

# Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia (“Advance Pricing Agreements”.- APA’s”)

## Introducción:

En un entorno de negocios globalizado, donde las empresas realizan un sinnúmero de inversiones y transacciones con entidades de un mismo grupo alrededor del mundo, es de vital importancia, tanto para las mismas empresas, como para las autoridades fiscales de los países en donde se llevan a cabo estos negocios, el contar con esquemas fiscales modernos y dinámicos que se apeguen a lineamientos internacionales para la búsqueda de una justa distribución de los recursos tributarios.

México no es la excepción a esta premisa. Desde principios de la década de los años noventa, nuestro país se incorporó, a la dinámica internacional mediante la celebración de múltiples tratados fiscales y comerciales, y ejemplo de ello es su adhesión a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (“OCDE”).

En este sentido, temas como precios de transferencia y doble tributación se convirtieron en prioritarios.

Dentro de este ámbito se encuentran los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia (“Advance Pricing Agreements”.- “APA’s”), los cuales son un mecanismo que ha sido establecido por múltiples administraciones fiscales para la solución de controversias en materia de precios de transferencia.

Es así que, a lo largo del presente documento comentaremos los lineamientos básicos de este mecanismo en los Estados Unidos de América (“EE.UU.A”) y México, la forma por medio de la cual este mecanismo pretende eliminar casos de doble tributación, así como la posición que sobre el tema mantiene la OCDE.

## Antecedentes

En términos generales, un APA es un acuerdo entre el contribuyente y las autoridades fiscales sobre la metodología de precios de transferencia que será aplicada a una transacción entre partes relacionadas. Estos acuerdos pueden negociarse y obtenerse para efectos fiscales en una sola jurisdicción (unilateral); o bien, pueden aplicarse bajo un ámbito de dos o más jurisdicciones (bilateral o multilateral), es decir en acuerdo con otras autoridades fiscales al amparo de los Tratados que para Evitar la Doble Imposición se tengan suscritos.

Cada contribuyente decide cuando es conveniente iniciar un proceso de negociación de APA y que alcance se le debe dar. Generalmente los contribuyentes en busca de un acuerdo con las autoridades consideran, entre otros, los siguientes elementos de juicio:

- Existe actualmente una controversia con las autoridades fiscales que debe ser resuelta dentro de un ámbito de negociación entre las partes y no de confrontación judicial;
- Si se han tenido experiencias desagradables en auditorías en materia de precios de transferencia ya sea por parte de las autoridades del país de residencia del contribuyente o bien, por parte de autoridades extranjeras;
- Si se desea minimizar contingencias financieras o fiscales, ya que al llegar a un acuerdo con las autoridades, las partes deberán apegarse a los términos en los que el APA fue negociado;
- Política corporativa conservadora

Considerando lo anterior, el APA pudiera considerarse como un procedimiento conservador que brindará al contribuyente que lo negocia una certeza sobre el tratamiento en materia de precios de transferencia y, sus posibles consecuencias desde el punto de vista fiscal aplicable a cierta transacción o segmento de negocios.

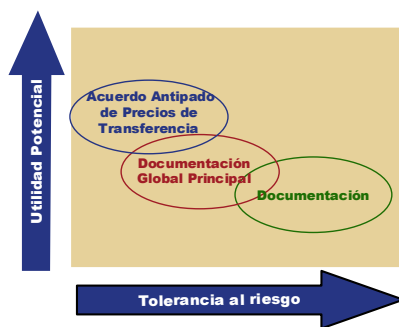
Es importante mencionar, que dentro del ámbito de negocios global en el que nos encontramos inmersos, un contribuyente debe cumplir con diversas disposiciones fiscales y de precios de transferencia en cada una de las jurisdicciones en las que lleve a cabo actividades de negocios; por lo que el establecimiento de una política de precios de transferencia que pueda cubrir las expectativas de las diversas autoridades fiscales toma un papel primordial.

Derivado de lo anterior, es importante que los contribuyentes evalúen la posición costo beneficio en cada una de estas jurisdicciones. Es decir, en necesario evaluar el riesgo de ser auditado y sufrir determinaciones o ajustes en materia de precios de transferencia o bien aplicar una política conservadora que aunque represente una distribución diferente de utilidades, reduzca los riesgos ante las autoridades.

En este sentido quisiéramos comentar que el APA es un procedimiento que permite a las compañías a minimizar riesgos derivados de auditorías y determinaciones en materia de precios de transferencia, especialmente si hablamos de un APA bilateral o multilateral.

La siguiente gráfica dimensiona lo comentado en los últimos párrafos:

### Políticas y Prácticas de Precios de Transferencia



### Origen de los programas de APA's

El origen de los APA's se da en los EE.UU.A a principios de los años noventa, cuando el Departamento del Tesoro dió a conocer los lineamientos generales para la presentación, negociación y obtención de un APA. Dichos lineamientos fueron posteriormente modificados en el año de 1996<sup>1</sup> y adicionalmente, en el año de 1998, el Departamento del Tesoro publicó un procedimiento simplificado de solicitud, negociación y obtención de APA's para contribuyentes pequeños.<sup>2</sup>

Desde la implementación del programa de APA's en los EE.UU.A., diversos países han establecido programas similares. En el caso de nuestro país, fue en el año de 1995, cuando por primera vez se hace referencia a un acuerdo anticipado de precios de transferencia en la reglas de carácter general emitidas para las empresas maquiladoras.

### La negociación de un APA

Si consideramos el concepto de APA como un documento que expresa un acuerdo de voluntades entre las autoridades fiscales y el contribuyente sobre una metodología de precios de transferencia, por definición este acuerdo debe basarse en un proceso de negociación amplio y en ocasiones intenso.

Derivado de lo anterior, es de vital importancia que dicho proceso de negociación sea llevado a cabo por las personas más aptas y con amplios conocimientos en materia de precios de transferencia, del negocio del contribuyente, de la legislación fiscal domestica e internacional que aplique a la transacción o a la actividad principal del contribuyente.

<sup>1</sup> Procedimiento de Ingresos 96-53 ("Revenue Procedure 96-53).

<sup>2</sup> Resolución de Ingresos 98-65 ("Revenue Notice 98-65)

## El Procedimiento de APA's en los EE.UU.A.

Como hemos comentado, los EE.UU.A. fue el primer país que estableció un procedimiento formal de APA's. Dicho programa es administrado por la Oficina del Consejero Jurídico Adjunto para Asuntos Internacionales del Departamento del Tesoro ("Associate Chief Counsel (International)").

El programa de APA's fue diseñado para ser un proceso flexible de solución de controversias en materia de precios de transferencia, mediante el cual el contribuyente propone una metodología de precios de transferencia, proporcionando toda la información cuantitativa y cualitativa necesaria para demostrar que dicha metodología es la más apropiada de acuerdo a las condiciones de la transacción y a las disposiciones fiscales vigentes.

En este orden de ideas, el Departamento del Tesoro de los EE.UU.A. emitió el Procedimiento de Ingresos 96-53 por medio del cual se establecen los lineamientos que deben seguir contribuyentes y autoridades para la solicitud, negociación y resolución de APA's. A continuación analizamos las características principales de dicho procedimiento.

### Conferencias preparatorias ("Prefiling Conferences")

El contribuyente tiene la posibilidad de solicitar una o más reuniones previas a la solicitud formal del APA con las autoridades. Estas reuniones pueden llevarse a cabo en forma anónima o mencionando todos los generales del contribuyente, y tienen como objetivo principal el determinar la viabilidad de solicitar un APA, el alcance del mismo, si será necesaria la participación de un experto independiente, evaluar las probables metodologías de precios de transferencia a aplicar y la información que las autoridades pudieran requerir al contribuyente. De igual manera, en esta reunión se evalúa la posibilidad de que dicha solicitud de APA aplique en un ámbito unilateral, es decir sólo para efectos fiscales de los EE.UU.A., o bien pudiera solicitarse un APA bilateral o multilateral con autoridades fiscales con los que los EE.UU.A tienen vigentes Tratados para Evitar la Doble Tributación.

### Contenido de la solicitud de APA e información general a proporcionar

Una vez que el contribuyente ha optado por solicitar un APA, deberá presentar la siguiente información y documentación a las autoridades fiscales de los EE.UU.A, en el entendido de que la información formará parte del expediente de las autoridades y no será devuelta al contribuyente<sup>3</sup>:

- a) Explicación detallada de la metodología de precios de transferencia propuesta, ilustrando su aplicación por los últimos tres ejercicios fiscales. Cuando no exista información histórica para esta aplicación (como puede ser el caso de un nuevo producto o negocio), se deberá presentar la aplicación de la metodología con base en cifras proyectadas.
- b) Las transacciones que serán cubiertas por el APA.
- c) Los nombres, domicilios, números telefónicos y números de identificación fiscal de las partes involucradas en la solicitud.
- d) Copia de la forma 2848 por cada persona(s) autorizada(s) a representar a las partes solicitantes.
- e) Una descripción general de la historia de negocios de los solicitantes, estructura organizacional doméstica e internacional, composición de su capital social, estado de capitalización de las empresas involucradas, principales acuerdos financieros celebrados por las partes, transacciones entre las partes solicitantes, así como el lugar o lugares en donde los negocios se llevan a cabo.
- f) Estados financieros e información fiscal de los involucrados en la solicitud por los últimos tres ejercicios fiscales. Esta información puede ser copia de las formas 5471 (Declaración informativa de corporaciones extranjeras), formas 5472 (Declaración sobre entidades poseídas en el extranjero), declaraciones anuales del impuesto sobre la renta, reportes anuales,

<sup>3</sup> Toda la información y documentación deberá presentarse en Inglés. Si existe información que se encuentra en otro idioma, se deberán acompañar las traducciones correspondientes.

documentación presentada a Gobiernos extranjeros (como lo pueden ser declaraciones de impuestos, reportes de aduanas, información presentada a autoridades bursátiles, etc.), copia de los contratos existentes sobre licencias, distribución, de fijación de precios, estudios financieros o de mercado, descripción de los procedimientos contables del grupo, presupuestos, proyecciones, reportes financieros por líneas de productos o segmentos de negocios en el ámbito mundial.

- g) La moneda funcional que se maneja en las transacciones cubiertas en la solicitud.
- h) El año fiscal de cada una de las partes involucradas en la solicitud.
- i) Una explicación de las principales diferencias contables entre los EE.UU.A. y los diferentes países en donde se localicen partes involucradas en las transacciones y el impacto que estas pudieran tener en la metodología de precios de transferencia propuesta.
- j) Una explicación de las diversas disposiciones o resoluciones relacionadas con la metodología (resoluciones de la corte, resoluciones particulares, disposiciones de tratados fiscales, etc).
- k) Una declaración relativa a los procedimientos judiciales o administrativos anteriores o en vigor que se relacionan con la metodología propuesta.

### información específica a proporcionar

- l) Indicadores de rentabilidad pertinentes tales como margen bruto, margen sobre costos y gastos de operación, rendimiento sobre activos, etc.
- m) Un análisis funcional por cada una de las partes involucradas mencionando las funciones realizadas, activos utilizados, costos incurridos y riesgos asumidos.
- n) Un análisis económico o estudio de las prácticas generales para determinar precios y funciones dentro de los mercados geográficos que cubrirá el APA.
- o) Una lista de competidores y en su caso, descripción de operaciones no controladas que pudieran ser comparables a la transacción por la cual se solicita el APA.
- p) Una lista y explicación de las causas de aceptación/rechazo de comparables independientes, mencionando los criterios utilizados.
- q) Una descripción de los ajustes que en su caso se apliquen para efectos de incrementar el grado de comparabilidad entre los comparables independientes y la empresa solicitante.
- r) Una descripción de las posibles implicaciones colaterales que conforme a la Legislación de los EE.UU.A. pudieran presentarse (por ejemplo acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero).

### Condiciones críticas (“Critical Assumptions”)

El contribuyente que solicita un APA debe establecer una serie de condiciones críticas en su solicitud.

Una condición crítica es cualquier hecho o circunstancia que, estando o no en el control del contribuyente, deben cumplirse o presentarse en el transcurso del tiempo para que la resolución de APA pueda tener validez.

Estas condiciones pueden cubrir, por ejemplo la forma en la que se llevan las operaciones de negocios, una estructura corporativa específica o un volumen esperado de operaciones de negocios, ingresos o cualquier otra medición.

### Periodo que cubrirá el APA

El contribuyente debe proponer el plazo por el cual el APA aplicaría, sin embargo este podría surtir efectos en el año en el cual se solicita y hasta por tres años más. En adición a lo anterior, el contribuyente puede solicitar su aplicación para años anteriores al cual el APA es solicitado.

Cabe mencionar que aún y cuando el contribuyente no solicite formalmente la aplicación del APA por años anteriores, las Autoridades de los EE.UU.A. podrán requerir su aplicación retroactiva.

## Plazos de presentación

La solicitud de APA debe presentarse no después del tiempo establecido para la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta federal del primer año a ser cubierto por el APA. Para estos efectos la solicitud de APA se considerará presentada en la fecha en la que se realice el pago de derechos (“user fee”), en el entendido que la información general y específica deberá presentarse a más tardar 120 días posteriores al pago de los derechos.

## Reporte Anual

Los contribuyentes que obtengan un APA, deberán presentar un reporte anual del estado que guarda el APA negociado. Esencialmente dichos reportes incluyen lo siguiente:

- La aplicación a las operaciones actuales de la metodología de precios de transferencia aprobada en el APA.
- Una descripción de incumplimiento material de las condiciones críticas y las razones de dicho incumplimiento.
- Un análisis detallado de los ajustes que deberán cubrir las partes involucradas en el APA, y la forma en que se llevarán a cabo.
- Cualquier otro asunto que sea adecuado para las circunstancias específicas del contribuyente.

## Pago por la obtención del APA

De acuerdo a lo comentado anteriormente, a continuación se muestran los importes en dólares de los EE.UU.A. que un contribuyente debe cubrir por concepto de solicitud y obtención de un APA.

Ingresos brutos del contribuyente	Solicitud Original	Cada solicitud multilateral adicional <sup>4</sup>	Renovaciones	Transacciones pequeñas
\$1 billón de o más	\$25,000	\$7,500	\$7,500	\$7,500
Menos de \$1 Billón pero más de \$100 millones	\$15,000	\$7,500	\$7,500	\$7,500
Menos de \$100 millones	\$5,000	\$5,000	\$5,000	\$5,000

## Solicitudes bilaterales o multilaterales de conformidad con los Tratados para evitar la doble imposición

Como se ha comentado anteriormente, los contribuyentes que soliciten el inicio de un procedimiento de APA en los EE.UU.A., tienen la opción de elegir si desean que su solicitud cubra otras jurisdicciones.

<sup>4</sup> Solo si cada solicitud adicional involucra las mismas transacciones, abarca los mismos años y se propone la misma metodología de precios de transferencia.

<sup>5</sup> Solo si los hechos circunstancias, las condiciones críticas y la metodología propuesta no ha cambiado significativamente.

<sup>6</sup> Independientemente del tamaño del contribuyente, estos derechos aplican a transacciones que involucren (1) Propiedad intangible o servicios valuados en no más de \$50 millones de dólares anuales; o (2) pagos por intangibles que no exceda de \$10 millones de dólares por año.

Para lo anterior, los contribuyentes deberán expresar claramente en la solicitud de APA su intención de extender dicho procedimiento a un ámbito bilateral o multilateral, caso en el que las autoridades de los EE.UU.A. buscarán, de conformidad con las disposiciones de Procedimiento Amistoso vigentes en el Tratado Fiscal de que se trate, llegar a un acuerdo con las Autoridades competentes de ese otro país sobre la metodología de precios de transferencia aplicable a las transacciones objeto de análisis.

Cabe resaltar que el objetivo principal que busca un contribuyente que requiere que las autoridades fiscales competentes de su país inicien un procedimiento amistoso sobre una solicitud de APA con sus contrapartes de otra jurisdicción, es evitar la doble imposición.

En este sentido, tanto las autoridades de los EE.UU.A, como OCDE han exaltado los beneficios de los APA's bilaterales sobre los unilaterales, ya que bajo esta última figura no necesariamente se estarían resolviendo los problemas de doble tributación que se pudieran generar. Las autoridades fiscales de otros países no necesariamente aceptarían los términos de un APA unilateral.

Incluso existen países en los que no existe legislación o reglamentación para la obtención de APA's, o bien limita la solicitud de APA's unilaterales por lo que la única forma de acceder a este procedimiento es mediante un proceso bilateral.<sup>7</sup>

Sin embargo, cuando un contribuyente solicita y obtiene un APA bilateral, los términos en los que este es resuelto, por definición, no generan circunstancia alguna de doble tributación para el contribuyente. En caso de que tuvieran que realizarse ajustes en algún país, estos son considerados en forma correlativa en el otro país en donde el APA fue negociado y obtenido.

En el caso de los EE.UU.A., el proceso de APA bilateral se lleva de conformidad con lo dispuesto en el Procedimiento de Ingresos 96-13, el cual establece los lineamientos a seguir, tanto para Autoridades Fiscales, como para los contribuyentes.

Cuando se solicita un procedimiento bilateral, la Oficina del Consejero Jurídico Adjunto para Asuntos Internacionales del Departamento del Tesoro, quien como hemos comentado, es la autoridad competente para la administración y ejecución del programa de APA's, debe establecer contacto y coordinarse con la oficina del Comisionado Asistente para asuntos Internacionales ("Assistant Commissioner (International)") del Servicio de Rentas Internas para la resolución de dichos casos.<sup>8</sup>

Ahora bien, desde el punto de vista procesal, el contribuyente deberá incluir en su solicitud de APA, cierta información específica establecida en el Procedimiento de Ingresos 96-13 y la cual incluye:

- Una referencia específica del tratado de que se trate así como las disposiciones del mismo que se invocan y por las cuales la solicitud es realizada;
- Los nombres, domicilios, números de identificación fiscal del contribuyente y de las partes involucradas en la solicitud, así como el número de identificación fiscal de las personas involucradas residentes en el extranjero.
- En documento por separado, el contribuyente debe declarar y otorgar su consentimiento para que su información sea mostrada a la autoridad competente del país de que se trate. Esta declaración debe estar fechada y firmada por una persona con autoridad de firmar declaraciones federales de impuestos del contribuyente.

Al llevarse a cabo este procedimiento al amparo de las disposiciones de Procedimiento Amistoso contenidas en los Tratados Fiscales, el acuerdo que eventualmente se logra alcanzar es un acuerdo entre Autoridades Competentes, por lo que si el contribuyente no aceptara los términos de dicho acuerdo, podrá retirar su solicitud de APA bilateral.

Lo anterior conlleva a que en los casos de APA's bilaterales, las Autoridades y los contribuyentes deben estar en coordinación y comunicación constante.

<sup>7</sup> Algunos países que no incluyen el concepto de APA's en su legislación son: Argentina, Austria, Republica Checa, India, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Malasia, Noruega, Polonia, Portugal, Rumania, Singapur, Sudáfrica, Suecia.

<sup>8</sup> En los EE.UU.A. el Comisionado Asistente para Asuntos Internacionales es la Autoridad Competente para efectos de los Tratados para Evitar la Doble Tributación.

## APA's simplificados para contribuyentes pequeños

Las autoridades de los EE.UU.A. han establecido un procedimiento simplificado para la solicitud, negociación y obtención de APA's a contribuyentes pequeños. Para estos efectos, se consideran contribuyentes pequeños aquellos que obtengan ingresos menores o iguales a \$200 millones de dólares.

Básicamente, las autoridades facilitan la solicitud y negociación del APA a este tipo de contribuyentes mediante la negociación acelerada de la solicitud y la posible omisión de cierta información que debe acompañarse en las solicitudes normales de APA's. Ejemplos de esta información son:

- a) Un análisis funcional por cada una de las partes involucradas mencionando las funciones realizadas, activos utilizados, costos incurridos y riesgos asumidos;
- b) Una lista y explicación de las causas de aceptación/rechazo de comparables independientes, mencionando los criterios utilizados.
- c) Una descripción de los ajustes que en su caso se apliquen para efectos de incrementar el grado de comparabilidad entre los comparables independientes y la empresa solicitante.
- d) El llenado del reporte anual.

Asimismo, las autoridades facilitarán al contribuyente información que pueda ayudarle a la negociación del APA, tal como una selección previa de los comparables o el cálculo de los ajustes para incrementar la comparabilidad de los mismos, o bien la documentación contemporánea en materia de precios de transferencia que el contribuyente está obligado a tener, podrá presentarse como parte de la información requerida para este procedimiento.

Es importante mencionar que al amparo de este procedimiento simplificado, los pagos por derechos que el contribuyente debe cubrir por la resolución de solicitud de APA también son reducidos según el nivel de ingresos del contribuyente.<sup>9</sup>

## El Procedimiento de APA's en México

Nuestro país adoptó formalmente este procedimiento en el año de 1997, mediante la inclusión del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación ("CFF").

Dicho artículo reconoce la posibilidad de que los contribuyentes soliciten a las autoridades competentes una resolución particular en materia de precios de transferencia. Asimismo reconoce que dicha resolución podrá derivar de un acuerdo con autoridades competentes de otras jurisdicciones con las que México tenga firmado un Tratado Fiscal.

La vigencia de los APA's en México puede ser hasta de 5 años. El año por en el cual se solicita, un año anterior y tres años posteriores al solicitado. Sin embargo si el APA que se solicita es bilateral, su vigencia podrá ser extendida en los términos del Tratado con el país de que se trate.

Asimismo, dicho artículo 34-A maneja el concepto de condiciones críticas al indicar que las resoluciones particulares que se emitan al amparo de este precepto podrán condicionarse al cumplimiento de ciertos requisitos.

Por su parte el artículo 37 del CFF establece el plazo en el cual las autoridades deber responder las solicitudes de resolución en materia de precios de transferencia y fija un plazo de 8 meses contados a partir de la fecha de solicitud.

Al igual que en el caso de los EE.UU.A., un contribuyente puede solicitar reuniones previas con las autoridades para discutir la conveniencia de solicitar un APA. Estas reuniones pueden llevarse a cabo sin divulgar el nombre del contribuyente interesado en el proceso de APA.

---

<sup>9</sup> Ver tabla de pagos por solicitud de APA's

Ahora bien, si un contribuyente solicita una resolución en materia de precios de transferencia ante las autoridades competentes Mexicanas, esta deberá cumplir con ciertos requisitos generales que a continuación se mencionan:

### Información General

- a) Nombre, denominación o razón social, el domicilio fiscal, la clave del RFC, el número de identificación fiscal y el país de residencia del contribuyente, de las personas residentes en México o en el extranjero que participen en forma directa o indirecta en el capital social del contribuyente, así como de las personas residentes en nuestro país o en el extranjero que mantengan relaciones contractuales o de negocios con el contribuyente.
- b) Describir las principales actividades del grupo multinacional al que pertenece el contribuyente, mencionando los lugares en donde se llevan a cabo.
- c) Describir las actividades del contribuyente con partes relacionadas con empresas del mismo grupo, incluyendo un organigrama de la tenencia accionaria de las citadas empresas integrantes del grupo multinacional.
- d) Copia de estados financieros del contribuyente incluyendo una relación de costos y gastos incurridos por el contribuyente y de las empresas residentes en México y en el extranjero que tengan relaciones contractuales o de negocios con el contribuyente. Esta información deberá presentarse por el ejercicio por el que se solicita la resolución así como de los tres ejercicios anteriores.
- e) Copia de las declaraciones anuales y complementarias del impuesto sobre la renta del contribuyente presentadas por el ejercicio por el cual se solicita la resolución y tres ejercicios anteriores.
- f) Copia de los contratos, acuerdos o convenios celebrados por el contribuyente y sus partes relacionadas. Esta información deberá presentarse en idioma español.
- g) Indicar la fecha de inicio y terminación de los ejercicios fiscales de las personas relacionadas residentes en el extranjero que mantengan relaciones contractuales o de negocios con el contribuyente.
- h) Moneda en la que se pactan las operaciones entre el contribuyente y partes relacionadas.

### Información específica

- i) Información de las transacciones por las cuales se solicita resolución particular incluyendo un análisis que describa la funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por cada una de las personas involucradas en la transacción.
- j) El método o métodos que propone el contribuyente aplicar para la transacción sujeta a resolución, así como todos los elementos de juicio para considerar que el método propuesto es aplicable a la transacción, o a la empresa
- k) Se deberá presentar la información financiera y fiscal correspondiente en donde se muestre la aplicación del método propuesto.
- l) Información de empresas u operaciones comparables incluyendo los ajustes que para incrementar el nivel de comparabilidad se hayan realizado.
- m) Especificar si las partes relacionadas del contribuyente se encuentran dirimiendo alguna controversia en materia de precios de transferencia o bien, se encuentran siendo auditadas por las autoridades fiscales competentes en su país de residencia. En caso afirmativo, se deberá mencionar el estado que guarda dicha auditoría o controversia.

## Pago de derechos

Si un contribuyente considera oportuno solicitar una resolución a las autoridades fiscales deberá cubrir un pago de derechos que ascienden a \$7,505 pesos por solicitud original y \$1,501 pesos por la renovación.<sup>10</sup>

## APA's para maquiladoras

Desde el año de 1995, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha establecido diversas medidas legales y administrativas en materia de precios de transferencia para empresas maquiladoras.

Una maquiladora es una empresa que, previa obtención de una autorización específica por parte de la Secretaría de Economía, puede importar, en forma temporal y libre del pago de impuestos de importación, materias primas e insumos requeridos en la producción de bienes que serán posteriormente exportados. Estos beneficios también son aplicables a la importación de maquinaria y equipo que será utilizado en la producción de los bienes a exportar.

Con anterioridad al año de 1995, no existían reglas en materia de precios de transferencia para empresas maquiladoras en México. De hecho, las empresas maquiladoras en la gran mayoría de los casos eran consideradas por sus corporativos residentes en el extranjero (especialmente en los EE.UU.A.) como centros de costos.

En respuesta a lo anterior, las autoridades fiscales mexicanas diseñaron una serie de reglas, que permitieron la conversión de las maquiladoras de centros de costos a centros de utilidades, generando así riqueza en el país que a la postre se reflejó en un incremento de la recaudación del impuesto sobre la renta.

En 1995, se publicó la Resolución que establece Reglas de Carácter General Aplicables a los Impuestos Federales, excepto al los relacionados con el Comercio Exterior (Resolución Miscelánea). En su Capítulo XXIV, denominado De las Maquiladoras, el cual contenía las reglas 244, 244-A, 244-B, 244-C y 244-D se establecieron las primeras disposiciones normativas en materia de precios de transferencia para las maquiladoras.

En términos generales, dichas reglas contemplaban que las maquiladoras cumplieran con las disposiciones de precios de transferencia contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente en dicho ejercicio, si optaban por lo siguiente:

- a) Que la utilidad fiscal que resultara del ejercicio representara al menos el 5% de los activos utilizados en la actividad de maquila; o bien
- b) Que obtuvieran una resolución particular por parte de las autoridades fiscales reconociendo que cumplieran con lo dispuesto por los artículos 64, 64-A y 65 de la LISR.

El objetivo primordial de las autoridades fiscales para la resolución de las APAs de maquiladoras ha sido desde el año de 1995, el determinar un porcentaje de utilidad fiscal que, evidentemente, incremente la recaudación de impuesto sobre la renta.

Durante este periodo, las autoridades fiscales recibieron aproximadamente 700 solicitudes de APA.

## Reglas a partir de 2000

En el año de 1999 se modificaron las reglas establecidas para las empresas maquiladoras, para establecer que éstas deberán reportar una utilidad fiscal entre el mayor de las siguientes opciones:

- a) 6.9% sobre el total de los activos utilizados en la actividad de maquila; o
- b) el 6.5% sobre el total de costos y gastos incurridos por la maquiladora.

Si el contribuyente no desea aplicar esta opción, tiene la posibilidad de solicitar una resolución particular en materia de precios de transferencia.

---

<sup>10</sup> Artículos 53-G y 53-H de la Ley Federal de Derechos vigente en 2002.

Durante este periodo, las autoridades fiscales recibieron aproximadamente 500 solicitudes de APA.

Derivado de lo anterior, en el caso de México las autoridades fiscales han desarrollado su experiencia en la negociación y resolución de APAs para maquiladoras. El número de casos diferentes a maquiladoras que las autoridades fiscales han resuelto es significativamente menor a los negociados para maquiladoras.

## Conclusiones

- Un APA es un acuerdo entre el contribuyente y las autoridades fiscales sobre la metodología de precios de transferencia que será aplicada a una transacción entre partes relacionadas. Estos acuerdos pueden negociarse y obtenerse para efectos fiscales en una sola jurisdicción (unilateral); o bien, pueden aplicarse bajo un ámbito de dos o más jurisdicciones (bilateral o multilateral), es decir en acuerdo con otras autoridades fiscales al amparo de los Tratados que para Evitar la Doble Imposición se tengan suscritos.
- Es necesario que los contribuyentes evalúen el riesgo de sufrir determinaciones o ajustes en materia de precios de transferencia o bien aplicar una política conservadora que aunque represente una distribución diferente de utilidades, reduzca dichos riesgos ante las autoridades.
- El proceso de negociación debe ser llevado a cabo por personas con amplios conocimientos en materia de precios de transferencia, del negocio del contribuyente, de la legislación fiscal doméstica e internacional que aplique a la transacción o a la actividad principal del contribuyente.
- Los EE.UU.A. fue el primer país que estableció un procedimiento formal de APAs.
- El programa de APAs fue diseñado para ser un proceso flexible de solución de controversias en materia de precios de transferencia, mediante el cual el contribuyente propone una metodología de precios de transferencia, proporcionando toda la información cuantitativa y cualitativa necesaria para demostrar que dicha metodología es la más apropiada de acuerdo a las condiciones de la transacción y de las disposiciones fiscales vigentes.
- Tanto las autoridades de los EE.UU.A, como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (“OCDE”) han exaltado los beneficios de los APAs bilaterales sobre los unilaterales.
- Nuestro país adoptó formalmente este procedimiento en el año de 1997 al reformar el Código Fiscal de la Federación, así como ciertas disposiciones en la Ley del Impuesto sobre la Renta; sin embargo, no se han actualizado los reglamentos de dichas disposiciones para que se permita aclarar o explicar en mayor detalle algunos de los puntos establecidos en dichos ordenamientos jurídicos. Las referencias en cuanto al procedimiento han sido dadas a conocer a los contribuyentes mediante reglas de carácter general.
- En México, gran parte de la experiencia en la negociación y resolución de APAs se ha enfocado en los casos de maquiladoras. El número de casos diferentes a estos que las autoridades fiscales han resuelto es significativamente menor.