

## PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN OPERACIONES REALIZADAS POR PERSONAS MORALES RESIDENTES EN MÉXICO Y SU EFECTO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

A partir de las reformas que sufrió la Ley de Impuesto Sobre la Renta en 2002, se inició la obligación para las personas morales residentes en el país, que en sus operaciones con sus partes relacionadas, también residentes aquí, demostraran que estas fueron realizadas a los precios y montos de contraprestaciones en que se efectúan las operaciones con cualquier tercero no relacionado, siempre y cuando se trate de operaciones comparables.

El origen de esta inclusión en la Ley del Impuesto Sobre la Renta se encuentra en el artículo 9 del Modelo Convenio Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), que busca demostrar que las operaciones entre partes relacionadas se pactan considerando los precios que se pactarían con partes independientes, esto es, conforme al principio *arm's length* que adicionándole la palabra sajona *trade* se traduciría al español como "*comercio realizado en condiciones de igualdad*".

La disposición que establece la obligación motivo de este artículo la encontramos en la fracción XV del artículo 86 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que dispone:

*"Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes **en operaciones comparables.**"*  
(Énfasis que añadí)

La disposición antes comentada no define a quienes debe considerarse como partes relacionadas, por lo que por "*analogía*" interpretamos que podrían ser las que señala el artículo 215 de la misma Ley, que se encuentra incluido en el Capítulo II De las Empresas Transnacionales, que establece:

*"Se considera que dos o mas personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración control o capital de dichas personas".*

Los precios que deben de utilizarse en el caso que nos ocupa se señalan en el artículo 216 de la misma Ley, que define cinco métodos que se deben aplicar para cumplir con la obligación, no es motivo de este trabajo el analizar los métodos, pero su enfoque es hacia la obligación de que las condiciones en que pacten sus operaciones las partes

relacionadas sean en los mismos precios que los que se realicen las operaciones con terceros independientes.

Las disposiciones aplicables dejan dos grandes dudas ya que son omisas en precisarlas, una es la falta de definición, en el dispositivo específico, de quienes se consideran como parte relacionada y otra no menos importantes la definición de *operaciones comparables*.

Como lo señalamos anteriormente, para determinar a las partes relacionadas por ser el artículo 86 en su fracción XV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta una *norma imperfecta*, al omitir la definición de los sujetos de un ingreso presunto o al rechazo de una deducción, ya que solo por analogía podríamos encontrar la definición de partes relacionadas, en el artículo 215 de la Ley señalada, que se localiza en el Capítulo II del Título VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, denominado De los Regímenes Preferentes y de las Empresas Multinacionales.

Para los efectos debemos tener presente lo que señala el artículo 5º.- del Código Fiscal de la Federación, que determina:

*“Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establece cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa”.*

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la aplicación estricta de una Ley no admite analogía, interpretación ni mayoría de razón.

Por su parte el Servicio de Administración Tributaria, recientemente emitió diversos Criterios Normativos para determinar que las personas morales residentes en el país están sujetas a la definición de partes relacionadas que establece el artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Hasta aquí podemos reflexionar que a pesar de que se tiene sustento de que no hay definición específica de partes relacionadas residentes en el país, la autoridad fiscal la define unilateralmente, que se tienen elementos jurídicos para impugnar esta posición de la autoridad, pero, en nuestro particular punto de vista no tenemos confianza de que los tribunales, juzgados y en última instancia la Suprema Corte puedan o quieran fallar a favor de los particulares, ya que en casos semejantes sus fallos dejan mucho que desear al conducirse por el terreno político – económico y no por el de la justicia.

En términos generales, en operaciones comerciales normales celebradas por las empresas consideradas como partes relacionadas no tenemos duda de que no hay efecto de menoscabo en la recaudación y por ende en el interés jurídico del Fisco, ya que la misma cantidad que acumula una parte la deduce la otra parte relacionada.

No obstante, hay casos en que con propósito de obtener un beneficio fiscal se utilizan esquemas en que se beneficia a una parte, en su mayoría para aplicar pérdidas fiscales o evitar su prescripción, transfiriendo utilidades de empresas ganadoras a las perdedoras. En estos casos, que son muy notorios, la autoridad fiscal ha anunciado que al ser de su conocimiento aplicará sus facultades fiscalizadoras.

En lo que no hay definición legal, ni pronunciamiento de las autoridades fiscales es que y cuando se considera que son operaciones comparables.

Esta situación provoca incertidumbre que puede ser utilizada por la autoridad para arbitrariamente definirla o por los contribuyentes para sustentar su posición.

Consideramos que no hay operaciones comparables cuando se refiere en cuanto a cantidad o volumen de las operaciones, como por ejemplo operaciones de mayoreo y/o menudeo, cuando se trata del arrendamiento de inmuebles que solo pueden ser utilizados por la parte relacionada por ubicación, dimensiones o características especiales, servicios que se requiera confidencialidad en cuanto a formulas o segmentos de mercado y cualquier otra con características especiales.

En resumen, aun cuando subsisten las dudas apuntadas, las operaciones que se celebren entre partes relacionadas residentes en el país, considerando la posición de las autoridades fiscales que se considera que dos o mas personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración control o capital de dichas personas, deben celebrarse bajo el esquema de precios de transferencia y cumplir con las obligaciones de obtener y conservar documentación que demuestre que el monto de los ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas se efectuaron aplicando los métodos de precios de transferencia establecidos por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

*Soto Linares Magaña, S.C.*

Septiembre de 2012.