteponer la utilización de un tercer método para determinar alguna consistencia con los resultados de los métodos anteriormente utilizados, ya que los análisis del IRS concluyeron que sería inútil el proporcionar mayor información o adicionar datos a uno de los métodos ya utilizados,

si fueron aplicados en forma adecuada.

Asimismo, se prevee que algunas las transacciones se pueden efectuar bajo políticas o estrategias de penetración de mercados en diferentes zonas económicas *-location savings-*, proponiendo que en su análisis se tomen en consideración al conjunto de transacciones y el estudio de los términos contractuales, coordinando los resultados derivados de operaciones que se efectúan incluso en estados libres asociados y considerando todas las alternativas posibles. Esta regla establece que se capacite a los directores regionales para la determinación del *Arm's Length*, basados sobre las estructuras originales de la operación sin pretender reestructurarla, al manera que la hace consistente con sus componentes. Asimismo, la regla autoriza a estos directores para que propongan alternativas a los contribuyentes con el fin de establecer sus transacciones, bajo los términos de *Arm's Length*.

No se prevén cuotas, sino que se establecen rangos, lo que implica que si un contribuyente cae dentro de los rangos de resultados obtenidos en términos de *Arm's Length*, se considera una operación aceptable bajo esos términos, sin embargo, si los resultados caen fuera del rango, podrán ser ajustados en cualquier punto de la operación para ubicarlos dentro del mismo *-generalmente al centro del rango-*. También se prevé una opción para los pequeños contribuyentes *-Aquellos que obtienen ingresos menores a 10 millones de dólares en ventas en los E.U. o en el extranjero-*, la cual permite determinar sus ingresos gravables para los E.U., de acuerdo con un porcentaje de rentabilidad anualmente publicado, o bien optar por comparar su resultados fiscales dentro de los rangos antes mencionados.

En la Regulación Temporal de 1993 también se considera la necesidad de evaluar las operaciones efectuadas a nivel internacional, y se propone añadir reglas por medio de las cuales se alteren o limiten los pagos de los resultados establecidos por *Arm's Length*, siempre que exista evidencia de que dicha operación está restringida por una legislación extranjera y es similar a una operación no controlada acordada entre partes no relacionadas, sujeta a la misma restricción; de otro modo, la restricción no sería tomada en consideración para calcular el importe de los ajustes, no obstante, se permitió al contribuyente optar por diferir los ingresos calculados por los métodos, hasta que sea levantada la restricción, con la condición de diferir los gastos derivados de esos ingresos.

2.2.4. LA REGLA 482 DE 1994

En julio 21 de 1994, después de un gran número de debates y análisis que consideraron todas las experiencias obtenidas desde 1928, se publicó lo que se considera la resolución final de la *Regla 482*, que refleja numerosas modificaciones con respecto a la *Regulación Temporal de 1993*, sin embargo, los cambios de la regla no son substanciales, ya que en general solo intentan aclarar o redefinir algunos conceptos.

La diferencia más importante entre la regulación de 1993 con las versiones pasadas de la regla, fue el énfasis que se dió a la comparación de las operaciones y la flexibilidad de los resultados obtenidos, características que fueron, muy bien aceptadas entre los contribuyentes y gobiernos extranjeros, por lo que en la regulación final, se incluyó este énfasis a la comparación y en algunos casos se incrementó; adicionalmente dentro de

la regulación final, se permite la utilización de todos los métodos en las operaciones que potencialmente puede presentar lo que se llama una *comparación inexacta -inexact comparables-*, situación que no se contempló en el informe de 1993. Adicionalmente, algunas restricciones como las del uso del *Método de División de Ganancias -profit split-* y las limitaciones en la presentación de volúmenes no rutinarios de intangibles bajo el *CPM* y el *Método de División de Utilidades*, fueron eliminadas. Estas restricciones se incluyeron en 1993 debido, principalmente, al temor de que sin ellas los contribuyentes o el IRS pudieran emplear métodos que no obtuvieran los mejores resultados de *Arm's Length*, lo cual se pretende controlar en la regulación final con el *Best Method Rule*.

Al ser removidas estas restricciones, en 1994 se pretende maximizar la evaluación de la información que se toma en cuenta para obtener un resultado de *Arm's Length*, logrando un mayor énfasis en la comparación, y aumentando la importancia del *Best Method Rule*, ya que con estas restricciones se hacían grandes limitaciones al uso de información o metodologías que se pudieran considerar poco confiables, siendo que la evaluación de toda la información disponible es de suma importancia para que el *Best Method Rule* sea aplicado apropiadamente dentro de la selección de los mejores parámetros para obtener los mejores resultados derivados de la información disponible, lo que obliga a los contribuyentes y al IRS a utilizar su juicio en la aplicación del estándar de *Arm's Length*, ya que como resultado los debates sobre de los factores que se deberían de considerar en la aplicación del *Best Method Rule*, se acordó expandirlo substancialmente con el fin de ayudar al contribuyente, dándole un mayor número de posibilidades en la aplicación de los métodos.

2.2.5. EL ARTICULO 9 Y LAS CIRCULARES DE LA OCDE.

México, como miembro de la *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE-* desde abril 14 de 1994, se obliga a "*no retroceder en los procesos de liberación económica ya alcanzados en el país*"², fortaleciendo el desarrollo del proceso globalizador en el que se encuentra, dentro del cual se busca el aumento de la inversión extranjera y nacional y la exportación de la inversión mexicana a otros países, siendo estas características las que dan la pauta para establecer operaciones entre partes relacionadas y el establecimiento de posibles Precios de Transferencia, por lo que se debe estar bien informado a este respecto.

Dentro de las ventajas que presenta para México el ser miembro de la *OCDE*, existe la posibilidad de "*contar con información importante, tanto de estadísticas como de políticas instrumentadas por otros países en prácticamente todos los ámbitos de la acción gubernamental, excepto cultura, deportes y defensa*", situación que nos permite utilizar la experiencia de los Estados Unidos -miembro de este organismo desde 1960- y las circulares que la propia *OCDE* ha publicado desde 1979, en las cuales se prevé la venta de bienes a subsidiarias que se encuentren en países que contengan legislaciones fiscales más flexibles, o bien, que en dichas operaciones se pretenda manipular las utilidades, transportándolas a subsidiarias a las que se les permita devengar pérdidas o aumentar sus costos, siendo el objetivo de las publicación de la

² Economía y Finanzas
México y la OCDE
Agosto 1994, Pág. 30

OCDE el hacer del conocimiento de las autoridades fiscales estas circunstancias y promover la inclusión de estos conceptos en las legislaciones locales, así como la elaboración de convenios entre las diferentes naciones, ya que estas operaciones no se pueden controlar fuera del ámbito de *Arm's Length*, buscando que los diferentes sistemas fiscales de sus miembros favorezcan la utilización de los métodos de *Precios de Transferencia*.

El papel de la OCDE no es el de interferir directamente en las legislaciones de cada país, pues considera que cada autoridad fiscal debe definir el nivel apropiado de las ganancias que se deben reportar como resultado de las operaciones efectuadas entre compañías afiliadas, debido a que las políticas de los *Precios de Transferencia* no son muy importantes para países donde el número de grupos empresariales es bajo, ya que la relevancia de estas políticas es su aplicación dentro de las operaciones efectuadas por partes relacionadas que ayudan a las autoridades en el control de las utilidades o pérdidas que este tipo de operaciones reportan, asumiendo que el precio que se le asigne será un *Arm's Length Prices* -precio de Arm's Length-, lo cual se estipula en el artículo 9 -*Transacciones entre Partes Relacionadas*- del modelo del acuerdo para evitar la doble tributación.

En 1994 se publicó una nueva circular sobre el tema -que aún es borrador para discusión-, que revisa y compila : El reporte de 1979, tres puntos de impuestos de 1984 y un reporte limitado sobre capital de 1987, sin embargo, este reporte motivó comparaciones con la regla 482 de los Estados Unidos, ya que el informe de 1994 es más limitado que la regulación propuesta por los E.U. gracias al énfasis consultivo de

la circular de 1994, por lo que los miembros de la OCDE han optado por seguir aplicando la regla publicada en 1979.

2.2.6. LA LEGISLACIÓN MEXICANA Y LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En México el concepto *Precios de Transferencia* no está totalmente definido, sin embargo, nuestra legislación retoma algunos conceptos básicos en los artículos 64 -*Determinación presuntiva por la SHCP*, el 64-A -*Determinación de precios en operaciones entre personas con intereses comunes*- y el 65 -*Bases para estimación*-, en los cuales se mencionan puntos básicos para el establecimiento de un ambiente de *Arm's Length* de los que hablaremos más adelante.

3. LEGISLACION VIGENTE

“En la mayoría de los países el precio de transferencia se aplica para regular el cumplimiento de los impuestos directos - a la venta - a través de disposiciones legales y en transacciones entre empresas residentes y residentes en el extranjero - Dentro de los países involucrados figuran Austria , Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Alemania, Italia, Japón, Corea, México, Noruega, Suecia, Inglaterra y Estados Unidos de América”⁶

Y al aplicar la técnica de los *Precio de Transferencia*, la autoridad fiscal pretende asegurar la razonabilidad de los resultados de las operaciones que a su criterio pudieran haber sido controladas y, en consecuencia, manipular sus utilidades o pérdidas.

3.1. LEGISLACION MEXICANA

Desde la aprobación del *Tratado de Libre Comercio - T.L.C. -*, y la aceptación de México como miembro de *la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE -*, las autoridades fiscales de nuestro país, se han colocado en una posición en la cual se deben de poner mayor interés a las operaciones de comercio internacional, sin excluir a las domésticas, tratando de darle mayor atención al control de operaciones

⁶Precios de Transferencia, sus efectos fiscales y repercusiones ante el T.L.C.
Dr. Herbert Bettinger Barrios
Ediciones Fiscales ISEF, S.A.
México, 1994
Página 37.

entre partes relacionadas, a través de los *Precios de Transferencia*.

Para estos efectos, ya se han comenzado considerar los conceptos de los *Precios de Transferencia*, básicamente en el *Capítulo II -De las facultades de las autoridades fiscales-*, en especial en los *artículos 64, 64-A y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta -LISR-*, que establecen las bases para utilizar los mecanismos de los *Precios de Transferencia*.

3.1.1. ARTICULO 64

El *artículo 64* señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público -SHCP-, "*podrá modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación*",⁴ en los casos de que:

a) el valor de la operación se pacte a un precio menor o mayor al que tendría la operación en el mercado.

b) el valor de la operación se pacte a precio de costo o menor con la excepción de que existan circunstancias que justifiquen los términos en que se lleva esta operación; y

⁴Ley del Impuesto Sobre la Renta
Artículo 64
1995.

c) *en ciertas operaciones de comercio exterior - importación y exportación y en general los pagos al extranjero -*

3.1.2. ARTICULO 64-A

El artículo 64-A - *Determinación de precios en operaciones entre personas con intereses comunes* - Es el que da la pauta para establecer las bases del principio de *Arm's Length* para los efectos de los *Precios de Transferencia*, debido a que en este artículo se sientan las *"facultades de las autoridades para determinar ingresos presuntivamente, con el fin de que los contribuyentes tengan una mayor seguridad jurídica en sus operaciones de transferencia, se propone precisar las condiciones y elementos que tomarán en cuenta las autoridades para determinar los precios de mercado en los que las empresas relacionadas, residentes o no en el país, debieron haber realizado las transacciones entre ellas"*⁵

En enero 1 de 1994, se reforma el artículo 64-A, permitiendo a la autoridad *"modificar la utilidad o pérdida fiscal"* por medio de la determinación presuntiva de precios, incluyendo a los fideicomisos y a las sociedades en participación. Adicionalmente, establece las consecuencias fiscales para las operaciones que se realicen gratuitamente sin motivos comerciales y establece las facultades de la autoridad para poder

⁵Exposición de motivos al Congreso de la Unión por el ejecutivo Federal en 1992 para adicionar el Artículo 64-a en la LISR

determinar *Precios de Transferencia* basados en un estudio económico realizado por la autoridad, estableciendo la facultad de las autoridades fiscales para estimar los precios o establecer ingresos presuntivos por operaciones *-tales como enajenación de bienes, cobro de intereses, prestación de servicios, uso, goce o enajenación de tangibles, explotación o transmisión de intangibles, entre otros-*, efectuadas entre partes relacionadas y fijar reglas para contratar este tipo de operaciones partiendo la aplicación del principio de *Arm's Length*.

La redacción del artículo 64-A - *Determinación de precios en operaciones entre personas con intereses comunes* -, después de las modificaciones, se transcribe de la siguiente manera "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación del precio o del monto de la contraprestación en las operaciones celebradas entre personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas establecimientos permanentes o bases fijas en el país de residentes en el extranjero, así como de las actividades realizadas a través de fideicomisos, si una de ellas posee interés en los negocios de la otra, o bien existen intereses comunes entre ambas o inclusive cuando una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de aquéllas."

En el párrafo anterior, se establecen tres puntos básicos para los *Precios de Transferencia*, el primero se refiere a la facultad de la autoridad fiscal la cual le permite modificar "La utilidad o pérdida fiscal" declaradas, siendo este el objetivo de la fiscalización, basado en los *Precios de Transferencia*, ya que la redistribución de las utilidades o pérdidas entre las partes relacionadas busca la aplicación de éstas a la

compañía que originalmente las genera lográndolo únicamente por medio de la alteración de sus resultados fiscales independientes; el segundo punto se refiere a *"la determinación del precio o monto de la contraprestación"*; lo cual también es básico para la fiscalización bajo los *Precios de Transferencia*, debido a que los métodos utilizados para efectos del principio de *Arm's Length* se basan en el establecimiento de los precios de mercado o del valor de la contra prestación, es decir, *los Precios de Transferencia* basan su técnica en el reconocimiento del *"precio o valor real"* de las operaciones y este punto le permite a la autoridad establecer dichos precios o valores reales; el tercer punto se refiere a que los resultados de las operaciones pueden ser modificados dentro de los que se incluyen *personas físicas, morales, así como los establecimientos permanentes y bases fijas residentes en México o en el extranjero, incluyendo las actividades de los fideicomisos*, siempre y cuando una de ellas posea interés en los negocios de la otra, o bien existen intereses comunes, o inclusive, cuando una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de ellas, permitiendo a la autoridad aplicar ajustes de utilidades o pérdidas a todas las entidades sujetas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que tengan algún tipo de representación en el país, con la única condición de que se tenga algún tipo de relación comercial, administrativa y/o jurídica entre las partes que efectúan la operación es decir que sean partes relacionadas.

Igualmente el *artículo 64-A* establece cuatro fracciones específicas para tipificar las operaciones susceptibles de revisión. La fracción I, se refiere a préstamos o descuentos sobre créditos y que se transcribe de la siguiente manera : *"en el caso de préstamos o descuentos sobre créditos cedidos directa o indirectamente la tasa de interés pactada*

sea distinta de la que se hubiere pactado en el momento en que surgió la deuda, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses, a aún cuando siendo igual, se dé algún caso de los previstos en el Artículo 64. Para este efecto, deberán tomarse en cuenta todos los elementos pertinentes que se requieran, según el caso, tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y la tasa de interés prevaleciente en el lugar de residencia del acreedor o deudor”, esta fracción establece las bases para la fiscalización bajo el principio *de Arm’s Length*, al estipular la comparación de operaciones en la que se involucren intereses con otras transacciones que fuésen efectuadas con partes no relacionadas en condiciones similares, sentando la reglamentación para que en caso de que al efectuar dicha comparación la tasa de interés sea significativamente diferente, le pueda aplicar la legislación regulatoria que la autoridad considere oportuna y más aún no solo regula a los resultados que difieren al ser comparados entre operaciones similares, sino también a los que caigan en lo señalado en el artículo 64 de esta misma ley, ya mencionado con anterioridad. Es importante señalar que para la autoridad algunos intereses no se considerarían como tales y por lo tanto se les daría tratamiento de dividendos en los términos del artículo 66 de la Ley de la materia *-intereses que se consideran dividendos-* específicamente en los casos en que el acreedor, en un período pueda designar a cualquier fecha como vencimiento del pago total o parcial del adeudo ó cuando, en caso de incumplimiento, el acreedor pueda intervenir en la dirección o administración de la sociedad del deudor, con lo cual no se aplicaría la legislación del artículo 64-A sino se regularía por la legislación aplicable a este rubro *-artículo 10-A ISR por dividendos, o utilidades distribuidas-*.

La fracción II -prestación de servicios- *“En el caso de prestación de servicios, se cobre un precio distinto al que se hubiere cobrado por servicios idénticos o similares, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares. Para este efecto deberán tomarse en cuenta todos los elementos pertinentes que se requieran, según el caso, tales como si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico, y si el precio cobrado es o no proporcional con el beneficio obtenido.*

Sin embargo, en el caso de la prestación de servicios que sean de los que se presten de acuerdo con el giro de las personas a que se refiere este artículo, se deberá tomar como precio, el que se determine normalmente de acuerdo con los ingresos y deducciones autorizadas, siempre que se relacionen con los servicios prestados, salvo que el giro sea prestar servicios a partes relacionadas”.

Esta fracción se refiere a la aplicación de los precios de transferencia sobre las transacciones que se efectúan por medio de servicios basada en la comparación de los importes de los servicios bajo el *Arm's Length*, para lo cual se tiene que analizar el total de la transacción, definiendo al precio como el que se determine de acuerdo a los ingresos y las deducciones autorizadas incluyendo el conocimiento técnico, especializado o no, o la experiencia del prestador del servicio, excepto cuando dicho servicio se preste a una parte relacionada, es decir, permite establecer el valor de la operación con la valía que le da el prestador del servicio, excepto cuando se efectúe entre partes relacionadas, cuyo precio sólo podrá ser determinado por las fuerzas del mercado, no se incluyen las operaciones que se efectúen por las empresas cuyo giro

es el proporcionar servicios a los otros miembros del grupo, ya que se considera que éstas, se encuentran fuera del mercado común tomándola como un tipo específico de transacciones que salen de la regla.

La fracción III - *Uso, goce o enajenación de bienes tangibles* -, menciona " en el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, que la renta o precio cobrado sea distinto del que hubiere cobrado por el uso, goce o enajenación de bienes tangibles idénticos o similares durante el período de uso o goce , o en el momento de enajenación, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares. Para estos efectos deberán tomarse en cuenta todos los elementos pertinentes que se requieran, según el caso, tales como el precio de adquisición, la inversión del propietario en el bien, el costo de mantenimiento y el tipo y las condiciones en las que se encontraba el bien" .

Esta fracción engloba las operaciones que se efectúan con bienes tangibles en todas las formas contempladas bajo la *Ley del ISR*, permitiendo que se pueda afectar cualquiera de estas transacciones con el fin de fiscalizarlas bajo el principio de *Arm's Length*, admitiendo únicamente a los valores que las fuerzas del mercado habilitan sobre los bienes.

En la fracción IV - *Explotación o transmisión de bienes intangibles* - del artículo 64-A de la Ley del ISR se establece: "en el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la suma total de pagos, o las regalías cobradas en base a la producción, venta, utilidades u otras medidas , o el pago realizado con la concesión de

licencias de patentes o registros recíprocas, sea distinto del que se habría obtenido por la concesión de explotación o transmisión de bienes idénticos en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares.

No se considerará la suma total de pagos a que se refiere el párrafo anterior, sino el derecho o la propiedad que se hubiere adquirido sobre el bien intangible, cuando las partes hubieren compartido los gastos y riesgos en relación al proyecto de desarrollo e investigación de dicho bien ".

Esta fracción se refiere, tal vez, al punto más difícil de controlar, debido a que al valorizar este tipo de bienes no se encuentran comúnmente en el mercado, en virtud de que derivan de un trabajo netamente intelectual y su valor se encuentra íntimamente ligado al ingreso que se obtiene por la utilización de este bien intangible, ya que por lo general al realizarse la operación se especula sobre el beneficio que se pretende obtener del mismo, puesto que aún y cuando existen bienes de este tipo que casi garantizan el obtener una ganancia derivada de su utilización, el objetivo del bien intangible sigue siendo el aumentar las utilidades derivadas de su utilización, por lo que al compararlas con las que se obtendrían , de no contar con él.

Como en el caso de los servicios, esta fracción limita un tipo específico de operaciones, ya que la autoridad considera que al desarrollar un intangible no se pretende comercializarlo, para obtener un beneficio o ingreso por la venta del mismo, sino que se busca el obtener un ingreso por medio de la explotación del bien intangible a largo plazo,

por lo que no se debe fiscalizar el precio de venta, sino el ingreso que se dejó de percibir derivado de la venta.

Todas las fracciones del artículo 64-A prevén la comparación de todo tipo de transacciones que otorguen el uso, goce o enajenación de un bien o servicio e incluso la estipulación de un interés, utilizando la comparación del monto de la contraprestación, con una similar o igual efectuada entre partes no relacionadas para establecer la razonabilidad de la operación, no obstante, existen casos en los cuales estas operaciones no cuentan con una operación similar con la cual compararla, por lo que este mismo artículo establece en el párrafo segundo -caso en que no exista transacciones similares - lo siguiente: *"en el caso de que no existieren transacciones similares para efectos de comparación, las autoridades, además de poder utilizar los métodos a que se refiere el artículo 65 de esta Ley, deberán considerar :*

a) La posibilidad de que el bien en cuestión pueda ser sustituido por alguno que existiere en el mercado.

b) La exclusividad que se tenga sobre el bien

c) La duración de la licencia de patente o registro

d) El costo del proyecto de investigación y desarrollo del bien

e) En el caso de que se hubiere prestado servicios en la transmisión del bien, el precio cobrado del servicio ".

Este párrafo no solo da la pauta para los casos en que no exista una operación con que comparar, sino que refuerza lo mencionado en las fracciones anteriores, al admitir que el bien no necesariamente tendría que ser comparado con uno igual, sino que podría compararse con uno similar o que cumpla con la misma función, es decir, sustituirlo por otro que provea el mismo beneficio, sin embargo, la comparación no solo debe enfocarse al bien o al objetivo del mismo, también deben tomarse en consideración, otras características de la operación, debido a que una operación, ya sea que se realice entre partes relacionadas o no, cuenta con más puntos a tomar en cuenta para determinar si esta controlada o no, y más aún si el fiscalizador busca el modificar la utilidad o pérdida de una o más entidades, deben considerarse factores como las leyes específicas a las cuales podría estar sujeta dicha operación, las condiciones del mercado, plazos de pago, montos de inversión, la posibilidad de que una de las partes invierta en el desarrollo o perfeccionamiento del bien, entre otros que pudieran aumentar o disminuir su costo, ya que alguno de estos factores pudieran no estar encaminados al manejo de los resultados fiscales, sino a estrategias del mercado, al desarrollo de otros productos o del mismo que se ha estado comercializando u otra circunstancia que provoque la fluctuación en el valor de la transacción y legitimen la operación, por lo que la autoridad debe tomar cada operación como única, y considerar que no es posible el determinar un precio exacto sobre la operación sino que sería conveniente -como lo estipula la legislación norteamericana (*Regla 482*)-, considerar la posibilidad de obtener un rango de resultados aceptables , dentro de los cuales se

pueda colocar a la operación, con lo cual sería más factible el determinar su razonabilidad.

Para lograr reconstruir la operación, tomando en consideración todos sus componentes y las circunstancias en que se le llevó a cabo, la autoridad ha solicitado, por medio de la Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales, Dirección de Auditoría Internacional, la siguiente Información:

-contratos y demás documentos relativos a las operaciones efectuadas con residentes en el extranjero.

-los registros de los documentos en los que consten las operaciones celebradas con residentes en el extranjero referentes a fuente de riqueza en México por intereses.

-Copias de las declaraciones mensuales normales y/o complementarias del Impuesto Sobre la Renta mediante las cuales se efectuó el entero de las retenciones correspondientes a las citadas operaciones .

-Copia de las declaraciones anuales normales y/o complementarias,

*así como la información señalada en la forma
"Operaciones efectuadas con residentes en el extranjero
y retenciones de conformidad con el Título V de la Ley
del Impuesto Sobre la Renta".*

Lo anterior demuestra que el interés primario de la autoridad, es el fiscalizar las operaciones que se efectúen entre partes relacionadas en las que se incluyan residentes en el extranjero puesto que considera que estas son las más importantes en monto y número.

Es conveniente considerar que la fiscalización de las operaciones entre partes relacionadas se encuentra en un punto inicial y que el revisar las transacciones que se realizan con residentes en el extranjero solo es el comienzo tendiente a perfeccionarse y generalizarse.

Asimismo, el artículo 64-A prevé algunas excepciones, al considerar en su párrafo tercero - *Fusión o escisión de sociedades* - *"No será aplicable lo dispuesto en este artículo ni en el anterior, tratándose de los bienes así como de los inventarios de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados que se adquieren con motivo de la fusión o escisión de sociedades a que se refiere el segundo párrafo de la fracción V del artículo 17, siempre que éstos hayan sido traspasados a las sociedades que subsistan o surjan con motivo de dichos eventos, al valor pendiente de deducir por las sociedades fusionadas o escindentes al momento de la fusión o escisión,*

según corresponda.

Para los efectos de lo dispuesto en las fracciones anteriores, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tomando en cuenta los elementos pertinentes a que se refieren dichas fracciones, podrá modificar la utilidad o pérdida fiscal del contribuyente, aún cuando se trate de operaciones que se realicen a título gratuito, cuando en operaciones idénticas o similares o en transacciones independientes con o entre partes relacionadas y bajo condiciones similares, se haya percibido alguna contraprestación, excepto cuando el contribuyente demuestre que ha celebrado con anterioridad operaciones idénticas o similares a título gratuito con terceros no relacionados".

Estas excepciones son consideradas con base a que en una operación de fusión o escisión de compañías no se busca la comercialización de los bienes de la compañía ni el beneficio que dé una operación de compra-venta, únicamente se pretende aumentar o dividir los activos y pasivos de la o las entidades con el fin de continuar con un proceso productivo, por lo que la autoridad, en esta excepción, sólo desea que se conserve el monto por deducir autorizado de los activos, pues estos no se ponen a la venta con objeto de obtener algún beneficio de la transmisión de propiedad, sino que se valúan para poder dividirlos y posteriormente obtener una ganancia de su utilización en los procesos productivos subsecuentes a la fusión o escisión.

La segunda excepción tiene un doble efecto, el primero es fiscalizador, ya que señala que no solo se incluyen bajo el *Arm's Length* las operaciones en las cuales se pacte una contra prestación, sino que incluye las efectuadas a título gratuito, considerando

que si en una operación igual o similar existió una contraprestación, se debe de declarar como mínimo el resultado que se obtuvo en esa otra operación, a menos que se compruebe que esta operación ya se ha efectuado con anterioridad con una entidad no relacionada, pues de ser de este modo, se entendería que esa operación se efectúa como resultado de un beneficio general con el que ya se ha favorecido a otras compañías no relacionadas. No obstante la LISR sólo permite el deducir las donaciones a donatarias autorizadas, para la cual la donación que no se de a este tipo de instituciones es acumulable incluso después de comprobar la generalidad de la operación, aún y cuando sea una parte relacionada.

3.2. ARTICULO 9 -ASSOCIATED ENTERPRICES-

"Se puede considerar que estamos ante la presencia de un esquema de precios de transferencia, cuando existan transacciones comerciales locales y/o internacionales, que involucren la enajenación de bienes tangibles o intangibles, o la prestación de servicios de cualquier índole, en las que el costo de adquisición difiera del precio ajustado conforme a las prácticas comunes de fijación de precios, seguidas por la rama comercial o de producción de que se trate o cuando el precio pagado no sea razonablemente suficiente como para recuperar los costos, o como para lograr un beneficio congruente con los mismos que a nivel global obtiene la empresa en un período representativo, en la venta de otros bienes o servicios de la misma naturaleza,

o bien, cuando los precios de mercado difieran en transacciones similares ”.⁶

Como pudimos observar en la definición del esquema de los *Precios de Transferencia* para la OCDE se refiere principalmente a las operaciones domésticas, sino que considera que para algunos países como México, su importancia radica principalmente en su utilización como apoyo en la fiscalización de operaciones en el ámbito internacional, y resulta conveniente establecer acuerdos que permitan la fiscalización de operaciones fuera del territorio nacional.

“Por su parte , los tratados fiscales para evitar la doble tributación que México ha celebrado, se basan en el modelo de la OCDE -Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - , el cual en términos generales en su artículo noveno señala, entre otras cosas, que en el caso de empresas relacionadas, cuando en sus relaciones financieras o comerciales estén unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los ingresos que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidas en los ingresos de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia ”.⁷

Siendo que México se ha inclinado por el formato antes mencionado, es conveniente

⁶ Boletín Técnico sobre Precios de Transferencia
(Transfer Pricing)
30 de marzo de 1994.
C.P. Oscar Soriano E., C.P. Carlos Gradwohl, C.P. Rubén Calles, C.P. Carlos Cárdenas

⁷Vease nota 6 anterior

conocer el artículo 9 -Associated enterprices - el cual se transcribe a continuación;

ARTICULO 9

- *Compañías Asociadas* -

1. Cuando:

- A) *Una compañía de un estado contratante participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de una compañía de otro estado contratante, o*
- B) *La misma persona participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de las compañías de los estados contratantes.*

Y sea impuesta cualquier clase de condición entre dos compañías en sus relaciones comerciales o financieras que pueda discrepar de la que se acordaría entre compañías independientes y de esas condiciones se deriven utilidades que debería acumular alguna de las compañías, pero, por motivo de esas condiciones no sean acumuladas, se pueden incluir en las utilidades de esa compañía y en sus impuestos por consiguiente.

2. *Cuando un estado contratante reconozca en las utilidades de una compañía de ese estado - y por consiguiente en sus impuestos -, las utilidades que le corresponden a una compañía del otro estado contratante a la cual no se le haya cargado impuestos, podrán*

*conservar las utilidades calculadas de ese modo acumuladas a la compañía del primer estado mencionado, siempre que las condiciones en que se hayan pactado por las compañías, sean iguales a las que se hubieran pactado entre compañías independientes, de tal manera que el otro estado contratante deberá ajustar el monto del impuesto cargado, derivado de esas utilidades. En la determinación del ajuste se deben considerar las condiciones previstas en este convenio y la posibilidad de coordinar a las autoridades fiscales de los estados contratantes.*⁵

Como pudimos observar, el artículo 9 -Associated Enterprises- se refiere a dos puntos primarios, el primero establece las dos características por medio de las cuales se puede fijar la relación entre partes que se encuentren en los estados -países- contratantes del acuerdo, lo cual sucede cuando una de las compañías que se encuentran efectuando la operación, participa directa o indirectamente en la administración, control o capital de la otra y cada una se encuentre en alguno de los estados firmantes, es decir, se encuentren en países diferentes, o bien una persona realice alguna de estas funciones en ambas compañías, entendiendo que de efectuarse la operación entre estas empresas hablaremos de operaciones entre partes relacionadas. El párrafo 1 de este artículo permite, en el caso de que la autoridad de algunos de los estados firmantes, no esté de acuerdo con el resultado declarado que derive de esta operación, que lo pueda

* Model Tax Convention on Income and on Capital
OECD Committee on Fiscal Affairs
Updated as of 1st September 1992
Page 14-18

Historia del Artículo

Párrafo 1: Iné incluido como el artículo 9 en el borrador de la convención de 1963, designado como párrafo 1 en el modelo de la convención de 1977

Párrafo 2: Adicionado en el modelo de la convención de 1977

recalcular; sin embargo, en los comentarios al artículo, se consideró que no es conveniente que el estado afectado calcule el monto del ajuste que debe considerarse, siendo evidente que el ajuste pudiera ser corregido con base en circunstancias similares dentro de ese estado, sin considerar las condiciones específicas del otro estado, por lo que la OCDE estima conveniente que el cálculo se realice en forma conjunta por los dos países. No obstante, el párrafo 1 solo es aplicable si se pueden producir o imponer condiciones específicas entre las dos compañías, señalando que el resultados de operaciones entre partes relacionadas no se modificara si son semejantes a los que otras empresas reportarían en una operación normal en un mercado abierto o con bases de *Arm's Length*.

Como en el caso de la regla 482, la OCDE no consideró que el artículo debería ser una legislación estática, y ha efectuado análisis constantes sobre el mismo por medio del *Committee on Fiscal Affairs -Comite de Asunto Fiscales-* se emitió el *Report on Thin Capitalisation -Reporte sobre asuntos de capital-*, donde se concluyó que debe existir una interacción entre los tratados fiscales y las reglas fiscales de cada país situación que escapó de las consideraciones que se habien hecho con anterioridad sobre el tema.

Por lo anterior el Comité consideró :

a) *El grado en que se afectarán las utilidades del comanditario al aplicar el ajuste derivado de una situación de Arm's Length, de reglamentaciones locales.*

b) *El artículo es adecuado no solo en la determinación*

de si la tasa de interés para contratación de un préstamo es una tasa de Arm's Length; además, establece mecanismos para determinar si una operación se puede ser considerado como préstamo o como tipo de pago, en particular con una contratación de capital;

c) La aplicación de reglas para designar una transacción bajo Thin Capitalization, puede ser no afectada por un aumento en la utilidad gravable sino, relacionada con entidades locales mas que proporcionen una utilidad de Arm's Length y estos principios pueden seguirse aplicarse en los tratados ya existentes.

Como resultado de los comentarios del comité y otras críticas al artículo fue reescrito en 1977 debido a que no mencionaba, entre otras cosas , que si el ajuste no era hecho automáticamente por el estado afectado, se debía simplemente a que las utilidades del otro estado habían sido aumentadas, por lo que solo al estado afectado le conviene ajustar las utilidades para reflejar correctamente la ganancia que debería existir en una transacción basada en el *Arm's Length*. Con la nueva redacción y la inclusión del párrafo 2 en el artículo 9, el estado afectado se compromete a modificar las utilidades de compañías afiliadas, solo si el ajuste hecho por el otro estado fué justificado por ambos, en principio, así como que se hayan considerado los montos.

No obstante, en ninguno de los párrafos del artículo se especifican los métodos bajo los

cuales debe calcularse y como deben de efectuarse los ajustes , posiblemente porque al reescribir el artículo, se consideró que los miembros de la OCDE han desarrollado diferentes metodologías a este respecto, por lo que, bajo estas circunstancias, el modelo propone que los estados contratantes efectúen acuerdos bilaterales para establecer reglas específicas que se pueden agregar en cada caso dentro del artículo o sus comentarios particulares.

En el caso de México, ya se han firmado varios acuerdos de este tipo y en el artículo 65 - *Bases para la estimación* - de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se establecen los métodos básicos por medio de los cuales se fija -en lo concerniente a México - el ajuste derivado de la aplicación del *Arm's Length*, aplicables a las bases señaladas en los artículos 64 y 64-A del mismo ordenamiento y artículo 9 de los *Acuerdos para Evitar la Doble Tributación* que ha signado México con diversos países.

4. ARTICULO 65 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Como ya he mencionado el artículo 65, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, hace referencia los métodos aplicables para establecer *Precios de Transferencia*, sin embargo, esto es un primer intento, ya que para fijar una comparación adecuada en términos de *Arm's Length*, debemos de apoyarnos en los hechos vividos por países más experimentados respecto a este tema, como por ejemplo los Estados Unidos, país que desde 1934 ha promovido la regulación de los *Precios de Transferencia*, generando una sección completa - la Regla 482 - que se ha adecuado en cuatro ocasiones - las últimas tres en años consecutivos 1992, 1993 y la regulación final en 1994 -, así como de las circulares de la OCDE, de la cual México es miembro desde 1994.

La explicación teórica de un método no es suficiente para completar su explicación por lo que apoyaré la descripción con algunos datos en los cuales el método fué utilizado en los tribunales fiscales de los E.U. y discutido en el circuito de apelaciones, los cuales tomaremos a falta de casos juzgados por el Tribunal Fiscal de la Federación.

Es conveniente señalar que aún cuando el artículo 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece los métodos para la comparación, también prevé la facultad de la autoridad para efectuar un estudio económico y, por lo tanto, permite el empleo de otros métodos no previstos específicamente para tales circunstancias, puesto que, como es sabido, las autoridades mexicanas enfocan sus estudios a algunos lineamientos incluidos en la legislación norteamericanas, en especial a la Regla 482, bajo un programa que incluye la capacitación de auditores en los Estados Unidos; por

tanto es conveniente señalar la necesidad de que se cumplan algunas condiciones importantes para poder establecer la comparación, las cuales se han establecido con base en la experiencia de las autoridades norteamericanas sobre el tema, como son:

- grado de comparación entre operaciones no controladas y las controladas

- los riesgos asumidos por las partes

- los términos contractuales

- las condiciones económicas

Que son algunos de los puntos bajo los cuales los contribuyentes deben establecer las operaciones susceptibles de comparar, ya que muchas de las revisiones en las que el IRS de los E.U. perdió sus casos en las cortes, se debió a que no se consideró algunos de estos puntos y se determinó que la comparación no fue adecuada, puesto que se estableció que al no poder reconstruir la condiciones de la operación original no eran aceptables los resultados de los métodos; y ni la aplicación de ajustes múltiples proporcionaban una similitud aceptable por lo que no se pudo establecer el principio de Arm's Length.

El artículo 65 -bases para la estimación- establece que : "en los casos a que se refieren los artículos 64 y 64-A de esta Ley, así como en el caso de establecimientos permanentes y bases fijas ubicadas en México de residentes en el extranjero que

envíen o reciban bienes de su oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para determinar presuntivamente el precio o el monto de la contraprestación podrá considerar lo siguiente:"

Como ya vimos el artículo 64-A -determinación de precios en operaciones entre personas con intereses comunes, -permite a las autoridades fiscales mexicanas modificar los precios o montos de las contraprestaciones en operaciones efectuadas entre partes relacionadas, cuando éstas difieran significativamente de las que se contratan entre partes no relacionadas, tipificando algunas de las transacciones más características, pero sin mencionar a los bienes que provienen del extranjero o que se dirigen a otro país; por ésto, el artículo 65 de la ley se ocupa de corregir esta omisión, asimismo, el artículo 9 de los *Acuerdos para Evitar la Doble Tributación*, regula esta situación proporciona al gobierno mexicano un control para las operaciones de comercio internacional, que se realizan entre partes relacionadas de los países con los que se tienen signados este tipo de convenios internacionales.

4.1. METODO DE AVALUO

La fracción I del artículo 65 se refiere al método básico de los *Precios de Transferencia*, es decir al método de comparación de precios de operaciones no controladas, que establece que: " los precios corrientes en el mercado interior o exterior y en defecto de éstos el de avalúo que practiquen u ordenen practicar las autoridades fiscales", bajo el cual permite que la autoridad fiscal determine el valor justo de las operaciones, por

medio de dos técnicas básicas", de las cuales me referiremos, en primera instancia, a la segunda ya que la primera requiere de un análisis más amplio.

Para las autoridades fiscales mexicanas, es permitido el acudir al método de avalúo "directo", es decir, la SHCP tiene facultades para evaluar, ella misma o por medio de un perito, las operaciones, para lo cual cuenta con el artículo 62, en el cual ya dispones un procedimiento para calcular el valor de los bienes, en el cual se señala "la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes podrá aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente el coeficiente de 20% o el que corresponda..."

Este procedimiento no es otra cosa que la imposición de un coeficiente, calculado por la misma autoridad por medio del cual al sujeto de la revisión no se le implica ningún tipo de comparación ni se establece el principio de Arm's Length, por lo tanto, no debemos tipificar este procedimiento como una técnica de *Precios de Transferencia*.

4.2. LOS METODOS DE COMPARACION DE PRECIOS NO CONTROLADOS Y DE DIVISION DE UTILIDADES Y EL CASO ELI LILLY

El segundo procedimiento sí es un método de *Precio de Transferencia*, ya que se refiere a la técnica más representativa, la comparación de precios no controlados, que ya mencionado y que consiste en comparar los precios de operaciones controladas con precios de operaciones no controladas, en condiciones similares, este método es conocido como CUP -Comparable Uncontrolled Prices- por la Regla 482.

El cual ya ha sido impuesto o se ha considerado en la solución de diversos casos juzgados por las cortes de los Estados Unidos, como es el caso de Eli Lilly y compañía, que es considerado como uno de los más significativos casos en los cuales se emplea el Método CUP. Este caso es un importante ejemplo de *Transferencia de Precios* debido a:

1. Aplicación del Método CUP
2. Revisión de los servicios legales bajo el IRS en los términos de la Regla 482, y
3. Empleo de una aproximación de división (separación) de utilidad para establecer un precio de Arm's Length.

En este caso la Corte del Séptimo Circuito de Apelación reversó parte de la decisión de la Corte de Impuestos, pero apoyo la aproximación por medio de la División de Utilidades por dos de los tres años bajo revisión, y del método CUP por el tercer año.

ANTECEDENTES

En los años 1950 y 1960, Eli Lilly y Cía ("Lilly"), una compañía manufacturera farmacéutica, desarrollo dos productos para eliminar el dolor de cabeza, los cuales comercializó con el nombre de DARVON y DARVON-N ("DARVON").

Durante 1965, Lilly matriz estableció una subsidiaria que operaba en Puerto Rico (Lilly

PR), a la cual trasladó la patente del DARVON junto con los demás intangibles de fabricación. En 1966 Lilly PR fabricó el productos DARVON y lo vendió a Lilly la cual lo distribuyó dentro de los Estados Unidos. Para 1971, 1972 y 1973, el Comisario de Ingresos Internos de E.U., redistribuyó los ingresos de Lilly PR y Lilly, apoyado por la autoridad del IRS en términos de la Regla 482, ya que consideró que la estructura de las operaciones no coincidía con las utilidades reportadas. Lo anterior derivó en una inconformidad de Lilly por la reestructuración de las utilidades en los ejercicios mencionados, asentándolo en un escrito dirigido a la Corte de Impuestos.

Durante 1971 y 1972, Lilly estableció los precios del DARVON, empleando el método de Precios de Reventa - PM-, sin embargo, la Corte de Impuestos consideró que no proveía un Ams's Length adecuado y aplicó el método de División de Utilidades, basada en la proporción de las aportaciones de activos y en las operaciones efectuadas por Lilly y Lilly PR, en relación con las ganancias generadas por la comercialización del DARVON.

El método de División de Utilidades, aun y cuando en México no está expresamente señalado en la LISR, puede ser aplicado por la autoridad, considerándolo como un análisis económico específico, por lo que señalaré algunas características específicas del mismo.

El método de División de Utilidades, se refiere a un análisis en el cual se considera que la utilidad razonable de cada parte relacionada se deriva de su participación en el desarrollo del producto, del proceso productivo o en la comercialización; esto conduce

a la autoridad a determinar como establecer esta proporción, que por lo general en los Estados Unidos se ha hecho a través de la proporción en la inversión para el desarrollo del bien o en los activos que intervienen en el proceso productivo -Véase diagramas-.

Para el ejercicio de impuestos de 1973, Lilly, el Comisario y la Corte de Impuestos acordaron que el método CUP era aplicable.

La transferencia de productos DARVON de Lilly PR a Lilly, no fué la única situación que se consideró en las cortes, ya que, tanto, la Corte de Impuestos como el Séptimo Circuito de apelación, analizaron el procedimiento aplicado por la compañía para la transferencia de intangibles de Lilly a Lilly PR.

RESOLUCION

Como resultado del análisis de los datos proporcionados por Lilly, el IRS y la Corte de Impuestos, el Séptimo Circuito sostuvo la aproximación por medio de la División de Utilidades ordenada por la Corte de Impuestos, para los ejercicios de 1971 y 1972. Asimismo afirmó la decisión de la misma Corte sobre la aplicación del método CUP para 1973.

COMENTARIOS

En 1972, la patente del principal componente de DARVON expiró, y en 1973 muchas compañías farmacéuticas ingresaron al mercado con su "DARVON-LIKE PRODUCTS"

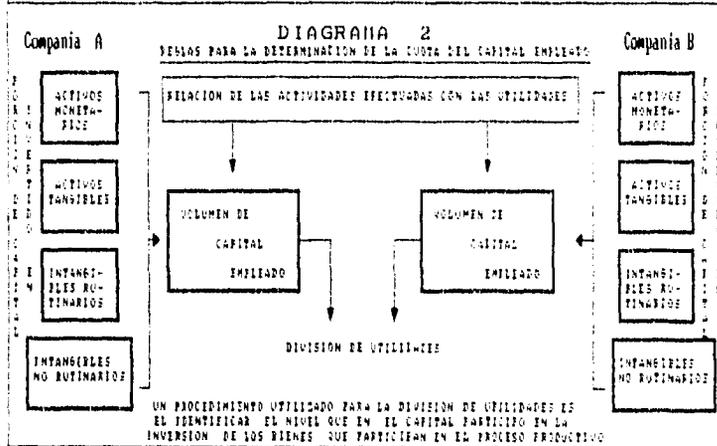
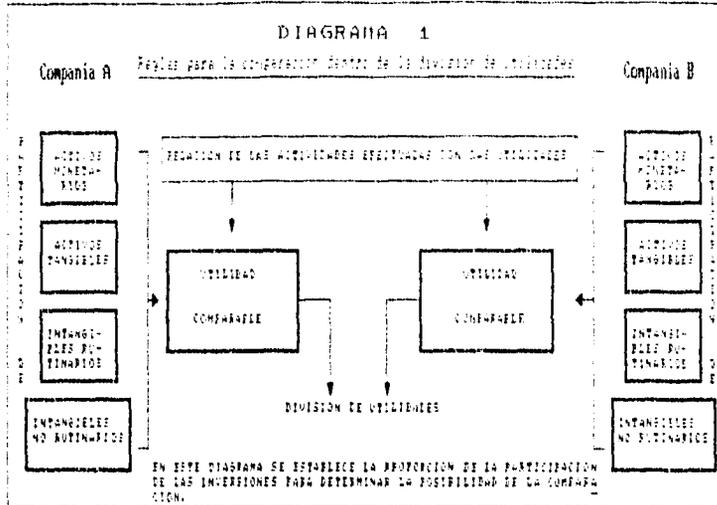
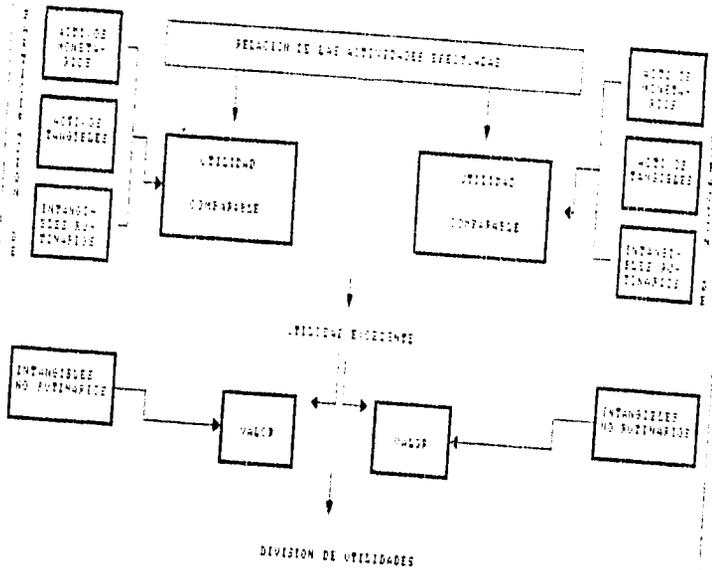


DIAGRAMA 3

Tabla para la determinación de la cuota excedente de utilidad



Bajo este procedimiento el valor de las intensidades es proporcionado directamente con un excedente de utilidad y por lo que la utilidad de las operaciones donde no intervienen intensidades no rutinarias es fácilmente comparable.

(productos similares al DARVON). De este modo, para el año 1973, a diferencia de los dos productos previos, parecía existir ventas no controladas comparables y era aplicable el CUP.

Bajo el método CUP, las ventas entre estas otras compañías farmacéuticas y sus adquirentes norteamericanos (consumidores) podrían haberse comparado con las ventas entre Lilly PR y Lilly -ventas controladas- para 1973, sin embargo, la revisión de una transacción no controlada, se basa en definir que tan comparable es la transacción no controlada con las ventas controladas, su efecto en los precios, y si el resultado de cualquier diferencia entre las ventas controladas o no controladas, pudiera ser considerado como claro y razonablemente averiguable para efectos de eliminarlo mediante uno o varios ajustes.

En la Corte de Impuestos, tanto Lilly como el comisario, acordaron que el método CUP era aplicable, sin embargo, no estuvieron de acuerdo en el aspecto de los ajustes necesarios para poder hacer realmente comparables las ventas controladas y las no controladas.

La venta no controlada revisada - por la Corte de Impuestos, y más tarde por el Séptimo Circuito de aplicaciones-, era la realizada por Milan Farmacéutica Inc. (Milan) con Smith, Kline & French Laboratories Inc. (SKF) -de un producto similar al DARVON-. El producto específico era una botella de 500 Cápsulas, la cual Milán vendió a SKF por 7.55 USD. Lilly PR, había vendido su producto "similar" a Lilly por 12.17 USD por botella.

Como pudimos observar en este caso, el precio controlado no fué equivalente al precio no controlado, por lo que la Corte de Impuestos, tomó cartas en el asunto para identificar y cuantificar las diferencias en las propiedades físicas, y las circunstancias que giraban alrededor de las dos transacciones y estableció que las diferencias que tenían un efecto claro y razonablemente averiguable sobre el precio, y que podían ser reflejadas a través de un adecuado número de ajustes, bajo el método CUP.

Sin embargo no existía explicación de lo que se consideraba un "razonable número de ajustes" , por lo que se pensó que se refería al número de ajustes particulares, determinados para hacer comparable las operaciones en términos de Arm's Length. Tomando en cuenta que la determinación de los ajustes siempre subjetivo y aún cuando en el caso de Eli Lilly se establecieron diversos ajustes específicos, se pudo observar que los ajustes realizados por la Corte de Impuestos y afirmados por el Séptimo Circuito fueron bastante flexibles gracias a que en la determinación de los efectos de las diferencias entre transacciones no controladas y controladas se empleó el criterio de razonablemente averiguables.

Por ejemplo Lilly identificó siete diferencias razonablemente averiguables entre las circunstancias que rodeaban sus transacciones con Lilly PR y las que rodeaban las ventas de Milan a SKF . En este caso en particular el comisario estuvo en desacuerdo con los cálculos de Lilly respecto al efecto que estas diferencias tuvieron en los precios de venta y la Corte de Impuestos concordó con el comisario por lo que ella efectuó su propio análisis.

A continuación se presentan las siete diferencias examinadas por la corte, con los ajustes ascendentes al precio Milan, atribuido a cada diferencia, así como el efecto calculado por unidad:

1. SKF surtió a Milán con las materias primas, tales como botellas, etiquetas y cápsulas vacías sin cargo; Lilly PR adquirió materia prima similar para sí, determinando un valor de .86 USD.

2. Milán dio a SKF términos crediticios menos favorables que Lilly PR dio a Lilly, lo cual se valuó en .20 USD.

3. SKF pagó a Milan por muestras comerciales, las cuales Lilly PR suministró a Lilly al costo lo cual afectó al precio en .50 USD.

4. SKF prestó a Milán equipo de empaque excesivo, sin cargo -el equipo era antiguo y no existió en registros evidencia alguna de su valor- por lo que no se determinó ningún efecto.

5. SKF suministró un control de calidad limitado, pero al duplicar el propio control de calidad de Milán, esto no aligeró o redujo los costos a Milán, por lo que tampoco se valorizó.

6. El producto de Milán era inferior en calidad al producto de Lilly PR, esto porque a diferencia del producto Milan, DARVON se formuló para prevenir el mal empleo de la

droga y eliminar olores desagradables lo cual se evaluó en .21 USD .

7. A diferencia de Milán, Lilly PR poseía una patente de valor sobre un componente principal de una de las fórmulas de DARVON lo que afectaba el precio en .48 USD .

Todas estas valorizaciones las estableció la Corte de Impuestos con base en los datos proporcionados por el Comisario y Eli Lilly.

En este caso los ajustes calculados por la Corte de Impuestos totalizaban \$2.25 USD, cuando se le adicionaba al precio Milán-SKF \$7.55 USD, el precio no controlado ajustado comparable equivalía a \$ 9.80 USD, lo cual se considera como un precio Arm's Length, calculado por medio del CUP obteniendo que el precio pagado por Lilly a Lilly PR excedió al precio CUP (\$12.17 contra \$9.80 USD), dándose la posibilidad de que Lilly fuera juzgada por no haber pagado un precio Arm's Length, en la Corte de Impuestos, la cual no vaciló en aplicar el método CUP, no obstante, que el comisario no consideraba adecuado su uso.

A pesar de lo anterior, la Corte de Impuestos, no explicó porque los cinco ajustes ascendentes que se hicieron al precio Milán fueron considerados "razonables" en número, o como el efecto de las diferencias entre transacciones controlados y no controladas pudieron ser consideradas "claras y razonablemente averiguables", dándose así el análisis extensivo requerido para llevar acabo los ajustes.

Por lo que si la Corte estableció que Eli Lilly contaba con valor algun precedente para

propósitos de aplicar el método CUP, éste debió resultar de su amplia interpretación de "razonablemente averiguable".

De este modo, es importante establecer como es que la Corte de Impuestos, llegó a los cinco ajustes del precio Milán, considerando que algunos de los ajustes, fueron "sencillos" -además de "honrados, justos y equitativos"- . Por ejemplo, la Corte de Impuestos decidió explicar el hecho de que SKF ha suministrado a Milán sin costo con algunas de las materias primas necesarias para fabricar sus productos por lo que la corte decidió que a fin de reflejar mas precisamente el costo de los materiales, al volumen de ventas realizadas por Lilly PR, el ajuste debía ser el propio costo de adquisición de la materia prima de Lilly PR y estableció que el costo de cápsulas vacías, etiquetas, empaques internos y tapas de botella era de .86 USD, para Lilly PR, considerándolo como el importe del ajuste al precio Milán.

Por otro lado, algunos de los ajustes fueron menos que "honrados", y consideraban numerosas situaciones. Por ejemplo, en la séptima diferencia examinada, la corte sintió que era necesario explicar el hecho de que Lilly PR era dueño de una patente -valiosa- de un componente de una de las formulas de DARVON, por lo que consideró los análisis de ventas proyectadas, tasas de derechos de autor, necesidades de producción, nivel de mercado, riesgos, asistencia técnica, investigación y desarrollo, y estimó que el ajuste al precio Milán por estos factores debía ser de .48 USD.

La Corte de Impuestos para compensar la aplicación de criterios subjetivos en el cálculo de los ajustes a fin de obtener operaciones comparables, fué más flexible con Eli Lilly.

para la explicación de diferencias entre ventas controladas y no controladas.

En este caso la corte ciertamente interpretó la "razonabilidad averiguable" requerida, de manera amplia lo que derivó en que Lilly en su apelación alegó el no tener objeción específica sobre los ajustes, por lo que el Séptimo Circuito afirmó la decisión de la Corte de Impuestos.

No obstante lo expuesto, sobre el criterio aplicable por la Corte de Impuestos en la determinación de los ajustes, existen casos como el de *Sundstrand*⁹, en donde la Corte de Impuestos, desechó el método CUP y preestimó que las diferencias entre una transacción controlada y no controlada no podrían ser explicadas por -o a través de- un razonable número de ajustes. Aunque la corte - en *Sundstrand* - no intentó comparar las diferencias que fueron examinadas en el caso de *Eli Lilly* -por las que una explicación fué hecha-, basada en el hecho de que la evidencia necesaria para soportar tal determinación era escasa.

4.2.1. EL METODO DE COMPARACION DE PRECIOS NO CONTROLADOS Y EL CASO DE BAUSCH AND LOMB. INC.

Otro caso que utiliza el método CUP es el de *Bausch & Lomb Inc v. Commissioner*, que se analizó en el Segundo Circuito de apelación el cual revisó la decisión de la Corte de Impuestos, y analizó si el comisario había excedido su autoridad bajo el IRS en términos

⁹ *Sundstrand Corp. v. Commissioner*, 96 T.C. 226 (1991).

de la regla 482, para redistribuir el ingreso del contribuyente y su subsidiaria.

ANTECEDENTES

En 1978 Bausch and Lomb -B&L- controlaba gran parte del mercado americano para lentes de contacto suaves. En 1980, por diversas razones de negocios B&L organizó una subsidiaria Irlandesa, para manufacturar lentes y comercializarlos a través del mundo, principalmente en Europa.

En 1981, B&L concedió a su subsidiaria de B&L Irlanda una licencia no exclusiva para fabricar lentes usando tecnología B&L. B&L Irlanda, también obtuvo una licencia para usar la marca de fábrica "B&L", y tuvo derecho a conocer los avances en el proceso de fabricación, resultantes de la investigación y desarrollo de B&L. A cambio, B&L recibió 5% de derechos de autor, sobre las ventas netas de B&L Irlanda.

B&L no se encontraba bajo una obligación contractual de adquirir lentes de B&L Irlanda. Sin embargo, B&L adquirió 61% de las ventas de B&L Irlanda de 1982. El remanente de las ventas de B&L Irlanda, fueron hechas a afiliadas extranjeras de B&L. Los precios de venta a los cuales B&L adquirió los lentes de B&L Irlanda, fueron de 7.50 USD por lente. No obstante que B&L podía producir los mismos lentes en sus instalaciones americanas (U.S.A) a un costo de 1.50 USD por lente. Por lo que la Corte de Impuestos rechazó el 5% de derechos de autor, en compensación por la licencia de intangibles, por considerarlo demasiado baja, pero sostuvo 7.50 USD como *Precios de Transferencia* por los lentes.

La Corte de Impuestos, concluyó que las ventas de lentes realizadas por otros fabricantes de lentes a través de ventas no controladas de distribuidores no relacionados, eran comparables a las ventas controladas de B&L Irlanda a B&L. Por lo que las ventas controladas y no controladas fueron comparadas, y el precio de B&L era realmente menor que el precio no controlado, asumiendo la corte que el precio de B&L no era un precio Arm's Length.

En apelación, el comisario disputó que las ventas no controladas fueran comparables a las ventas controladas en cuestión ya que en este caso, B&L fué más que un simple distribuidor de los lentes adquiridos de B&L Irlanda en virtud de que B&L abasteció a B&L Irlanda con intangibles de fabricación importantes, así como con los frutos de su investigación y desarrollo, y con el acceso a sus mercados internacionales. Por lo que el comisario alegó que las ventas controladas no eran idénticas a las no controladas, porque la relación existente entre B&L y B&L Irlanda era diferente de la existente entre los fabricantes no controlados y sus distribuidores.

CONCLUSION

El Segundo circuito rechazó el alegato del comisario, pese al reconocimiento de la realidad de la situación económica, la corte sostuvo que si la posición del comisario era aceptada, efectivamente nulificaría el método CUP, demandando un estandar de comparabilidad demasiado estricto. El estandar regulatorio de comparabilidad era, que las circunstancias de la venta controlada eran cercanamente idénticas a las

circunstancias de las ventas no controladas por lo que el Segundo Circuito determinó que este estandar no podía ser interpretado tan estrechamente que eliminara la aplicabilidad del método CUP. El Segundo circuito, consideró este punto, confiando en su decisión previa en la *United States Steel Corp. v. Commissioner*.

Aunque *United States Steel* no utilizó el método CUP, es frecuentemente mencionado por su discusión de la comparabilidad de transacciones controladas y no controladas. De hecho, *United States Steel* es el único caso mencionado por la corte de apelaciones en *B&L* ,en su análisis del método CUP por lo que hare una breve referencia a continuación.

La corporación *United States Steel -US Steel-*, productora de acero americana, organizó una subsidiaria Liberiana a la cual se le denominó "NAVIOS", con el fin de ingresar en el negocio de transportación. NAVIOS transportó mineral de hierro extraído en Venezuela tanto para su matriz, *US Steel*, -transacciones controladas-, a compañías no relacionadas de los Estados Unidos y compañías de acero del extranjero. El IRS argumentó que NAVIOS había sobre valuado el servicio prestado a *US Steel*, por lo que redistribuyó el ingreso de NAVIOS, entre ella y *US Steel*. Con lo que la Corte de impuestos estuvo de acuerdo con el comisario, pero el Segundo Circuito de apelaciones no lo estuvo, y reversó la decisión de la Corte de impuestos, ya que sostuvo que los servicios de transporte llevados a cabo por NAVIOS para *US Steel* eran comparables a los servicios realizados por NAVIOS para las compañías de acero no relacionadas , debido a que los precios cobrados para las transacciones controladas y no controladas eran los mismos, por lo que los precios cargados por NAVIOS fueron considerados

como precios Arm's Length.

La Corte de impuestos había determinado que los servicios de transporte ofrecidos por NAVIOS a US Steel no eran comparables a los servicios ofrecidos por NAVIOS a las compañías de acero no relacionadas, ya que consideraban términos contractuales más cortos y pequeñas cantidades de mineral de hierro.

Para este caso, la interrogante de la Corte de impuestos era: "¿Cuál podría ser un cargo razonable por una relación continua de transportar más de 10 millones de toneladas de mineral de acero por año?". La cual se rechazó por el Segundo Circuito de apelaciones bajo el siguiente argumento :

"Aunque ciertos factores convierten las operaciones emprendidas por NAVIOS para US Steel en únicas hasta cierto punto... el acercamiento tomado por la Corte de impuestos, podría llevarnos a un alto nivel de incertidumbre no deseable si se llegase a aceptar. En muy pocas industrias existen transacciones verdaderamente comparables, en el estricto sentido empleado por la Corte de impuestos.

Para decir que -uno de los productores no relacionados de hierro- estaba adquiriendo un servicio de NAVIOS con un juego de expectativas a cerca de la duración y riesgo, y US Steel otro, podría reconocerse una realidad económica, pero es también el mutilar un grado económico sofisticado en un estatuto generalmente no considerado, si comparable se considera como "idéntico", como la Corte impuestos leyera, podría esto permitir al contribuyente el no encontrar un punto seguro de una prudencia virtualmente

no restringida al comisario al redistribuir ".

El Segundo Circuito de apelaciones en los casos de B&L y de United States Steel no establece un punto general en el cual este considerando la comparabilidad. Puesto que opina que si el método CUP es aplicable, requiere algunos grados de flexibilidad, permitiendo que transacciones no controladas se consideren comparables.

Bajo este parámetro, las ventas entre fabricantes y distribuidores no relacionados de lentes podrían ser considerados comparables a ventas entre B&L y su subsidiaria Irlandesa, pese al hecho de que dos miembros de un grupo controlado tenga tratos importantes en intangibles , similarmente, los Servicios de transporte entre subsidiaria y su matriz pueden considerarse comparables a Servicios de transporte entre las mismas subsidiarias y compañías no relacionadas, pese a los términos a largo plazo especiales, grandes cantidades y límites -riesgos- , derivados de las relaciones de negocios , entre las dos partes controladas.

Las diferencias no excluirán a las ventas no controladas de ser consideradas comparables a ventas controladas si ambas diferencias no tienen efecto en precio, o si el efecto en precio de las diferencias es claro y razonablemente averiguable.

El efecto en el precio de cualquier diferencia entre ventas controladas y no controladas, debe ser claro y razonablemente averiguable para que la transacción sea juzgada comparable a la transacción controlada. Las condiciones económicas que rigen en un mercado que son claramente identificables pero que no tienen un efecto de razonable

averiguabilidad en el precio de ventas en ese mercado, proporciona ventas no comparables en ese mercado con respecto a ventas efectuadas en un segundo mercado.

El estandar de "razonable averiguabilidad", parece significar que el efecto en precio generado por diferencias entre transacciones controladas y no controladas debe ser cuantificable, por ejemplo en B&L y United States Steel, las diferencias discutidas por el comisario se basan en que en transacciones no controladas no eran comparables lo que la Corte de apelación consideró poco importante para la decisión de excluir comparabilidad. La razón por lo que no se llevó a cabo un cálculo del efecto de las diferencias se debió, aunque no se estableció explícitamente, a que la corte en ambos casos aparentemente asumieron que las diferencias resultantes del cálculo del comisario no tenían efecto en el precio, de otro modo, el Segundo Circuito de apelaciones podría haber determinado el efecto en las diferencias, para así ajustar los precios no controlados.

El Segundo Circuito no es la única corte que ha sugerido flexibilidad en la identificación de un buen CUP, mientras B&L y United States Steel exigieron flexibilidad en la determinación de si las diferencias tenían algún efecto en los precios, Eli Lilly exigió flexibilidad en la explicación de diferencias que si afectan los precios.

Sin embargo, a pesar de la flexibilidad en las aproximaciones, la comparación de precios no controlados es considerada como el precio Arm's Length más difícil de identificar aún y cuando el método CUP se mantiene como el método de precios más

estricto representativo de los *Precios de Transferencia*.

Como pudimos observar es muy convincente el análisis de las experiencias, en la utilización del CUP, ya que la estructura desarrollada en los E.U., para su aplicación permite que la autoridad fiscal mexicana evite caer en los errores de aplicación que ha tenido el IRS norteamericano y el contribuyente puede argumentar los análisis fundamentados en las apelaciones correspondientes, que le sean aplicables, asimismo, los resultados de las cortes americanas nos proporcionan antecedentes que facilitan el entendimiento de las características que deben guardar las transacciones comparables, y tanto los análisis como los comentarios de los casos nos ayudan al desarrollo de la metodología de los *Precios de Transferencia*, ya que la legislación nacional estipula la factibilidad de su utilización, pero no indica el procedimiento para su aplicación por lo que lo he tratado de señalar tanto en este capítulo como en anteriores.

4.3. EL METODO COST PLUS

Por su parte las fracciones II y III del artículo 65 antes mencionado, señala : " II el costo de los bienes o servicios incrementado con el porcentaje de utilidad bruta con que opera el contribuyente, determinado de conformidad con el Código Fiscal de la Federación o el costo de los bienes o servicios incrementado con el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal le correspondería al contribuyente de conformidad con el artículo 62 de esta ley y, en su caso, adicionado o disminuido con un porcentaje de utilidad razonable que se determine a través del análisis económico que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para el caso concreto. Para los efectos de lo previsto por esta fracción,

el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados.

III El precio en que un contribuyente enajene bienes adquiridos de otra persona, disminuído con el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería conforme al artículo 62 de esta ley y, en su caso, adicionado o disminuído con el porcentaje de utilidad que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de los análisis económicos que realice para el caso concreto".

El método al que se refieren estas fracciones es el denominado COST PLUS y/o COST MINUS, y consiste en la determinación, por parte de la autoridad de un coeficiente de utilidad razonable ya sea para adicionarlo al costo - cost plus - y obtener un precio de venta justo, o bien para disminuirlo del precio de venta y obtener el costo -cost minus-.

Al igual que el CUP este método ha sido utilizado en la solución de diversos casos en las cortes norteamericanas por lo que creo oportuno reseñar algunos, así como los análisis que se dieron en ellos, como en el caso de *Eli Lilly y Co. vs Commissioner*, la Corte de impuestos consideró la aplicación del método Cost Plus.

4.3.1. CASO ELI LILLY

ANTECEDENTES

Eli Lilly (Lilly) produjo y vendió productos farmacéuticos. En los 50's, desarrollo y

patentó DARVON, un producto farmacéutico y en 1966 , trasladó la patente y el conocimiento a una subsidiaria ubicada en Puerto Rico. Durante el período de 1971 a 1973, la subsidiaria manufacturó DARVON para la venta a Lilly, lo que entonces comercializó el producto en los Estados Unidos.

Consigniente a un acuerdo con el IRS, Lilly adoptó una fórmula de transferencia de precios para intercompañías que dividía las utilidades combinadas de la venta de DARVON entre Lilly matriz y su subsidiaria de Puerto Rico, para uno de los años del período.

Sin embargo, aun y cuando Lilly no tenía un acuerdo obligatorio con el IRS para años posteriores, Lilly no uso la fórmula de división de utilidades para otro año adicional en disputa, con lo cual el IRS no estuvo de acuerdo, aun cuando la compañía solicitó la aplicación del método Cost Plus por dos ejercicios - 1971 y 1972 -.

Lilly apoyó su propuesta argumentando que al solicitar una fórmula se permitiría a la subsidiaria recuperar costos de fabricación y obtener ahorros de ubicación más una utilidad de fabricación, sin embargo, la Corte de impuestos rechazó el uso del método Cost Plus aun y cuando la evidencia expuesta por los expertos IRS no proveía a la subsidiaria Lilly de Puerto Rico de un medio que le permitiera recuperar la inversión correspondiente a la patente y al conocimiento de fabricación.

El fracaso, de producir evidencia en el intento de evaluar intangibles de fabricación relevantes, convenció a la Corte de que el método podría ser extremadamente difícil de

aplicar para este caso en particular, por lo que consideró que el método no era un método apropiado bajo los hechos de este caso.

El IRS a menudo ha discutido la aplicación del método Cost Plus cuando se ha buscado limitar la restitución de algún elemento de la inversión de la parte relacionada subsidiaria que efectúa la fabricación "mar afuera", fuera del territorio de los E.U., pactada como una devolución dentro del contrato de fabricación.

La aplicación de los términos antes mencionados, implica la elaboración de un contrato de fabricante en el que se involucra generalmente un acuerdo con el desarrollador del producto que está siendo manufacturado, bajo el cual este desarrollador lleva a cabo funciones de investigación y desarrollo sometiendo la fabricación a especificaciones de elaboración detalladas dentro del contrato del fabricante.

El contrato en el que fabricante produce bajo especificaciones, procesos especiales o tecnología necesaria para elaborar el producto. Esta tecnología es trasladada al fabricante. Bajo este acuerdo, el desarrollador-comprador, puede acordar adquirir substancialmente todos los productos de la fabricación o proveer al fabricante con una cadena de distribución para absorber su producción.

El contrato de fabricante generalmente origina un menor riesgo, que el que rigen a otros fabricantes.

Por esta razón, el método Cost Plus es generalmente más apropiado para fabricantes

comprometidos, que para fabricantes comunes. Un contrato de fabricante genera muy pocos riesgos de mercado en la venta de su producción total. El desarrollador proporciona al fabricante accesos a los mercados, incluyendo al mercado de los desarrolladores ya establecido.

El fabricante no tiene que desarrollar activos intangibles significativos, tal como lo son los conocimientos, procesos técnicos o intangibles comerciales. El fabricante debe por lo general obtener una menor restitución de sus costos, porque, el mismo corre muy poco riesgo en relación con otros fabricantes.

Por ello el fabricante, se convierte en un "viaje redondo". Una matriz desarrolla un producto y crea una entidad fabricante "mar afuera", en un país para tomar ventaja de los bajos costos de fabricación o subsidios de impuestos por lo que la manufacturera "mar afuera" produce bienes bajo la licencia -autorización- de la matriz y vende los bienes a la misma.

El acuerdo de fabricación es claro cuando la matriz se ha comprometido en adquirir la producción del fabricante o ha escrito acuerdos absorbiendo los riesgos por lo que en la elección de contratos de fabricación que se consideran comparables, deben ser usadas técnicas que permitan de terminar el incremento en precio apropiado al establecer los precios de bienes.

Seleccionar compañías comparables puede ser difícil, así como requerir información extranjera bajo el fundamento de ser contratos de fabricación similares dentro del

mismo país, lo cual nos puede llevar a que el uso del método Cost Plus sea excluido si dicha información no puede localizarse o si los ajustes a la información no se pueden efectuar.

Mayor dificultad se genera cuando el fabricante "mar afuera" actúa como un fabricante, independientemente, ya que en la mayoría de estos casos la matriz adquiere substancialmente toda la producción, pero no hay acuerdos entre las partes.

4.3.2. CASO BAUSCH AND LOMB INC.

En *Bausch & Lomb vs. Commissioner*, el IRS objetó, sin éxito, el que las relaciones de negocios entre las partes creaban un acuerdo de contrato de fabricación, sin embargo en ambos casos, las matrices no habían escrito acuerdos con los fabricantes "mar afuera", pero las matrices adquirieron substancialmente toda la producción de los fabricantes, por lo que las cortes en ambos casos consideraron un punto muy significativo en el hecho de que las partes no acordaron el que la matriz adquiriera toda la producción, y que no era previsible que dicha práctica de negocios resultara en el hecho de que la matriz trasladara su tecnología a la entidad fabricante, aun y cuando la subsidiaria fabricante era libre de vender a partes relacionadas.

Lo anterior beneficia al contribuyente, pues de haberse permitido el IRS habría evadido el requisito de la emisión de los adecuados escritos sobre los derechos cargados por el uso de la tecnología desarrollada en EU, y el IRS hubiera tomado, cualquier cantidad pagada por la subsidiaria fabricante como derechos para tratarlos como una reducción

al precio cargado a la matriz.

Para evitar esta situación, bajo la Regla 482 vigente a partir de 1993, el IRS está facultado para ignorar términos contraactuales, cuando las partes actúan inconsistentemente en relación con sus acuerdos contraactuales. Asimismo, el IRS puede crear acuerdos contraactuales entre partes, cuando un contribuyente controlado, que produce regularmente propiedad tangible, vende substancialmente toda su producción a otro miembro de su grupo controlado. Por lo que la autoridad podrá determinar vía administración de las partes controladas, que el productor incluye el riesgo en que el comprador caería para adquirir su producción, aun cuando no exista contrato escrito que expresamente requiere al comprador el que adquiriera toda o casi toda la producción.

Esta adecuación, parece derivarse a la apelación de B & L y es un intento del IRS de agregar a los derechos pagados a la misma.

Los efectos de estos preceptos solo se conocerán hasta que el IRS litigue casos bajo regulaciones vigentes, a partir de 1993.

Una aplicación del Cost Plus para servicios, no es técnicamente el mismo que el método Cost Plus aplicable a la venta de bienes tangibles, pero la metodología fundamental es idéntica: ¿Cuales son los costos adecuados -propios- y qué es el -o la añadidura- PLUS adecuado?

4.3.3. CASO WESTRECO

Por ejemplo en *Westreco, Inc. vs. Commissioner* donde, el IRS afirmó que los honorarios cargados por el contribuyente a su matriz corporativa relacionada, no estaban en *Arm's Length*. Argumentando que la parte PLUS de la fórmula Costo PLUS, usada por el contribuyente era inadecuadamente baja.

ANTECEDENTES

Westreco, una corporación de U.S., realizó servicios de investigación y desarrollo básicos para NESTEC, su matriz suiza. El contrato de Westreco con su matriz, indicó que Westreco pagaría un importe igual a costos incurridos reembolsables más un incremento en precio designado.

Los costos reembolsables incluían sueldos y salarios, honorarios pagados a consultores -asesores- y consejeros, rentas, materia prima empleada en la investigación, provisiones, gastos postales y de cable, gastos de equipo de oficina y mantenimiento y papelería.

El incremento en precio se basó en una escala móvil de 7.5% en los primeros 350 000 USD de costos, 5% en los siguientes 1 150 000 USD y 3.5% de ahí en adelante.

El IRS argumentó que el adecuado PLUS en este caso debería ser significativamente mayor, basado en un análisis de 15 compañías que el IRS sostenía eran comparables

a Westreco.

CONCLUSION

La Corte refutó completamente el análisis elaborado por el experto testigo de IRS, ya que notó que los análisis funcionales y de riesgo en que se basó el IRS eran imperfectos, puesto que ningún ajuste podía explicar la reducción significativa del riesgo encarada por Westreco, situación que no se presentaba en las 15 compañías escogidas por la autoridad. Esta decisión remarca la importancia de la comparabilidad en funciones y riesgos con el fin de aplicar adecuadamente el método de Cost Plus.

El método Cost Plus es considerado como uno de los tres métodos primarios de *Transferencia de Precios* adoptados por la Tesorería y el IRS desde las regulaciones de 1968 en los Estados Unidos. Asimismo este método está aceptado ampliamente en jurisdicciones extranjeras y es consistente con los métodos discutidos por la OECD en su reporte de *Precio de Transferencia* de 1979. Sin embargo, la experiencia de muchos practicantes en U.S. indican que el método Cost Plus ha sido aplicado con muy poca frecuencia para propósitos de impuestos durante la década pasada.

Las dificultades de aplicar el método Cost Plus incluye problemas en la obtención de información comparable, cuantificación de los ajustes empleados para riesgo y capital, y emisiones relativas al adecuado prorrateo de costos de productos específicos.

Si bien, el método Cost Plus continúa siendo un método primario en las regulaciones de

1994, y en los acuerdos de la OCDE ,su aplicación puede limitarse más por diversas estipulaciones previamente discutidas y analizadas en los Estados Unidos.

Sin embargo, el método Cost Plus es aplicado en ciertas circunstancias limitadas, por ejemplo, en contratos de fabricación y los principios generales que fundamentan el método de Cost Plus son también empleados en la determinación de un precio Arm's Length en la realización de varios servicios entre otros.

Considerar la consistencia y adecuada documentación de transacciones comparables, con los ajustes necesarios- si existen- será indispensable a fin de minimizar los conflictos, sobre el uso del método Cost Plus.

El método Cost Plus continuará siendo importante en las circunstancias en las que el riesgo del productor- o proveedor del servicio es bajo y cuando la fabricación compleja -manufactura- de intangibles no es desarrollada por el productor.

Por lo anterior la autoridad fiscal mexicana y los contribuyentes deberán considerar estos puntos, para que la aplicación del método sea aceptada, ya que la experiencia de las cortes norteamericanas ha sido muy desfavorable y su consideración podría dificultar la aplicación de este método.

4.4. EL METODO DE PRECIOS DE REVENTA

Otro método que podría utilizar la autoridad como un estudio económico específico es

el método de Precios de Reventa -RPM-, en base a que es un método primario bajo las regulaciones del IRS en la Regla 482. Este método establece un *Precio de Transferencia* bajo Arm's Length, para ventas de compañías afiliadas que revenden o distribuyen el producto a clientes no relacionados sin proceso adicional significativo o valor agregado.

El rango de estas transacciones abarca de la básica comisión de representantes a operaciones de compra-venta de mercado.

El RPM intenta establecer un precio de Arm's Length midiendo el valor de la función de distribución a través de una comparación de márgenes brutos de utilidad obtenidos por distribuidores de productos similares situados similarmente.

Bajo este método, un análisis funcional de la distribución de la afiliada, es esencial para la determinación de márgenes comparables de utilidad bruta, no obstante las referencias regulatorias de los márgenes brutos de utilidad obtenidos por la subsidiaria de distribución, nos lleva a considerar que el servicio de ingresos internos se vea como las utilidades operativas de la afiliada y se considera como el verdadero indicador de la efectividad y naturaleza de Arm's Length del RPM.

Cuando las ventas de distribución de la afiliada han funcionado similar a una comisión de agente, el IRS intenta emplear las reglas de servicios de IRS y Regla 482, para asegurar -con base a un costo adicional- que el distribuidor se obtiene un margen de operación positivo.

Las regulaciones de RPM fueron emitidas por primera vez en 1968 en la Regla 482. Asimismo, una guía adicional referente al RPM se encuentra en el reporte OCDE de 1979 de Precios de Transferencia y en varios casos de la corte y el resultado de diversos análisis se incluyeron en las regulaciones emitidas en enero de 1991, las cuales se suplieron por las regulaciones temporales de enero de 1992.

Como he señalado las regulaciones para la transferencia de propiedad gravable bajo IRS en la Regla 482, fueron emitidas desde 1968, en las cuales se permiten tres métodos para determinar un precio Arm's Length bajo las cuales se conocen como el Método de Precio Comparable no Controlado -CUP-, el Precio de Reventa -RPM- y el Método de Costo adicional -CP-.

En las regulaciones de 1968 tomaron en cuenta una regla-ordenamiento en la determinación de cual método aplicaba. Si habían ventas comparables no controladas, el método CUP requería ser utilizado por que era considerado el método más exacto en la estimación más exacta de un Precio Arm's Length. Después de todo, CUP se basa en el precio realmente pagado por partes no relacionadas para los mismos o similares productos. Si no habían ventas no controladas comparables, el RPM debía utilizarse si los estandares para su aplicación se conocían o encontraban.

Por lo expuesto, el RPM se consideraba que resultaba como la estimación más exacta después del CUP. El Precio Arm's Length determinado bajo el RPM está basado más directamente sobre transacciones Arm's Length actuales que lo que está en el método CP. Una típica situación en la cual el RPM puede requerirse es cuando un fabricante

vende productos a un distribuidor relacionado, sin proceso adicional revende los productos en transacciones no controladas.

Bajo las reglas de 1968 el RPM debe usarse para calcular un precio Arm's Length de una venta controlada, si existen todas las condiciones siguientes :

1. No hay ventas comparables no controladas.
2. Un precio aplicable de reventa está disponible para aquellas reventas realizadas sin un tiempo razonable antes o después del tiempo de la venta controlada.
3. El comprador/revendedor no agregó una cantidad no substancial al valor de la propiedad por la alteración física del producto antes de la reventa. Para este propósito etiquetado, empaquetado, o ensambles menores de la propiedad no constituyen alteración física; y
4. El comprador/revendedor no ha agregado más de una cantidad no substancial al valor de la propiedad por el uso de propiedad intangible.

Sin embargo, aún si uno o ambos requerimientos 3 y 4 de arriba no se encuentran, el RPM puede usarse si era más factible y generalmente resultaba en una determinación más exacta de un precio Arm's Length que el usar el CP. De este modo aún y cuando uno de los requerimientos descritos arriba no se satisfacían, el RPM podría ser más apropiado que el CP por que los cálculos y evaluaciones requeridas bajo el RPM podrían

ser pocas y más sencillas de hacer que bajo el CP. En general, el RPM es más adecuado cuando las funciones llevadas a cabo por la afiliada fabricante son más extensas y difíciles de evaluar que las funciones realizadas por la afiliada distribuidora. Esto deriva en que si todos los estándares para la aplicación obligatoria para el RPM fuesen satisfechos, ese método o el CP pueden usarse dependiendo de cual método era más factible y generalmente el RPM resulta ser el precio Arm's Length estimado más exacto.

CP es apropiado si un fabricante vende sus productos a una entidad relacionada que realice fabricación substancial, ya sea por ensamble u otros procesos del producto, que agregue valor significativo derivado de la utilización de propiedad intangible antes de la reventa en transacciones no controladas.

Para el cálculo del RPM bajo las regulaciones de 1968 establece que una venta controlada es igual a la reventa aplicable reducida por un apropiado aumento de precio ajustado, como se indica en dichas regulaciones. Un ajuste apropiado debe hacerse para reflejar cualquier diferencia material entre reventas y adquisiciones no controladas, esto es, diferencias en funciones o circunstancias que tiene claridad y un efecto razonablemente averiguable en el precio. Por ejemplo, asúmase que X y Y son miembros del mismo grupo de entidades controladas.

Y adquiere licuadoras de X y tostadores eléctricos de entidades no controladas. Y realiza funciones similares de reventa en ambos, excepto en que no garantiza los tostadores pero prevé una garantía de 90 días para las licuadoras. La utilidad bruta en la reventa

de los tostadores es un porcentaje apropiado en el incremento de precio. Sin embargo, el precio de venta calculado de la parte relacionado con referencia a tal tasa debe ser ajustado para reflejar la diferencia en terminos de la garantía.

Un apropiado incremento en precio es calculado multiplicando el precio de reventa aplicable por el porcentaje de incremento de precio apropiado. De este modo cuando, un miembro de un grupo de entidades controladas vende propiedad a otro miembro quien revende la propiedad en ventas no controladas. Por ejemplo, si el precio aplicable de reventa de la propiedad relacionada en la venta no controlada es \$100 USD y el porcentaje de incremento de precio apropiado por reventas del comprador es 20%, el precio Arm's Length de la venta controlada es \$80 USD ($\$100 * (100\% - 20\%)$).

Los precios de reventa son los precios a los cuales es anticipado que la propiedad adquirida en la venta controlada sera revendida por el comprador en una venta no controlada.

El porcentaje apropiado de incremento en precio es igual al porcenta de utilidad bruta -expresado como porcentaje de venta-, adquirida y revendida en transacciones no controladas. La reventa debe ser similar a la reventa aplicable de la propiedad en cuestión en la venta controlada.

Si bien, la similitud física de la propiedad relativa se requiere en la comparación bajo otros métodos en el RPM no lo es. Puesto que la falta de similitud física, no es necesariamente un indicador de porcentajes de incremento en precio diferentes.

Las siguientes, son las características más importantes que deben ser consideradas en la determinación de la similitud de venta:

1. Los tipos de propiedad implicados en las ventas, por ejemplo, herramientas, maquinas, pequeños instrumentos del hogar, etc.
2. Las funciones llevadas a cabo por el revendedor respecto a la propiedad, tales como, empaque, etiquetado, entrega, mantenimiento del inventario, ensamble menor, publicidad, venta a mayoreo, a menudeo, cobranzas, mantenimiento de cuentas por cobrar y servicios.
3. El efecto en el precio de cualquier propiedad intangible utilizada por el revendedor en relación con la propiedad revendida; patentes, marcas de fabrica, razones sociales, etc.
4. El mercado geográfico en el cual las funciones se llevan a cabo por el revendedor.

Siempre que sea posible, los porcentajes de incremento en precio deben derivarse de adquisiciones y reventas no controladas de la propia distribución de la afiliada implicada en la venta controlada , ya que se considera que más características similares se pueden encontrar dentro de diferentes reventas de propiedad, realizadas por el mismo revendedor que dentro de ventas realizadas por otros revendedores.

La evidencia de un adecaudo porcentaje de incremento en precio, puede derivarse de reventas de otros revendedores que vendan en el mismo o similar mercado, en el cual

**ESTE TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

la afiliada de distribución controlada está vendiendo, esta evidencia es utilizada si no hay ventas significativamente similares, y los revendedores realizan funciones comparables.

Los mismo elementos que intervinieron en el cálculo de los precios de venta y el costo de los bienes vendidos de la propiedad involucrada en las transacciones no relacionadas, deben considerarse en la mencionada determinación para ventas de partes relacionadas, de este modo, si los fletes y gastos de empaque, son elementos del costo de los bienes en adquisiciones no controladas comparables, entonces dichos elementos deben también tomarse en cuenta en el cálculo del costo de los bienes vendidos en la transacción no controladas. Similarmente, si el porcentaje de incremento en precio comparable se basa sobre ventas netas -no incluyendo devoluciones y descuentos- de revendedores no controlados, dicho porcentaje debe aplicarse a las ventas netas de la parte relacionada con el distribuidor.

Los métodos CUP, RPM y CP, se aplican a ventas individuales de propiedad. No obstante, un contribuyente puede hacer ventas controladas de muchos productos diferentes, o muchas ventas separadas del mismo producto, por lo que puede ser no práctico el analizar cada venta a fin de determinar un precio Arm's Length. Los precios Arm's Length pueden ser verificados aplicando los métodos adecuados de precio para líneas de productos u otras agrupaciones cuando es impráctico averiguar un precio Arm's Length para cada producto o venta.

El porcentaje de incremento de precio prevalente en la industria particular puede ser apropiado en la ausencia de datos en porcentajes de incremento de precio de ventas

particulares o grupos de ventas. El director de distrito puede determinar el precio Arm's Length de todas las ventas de una entidad relacionada, a través de emplear técnicas estadísticas de muestreo razonable.

A su vez bajo el reporte OCDE de 1979, menciona que el RPM inicia con el precio al cual un producto, que ha sido adquirido de un vendedor relacionado, es vendido a un comprador independiente. Bajo las regulaciones de la Regla 482, este precio es entonces reducido por un adecuado incremento de precio representando el importe al cual el revendedor buscaría cubrir sus costos y realizar una ganancia. El residuo después de quitar el incremento en precio puede ser estimado como un precio Arm's Length de venta original. Este método es sugerido por el reporte OCDE, y considera que posiblemente es más útil cuando se aplica para operaciones de mercado. El reporte OCDE reconoce que valorar el incremento en precio adecuado presenta dificultades.

Con ello, el RPM será menos útil cuando los bienes son procesados adicionalmente o incorporados a un producto más complicado antes de la venta, de tal modo que su identidad se pierda o transforme, esta situación ocurre cuando los componentes se juntan en bienes terminados o semiterminados.

La contribución de los bienes al valor del producto final no puede ser fácilmente distinguida. El RPM obliga al uso de incremento en precios comparables pero el Método de Precio no Controlado Comparable requiere el uso de precios comparables.

El reporte OCDE reconoce que estos incrementos de precio no se encuentran fácilmente

estableciendo que en la determinación de los costos del comprador y revendedor no deben causar muchos problemas, pero eso dependiendo del tamaño de cualquier utilidad que podrían ser incluidos en el incremento en precio que bien podría proporcionar las causas para el argumento. Las siguientes consideraciones del reporte OCDE pueden auxiliar al respecto:

Un precio de reventa podría ser más útil como punto de partida si se lleva a cabo dentro de un corto plazo antes o después del tiempo de la venta controlada. Mientras más tiempo interviene entre las dos, es más posible que otros factos -cambios en el mercado, en tasa de cambio, costos, etc-, deberán tomarse en cuenta en cualquier comparación. Autoridades fiscales deben considerar que, en donde el valor del producto es afectado -en la etapa de reventa por el uso de marcas de fabrica u otra propiedad-, ese valor puede ser tan cambiado que hace la aplicación del método de precios no difícil, sino imposible.

De la utilidad resultante del incremento en precio puede esperarse que esté relacionada predominantemente al valor de las funciones realizadas y los riesgo tomados por la persona revendedora del producto.

Esto puede claramente ampliar el rango del caso donde el revendedor efectivamente lleva a cabo servicios mínimos como un agente emprendedor al caso en donde él asume el riesgo total del "ser propietario", junto con la total responsabilidad y los riesgos inherentes en la publicidad, mercadeo o distribución y garantía de los bienes, financiar acciones y otros servicios relativos.

Si el revendedor no hace más que vender los bienes de nuevo, en las circunstancias donde es claro que él tiene que hacer poco o ningún esfuerzo sería razonable discutir que su utilidad puede ser pequeña. Esto particularmente es en el caso de, por ejemplo, cuando no se responsabiliza la entrega de los bienes y él está operando en un país con bajo impuesto o sin impuesto, en el cual sus clientes, en su mayor parte no residían.

Aun cuando, en esa situación, podría argumentarse que su intervención ameritaba más que una utilidad mínima, puede mostrarse que tenía algo de experiencia especial en la comercialización de dichos bienes o tolerarlos, riesgos específicos. Tal reclamación, en estas circunstancias podrían, sin embargo, necesitar estar bien soportadas ya que de lo contrario no serían aceptadas. Sería más fácilmente aceptables si el revendedor estuviera practicando un negocio general de comisión -esto es poco común, el de ser una situación genuina, en el contexto de compañías asociadas-, en cuyo caso la utilidad de incremento de precio puede relacionarse a un honorario de corretaje. Por otro lado cuando el revendedor está claramente ocupándose de una actividad comercial sustancial, dichas operaciones como el rompimiento de un bulto, empaque, publicidad, comercialización, almacenaje, transporte, distribución y servicio de los bienes y tolerancia de los riesgos económicos, entonces un incremento de precio razonablemente substancial puede esperarse.

En los casos donde la cadena de distribución de bienes incorpora a una compañía en un país donde no existen impuestos o son muy bajos, sería relevante para las autoridades fiscales el no observar solo el precio de reventa de los bienes, que han sido adquiridos de esta compañía, sino también al precio pagado por esta compañía a su

propio proveedor, podrían darse dificultades prácticas en el modo de obtener esta información y la verdadera función de la compañía intermediaria puede ser difícil de aseverar por la misma razón. Pero si no puede ser demostrado que la compañía toleró un riesgo real o llevo a cabo una función en la cual se incrementó el valor de los bienes, entonces cualquier elemento en el precio que fue reclamado será atribuible a sus actividades, podía ser razonablemente imputado en cualquier punto.

Es de esperarse que la utilidad incrementada en el precio varíe cuando el revendedor tiene el derecho exclusivo de revender los bienes o no.

Este tipo de acuerdos se pueden encontrar en transacciones entre partes no relacionadas y puede influenciar el precio de tal modo que el uso del concepto Arm's Length no requiere, por lo tanto, que se ignore un derecho exclusivo de este tipo, puesto que el valor a ser atribuido a tan exclusivo derecho, dependerá, en algún grado de su alcance geográfico de la existencia y competitividad de posibles bienes sustitutos.

Los acuerdos pueden ser valorados por el vendedor y revendedor en la situación de Arm's Length, esto es justificado ya que puede estimular al revendedor a efectuar mayores esfuerzos de vender en el monopolio del vendedor o puede resultar en que el revendedor haga un menor esfuerzo de vender los bienes, en consecuencia, el efecto de este factor en el margen de utilidad del revendedor puede ser algunas veces importante, y podría requerir ser examinado con cuidado.

La utilidad del incremento en el precio de un distribuidor puede estimarse en referencia a la utilidad de incremento en precio (utilidad markup), que él obtiene en artículos adquiridos y vendidos en transacciones no controladas.

La utilidad de incremento en precio obtenida totalmente por las partes no controladas puede servir como guía; sin embargo en estos casos debe aplicarse solo con precaución considerable.

4.4.1. EL CASO SUDSTRAND Co.

Sundstrand, DuPont y Paccar son los casos de transferencia más significativos, que han empleado el RPM.

ANTECEDENTES

El RPM fué aplicado a Sundstrand Co.¹⁰ -Sundstrand- y sus subsidiarias fabricaron y vendieron numerosos productos, incluyendo el firme SPEED DRIVE (CSD), un dispositivo de aviación extremadamente complejo, empleado para dirigir al generador de motor de un aeroplano a una velocidad constante sin importar la velocidad del motor.

En 1974, Sundstrand decidió expandir las operaciones a SunPac, subsidiaria extranjera

¹⁰96 T.C. 226 (feb. 19, 1991). Para una detallada discusión del caso véase Levey and O'Harer, "Transfer Pricing Guidance Offered by Sundstrand", INTL TAX. 69 (july-august 1991).

- y de la cual era propietaria en su totalidad - localizada en la República de Singapur, para incluir la producción de los CSD's.

Conforme a un acuerdo de licencia, registrada en julio de 1975, Sundstrand dió a SunPac algunos derechos como :

1. El derecho exclusivo de usar sus derechos de propiedad industrial para fabricar ciertas refacciones CSD en Singapur.
2. El derecho no exclusivo de vender las partes -refacciones- en cualquier parte del mundo,
3. El subcontrato no exclusivo en Singapur a terceras partes, de la fabricación parcial de refacciones y,
4. La autorización para SunPac de usar las marcas registradas de Sundstrand, las cuales eran usadas normalmente por la matriz en la venta de productos similares. Sundstrand también acordó el surtir de copias de la propiedad industrial existente para el inicio de la fabricación de refacciones SunPac.

SunPac estuvo de acuerdo en pagar a Sundstrand derechos del 2% del precio neto de venta de cada refacción fabricada y vendida por SunPac, por dichos derechos y por la existencia recibida de SunPac. Sundstrand adquirió toda la producción de SunPac de

1978, a los precios del catálogo de Sundstrand menos un 15% de descuento de acuerdo a un convenio de distribuidor, Sundstrand y SunPac se afiliaron dentro del acuerdo en 1976.

CONCLUSION

La Corte de Impuestos solicitó la aplicación del RPM para dirigir o señalar el precio de catálogo Sundstrand, menos un 15% de descuento. Sosteniendo que el 15% de descuento no era un Arm's Length, la Corte reconstituyó un 20% de descuento bajo el RPM atribuyendo ciertas ventas y/o acuerdos de distribución entre Sundstrand y partes no relacionadas, y en ciertas representaciones hechas por Sundstrand a los servicios de derechos de aduana de U.S.

La Corte creía que los precios de catálogo de Sundstrand para refacciones revelaban un punto de inicio apropiado para establecer un precio Arm's Length para las partes SunPac.

La historia Sundstrand de conceder descuentos por sus acuerdos de distribución han variado, de un rango de 5% a 20%. La Corte reconoció que era razonable demandar un descuento, porque Sundstrand podría tener que revender las partes SunPac a precio de catálogo a sus propios clientes.

En la llegada a un 20% de tasa de descuento, la Corte principalmente buscó las representaciones de Sundstrand en los servicios de derechos de aduana, en los cuales

el descuento común por partes similares por otros descontantes aparecieron en 20%.

Este descuento fué también igual a el descuento que previamente Sundstrand otorgó a una tercera parte no relacionada.

Conviene destacar, que la Corte no siguió la misma tendencia de decisión aplicada en el caso B&L de verificar a través de alguna forma de análisis económico, si este descuento permitía a Sundstrand una tasa justa de restitución por su función de distribución. El intento de el IRS de tratar a SunPac como un fabricante con contrato (Contract Manufacturer) fué categóricamente negado.

4.4.2. CASO DuPont

El caso más significativo que involucra el RPM es DuPont de Nemours & Co. v. United States, es el siguiente:

ANTECEDENTES

La compañía matriz US (DuPont) incorporó una subsidiaria Suiza (DISA) para servir como distribuidor de sus productos en Europa.

Si bien, por muchos productos DISA no realizó servicios especiales para DuPont o sus clientes, el *Precio de Transferencia* fué estructurado para permitir a DISA obtener 75% del total de las utilidades involucradas -DISA realmente realizó solo 26% de la utilidad

bruta-

Había evidencia de que DuPont intentó transferir un desproporcionado nivel de utilidad a DISA, para efectos de impuesto sobre la renta de U.S.

CONCLUSION

En la auditoría, el IRS propuso redistribuir una porción de ingresos de DISA a DuPont, bajo IRS en términos de la Regla 482. El IRS siguió la tasa de restitución y la proporción aproximada "BERRY", para verificar y soportar el nivel de utilidades que creía que un revendedor comparable a DISA podría obtener.

El primer acercamiento, al cual nos referimos como proporción "BERRY" -llamada así por un testigo experto en el caso-, fue una tasa de análisis de restitución que comparaba la relación de recepciones brutas con el total de costos de operación, aquí, el análisis mostró que la proporción de DISA era significativamente mayor que las proporciones de 32 compañías funcionales equivalentes, abarcadas por el ejemplo del Dr. Berry.

El segundo acercamiento, al cual nos referimos como el análisis PLOTKIN - otra vez, nombrada de esa manera por un testigo experto en ese caso-, comparó la tasa DISA de restitución de capital por sobre 1000 compañías seleccionadas de datos comparables de la industria, pero las cuales no toleraban o rendían ninguna equivalencia funcional con respecto a DISA.

La tasa DISA de restitución de capital, excedía 96% de las compañías con las cuales era comparada.

DuPont retó al ajuste propuesto por el IRS, confiando únicamente en el RPM, asegurando que compañías similares con productos similares experimentaban incrementos en precios promedio de 19.5 a 38%, que eran comparables favorablemente con el incremento en precio de 26% de DuPont.

La aproximación de DuPont fué desechada, porque falló en establecer el requisito de similitud de los productos, funciones y condiciones de mercado geográfico y económico de DISA y de otras compañías. Por lo tanto, la corte siguió la proporción BERRY y la aproximación PLOTKIN para verificar el adecuado *Precio de Transferencia* establecido de el ejemplo de transacciones comparables expuestas por el gobierno. Cinco puntos pueden ser recogidos derivados del caso DuPont:

1. Los riesgos de confiar en el RPM en el contexto de una compañía cautiva de intercambio.
2. Imprudencia de confiar en evidencia de transacciones internas para determinar un precio Arm's Length bajo el RPM.
3. Dificultades en dominar una distribución bajo la Regla 482, particularmente en un proceso -demanda- de reembolso, cuando ninguno de los métodos de *Transferencia de Precios* aplicables delineados en las regulaciones es aplicable.

4. Las transacciones comparables deben someterse al escrutinio y el análisis de las tasa de restitución ya que pueden proveer de un método aceptable y confiable de verificar ,y soportar un *Precio de Transferencia*, y

5. Una política de *Transferencia de Precios* que es impulsada primariamente por consideraciones impositivas es común de ser descartada exitosamente.

4.4.3. CASO PACCAR INC.

ANTECEDENTES

La Corte de impuestos solicitó el RPM en el caso Paccar Inc. y Paccar International Inc. (Paccint) una subsidiaria doméstica interna propiedad en su totalidad del solicitante -o peticionario-, fué comprometida en la comercialización extranjera de productos fabricados por las divisiones del solicitante y en la reventa de dichos productos en un mercado extranjero. Paccint mantuvo su principal lugar de negocios en los U.S., mantuvo áreas de oficinas en diversas locaciones extranjeras y empleó -contrató- especialistas en esas oficinas para asistir en la comercialización del extranjero.

En la adquisición de sus productos el solicitante, se otorgó a Paccint un descuento de adquisición de 10% del "comerciante neto".

El solicitante no otorgó este descuento a comerciantes internos.

CONCLUSION

La Corte de Impuestos comparó ventas extranjeras de Paccints con ventas internas y encontró que el solicitante incurrió en menos gastos de servicios de área, gastos de venta, reposición, partes generales y gastos de obligaciones malas en las ventas internas.

El solicitante evadió ciertos gastos de comercialización extranjera, y el importe de dichos gastos excedió los gastos de venta en el mercado interno.

Paccint fué responsable por comercializar sus productos fuera y mantuvo un staff para completar su función.

Las diferencias significativas consideradas entre ventas internas y ventas externas fueron:

1. Los términos del pago
2. Medios de protección de riesgos
3. Gravámenes domésticos -internos- eran más seguros
4. Recaudar afuera era más difícil y;

5. Paccint tuvo dificultad en acceder a sistemas legales externos

Además, no hablan ahorros directos al solicitante de gastos generales y administrativos, y los gastos por interés en inventario eran significativamente mayor en ventas a Paccint que en ventas a comerciantes internos.

Advirtiendo estas deficiencias, el comisario determinó bajo IRS y conforme a la Regla 482 que el 10% de descuentos en precio otorgados a Paccint bajo el RPM eran no permitidos porque, entre otras razones, dichos descuentos resultaban de la evasión de impuestos y no reflejaba claramente el ingreso de dichas corporaciones.

La Corte de Impuestos revisó el 10% de descuento en el contexto total de la política de *Transferencia de Precio* del solicitante. Para establecer un *Precio de Transferencia* en la venta de productos del solicitante a Paccint, la Corte de Impuestos adoptó la aproximación del experto utilizado por el comisario en la determinación del RPM. Por lo que de este modo el *Precio de Transferencia* de los productos del solicitante, fué aumentado en el período de impuestos previo, a la autorización del 10% de descuento.

Antes de determinar si el descuento debía ser autorizado, la Corte examinó el margen de utilidad de Paccint en esos productos. Aquí la Corte de Impuestos encontró la diferencia entre el descuento autorizado y el importe total de ventas recibidas por Paccint de las ventas de productos del solicitante, resultando en un margen de utilidad -aún después de 10% de descuento-. Por lo tanto, concluyó que el 10% de descuento resultó a Paccint en un precio neto que podría haber sido cargado por el solicitante en

una transacción Arm's Length.

5. CONCLUSION GENERAL

Los *Precios de Transferencia* son una técnica que recientemente se reconoce en la legislación mexicana, cuyo fin es fijar valores de mercado a las operaciones entre entidades relacionadas, lo cual es empleado por las autoridades hacendarias en el control de operaciones que se efectúan dentro de grupos comerciales, industriales y/o financieros puesto que permite llevar sus operaciones a niveles de mercado, por medio de la comparación con transacciones no controladas, las cuales reflejan resultados influenciados únicamente por las fuerzas del mercado, la competencia o la productividad; consecuentemente sus resultados fiscales no se obtienen con el fin de ser manipulados de tal suerte que pudieran conbinarse con los resultados fiscales de compañías que tienen la posibilidad de amortizar pérdidas, o disminuir las utilidades que han generado.

Dicha técnica basa sus procedimientos en la comparación de operaciones similares, lo que origina que el mayor problema que se presenta para su aplicación consista en la determinación de cuáles transacciones son susceptibles de comparación, o mediante cuáles métodos o procedimientos se podría ajustar alguna operación para poder efectuar dicha comparación.

Los *Precios de Transferencia* se han desarrollado, en primera instancia, por países u organismos internacionales que tienen la necesidad de controlar los capitales que poseen varias entidades económicas, por lo que México, dentro del proceso globalizador en el que se encuentra, ha tenido que reconocer esta técnica en su

legislación y considero que deberá efectuar un análisis más amplio sobre el tema para reglamentar integral y adecuadamente las operaciones sujetas a *Precios de Transferencia*, conforme aumente el número de grupos empresariales que operan en nuestro país.

Las entidades con características macro que apliquen la multicitada técnica podrán sustentar el valor de mercado y consecuentemente podrán prevenir posibles riesgos que se generan al ingresar a los grandes mercados internacionales participando en la comercialización de productos entre partes relacionadas.

Considero que los *Precios de Transferencia* resultan aplicable en primera instancia para establecer valores de mercado a niveles internacionales, no obstante el desarrollo de la actividad económica de nuestro país permitiera que los *Precios de Transferencia* sean aplicados en operaciones locales, cuando éstas se efectúen entre entidades que participen en la administración, propiedad o tengan cualquier otro tipo de vínculo comercial o legal que pueda afectar el precio, situación que en la actualidad es permitida por la legislación mexicana.

6. BIBLIOGRAFIA

Daily Tax IRS Documents

IRS Issues Final Transfer Pricing Regulation

T.D. 8552

Section 482 -Allocations Between Related Parties

Highlights Documentes

July 5, 1994

Special Supplement

Report No. 126

Internal Revenue Service Final Regulations

T.D. 8552

Relating to Intercompany Transfer Pricing Under Section 482, Issued July 1, 1994

Published by The Bureau of National Affairs, Inc.

Washington, D.C. 20039

July 5, 1994

Convention Between -State A- and -State B- with Repect to Taxes on Income and Capital

Article 9 -Associated Enterprices-

The Organisation for Economic Co-operation and Development -Committee on Fiscal

Affairs-

September 1, 1992

Pages M-18

Commentary on Article 9

Concerning the Taxation of Associated Enterprises

The Organisation for Economic Co-operation and Development -Committee on Fiscal
Affairs-

July 23, 1992

Transfer Pricing and Multinational Enterprises

Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs

Paris 1979

Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations

Discussion Draft

Report of the OECD Committee of Fiscal Affairs

Paris 1994

Transfer Pricing Hand Book

Edited by Robert Feinschreiber

John Wiley and Sons, Inc.

Miami, Florida

July 1993

Pages 39-51, 66-75, 107-111, 198-226, 421-426.

Compilación Dofiscal Editores

Capitulo VI -De las Facultades de las Autoridades Fiscales-

Edición con disposiciones legales conocidas hasta el 31 de diciembre de 1994
Enero, 1995

México y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE-
Economía y Finanzas

Centro de Estudios Económicos del Sector Privado, A.C.

México D.F.,

Agosto, 1994

Páginas 28-31