



INSTITUTO POLITÉCNICO NACIONAL



ESCUELA SUPERIOR DE COMERCIO Y ADMINISTRACIÓN

UNIDAD TEPEPAN

SECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO E INVESTIGACIÓN

**“OBLIGACIONES FISCALES DE LAS PERSONAS MORALES
CON PARTES RELACIONADAS REFERENTE AL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA”**

TESINA PARA OBTENER LA ESPECIALIDAD EN IMPUESTOS

PRESENTA:

C.P. EDGAR IVÁN DE CASAS GARCIA

DIRECTOR DE TESINA:

C.P.C. Y M.E. FRANCISCO RAFAEL VÁZQUEZ BUSTAMANTE

México, D. F. Mayo 2010

ÍNDICE

ACTA DE REVISIÓN DE TESINA	III
CARTA DE CESIÓN DE DERECHOS	IV
DEDICATORIA	V
AGRADECIMIENTOS	VI
ÍNDICE DE ABREVIATURAS	VII
RESUMEN	VIII
ABSTRACT	IX
CONTEXTO	X
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	XI
PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN	XI
OBJETIVOS	XII
JUSTIFICACIÓN	XII
MÉTODO Y MATERIALES	XIV
INTRODUCCIÓN	XV
CAPITULO 1 ANTECEDENTES DE LAS OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS	1
1.1 Antecedentes Internacionales.....	1
1.2 Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico	2
1.2.1 Modelo Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE	3
1.3 Principio Arm's Length	5
1.3.1 Factores de una Operación Comparable en México	8
CAPITULO 2 MARCO LEGAL APLICABLE EN MÉXICO	11
2.1 Sistema Tributario Mexicano.....	11
2.2 Tratados Internacionales	15
2.3 Código Fiscal de la Federación.....	19
2.4 Impuesto Sobre la Renta, Evolución de la Normatividad en Materia de Operaciones con Partes Relacionadas	21

CAPITULO 3 LAS OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS Y LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA LISR	27
3.1 Operaciones con Partes Relacionadas	27
3.1.1 Concepto de Partes Relacionadas	27
3.1.2 Sujetos en Operaciones con Partes Relacionadas	29
3.1.3 Operaciones Sujetas en Materia de Operaciones con Partes Relacionadas	29
3.2 Precios de Transferencia	31
3.2.1 Concepto y Características de los Precios de Transferencia	32
3.2.2 Métodos para Fijar Precios de Transferencia.....	33
CAPITULO 4 OBLIGACIONES FISCALES DE LAS PERSONAS MORALES CON PARTES RELACIONADAS ESTABLECIDAS EN LA LISR	43
4.1 Deberes de las Personas Morales en Materia de Operaciones con Partes Relacionadas	43
4.2 Información Solicitada por la Autoridad fiscal	45
4.2.1 Declaración Anual	45
4.2.2 Declaración Informativa Múltiple	51
4.2.3 Dictamen Fiscal.....	55
4.3 Recomendaciones de la Autoridad fiscal para Evitar Presentar Información Incorrecta.....	58
CONCLUSIONES	61
BIBLIOGRAFÍA	63

ACTA DE REVISIÓN DE TESINA



SIP-14

INSTITUTO POLITECNICO NACIONAL SECRETARIA DE INVESTIGACION Y POSGRADO

ACTA DE REVISIÓN DE TESINA

En la Ciudad de MÉXICO siendo las 13:00 horas del día 02 del mes de JUNIO del 2010 se reunieron los miembros de la Comisión Revisora de Tesina designada por el Colegio de Profesores de Estudios de Posgrado e Investigación de ESCA UNIDAD TEPEPAN

para examinar la tesina de especialidad titulada:

“OBLIGACIONES FISCALES DE LAS PERSONAS MORALES CON PARTES RELACIONADAS REFERENTE AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”

Presentada por el alumno:

DE CASAS

Apellido paterno

GARCÍA

materno

EDGAR IVAN.

nombre(s)

Con registro:

B	0	8	1	4	4	9
---	---	---	---	---	---	---

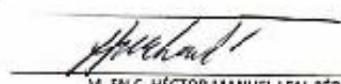
aspirante de: **Especialidad en Impuestos.**

Después de intercambiar opiniones los miembros de la Comisión manifestaron **SU APROBACIÓN DE LA TESINA**, en virtud de que satisface los requisitos señalados por las disposiciones reglamentarias vigentes.

LA COMISIÓN REVISORA

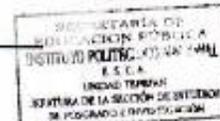

M. EN F. FRANCISCO RAFAEL VÁZQUEZ BUSTAMANTE


M. EN C. JOSÉ REMIGIO RUIZ PINA


M. EN C. HÉCTOR MANUEL LEAL PÉREZ

EL PRESIDENTE DEL COLEGIO


M. en C. JOSÉ REMIGIO RUIZ PINA



CARTA DE CESIÓN DE DERECHOS



INSTITUTO POLITÉCNICO NACIONAL *SECRETARÍA DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO*

CARTA CESION DE DERECHOS

En la Ciudad de México el día 02 del mes de Junio del año 2010, el que suscribe **EDGAR IVÁN DE CASAS GARCÍA** del Programa de **ESPECIALIDAD EN IMPUESTOS** con número de registro **B081449**, adscrito a **ESCA UNIDAD TEPEPAN**, manifiesta que es autor intelectual del presente trabajo de Tesina bajo la dirección de **M. EN E. FRANCISCO RAFAEL VÁZQUEZ BUSTAMANTE** y cede los derechos del trabajo titulado **“OBLIGACIONES FISCALES DE LAS PERSONAS MORALES CON PARTES RELACIONADAS REFERENTE AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**, al Instituto Politécnico Nacional para su difusión, con fines académicos y de investigación.

Los usuarios de la información no deben reproducir el contenido textual, gráficas o datos del trabajo sin el permiso expreso del autor y/o director del trabajo. Este puede ser obtenido escribiendo a la siguiente dirección de correo electrónico **ducasinhas@hotmail.com** Si el permiso se otorga, el usuario deberá dar el agradecimiento correspondiente y citar la fuente del mismo.

EDGAR IVAN DE CASAS GARCÍA

DEDICATORIA

A mis padres:

Por haberme brindado su amor incondicional, darme las herramientas necesarias para cumplir mis objetivos y estar en todos los momentos importantes de mi vida.

A mi hermano:

Por todos los consejos, soporte y cariño que siempre he recibido.

A mi familia:

Por todo el apoyo recibido para cumplir mis metas.

A mi novia:

Por ser la niña especial con la que siempre he soñado y la inspiración necesaria para sacar adelante mis proyectos.

A mis compañeros de clase:

Por compartir su experiencia, amistad y conocimientos durante esta época de mi vida.

AGRADECIMIENTOS

Respetuosamente al:

Instituto Politécnico Nacional.

A la Escuela Superior de Comercio y Administración:

Por darme la oportunidad de superarme social e intelectualmente, proporcionando los conocimientos especializados que serán base de mi desarrollo profesional.

Al profesor Rafael Bustamante:

Por las mejores clases durante la especialidad y por transmitir sus conocimientos de forma fresca e interesante. Así como por su apoyo y guía en la elaboración de este trabajo.

A mi Comité Tutorial:

Por todos los consejos y guía en la elaboración del presente.

A todos mis Maestros de la Especialidad:

Por el gran interés que mostraron en todas las clases impartidas, anteponiendo el gusto por la enseñanza y el orgullo de pertenecer al Instituto Politécnico Nacional.

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

CFF	Código Fiscal de la Federación
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CPR	Contadores Públicos Registrados
DOF	Diario Oficial de la Federación
EPT	Estudio de Precios de Transferencia
ISR	Impuesto Sobre la Renta
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OCEE	Organización para la Cooperación Económica Europea
OPR	Operaciones con Partes Relacionadas
PF	Persona(s) Física(s)
PM	Persona(s) Moral(es)
PR	Parte(s) Relacionada(s)
PRE	Parte Relacionada Extranjera
PRN	Parte Relacionada Nacional
PT	Precio de Transferencia
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público

RESUMEN

Esta investigación estableció como objetivo principal la elaboración de un documento que ayude a las Personas Morales con Partes Relacionadas a entender y cumplir con las obligaciones establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Para este fin se utilizaron diversos libros, revistas y medios electrónicos especializados en el área fiscal para investigar los antecedentes, el contexto y la normatividad vigente aplicable al tema. Asimismo fueron utilizados los formatos proporcionados por la autoridad fiscal para la presentación de la información de Operaciones con Partes Relacionadas.

El resultado final es un documento que facilita el entendimiento de la normatividad aplicable a las Personas Morales con Partes Relacionadas, para el adecuado cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de Impuesto Sobre la Renta, incluyendo ejemplos del llenado de la información solicitada por la autoridad fiscal, con el propósito fundamental de evitar contingencias fiscales que afecten al contribuyente.

ABSTRACT

This research established as main objective the development of a document to help Legal Entities with Related Parties to understand and comply with the obligations set in the Income Tax Law.

For this purpose several books, journals and specialized electronic media in fiscal area were used to investigate the background, context, and actual applicable regulations to this topic. Formats provided by the tax authority in order to report Transactions with Related Parties were also used.

The final result is a document that facilitates the understanding of regulations applicable to Legal Entities with Related Parties, in order to give certainty of the correct fulfillment of fiscal obligations set in the Income Tax Law, including examples of the information requested by tax authority, mainly with the purpose to avoid tax contingencies that could involve the taxpayer.

CONTEXTO

La mayor participación de grupos corporativos en diversos países, así como legislaciones fiscales complejas, han traído como consecuencia un incremento significativo en el número y tipo de Operaciones entre Partes Relacionadas.

El análisis de Operaciones con Partes Relacionadas está orientado a evitar que por actos de supuesta naturaleza contractual o comercial, se provoquen efectos fiscales nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad de negocios.

Se ha vuelto uno de los temas fiscales más importantes por la tendencia hacia la internacionalización de los negocios, y es de especial interés para México debido a su apertura a los mercados internacionales y a la globalización comercial e informática.

El análisis de Operaciones con Partes Relacionadas 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 otro que les dé más facilidad o que les permita libertad en el manejo de las cifras.

La autoridad fiscal mexicana ha incrementado la fiscalización en este tema, solicitando información específica en la Declaración Anual, Declaración Informativa y Dictamen Fiscal, por lo que se vuelve necesario las Personas Morales con Partes Relacionadas conozcan el origen de la normatividad aplicable y tomé las medidas pertinentes para evitar contingencias fiscales en el tema en comento.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Las prácticas legales y fiscales en varios países del mundo, incluyendo ahora México, han concebido el concepto de Operaciones con Partes Relacionadas; algunas de ellas se han basado en los lineamientos de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico para su adecuada regulación.

La adopción de estas reglas en México ha provocado cierta incertidumbre a las Personas Morales con Partes Relacionadas, en especial el aspecto de la información que deberá ser incluida en el Dictamen para efectos fiscales, Declaración Anual y Declaración Informativa, para comprobar que las mismas ocurren como si fueran entre partes independientes.

Se vuelve necesario que las Personas Morales con Partes Relacionadas, conozcan el origen de la normatividad aplicable, así como todas las obligaciones fiscales que deben vigilar para evitar contingencias en esta materia.

PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

General

- ¿Cuáles son las obligaciones fiscales que deben cumplir las Personas Morales con Partes Relacionadas establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta?

Específicas

- ¿Cuáles son los antecedentes de la normatividad aplicable en materia de Operaciones con Partes Relacionadas?
- ¿Cuál es el marco legal aplicable a Operaciones con Partes Relacionadas en México?
- ¿Qué son los Precios de Transferencia y cuáles son los Métodos que existen?

- ¿Cuál es la información requerida por la autoridad fiscal a las Personas Morales con Partes Relacionadas en la Declaración Anual, Declaración Informativa y el Dictamen Fiscal?

OBJETIVOS

General

- Entregar un documento que ayude a la Personas Morales con Partes Relacionadas a entender y cumplir con las obligaciones en materia de Impuesto Sobre la Renta.

Específicos

- Mencionar los antecedentes de la regulación fiscal aplicable en materia de Operaciones con Partes Relacionadas.
- Describir el marco legal aplicable en México en el cual las Operaciones con Partes Relacionadas serán reguladas.
- Analizar los elementos que intervienen en Operaciones con Partes Relacionadas y determinar cuáles son los métodos para fijar Precios de Transferencia aplicables en nuestra legislación vigente.
- Elaborar un documento que integre las obligaciones establecidas en la Ley Impuesto Sobre la Renta para Personas Morales con Partes Relacionadas.

JUSTIFICACIÓN

Como resultado de la apertura en materia económica que nuestro país ha tenido en los últimos años se comenzó a regular el análisis de Operaciones con Partes Relacionadas, sin embargo, apenas en el ejercicio fiscal de 2008 la autoridad fiscal mexicana endurece la normatividad en este tema.

El tema es de carácter universal y se recoge en los diversos sistemas tributarios, y su eficacia depende de los soportes que permita a las autoridades hacendarias la verificación del cumplimiento impositivo de un contribuyente en otro país, forzosamente se requiere de la interacción de dos

o más autoridades, con el fin de cerciorarse del cumplimiento cabal de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Al aparecer en la legislación fiscal mexicana los conceptos de “Operaciones con Partes Relacionadas” y “Precios de Transferencia” han cobrado gran relevancia en el contenido de Declaraciones Informativas, Declaración Anual y Dictamen Fiscal.

Es necesario que las Personas Morales con Partes Relacionadas comprendan perfectamente el “Principio de Arm’s Lenght”, el cual ha sido acordado en la mayoría de los países como la forma más adecuada para gravar las transacciones realizadas entre entidades del mismo grupo.

El análisis de Operaciones con Partes Relacionadas trata de impedir que las utilidades o pérdidas generadas por una empresa, nacional o extranjera, sean trasladadas a otra, nacional o extranjera, por medio de operaciones artificiales tales como empréstitos (intereses), inversiones (dividendos), compraventas (precios) y patentes (regalías).

En este sentido, es importante las Personas Morales con Partes Relacionadas se involucren en la realización del Estudio de Precios de Transferencia, ya que un análisis instrumentado deficientemente puede generar una situación de riesgo fiscal.

Las Personas Morales con Partes Relacionadas deben presentar a la autoridad fiscal el soporte necesario para comprobar que las mismas ocurren como si fueran entre partes independientes. Es por esto que se vuelve necesario conozcan el origen de la normatividad aplicable, así como todas las obligaciones fiscales que deben cumplir para evitar contingencias en esta materia.

MÉTODO Y MATERIALES

Se recolectan las escasas investigaciones previas del tema en el ámbito nacional, primeramente se investigan los antecedentes internacionales del tema en el libro “Precios de Transferencia sus efectos fiscales” del Dr. Herbert Bettinger Barrios por ser el libro más reconocido por los especialistas mexicanos en el tema, así como en diversas revistas electrónicas de actualidad fiscal como lo son el “IDC Online” y “Dofiscal Online”; asimismo se obtuvieron documentos emitidos por el Servicio de Administración Tributaria los cuales contienen información de la evolución de la normatividad en la legislación fiscal mexicana.

En relación a los datos recabados del Sistema Tributario Mexicano, se utilizaron como base las obras “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano” de Emilio Margain Manautou y “Derecho Fiscal Mexicano” de Narciso Sánchez Gómez, así como las Leyes Fiscales Mexicanas emitidas por el Honorable Congreso de la Unión.

La estructura utilizada para la Metodología de la Investigación está basada en la obra “Metodología de la Investigación” de Roberto Hernández Sampieri, Carlos Fernández-Collado y Pilar Baptista Lucio.

Los formatos para la Declaración Anual DEM, Declaración Informativa DIM y el Dictamen Fiscal SIPRED, son los publicados en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, los cuales fueron utilizados para el llenado del ejemplo práctico expuesto en esta investigación.

Todo esto con el objetivo de presentarle al lector del material el panorama general en el cual las Personas Morales con Partes Relacionadas están siendo reguladas de acuerdo a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a la elaboración de esta investigación.

INTRODUCCIÓN

Se revisan los antecedentes de las Operaciones con Partes Relacionadas, comenzando por la necesidad de las autoridades fiscales de inspeccionar este tipo de operaciones. Se refiere el protagonismo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico por establecer la normatividad específica para este tema.

Se mencionan los elementos de la regulación aplicable como son el principio de Arm's Length y los factores de comparabilidad para analizar este tipo de operaciones.

Se expone brevemente la estructura del Sistema Tributario Mexicano, para poder entender como la normatividad aplicable a Operaciones con Parte Relacionadas, que en un principio es de tipo internacional, y es adaptada de acuerdo a la legislación mexicana.

Se estudian conceptos básicos que aparecen tanto en Tratados Internacionales como en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Código Fiscal de la Federación, así como las reformas que han aplicado al tema desde su aparición en la legislación mexicana.

Se detallan los soportes necesarios para evaluar las Operaciones con Partes Relacionadas y se analizan los conceptos de Parte Relacionada y Precios de Transferencia.

Se indican quienes son los sujetos que se consideran como Personas Morales con Partes Relacionadas, las operaciones sujetas a esta normatividad, así como los seis métodos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta para valuar correctamente los Precios de Transferencia.

Se refieren las obligaciones fiscales que tienen a su cargo las Personas Morales con Partes Relacionadas establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Se mencionan algunas recomendaciones por parte de la autoridad fiscal para evitar presentar información incorrecta de Operaciones con Partes Relacionadas. Y se ejemplifica la presentación de la información en los formatos oficiales publicados por la autoridad fiscal.

CAPITULO 1 ANTECEDENTES DE LAS OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS

1.1 Antecedentes Internacionales

En los últimos años y con motivo del incremento de comercio entre países, los grupos de empresas con representación en diferentes partes del mundo han crecido dramáticamente. Mientras esto sucede, las autoridades fiscales de muchos países se han encontrado en un momento u otro, frente al problema de gravar las operaciones entre este tipo de entidades. Tal situación genera una serie de dificultades prácticas; una de ellas es sin duda evitar la doble imposición, pero también las diferencias fiscales y administrativas de distintos países y los derechos que tiene un país para gravar ciertos ingresos en el que otro país también tiene interés.

Los países miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) han establecido en su Modelo Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio (MCFRP) que el mejor enfoque para solucionar estos problemas consiste en el análisis de cada empresa perteneciente a un grupo multinacional por separado. Para esto, es necesario establecer que las empresas en cuestión deben operar de acuerdo con el principio de Arm's Length, para poder ser fiscalizadas de forma adecuada; la determinación de esta condición es el elemento central de los análisis de Precios de Transferencia (PT).

Al tratarse el tema del marco legal de Operaciones entre Partes Relacionadas (OPR) en el ámbito internacional, la referencia indica claramente los documentos emitidos por la OCDE, los cuales sientan una base para las legislaciones específicas en la materia de diversos países, tanto en aquéllos que pertenecen a la OCDE, como en aquéllos que no.

El MCFRP, emitido por la OCDE, contiene algunos conceptos trascendentes en la materia, en especial el artículo noveno dedicado específicamente a las OPR. De este artículo se desprenden los Lineamientos de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales, que a su vez establecen procedimientos, metodología y otros conceptos en la materia.

Por otra parte, los tratados para evitar la doble tributación representan guías que regulan las relaciones entre dos Estados contratantes, tanto para los contribuyentes como para las administraciones fiscales. En algunos casos, los países miembros de la organización se reservan el derecho de aceptar ciertos artículos, por así convenir a sus intereses.

Asimismo, como parte del marco legal de PT se encuentran las legislaciones locales propias de cada país, cada una de acuerdo con los procedimientos aplicables, las restricciones y requerimientos específicos en cada uno de ellos. De igual manera, establecen la supletoriedad de los lineamientos internacionales como complemento de sus leyes locales, los requerimientos de documentación y opciones de cumplimiento. En general, las autoridades fiscales en los diferentes países tratan de desincentivar este tipo de operaciones por razones puramente fiscales, y en consecuencia, establecen otro tipo de contribuciones como pudieran ser retenciones sobre los pagos por concepto de renta. Sin embargo, aún es posible encontrar ahorros a través de estas estructuras, especialmente cuando existen tratados bilaterales para evitar la doble tributación.

1.2 Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

La OCDE tuvo como antecedente a la Organización para la Cooperación Económica Europea (OCEE), creada en 1948 con la finalidad de promover la reconstrucción económica del continente después de la Segunda Guerra Mundial. Una vez que este objetivo se cumplió, los gobiernos de los países participantes decidieron elaborar un plan que permitiera crear un ambiente de prosperidad y cooperación mutua entre los miembros.

En 1961 Estados Unidos y Canadá se integraron a este organismo, cambiando su nombre a OCDE, tal y como se le conoce actualmente. Como consecuencia de dicha transformación, se promulgaron las siguientes políticas:

- Proporcionar estándares para mantener un crecimiento y desarrollo económico que se reflejara en el nivel de vida de los países miembros, logrando con esto una estabilidad financiera, que permitiera el crecimiento de la economía mundial. (Tributaria, Manual de Precios de Transferencia, 2003)
- Contribuir al saneamiento económico multilateral sobre la base de la no-discriminación y el cumplimiento de obligaciones de carácter internacional. (Tributaria, Manual de Precios de Transferencia, 2003)

Durante su existencia, tanto la OCEE como la OCDE emitieron una serie de convenios bilaterales. Con la creación de estos documentos se puso de manifiesto la necesidad de crear un estándar de acuerdo con principios, definiciones, reglas y métodos que permitieran lograr una interpretación común a los documentos que se emitieran entre países miembros. Por lo anterior, durante el período de 1958 a 1961 se preparó un informe llamado “Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio”, publicado en 1963.

Desde su creación, se previó la necesidad de que este documento se actualizara constantemente con el fin de acoplarse al cambiante entorno económico, por tal razón, ha sido revisado en 1977, 1982, 1991 y en 1998, de tal forma que en 2003 se dio a conocer el escrito actual MCFRP.

1.2.1 Modelo Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE

Los derechos de cada país para gravar los ingresos dependen si el país usa el sistema basado en la residencia, el origen de los ingresos o ambos. Los países miembros de la OCDE han elegido el enfoque de empresa separada

como la manera más lógica de obtener resultados equitativos y reducir el riesgo de la doble tributación. De esta manera, cada miembro de un grupo está sujeto al impuesto por el ingreso que se origine sobre una base de origen o de residencia.

Para asegurar la correcta aplicación del enfoque de entidad separada, los países miembros de la OCDE han adoptado el principio de Arm's Length, bajo el cual el efecto de condiciones especiales en los niveles de utilidad debe ser eliminado.

Estos principios internacionales de impuestos han sido elegidos por los países miembros de la OCDE con el objetivo dual de establecer una base apropiada de impuestos en cada jurisdicción fiscal y evitar la doble tributación, reduciendo por consiguiente los conflictos entre administraciones fiscales y promoviendo el comercio internacional y la inversión.

Los principios anteriormente indicados, por lo que se refiere a gravar las empresas multinacionales están incorporados en el Acuerdo sobre Ingresos y Capital del MCFRP de la OCDE, que es la base de la amplia red de tratados bilaterales sobre ingresos entre los países miembros de la OCDE y los que no lo son.

Los principales mecanismos para resolver los asuntos que se originan en la aplicación de los principios fiscales internacionales aparecen en los tratados bilaterales. Los artículos relevantes que afectan el sistema impositivo de las multinacionales son: el artículo 4 que define la residencia; los artículos 5 y 7 que determinan el sistema impositivo para los establecimientos permanentes; el artículo 9 que se refiere a la forma de gravar las utilidades de empresas asociadas aplicando el principio de Arm's Length; los artículos 10, 11 y 12 que indican cómo gravar los dividendos, intereses y regalías respectivamente; y los artículos 24, 25 y 26, que contienen disposiciones

especiales relacionadas a la no discriminación, la resolución de controversias y el intercambio de información.

1.3 Principio Arm's Length

Como se menciona en las Guías de la OCDE, la aplicación del principio Arm's Length se basa en la posibilidad de comparar las condiciones de una transacción controlada a las condiciones de una transacción independiente, dentro de estas condiciones se encuentra el hecho de que los mercados sean comparables y que las diferencias existentes no incidan materialmente en los precios o que habiendo esas diferencias, se puedan realizar los ajustes apropiados. La temporalidad de dicha comparabilidad está delimitada en el artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), en el cual se establece que: "Cuando los ciclos de negocio o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio se podrán considerar operaciones comparables correspondientes de dos o más ejercicios, anteriores o posteriores". (Unión, Ley del Impuesto Sobre la Renta Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010)

Cuando empresas independientes tienen relaciones entre sí, las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras, generalmente están determinadas por las fuerzas de mercado. Cuando las empresas asociadas tienen relaciones entre sí, sus relaciones comerciales y financieras podrían no estar afectadas directamente por las fuerzas externas del mercado de la misma manera, aunque las empresas asociadas frecuentemente buscan reproducir la dinámica de las fuerzas del mercado en sus relaciones entre sí. Las administraciones fiscales no deben de una manera automática asumir que las empresas asociadas han buscado manipular sus utilidades. Las OPR no deben ser confundidas con problemas de evasión fiscal o de fraude fiscal, aunque las políticas de Partes Relacionadas (PR) pueden ser usadas para esos fines.

Cuando las OPR no reflejan los precios de mercado y el principio Arm's length los pasivos fiscales de las empresas asociadas y los ingresos fiscales de los países huésped pueden estar distorsionados. Como resultado, los países miembros de la OCDE han acordado que para fines fiscales, las utilidades de empresas asociadas pueden ser ajustadas como sea necesario para corregir cualquier distorsión y, por ese medio asegurarse que el principio de arm's length es aplicado. Los países miembros de la OCDE consideran que un ajuste apropiado es obtenido estableciendo las condiciones de las relaciones comerciales y financieras que se esperaría encontrar entre empresas independientes en transacciones similares en circunstancias similares.

La declaración oficial del principio de Arm's Length aparece en el párrafo B del artículo 9 del MCFRP de la OCDE, que es la base de los tratados bilaterales en los que participan los países miembros de la OCDE y un grupo creciente de países no miembros. El cual señala:

“Cuando... unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante, y en uno u otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y sometidos a imposición en consecuencia.”
(Bettinger Barrios, 2008)

Al buscar ajustar las utilidades con referencia a las condiciones que hubieran existido entre empresas independientes en operaciones comparables y circunstancias comparables, el principio de Arm's Length cumple con el

enfoque de tratar a los miembros de un grupo multinacional como funcionando en forma independiente más bien que como partes inseparables de un único negocio unificado. Debido a que el enfoque de separación de entidades considera a los miembros de un grupo multinacional como si fueran entidades independientes, la atención se pone en la naturaleza de los acuerdos entre sus miembros.

La aplicación de este principio permite una amplia paridad en el tratamiento fiscal de las multinacionales y las empresas independientes. Pone a las empresas asociadas y a las independientes en condiciones de igualdad para fines fiscales que de otra manera distorsionarían la relativa posición competitiva de cualquier tipo de entidad. Al eliminar estas consideraciones fiscales de las decisiones económicas, el principio Arm's Length promueve el crecimiento del comercio internacional y de la inversión.

En determinados casos, el principio de Arm's Length puede resultar en una carga administrativa para el contribuyente y las administraciones fiscales al evaluar un número elevado y gran variedad de transacciones. Aunque una empresa asociada normalmente establece las condiciones de una transacción al momento que es efectuada, en algún momento a la empresa se le puede requerir que demuestre que son consistentes con el principio en comento. Las administraciones fiscales tendrían que efectuar el proceso de revisión a las operaciones tal vez varios años después de que ocurrieron. La administración fiscal trataría de obtener información sobre transacciones similares, las condiciones del mercado al momento en que ocurrieron, para numerosas y muy variadas transacciones.

La aplicación del principio de Arm's Length generalmente está basada en la comparación de las condiciones en una transacción controlada con las condiciones entre transacciones entre empresas independientes. Para que esa comparación sea útil, las características económicas relevantes de las

situaciones que se están comparando deben ser comparables, lo que significa que ninguna de las diferencias entre las situaciones que se están comparando afectaría en forma significativa la condición que se está examinando en la metodología, o que se pueden efectuar ajustes adecuados o precisos para eliminar el efecto de cualquier diferencia. En la determinación del grado de comparabilidad, incluyendo qué ajustes son necesarios para establecerla, se requiere una comprensión de cómo empresas no relacionadas evalúan transacciones potenciales. Las empresas independientes, cuando evalúan las condiciones de una transacción potencial, compararán la transacción con otras opciones que en la realidad tengan disponibles, y no realizarán la operación si no ven a la alternativa como evidentemente más atractiva.

1.3.1 Factores de una Operación Comparable en México

Existen cinco factores necesarios para determinar si una operación es comparable, los cuales se mencionan en el artículo 215 de la LISR y son los siguientes:

- a) Características de los bienes o servicios.

Las diferencias en las características específicas de los bienes o servicios con frecuencia influyen, por lo menos parcialmente en las diferencias de valor en los mercados. Por consiguiente, la comparación de estas puede ser útil al establecer el grado de comparabilidad en transacciones controladas y no controladas. En términos generales, la similitud de las características de los bienes o servicios transferidos será más importante cuando se estén comparando precios de transacciones controladas y no controladas, y menos importante cuando se estén comparando márgenes de utilidad. Las características que pueden ser importantes considerar en el caso de bienes tangibles incluyen lo siguiente: las características físicas del bien, su calidad y confiabilidad, la disponibilidad y volumen de la oferta; en el caso de servicios: la naturaleza y magnitud de los servicios; y en el caso de bienes intangibles: la forma de la operación, por ejemplo, patente, nombre comercial

o know-how, la duración o grado de protección, y los beneficios anticipados del uso del bien.

b) Análisis funcional.

En las relaciones comerciales entre dos partes independientes, el importe de los pagos generalmente reflejará las funciones que cada empresa realiza, tomando en consideración los activos usados y los riesgos asumidos. Por consiguiente, en la determinación de si las operaciones controladas y no controladas son comparables, la comparación de las funciones efectuadas por cada una de las partes es necesaria. Esta comparación está basada en un análisis funcional, que tiene por finalidad identificar y comparar las actividades económicas importantes y responsabilidades asumidas por la empresa independiente y la asociada. Para este fin, se debe poner una atención especial en la estructura y la organización del grupo. También será relevante determinar bajo qué figura jurídica el contribuyente efectúa sus funciones.

c) Términos del contrato.

En las relaciones Arm's Length, los términos contractuales de una operación generalmente definen implícita o explícitamente cómo las obligaciones, riesgos y beneficios se dividen entre las partes. En las relaciones entre empresas independientes, la divergencia de intereses entre las partes garantiza que normalmente ambas hagan que la otra parte mantenga las condiciones del contrato, y que los términos contractuales se ignorarán o modificarán después de los hechos si es para beneficio de ambas partes.

d) Condiciones económicas.

Para obtener la comparabilidad se requiere que los mercados en que están la empresa independiente y la asociada sean comparables, y que las diferencias no tengan un efecto importante en el precio o que se puedan efectuar los ajustes apropiados. Como primera etapa, es esencia identificar

el mercado o mercados relevantes tomando en consideración bienes o servicios sustitutos que están disponibles. Las circunstancias económicas que pueden ser relevantes para determinar la comparabilidad de los mercados incluyen la ubicación geográfica, tamaño de los mercados, grado de competencia en los mercados, las posiciones competitivas relativas de oferta y demanda.

e) Estrategias de negocios.

Las estrategias de negocios también deben ser examinadas al determinar la comparabilidad para fines de análisis de OPR. Las estrategias de negocios deben de tomar en consideración muchos aspectos de una empresa como es la innovación y el desarrollo de nuevos productos, grado de diversificación, aversión al riesgo, evaluación de los cambios políticos, leyes relacionadas con el trabajo actuales y futuras, y otros factores que inciden en la actividad cotidiana en los negocios. Esas estrategias pudiera ser necesario que se tomaran en consideración al determinar el grado de comparabilidad de empresas y transacciones controladas y no controladas. También sería relevante considerar si las estrategias de negocios han sido diseñadas por el grupo multinacional o por un miembro del grupo actuando de forma independiente, la naturaleza y extensión de la participación de otros miembros del grupo multinacional en la implementación de la estrategia de negocios.

Recapitulando podemos decir que la mayor participación de grupos corporativos en diversos países, así como legislaciones fiscales complejas, han traído como consecuencia un incremento significativo en el número y tipo de OPR y en respuesta, las autoridades fiscales han reforzado sus legislaciones en la materia. En el siguiente capítulo se analiza el marco legal aplicable en México en materia de OPR.

CAPITULO 2 MARCO LEGAL APLICABLE EN MÉXICO

2.1 Sistema Tributario Mexicano

El origen del tributo en México está considerado en el Artículo 31 Fr. IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) que textualmente indica:

“Son obligaciones de los mexicanos:

... IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.” (Unión, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010)

Asimismo en el artículo 73, fracción VII CPEUM se menciona: “el Congreso de la Unión tiene facultades para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto” (Unión, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010). De acuerdo a Narciso Sánchez Gómez se pueden clasificar en dos grandes grupos los ingresos que percibe la autoridad fiscal mexicana: uno, en el que quedan comprendidas las fuentes impositivas y, otro, en el que quedan comprendidas las restantes fuentes de ingresos. Esos dos grupos se denominan, respectivamente: ingresos tributarios e ingresos financieros. (Sánchez Gómez, 2008)

Los ingresos tributarios son aquellos que decreta el Estado con carácter general y obligatorio mediante la expedición de las leyes respectivas, y cuya finalidad es la de cubrir el gasto público, dentro de esta categoría se encuentran: los impuestos, los derechos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones o aportaciones de mejoras, incluyéndose sus accesorios legales como son multas, recargos, indemnizaciones y gastos de ejecución. (Sánchez Gómez, 2008)

Los ingresos financieros, de conformidad con la doctrina del derecho fiscal, son los demás ingresos del Estado distintos a las contribuciones que percibe en cada ejercicio fiscal apoyándose en preceptos de derecho público y privado, dentro de ellos cabe encuadrar a los productos, los aprovechamientos, los empréstitos, la emisión de moneda y los bonos de deuda pública. (Sánchez Gómez, 2008)

Los impuestos son las contribuciones que percibe el Estado de manera general y obligatoria y que deben de aportar las Personas Físicas (PF) y Personas Morales (PM) cuya situación coincida con el hecho generador del tributo, y cuyo destino es el de cubrir el gasto público. (Sánchez Gómez, 2008)

Los derechos son contribuciones que por mandato legal tienen que pagar las PF y PM, como consecuencia de los beneficios que en forma personal y directa alcancen por los servicios que les presta el Estado en sus funciones de derecho público, o por el uso, explotación y aprovechamiento de los bienes del dominio público. (Sánchez Gómez, 2008)

Las aportaciones de seguridad social constituyen el pago de una contribución por los servicios que presta el Estado en materia de previsión o seguridad social, como es el caso de: la asistencia médica, hospitalaria, incapacidades para el trabajador, seguro de maternidad, vejez, jubilación, indemnizaciones, derecho a la vivienda, a centros recreativos, etc. Cuyos beneficiarios son los trabajadores y sus familiares o derechohabientes. (Sánchez Gómez, 2008)

Las contribuciones o aportaciones de mejoras son los tributos a cargo de las PF y PM que deben enterar a la administración pública federal, estatal o municipal, por los beneficios que en forma directa logren los contribuyentes ubicados en el área de influencia, como consecuencia de una obra o servicio

público y de conformidad con la legislación fiscal conducente. (Sánchez Gómez, 2008)

Los productos son las contraprestaciones que deben pagar a la administración pública quienes se beneficien por los servicios que les presta en sus funciones de derecho privado, o por usar, explotar y aprovechar bienes del dominio privado del Estado. (Sánchez Gómez, 2008)

Los aprovechamientos constituyen aquellos ingresos de derecho público distintos de las contribuciones, de los productos o de los empréstitos, mismos que obtiene el Estado al ejercitar ciertas actividades oficiales o cuando impone su autoridad o imperio, por ejemplo las multas administrativas, los recargos, las indemnizaciones por daños a bienes y recursos del Estado, y otros conceptos que se enumeran en las leyes de ingresos. (Sánchez Gómez, 2008)

Los empréstitos son créditos o préstamos que se otorgan a una entidad pública por una institución nacional o internacional de crédito, o por un gobierno extranjero para completar el gasto público y ante la carencia o limitación de los ingresos tributarios de un Estado determinado. (Sánchez Gómez, 2008)

Los bonos de deuda pública son instrumentos negociables que se colocan entre el público inversionista, para el efecto de que lo recaudado con los mismos sea destinado a pagar dicha deuda pública. (Sánchez Gómez, 2008)

La Ley de Ingresos, es un acto legislativo de la Federación o de las Entidades Federativas expedido por sus respectivos Poderes Legislativos, el cual determina los ingresos que deben percibir en un año fiscal una entidad pública. (Sánchez Gómez, 2008)

A su vez el artículo 74, fracción IV de la CPEUM, establece como facultades exclusivas de la Cámara de Diputados entre otras las siguientes; “Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la cuenta pública del año anterior” (Unión, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010).

La obligación tributaria es una manifestación de la potestad soberana del estado, al fincarle a las PF y PM que coincidan con el hecho generador de una contribución, el deber de aportar una parte de su riqueza, ingresos o ganancias para cubrir el gasto público, en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas. (Sánchez Gómez, 2008)

El artículo 6 del Código fiscal de la Federación (CFF) establece al respecto que: “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran” (Unión, Código Fiscal de La Federación Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010). Es decir, en el preciso momento en que una persona materialice o haga real la situación hipotética prevista por la ley fiscal estará adquiriendo la correspondiente obligación de pago.

En la relación jurídica-tributaria existen dos sujetos que representan el eslabón fundamental del deber fiscal, y que son: el acreedor, que se le identifica como sujeto activo, porque tiene la potestad y la obligación de establecer y requerir el entero de la prestación en cuestión; el deudor del gravamen, es el sujeto pasivo, que en su esencia se trata de la PF y PM, cuya situación coincide con el hecho generador de la contribución, y por lo mismo está obligada a aportar una parte de sus ingresos o riqueza para cubrir el gasto público.

Para fines fiscales, es necesario definir si una persona realizará sus actividades económicas como PF o como persona PM, ya que las leyes establecen un trato diferente para cada una, y de esto depende la forma y requisitos para darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y las obligaciones que adquieran.

- PF es un individuo con capacidad para contraer obligaciones y ejercer derechos. (Tributaria, Portal del SAT, 2010)
- PM es una agrupación de personas que se unen con un fin determinado, por ejemplo, una sociedad mercantil, una asociación civil. (Tributaria, Portal del SAT, 2010)

2.2 Tratados Internacionales

En el artículo 133 de la CPEUM se establece la jerarquización de la legislación aplicable en territorio nacional y menciona lo siguiente “Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión” (Unión, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010). De forma general podemos decir que jerarquización es la siguiente; en primer término se encuentra la CPEUM, seguido y al mismo nivel los tratados internacionales que se celebren con algún otro estado y después las Leyes Federales que sean aprobadas por el Congreso de la Unión.

Cabe señalar que los convenios para evitar la doble imposición, y prevenir la evasión fiscal tienen por objeto eliminar las barreras que por efectos tributarios impidan una elección libre por parte de los inversionistas, para dirigir sus operaciones de un país en lugar de otro. Estos convenios neutralizan las inconveniencias impositivas, tratando de igualar las tasas y las tarifas entre los países que en el tratado participen y por lo tanto, eliminar a su vez la competencia que en base a impuestos se pueda crear, logrando

de esta forma un equilibrio entre los impuestos involucrados en una decisión para hacer negocios.

Los acuerdos para el intercambio de información tributaria son el elemento coercitivo y la base de los instrumentos legales, que exigen el cumplimiento bajo los lineamientos plasmados en los tratados tributarios, ya que verifican o en su caso sancionan, la actuación indebida del contribuyente.

Los tratados para evitar la doble tributación son documentos donde se sientan las bases respecto a definiciones, procedimientos y otras previsiones aplicables a la interrelación comercial de los contribuyentes de dos países.

Surgen en la Convención de Viena firmada el 23 de mayo de 1969, en donde se estableció lo siguiente:

- Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe de ser cumplido por ellas de buena fe.
- Los tratados no obligarán a una parte respecto de actos que hayan tenido lugar con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del tratado.
- Una parte no podrá invocar las disposiciones de derecho internos como justificación del incumplimiento de un tratado.
- Si un tratado cumple con los requisitos constitucionales es aplicable, no obstante no haya sido publicado oficialmente.

(Tributaria, Manual de Precios de Transferencia, 2003)

Los principales objetivos de los convenios son:

- Promover los intercambios de bienes, servicios y flujos de capitales.
- Combatir el fraude y la evasión fiscal mediante el mecanismo de intercambio de información.
- Evitar la doble tributación de manera efectiva.
- De la misma forma con relación a la doble tributación, los países han establecido algunos principios referentes a este tema, estos son:

- El Estado de residencia tiene derecho prioritario a gravar.
- El Estado de residencia tiene la obligación de evitar doble tributación.
- El Estado de la fuente de riqueza tiene derecho limitado para gravar los ingresos.
- El Estado de la fuente de riqueza tiene un derecho secundario a gravar.

(Tributaria, Manual de Precios de Transferencia, 2003)

La OCDE a través del MCFRP presenta un documento base para la redacción de tratados particulares, por lo que los conceptos generales establecidos por la OCDE se modifican, eliminan y/o adicionan de acuerdo con las negociaciones y acuerdos a que llegan los países contratantes.

Adicionalmente al propio modelo, en este documento la OCDE presenta comentarios con especificaciones respecto a conceptos de los artículos, estos comentarios son considerados trabajos preparatorios para celebrar futuros convenios de conformidad con el artículo 31 de la Convención de Viena.

En la aplicación de los tratados para evitar la doble tributación, es conveniente tomar en cuenta que:

- Los tratados únicamente contienen normas sustantivas, es decir guías generales que llevar a la realidad.
- Los convenios no regulan las normas de procedimiento, cada Estado puede establecer dichas normas en su legislación.
- Los tratados, así como las leyes locales establecen los requisitos para que se apliquen los beneficios contenidos en su texto.
- Sólo se aplicarán en caso de que favorezcan a los contribuyentes y en ningún caso podrán establecer cargas mayores a las contempladas

por la legislación interna. De ser así se aplicarían en primer término la legislación local.

(Tributaria, Manual de Precios de Transferencia, 2003)

La estructura de los tratados que propone la OCDE es la siguiente:

Capítulo I	Ámbito de aplicación del convenio
Artículo 1	Ámbito subjetivo: Personas a quien involucra el tratado
Artículo 2	Impuestos comprendidos
Capítulo II	Definiciones
Artículo 3	Definiciones Generales
Artículo 4	Residente
Artículo 5	Establecimiento Permanente
Capítulo III	Tributación de distintas clases de rentas
Artículo 6	Rentas Inmobiliarias
Artículo 7	Beneficios Empresariales
Artículo 8	Navegación Marítima y Aérea
Artículo 9	Empresas Asociadas
Artículo 10	Dividendos
Artículo 11	Intereses
Artículo 12	Regalías
Artículo 13	Ganancias de Capital
Artículo 14	Eliminado
Artículo 15	Trabajos Dependientes
Artículo 16	Participaciones de Consejeros
Artículo 17	Artistas y Deportistas
Artículo 18	Pensiones y Anualidades
Artículo 19	Funciones Públicas
Artículo 20	Estudiantes
Artículo 21	Otros ingresos
Capítulo IV	Tributación de Capital
Artículo 22	Capital
Capítulo V	Métodos para eliminar la doble tributación

Artículo 23A	Método de excepción
Artículo 23B	Método de crédito
Capítulo VI	Disposiciones Especiales
Artículo 24	No discriminación
Artículo 25	Procedimiento Amistoso
Artículo 26	Intercambio de Información
Artículo 27	Asistencia en el cobro de impuestos
Artículo 28	Agentes Diplomáticos y Funcionarios Consulares
Artículo 29	Extensión Territorial
Capítulo VII	Disposiciones Finales
Artículo 30	Entrada en Vigor
Artículo 31	Terminación

(Tributaria, Manual de Precios de Transferencia, 2003)

2.3 Código Fiscal de la Federación

Para efecto de comprender mejor la legislación aplicable a PM con PR debemos comprender los siguientes conceptos mencionados en algunos de los primeros diez artículos del CFF:

Sujetos obligados artículo 1 CFF

“Las PF y las PM, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.” (Unión, Código Fiscal de La Federación Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010)

Créditos fiscales artículo 4 CFF

“Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores

públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.” (Unión, Código Fiscal de La Federación Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010)

Aplicación estricta de las normas tributarias artículo 5 CFF

“Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.” (Unión, Código Fiscal de La Federación Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010)

Inicio de la vigencia de las disposiciones fiscales artículo 7 CFF

“Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación (DOF), salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.” (Unión, Código Fiscal de La Federación Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010)

Concepto de México, país y territorio nacional artículo 8 CFF

“Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la CPEUM integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.” (Unión, Código Fiscal de La Federación Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010)

Residentes en territorio nacional artículo 9 CFF

“PM que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.” (Unión, Código Fiscal de La Federación Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010)|

Domicilio fiscal artículo 10 CFF

“PM, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.”
(Unión, Código Fiscal de La Federación Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010)

2.4 Impuesto Sobre la Renta, Evolución de la Normatividad en Materia de Operaciones con Partes Relacionadas

Para el caso particular de México, la historia comienza en 1985 cuando nuestro país se incorpora al General Agreement Trade and Tariff ahora Organización Mundial de Comercio, que trae consigo la eliminación unilateral de barreras arancelarias y la implantación de sistemas internacionales para evitar la doble tributación.

De esta forma, en 1992 las autoridades emiten la Ley de Inversión Extranjera y aparecen por primera vez las reglas en materia de PT en la LISR contenidas en el artículo 64:

“La Secretaria de Hacienda y Crédito Público (SHCP) podrá determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación en los siguientes casos:

- 1.- Cuando las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.
- 2.- Cuando la enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo de producción o de distribución salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo a precios de mercado en la fecha de la enajenación o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de realizar la enajenación en estas condiciones.
- 3.- Cuando se trate de operaciones de importación y exportación o en general se trate de pagos al extranjero.” (Tributaria, Manual de Precios de Transferencia, 2003)

Como podemos observar en el párrafo precedente, la autoridad hace referencia a la facultad que tiene de modificar los registros y todo lo que derive de ellos cuando considere que el precio o contraprestaciones pactadas en alguna operación no son de acuerdo con el libre mercado.

Sin embargo, no señala la forma en que el contribuyente puede cumplir con la condición de mercado.

Asimismo, en el artículo 64A de la citada Ley se señala la facultad que tiene la autoridad de determinar presuntivamente ingresos en operaciones entre:

- PM residentes en el país o en el extranjero.
- PF que realicen actividades empresariales.
- Establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero.
- Cuando alguna posea intereses en las actividades de negocios de otra de ellas.
- Las situaciones sujetas a esta fiscalización y determinación presuntiva que los precios, contraprestaciones o tasas pactadas para la realización de las siguientes operaciones no fueran tal y como se hubieran pactado entre terceros independientes.
- Operaciones de préstamo o descuento de créditos cedidos.
- Prestación de servicios.
- Uso, goce o enajenación de bienes tangibles.
- Explotación o transmisión de un bien intangible.

(Tributaria, Manual de Precios de Transferencia, 2003)

De igual forma, el artículo 65 de la Ley de 1992, señala que la SHCP para ejercer su facultad de determinación presuntiva puede considerar los siguientes puntos para la determinación de un precio de mercado:

- Los precios corrientes en el mercado interior o exterior y en defecto de estos el de avalúo que practique u ordenen practicar las autoridades fiscales.
- El costo de los bienes aumentado por el porcentaje de utilidad bruta que opera el contribuyente.
- El precio en que una persona enajene bienes adquiridos del contribuyente menos el porcentaje de utilidad fiscal.

(Tributaria, Manual de Precios de Transferencia, 2003)

El catorce de abril de 1994, México acepta sus obligaciones como miembro de la OCDE, siendo publicado en el DOF el Decreto relativo a la incorporación de nuestro país a dicha organización.

Entre otras obligaciones, aparece que México está dispuesto a poner en práctica las recomendaciones del consejo sobre la determinación de los PT entre PR siempre considerando sus capacidades administrativas y tecnológicas.

En México, las reglas de OPR empezaron a tomar importancia a partir del establecimiento de la industria maquiladora en 1995 y posteriormente en 1997 se incorporaron formalmente en la LISR, artículos específicos que regulan la materia.

La LISR de 1997 modifica el contenido de los artículos 64 y 64A, así como adiciona la fracción XIV del artículo 58. Los principales cambios en esta legislación se dan en que en el artículo 64A la autoridad fiscal sienta la obligación del contribuyente de calcular sus ingresos acumulables y deducciones, tal y como lo hubieran hecho personas independientes; de no hacerlo, la autoridad está facultada para calcularlos utilizando compañías y/o operaciones comparables. Adicionalmente, sienta las bases de comparabilidad y especifica quienes para estos efectos se consideran PR.

Otro cambio importante se da en el artículo 65 al señalarse cuáles son las metodologías aplicables para determinar el precio de mercado de bienes y servicios sujetos a análisis.

En la LISR del ejercicio fiscal del año 2000, apareció la fracción XV del artículo 58, en ésta se estableció la obligación por parte de los contribuyentes de presentar cada año a más tardar el último día de febrero, una declaración informativa de las OPR residentes en el extranjero durante el ejercicio fiscal del año anterior.

En este mismo sentido, se incluyó en los artículos 81 y 82 ambos fracción XVII del CFF, las infracciones y multas resultantes de la omisión total o parcial por no presentar dicha declaración, así como presentarla con errores.

Dos años más tarde, durante el ejercicio fiscal 2002, en materia de PT la LISR fue modificada y reorganizada con el fin de hacerla más clara y que el contribuyente entendiera mejor sus obligaciones. Para estos efectos se creó el título V, específicamente para los contribuyentes que tienen transacciones con PR residentes en el extranjero.

Los artículos 64A, 65 y 65A de la LISR del año 2001 se transformaron para 2002 en los artículos 215, 216 y 217. Las únicas adiciones son dos párrafos en el artículo 215, el primero de los cuales establece la necesidad de realizar Estudios de Precios de Transferencia (EPT), tanto para establecimientos permanentes, como para empresas relacionadas constituidas de acuerdo con la legislación mexicana.

El segundo, es la adición del párrafo final en el artículo 215, que indica que para la aplicación de la LISR en este capítulo, el contribuyente se puede referir a las guías de la OCDE de PT y en caso de dudas en la aplicación de los conceptos citados en la ley. De igual forma se agrega que las

asociaciones en participación y establecimientos permanentes también se considerarán PR. (Tributaria, Manual de Precios de Transferencia, 2003)

Dentro de la LISR para 2002, la sección XIV del artículo 58 fue también modificada levemente convirtiéndose en la fracción XII del artículo 86. En este artículo, la única modificación realizada fue que además de realizar un EPT, los contribuyentes necesitan registrar dentro de su sistema de contabilidad o información, todas las operaciones que tienen con PR residente en el extranjero, identificando cada operación individual con cada PR establecido en el extranjero. Estas transacciones necesitan ser registradas en relación de las cuentas por pagar, las cuentas por cobrar, los ingresos y los gastos.

En las reformas a la LISR para el 2005, se adicionó la fracción XXVI al artículo 32, en donde se limita la deducibilidad de los intereses derivados de deudas contraídas con PR del contribuyente, nacionales y extranjeras, cuando el monto de las deudas sea superior al triple del capital contable. Sin embargo, con la finalidad de no limitar el mercado interno y permitir que determinadas inversiones a largo plazo puedan llevarse a cabo sin que se vean afectadas por la deducción de intereses, la citada fracción es reformada en 2007 para limitar exclusivamente la deducibilidad de los intereses con PR residentes en el extranjero.

Actualmente, las reglas de PT se incluyen en los artículos 86, fracciones XII, XIII y XV, 215 y 216 de la LISR.

Debido a que, en general, el régimen fiscal mexicano es el mismo independientemente de la entidad federativa, podría pensarse en primera instancia que las operaciones intercompañía entre dos empresas mexicanas no deberían tener un efecto fiscal, ya que lo que deduce una, lo acumula la otra y si la tasa de Impuesto Sobre la Renta (ISR) es la misma para ambas

empresas, el efecto se cancela. Sin embargo, hay situaciones en las que agresivas políticas de PT en conjunto con interpretaciones específicas de las leyes fiscales mexicanas, han permitido que los contribuyentes saquen provecho de este tipo de operaciones, aun entre compañías en el mismo país.

El análisis de OPR si bien se sustentan en la legislación interna, sus lineamientos deben trascender a los convenios para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal ya que en éstos se plasman las reglas de las operaciones internacionales y en los acuerdos para el intercambio de información tributaria, se verifica que se cumpla cabalmente con lo que señalan las normas.

En esta etapa del estudio conocemos como surgen las OPR así como el tipo de regulación a que se sujetan en el ámbito internacional y nacional, en el siguiente capítulo se estudian los elementos básicos en el tratamiento fiscal de este tipo de operaciones.

CAPITULO 3 LAS OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS Y LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA LISR

3.1 Operaciones con Partes Relacionadas

El estudio de OPR es un tema internacional, su fundamento se encuentra en las operaciones diversas que realizan las empresas pertenecientes a grupos corporativos con su casa matriz, empresas subsidiarias o afiliadas. Sin embargo, también aplican a grupos corporativos que residen en un solo país.

El estudio de OPR para que sea útil a la autoridad y surta el efecto deseado, en el sentido de verificar el origen y el monto de las transferencias celebradas entre diversos sujetos y cuando en ellas intervienen empresas con domicilios fiscales en diferentes países, requieren a su vez de soportes que por medio de acuerdos internacionales permiten obtener información de los actos que llevan a cabo los sujetos pasivos.

3.1.1 Concepto de Partes Relacionadas

El primer concepto de PR aparece en el artículo 9 del MCFRP de la OCDE el cual menciona lo siguiente:

“I.- Cuando una empresa de un estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro estado contratante ó unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa de otro Estado contratante y en uno u otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y sometidos a imposición en consecuencia.” (Bettinger Barrios, 2008)

En la LISR se encuentran dos conceptos que ayudaran a definir que son las OPR objeto de este estudio.

En el artículo 215 de la LISR tercer párrafo, se menciona que “para los efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos de Precios de Transferencia establecidos en el artículo 216 de esta Ley, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminan mediante ajustes razonables”. (Unión, Ley del Impuesto Sobre la Renta Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010)

Asimismo en el quinto párrafo del mencionado artículo 215 indica que “se considera que dos o más personas son Partes Relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como Partes Relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren Partes Relacionadas de dicho integrante.” (Unión, Ley del Impuesto Sobre la Renta Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010)

De conformidad a la Ley Aduanera, “se consideran Partes Relacionadas a aquellas Personas Morales o Personas Físicas que juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona.” (Unión, Ley Aduanera Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010)

En base a lo anterior podemos definir, que las OPR son aquéllas que se dan cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas.

3.1.2 Sujetos en Operaciones con Partes Relacionadas

Bajo las disposiciones de la LISR, el procedimiento de OPR se aplica a las PM que residan en el país, en el extranjero, a las PF, a los establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como a las asociaciones en participación y a los fideicomisos, cuando se trate de PR.

Los sujetos a que se refiere el párrafo anterior, para que sean considerados dentro de los supuestos que establece el artículo 215 de la LISR, deberán llevar a cabo actos relacionados, o sea, que las PF, los establecimientos permanentes, las asociaciones en participación, las PM y los fideicomisos que participen en la operación, reflejen entre ellos intereses comunes que personas participen de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. De no presentarse vinculación, el procedimiento de OPR no será aplicable.

En el artículo 215 de la LISR primer párrafo señala que los contribuyentes PM de esta Ley, que celebren OPR residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. (Unión, Ley del Impuesto Sobre la Renta Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010)

3.1.3 Operaciones Sujetas en Materia de Operaciones con Partes Relacionadas

La LISR aplicable en nuestro país, en su artículo 215 contempla como operaciones susceptibles de ser verificadas a través del procedimiento de PT a las que a continuación se enumeran:

a) Las de financiamiento;

En cuanto a las operaciones de financiamiento, se deben tomar en cuenta: el monto del crédito principal, el plazo, las garantías, la solvencia del deudor y la tasa de interés.

b) Las de prestación de servicios;

Para este caso, se debe tomar en cuenta si el servicio involucra o no, una experiencia o conocimiento técnico o, si el precio es o no proporcional al beneficio obtenido. Cabe señalar que el servicio debe ir de acuerdo al giro del contribuyente, o sea tiene que existir una relación directa con la actividad mediante la cual genera ingresos y que, el honorario que se pague, deberá determinarse dentro de lo normal guardando proporción entre los ingresos y las deducciones autorizadas.

c) Las de uso, goce o enajenación de bienes tangibles;

Para este supuesto se deben considerar el precio de adquisición, la inversión del propietario en el bien que se otorga en uso, el costo de mantenimiento, tipo del bien, condiciones del bien y todos aquellos elementos que permitan reflejar una operación que pretende o tiene el ánimo de trasladar las utilidades de una empresa a otra.

d) Las de explotación o transmisión de la propiedad de un bien intangible; y

La autoridad deberá tomar en cuenta la posibilidad de que el bien pudiera ser sustituido por otro que exista en el mercado, la exclusividad que se tenga sobre el bien o la duración de la licencia de patente o registro, el costo del proyecto de investigación y desarrollo del bien o los servicios prestados en la transmisión de éste y finalmente el precio cobrado por el servicio.

e) La enajenación de acciones.

Se deben considerar elementos tales como, el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.

En las operaciones enumeradas y descritas anteriormente son sobre las cuales la autoridad tiene la facultad de revisión en materia de PR, se deberán tomar en cuenta además de los elementos pertinentes en cada una de éstas, todos aquellos que corresponda, aun cuando se trate de operaciones a título gratuito.

En el artículo 215 último párrafo de la LISR, se señala que para efectos de la interpretación en cuanto a los alcances de las operaciones sobre las cuales es viable el estudio de OPR, es posible aplicar las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la OCDE en 1995, o aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México. (Unión, Ley del Impuesto Sobre la Renta Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010)

3.2 Precios de Transferencia

La aplicación de los PT aparece durante la Primera Guerra Mundial y a través de una legislación simple, basada en principios preventivos más que operativos. El primer país que utilizó este modelo fue la Gran Bretaña en 1915, seguido de los Estados Unidos de América en el año de 1917.

De 1915 a 1960, los países europeos si bien reconocieron en sus legislaciones a los PT, su utilización no fue generalizada. Sin embargo, una vez que la economía mundial se fortaleció después de la Segunda Guerra

Mundial, el EPT cobró una gran importancia, misma que se mantiene en la actualidad.

El concepto de PT se recoge en México en la LISR, derivado de la apertura que en materia económica nuestro país ha venido reflejando en los últimos años.

3.2.1 Concepto y Características de los Precios de Transferencia

En términos generales debemos entender como precio de transferencia, todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que por actos de naturaleza comercial o contractual se provoquen efectos fiscales nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios.

Las tendencias en los PT se encaminan justamente a crear elementos que permitan verificar que las operaciones de los contribuyentes sean reales y que se apeguen a las circunstancias que en el momento influenciaron a celebrar un acto por debajo de sus estándares normales o, a contratar un servicio o en su caso, a pagar un pasivo.

En nuestro sistema, la LISR establece en el artículo 215 los lineamientos que regulan en el marco interno a las OPR, y otorga la facultad a la autoridad para determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas de los sujetos pasivos, incluso en forma presuntiva si la autoridad determina que hubo simulación de actos jurídicos mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en OPR

En el primer párrafo del artículo 215 de la LISR se encuentra lo más parecido a una definición del concepto de precio de transferencia, el cual señala lo siguiente, “Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren OPR residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas,

considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables”. (Unión, Ley del Impuesto Sobre la Renta Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010)

El procedimiento de configuración del PT, tiene como propósito, asegurar que los sujetos pasivos reflejen la totalidad de los ingresos generados en operaciones atribuibles tanto en las transacciones controladas, como en las no controladas y prevenir la abstención del pago del ISR. El contribuyente que lleva a cabo operaciones controladas debe ser tratado fiscalmente igual aquel que efectúa actos no controlados.

En el procedimiento para determinar ingresos, la regla aplicable en todos los casos, es la igualdad. Una operación controlada cumple con la norma de igualdad si sus resultados son congruentes con los que se habrían obtenido si contribuyentes no controlados, hubiesen celebrado la misma operación bajo las mismas circunstancias (principio de Arm's Length). No obstante que en la mayoría de los casos no es posible contemplar operaciones idénticas, el hecho de que una de éstas produzca un resultado de igualdad, éste deberá ser determinado a través de operaciones comparables en circunstancias similares. La evaluación para determinar si una transacción controlada produce un resultado de igualdad, se efectúa en base al método seleccionado y bajo la regla del mejor de éstos, como se tratará más adelante.

3.2.2 Métodos para Fijar Precios de Transferencia

Con el objetivo de evitar el desvío y traslado de ingresos o gastos entre sujetos pasivos a través de la celebración de actos o contratos que pretendan dentro de sus fines la obtención de beneficios fiscales, se incluyó en la LISR en el artículo 215, que tiene por finalidad determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, cuando se realicen operaciones en las que no se pacten precios o contraprestaciones acordes a los de

mercado, o cuando se refleje el interés que uno de los sujetos o entes que participen en dichas operaciones, pueda tener en los negocios del otro o por actos que permitan distorsionar los ingresos, así como las deducciones. Este precepto trata de evitar prácticas incorrectas que se presentan entre empresas nacionales y multinacionales.

La LISR señala en el artículo 215 que, en el caso de que los ciclos de negocios o de aceptación comercial de un producto del contribuyente cubra más de un ejercicio, se podrán considerar como operaciones comparables las que correspondan a dos o más ejercicios anteriores o posteriores. (Unión, Ley del Impuesto Sobre la Renta Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010)

Cuando las operaciones que determinan precios o montos de contraprestaciones no se ajustan a una realidad, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas mediante la configuración del precio o del monto de las contraprestaciones en OPR, considerando para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Se entiende que son operaciones comparables, aquellas que se lleven a cabo y no impliquen diferencias que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de la utilidad a que hacen referencia los métodos para determinar los PT, y en caso de existir dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables.

Para determinar estas diferencias se deberá tomar en cuenta que los resultados que se obtengan, dependan del método que se utilice y debiendo considerar los elementos pertinentes que en su caso se requieran como son entre otros, los siguientes:

- Las características de las operaciones;
- Las funciones o actividades;
- Los términos contractuales;
- Las circunstancias económicas; y
- Las estrategias de negocios.

El efecto por el incumplimiento fiscal se determina a través del artículo 215 de la LISR, esta determinación se deberá cuantificar para configurar un crédito fiscal, aplicando diversos métodos que permitan orientar a la autoridad en su actuación de fiscalización. Estos métodos se encuentran contemplados en nuestro sistema legal en el artículo 216 de la LISR.

La norma que nos ocupa tiene como propósito fundamental, establecer las bases sobre las cuales se deben cuantificar o configurar los PT; esta norma se encuentra como se mencionó, en la estructura de la LISR y en forma más precisa en el artículo 216, mismo que cuenta con seis fracciones y dos párrafos finales, y en los que se regulan los métodos para determinar los PT.

El precepto de referencia señala que la autoridad fiscal, podrá modificar la utilidad o la pérdida impositiva mediante la determinación del precio y del monto de la contraprestación en las OPR.

Para efectos de modificar la utilidad o pérdida mediante la determinación de los precios o el monto en las contraprestaciones que se refiere el párrafo anterior, la autoridad fiscal podrá determinar ingresos acumulables y deducciones autorizadas, bajo los métodos que a su vez se señalan en el artículo 216 antes mencionado, mismo que será aplicado a los sujetos pasivos que se han comentado.

Para efectos de determinar los PT, nuestra legislación señala seis métodos y son los siguientes:

a) Método de Precio Comparable No Controlado (MPCNC);

El MPCNC lo encontramos plasmado en la fracción I del artículo 216 de la LISR, que a su letra señala que para determinar presuntivamente el precio o el monto de la contraprestación, se podrán considerar “El precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables”. (Unión, Ley del Impuesto Sobre la Renta Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010)

De la transcripción anterior es importante relatar, que para efectos de aplicar el MPCNC, es necesario tener un conocimiento previo del costo, del valor, del monto, en el cual en forma normal y generalizada se fijan o se determinan las tasas de interés, los honorarios, las rentas o montos para otorgar el uso, goce o enajenación de bienes tangibles, así como cuando se cobren regalías por la explotación o transmisión de un bien intangible.

El conocimiento del costo, del valor o de los precios, permitirá dentro de los parámetros, determinar una base aritmética que permita llegar a una posición que refleje lo que la ley nos ocupa como “precios”. O sea, como precios debemos considerar aquellos que son normales dentro de una economía que sea parecida o semejante a otra y que permita efectuar un estudio comparativo.

Los costos, los valores y los precios deberán tener una razonabilidad lógica tanto en el mercado nacional, como en los mercados extranjeros y ésta a su vez de considerar: la situación geográfica, la novedad del producto, la condición económica del mercado, la divisa, la sociedad a la que se dirige, las condiciones del comprador, el volumen, las garantías, entre otros.

La fracción a la que nos referimos puede interpretarse en el sentido de que la autoridad fiscal, podrá configurar un precio a través de la práctica de avalúos.

El practicar un avalúo para suplir el procedimiento comparativo que dé como resultado el precio de los bienes o servicios, no es del todo aceptable, ya que el impedimento sólo podría presentarse cuando la determinación a su vez el precio de transferencia, radique en actos que no aceptan comparación por ser únicos y como éstos debemos entender por ejemplo, los honorarios cobrados por una prestación de servicios especializados y creados para el que los solicitó, lo que no los hace comparables con otros o en el caso del uso, goce o enajenación de bienes tangibles donde no se presentan elementos idénticos o similares que permitan la comparación y finalmente en la explotación o transmisión de un bien intangible que refleje una tecnología que por su avance creativo no sea posible su identificación con otros bienes o productos.

En estos casos y sólo que la autoridad fiscal llegue a probar las limitaciones o impedimentos para configurar el precio de transferencia, podrá emplear el avalúo como sustituto y fundamentar su resultado en los conceptos lógicos y jurídicos que se reflejen en la instrumentación de este método.

b) Método de Precio de Reventa (MPR);

El MPR es uno de los más utilizados en las operaciones que lleven a cabo los sujetos pasivos en el ámbito comercial e industrial, así como en transacciones en las que se involucren bienes tangibles o intangibles. En estos casos, la autoridad fiscal deberá partir del precio en el que el contribuyente enajene los bienes adquiridos de un tercero.

Con el fin de configurar los precios de reventa, los estudios económicos deberán abarcar todos los supuestos que en cada operación en lo individual se presentan, ya que no se debe limitar el efecto comparativo del precio, ya que en este sentido el Método de Precio Comparable el que se tiene que utilizar. El método que nos ocupa va más allá del precio comparable puesto que debe tomar en cuenta los conceptos, los insumos que entre otros se

agregaron al bien tangible o intangible, ya que en la mayoría de los casos el valor de reventa más la utilidad que forman el precio final al consumidor varía por el hecho de agregar nuevos factores que impactan al costo.

Como ejemplo descriptivo y no limitativo de lo señalado en el párrafo anterior, tenemos la compra de cartón, papel, cambio de diseño, modificación de garantía, mercado a el que va dirigido y otros actos o factores que obligan a incrementar o disminuir un precio de reventa.

Finalmente, el análisis económico no deberá olvidar tomar en cuenta los efectos de la inflación y el ingreso per cápita que se involucran como parte del ingreso que se genera a través de compradores o pagadores de bienes y servicios.

c) Método de Costo Adicionado (MCA);

El MCA consiste en determinar el costo de los bienes o servicios (o cualquier otra operación), por el resultado de sumar a la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que en su caso hubiera sido pactada entre partes independientes en operaciones comparables.

Como costo de los bienes o servicios debemos entender lo que se paga o se cubre para la adquisición u obtención de éstos. El costo que resulte se deberá multiplicar por el resultado que se obtenga de sumar a la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado entre partes independientes y en operaciones comparables. El porcentaje de utilidad bruta se calcula dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

Este método como se podrá apreciar, tiene como finalidad controlar entre empresas relacionadas, el costo de los bienes y servicios para que éstos no sean trasladados a un valor inferior de aquel que corresponde en operaciones entre empresas independientes, y en caso de darse éste, la

aplicación del método permitirá nivelar el costo de los bienes y servicios a un monto real que implique un ingreso para aquel que vendió a un precio menor y una deducción por el ajuste en la operación para el que adquirió los bienes y servicios.

d) Método de Participación de Utilidades (MPU);

El MPU a su vez consiste en asignar la utilidad en la operación llevada a cabo entre PR, en la proporción que hubiera sido asignada en una transacción efectuada con partes independientes y de conformidad a lo siguiente:

- La utilidad de operación global se determina mediante la suma de las utilidades propias que se obtengan cada una de las PR en la operación.
- Esta utilidad de operación global se asignará a cada una de las PR, tomando en cuenta elementos que las distingan entre sí, como son en su caso, los activos, los costos y los gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones que se lleven a cabo entre ellas.

En el método que nos ocupa, pretende evitar que las utilidades generadas entre empresas relacionadas, se transfieran en forma indiscriminada entre ellas y se evite el pago del impuesto que corresponde a la empresa en el país en que los ingresos fueron generados.

De esta forma la utilidad global será la que se obtenga en la operación, sin importar cuantos sujetos pasivos en ella intervengan y ésta se distribuirá en la proporción comparativa y en base a la retención de activos, en relación a los gastos y costos que corresponden a cada una de ellas.

e) Método Residual de Partición de Utilidades (MRPU);

El MRPU tiene como propósito evitar que las PR en forma discriminada asignen la utilidad a los entes involucrados en una operación, afectando a las autoridades fiscales en su respectiva recaudación. Este método por lo tanto, pretende asignar la utilidad en la operación en las PR; debiendo llevarse a cabo como si el acto hubiera sido realizado entre partes independientes y de conformidad a lo siguiente:

- La utilidad de operación global se debe determinar mediante la suma de las utilidades generadas y que a su vez en forma individual haya sido asignada a cada una de las PR y que participe en la operación, bajo el mismo procedimiento que se establece en el MPU, como anteriormente comentamos.

Cabe señalar que la utilidad global en la operación se deberá determinar de la siguiente manera:

- Se determinará una utilidad mínima que corresponda, en su caso, a cada una de las PR y mediante la aplicación ya sea del MPCNC, el MPR, MCA, MPU o en su caso el MMTUO, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos; y
- Se determinará la utilidad residual, la cual se obtiene disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el punto anterior, de la utilidad global de operación. Esta utilidad residual se distribuirá entre las PR e involucradas en la operación, tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.

El procedimiento descrito en los párrafos anteriores si bien es complejo, a su vez es efectivo, ya que permite al sujeto pasivo determinar la utilidad mínima de la operación en base al método que más convenga y siempre y cuando, se trate de los que se consideren en la LISR.

f) Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (MMTUO)

El MMTUO consiste en determinar entre PR, la utilidad de operación que hubieran obtenido, empresas similares o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de contabilidad que tomen en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

Este método es uno de los más usados en los sistemas fiscales extranjeros. Para efecto de su aplicación, se lleva a cabo un análisis de carácter universal a través de encuestas, mismas que en ocasiones se publican en medios especializados de comunicación. Por lo que hace al efecto comparativo, se requiere al margen de utilidad que una operación comparable entre partes independientes hubiera arrojado y cuyo resultado debe tomar en cuenta a los factores de rentabilidad de los sujetos que en ella participan y en lo individual se deben observar los activos, las ventas, los costos, los gastos y los flujos de efectivo, los cuales dan un margen de razonabilidad en la operación que permiten obtener un parámetro comparativo de la utilidad y las deducciones generadas, ya que éstas deben ser acordes con las variables a las que se han hecho referencia.

De la aplicación de alguno de los métodos señalados anteriormente, se obtienen el rango de precios y de los montos de las contraprestaciones o de los márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se podrán ajustar mediante la aplicación de métodos estadísticos. Si el precio o el monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente, se encuentra dentro de los rangos se considera que su actuación produce un resultado como si su actividad se hubiera llevada a cabo entre partes independientes, en su caso contrario o sea, cuando se encuentre fuera del rango a que se ha hecho referencia, se considerará que el precio o el monto de la contraprestación no ha sido

utilizado entre partes independientes y en la medida en que este rango se separe de una operación comparable entre partes no relacionadas, el efecto de la acumulación de ingresos o el castigo de la deducción para la determinación del precio de transferencia, estará presente.

Finalmente, cuando se lleva a cabo un ajuste a los precios o montos de las contraprestaciones de un contribuyente, por las autoridades competentes del país con el que hubiere celebrado un convenio o acuerdo en materia impositiva, y dicho ajuste sea aceptado en su caso por las autoridades fiscales mexicanas, la PR residente en México podrá presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente.

Después de conocer los aspectos técnicos de las operaciones llevadas a cabo entre PR y los métodos de PT que serán utilizadas para determinar si estos serían similares en operaciones entre partes independientes en operaciones comparables, continuaremos con el cumplimiento de obligaciones que en materia de ISR el contribuyente que realiza este tipo de operaciones debe llevar a cabo para evitar contingencias fiscales.

CAPITULO 4 OBLIGACIONES FISCALES DE LAS PERSONAS MORALES CON PARTES RELACIONADAS ESTABLECIDAS EN LA LISR

4.1 Deberes de las Personas Morales en Materia de Operaciones con Partes Relacionadas

Reglas más estrictas en la materia y un mayor escrutinio de las autoridades fiscales a través de la obligación de revelar en el dictamen fiscal de una PM con PR, si se cuenta con un estudio que demuestre que las operaciones se pactaron como si hubieran sido realizadas entre terceros.

Las PM con PR deben cumplir con las siguientes obligaciones establecidas en la LISR:

- Artículo 86 Otras obligaciones

Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

XII. Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:

a) El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.

b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.

c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el artículo 215 de esta Ley.

d) El método aplicado conforme al artículo 216 de esta Ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.

Los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3'000,000.00 no estarán obligados a cumplir con la obligación establecida en esta fracción, excepto aquéllos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 215 de esta Ley (Operaciones con Regímenes Fiscales Preferentes).

El ejercicio de las facultades de comprobación respecto a la obligación prevista en esta fracción solamente se podrá realizar por lo que hace a ejercicios terminados.

La documentación e información a que se refiere esta fracción deberá registrarse en contabilidad, identificando en la misma el que se trata de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero. (Unión, Ley del Impuesto Sobre la Renta Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010)

- Artículo 217 Ajuste a los precios por autoridades de países con tratado en materia fiscal

Cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México, las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas, la parte relacionada residente en México podrá presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente. Esta declaración complementaria no computará dentro del límite establecido en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación. (Unión, Ley del Impuesto Sobre la Renta Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010)

4.2 Información Solicitada por la Autoridad fiscal

Cifras reportadas revelan que, del ejercicio fiscal de 2004 al terminado en 2008, se ha incrementado en aproximadamente cincuenta puntos porcentuales (Cifra reportada por la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia) el número de auditorías efectuadas y, de igual manera, ha ampliado su visión al extender su interés en revisar sectores de industrias que anteriormente no habían sido revisados, tal es el caso de las hoteleras, de alimentos, automotriz, manufacturera y distribuidora de cobre, así como la tenedora de acciones, entre otras. Esto revela que la autoridad fiscal tiene muy clara la tesitura de su estrategia de revisión la cual, al parecer, se basa en identificar potenciales contingencias en OPR.

En base a los siguientes datos se ejemplifica el llenado de los principales formatos emitidos por la autoridad para revelar la información en materia de OPR:

		Capital	Interés anual	Importe
Venta de material	PRE			105,000.00
Compra de material	PRN			100,000.00
Intereses Ganados	PRE	20,000.00	8%	1,600.00
Intereses Pagados	PRN	10,000.00	8%	800.00

4.2.1 Declaración Anual

Conforme al artículo 86, fracción VI de la LISR, se establece la obligación para que las PM que tributen en el régimen general de ley, presenten durante el mes de marzo de cada año, la declaración del ejercicio fiscal correspondiente, en el que determinen el resultado fiscal o la utilidad gravable del mismo y el monto del impuesto. Asimismo, deberán determinar

la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la empresa (PTU).

Conforme al primer párrafo del artículo 31 del CFF, las personas deberán presentar declaraciones, en documentos digitales con Firma Electrónica Avanzada (FIEL) a través de los medios, formatos electrónicos y con la información que señale el Servicio de Administración Tributaria (SAT) mediante reglas de carácter general, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso, debiendo cumplir los requisitos que establezcan dichas reglas y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos.

El formato Documentos Electrónicos Múltiples (DEM) se utiliza para elaborar y presentar la Declaración Anual de PM, correspondiente al ejercicio fiscal de 2009, 2008, 2007, 2006, 2005, 2004, 2003 y 2002, así como para la declaración del ejercicio 2010 de las empresas que entren en liquidación durante el mismo.

A partir del año de 2009 para efectos del formato de la Declaración Anual del ejercicio de 2008 y posteriores, en el Estado de Resultados, el Estado de Posición Financiera y la Información de Operaciones de Comercio Exterior se pretende evidenciar el nivel de operación de cada contribuyente con PR y terceros de forma detallada, como sigue:



Declaración del ejercicio
Personas Morales del Régimen General

E. ESTADO DE RESULTADOS	Aplica
VENTAS Y/O SERVICIOS NACIONALES (PARTES RELACIONADAS)	
VENTAS Y/O SERVICIOS NACIONALES (PARTES NO RELACIONADAS)	
VENTAS Y/O SERVICIOS NACIONALES (TOTAL)	0
VENTAS Y/O SERVICIOS EXTRANJEROS (PARTES RELACIONADAS)	105000
VENTAS Y/O SERVICIOS EXTRANJEROS (PARTES NO RELACIONADAS)	
VENTAS Y/O SERVICIOS EXTRANJEROS (TOTAL)	105000
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y BONIFICACIONES SOBRE VENTAS NACIONALES (PARTES RELACIONADAS)	
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y BONIFICACIONES SOBRE VENTAS NACIONALES (PARTES NO RELACIONADAS)	
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y BONIFICACIONES SOBRE VENTAS NACIONALES (TOTAL)	0
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y BONIFICACIONES SOBRE VENTAS AL EXTRANJERO (PARTES RELACIONADAS)	
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y BONIFICACIONES SOBRE VENTAS AL EXTRANJERO (PARTES NO RELACIONADAS)	
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y BONIFICACIONES SOBRE VENTAS AL EXTRANJERO (TOTAL)	0
INGRESOS NETOS (PARTES RELACIONADAS)	105000
INGRESOS NETOS (PARTES NO RELACIONADAS)	0
INGRESOS NETOS (TOTAL)	105000
INVENTARIO INICIAL (TOTAL)	0
COMPRAS NETAS NACIONALES (PARTES RELACIONADAS)	100000
COMPRAS NETAS NACIONALES (PARTES NO RELACIONADAS)	
COMPRAS NETAS NACIONALES (TOTAL)	100000
COMPRAS NETAS DE IMPORTACIÓN (PARTES RELACIONADAS)	
COMPRAS NETAS DE IMPORTACIÓN (PARTES NO RELACIONADAS)	
COMPRAS NETAS DE IMPORTACIÓN (TOTAL)	0
INVENTARIO FINAL (TOTAL)	0
COSTO DE LAS MERCANCÍAS (TOTAL)	100000
MANO DE OBRA (PARTES RELACIONADAS)	
MANO DE OBRA (PARTES NO RELACIONADAS)	
MANO DE OBRA (TOTAL)	0
MAQUILAS (PARTES RELACIONADAS)	
MAQUILAS (PARTES NO RELACIONADAS)	
MAQUILAS (TOTAL)	0
GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN (PARTES RELACIONADAS)	
GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN (PARTES NO RELACIONADAS)	
GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN (TOTAL)	0
COSTO DE VENTAS Y/O SERVICIOS (TOTAL)	100000
UTILIDAD BRUTA (TOTAL)	5000
PÉRDIDA BRUTA (TOTAL)	
GASTOS DE OPERACIÓN (PARTES RELACIONADAS)	
GASTOS DE OPERACIÓN (PARTES NO RELACIONADAS)	
GASTOS DE OPERACIÓN (TOTAL)	0
UTILIDAD DE OPERACIÓN (TOTAL)	5000
PÉRDIDA DE OPERACIÓN (TOTAL)	

INTERESES DEVENGADOS A FAVOR NACIONALES (PARTES RELACIONADAS)	
INTERESES DEVENGADOS A FAVOR NACIONALES (PARTES NO RELACIONADAS)	
INTERESES DEVENGADOS A FAVOR NACIONALES (TOTAL)	0
INTERESES DEVENGADOS A FAVOR DEL EXTRANJERO (PARTES RELACIONADAS)	1600
INTERESES DEVENGADOS A FAVOR DEL EXTRANJERO (PARTES NO RELACIONADAS)	
INTERESES DEVENGADOS A FAVOR DEL EXTRANJERO (TOTAL)	1600
INTERESES MORATORIOS A FAVOR NACIONALES (PARTES RELACIONADAS)	
INTERESES MORATORIOS A FAVOR NACIONALES (PARTES NO RELACIONADAS)	
INTERESES MORATORIOS A FAVOR NACIONALES (TOTAL)	0
INTERESES MORATORIOS A FAVOR DEL EXTRANJERO (PARTES RELACIONADAS)	
INTERESES MORATORIOS A FAVOR DEL EXTRANJERO (PARTES NO RELACIONADAS)	
INTERESES MORATORIOS A FAVOR DEL EXTRANJERO (TOTAL)	0
GANANCIA CAMBIARIA (PARTES RELACIONADAS)	
GANANCIA CAMBIARIA (PARTES NO RELACIONADAS)	
GANANCIA CAMBIARIA (TOTAL)	0
INTERESES DEVENGADOS A CARGO NACIONALES (PARTES RELACIONADAS)	800
INTERESES DEVENGADOS A CARGO NACIONALES (PARTES NO RELACIONADAS)	
INTERESES DEVENGADOS A CARGO NACIONALES (TOTAL)	800
INTERESES DEVENGADOS A CARGO DEL EXTRANJERO (PARTES RELACIONADAS)	
INTERESES DEVENGADOS A CARGO DEL EXTRANJERO (PARTES NO RELACIONADAS)	
INTERESES DEVENGADOS A CARGO DEL EXTRANJERO (TOTAL)	0
INTERESES MORATORIOS A CARGO NACIONALES (PARTES RELACIONADAS)	
INTERESES MORATORIOS A CARGO NACIONALES (PARTES NO RELACIONADAS)	
INTERESES MORATORIOS A CARGO NACIONALES (TOTAL)	0
INTERESES MORATORIOS A CARGO DEL EXTRANJERO (PARTES RELACIONADAS)	
INTERESES MORATORIOS A CARGO DEL EXTRANJERO (PARTES NO RELACIONADAS)	
INTERESES MORATORIOS A CARGO DEL EXTRANJERO (TOTAL)	0
PÉRDIDA CAMBIARIA (PARTES RELACIONADAS)	
PÉRDIDA CAMBIARIA (PARTES NO RELACIONADAS)	
PÉRDIDA CAMBIARIA (TOTAL)	0
RESULTADO POR POSICIÓN MONETARIA FAVORABLE (PARTES RELACIONADAS)	
RESULTADO POR POSICIÓN MONETARIA FAVORABLE (PARTES NO RELACIONADAS)	
RESULTADO POR POSICIÓN MONETARIA FAVORABLE (TOTAL)	0
RESULTADO POR POSICIÓN MONETARIA DESFAVORABLE (PARTES RELACIONADAS)	
RESULTADO POR POSICIÓN MONETARIA DESFAVORABLE (PARTES NO RELACIONADAS)	
RESULTADO POR POSICIÓN MONETARIA DESFAVORABLE (TOTAL)	0
OTRAS OPERACIONES FINANCIERAS NACIONALES (PARTES RELACIONADAS)	
OTRAS OPERACIONES FINANCIERAS NACIONALES (PARTES NO RELACIONADAS)	
OTRAS OPERACIONES FINANCIERAS NACIONALES (TOTAL)	0
OTRAS OPERACIONES FINANCIERAS EXTRANJERAS (PARTES RELACIONADAS)	
OTRAS OPERACIONES FINANCIERAS EXTRANJERAS (PARTES NO RELACIONADAS)	
OTRAS OPERACIONES FINANCIERAS EXTRANJERAS (TOTAL)	0
OTRAS OPERACIONES FINANCIERAS (TOTAL)	0
RESULTADO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO (TOTAL)	800
OTROS GASTOS NACIONALES (TOTAL)	
OTROS GASTOS EXTRANJEROS (TOTAL)	
OTROS GASTOS (TOTAL)	0
OTROS PRODUCTOS NACIONALES	
OTROS PRODUCTOS EXTRANJEROS	
OTROS PRODUCTOS (TOTAL)	0
INGRESOS POR PARTIDAS DISCONTINUAS Y EXTRAORDINARIAS	
GASTOS POR PARTIDAS DISCONTINUAS Y EXTRAORDINARIAS	
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS	5800
PÉRDIDA ANTES DE IMPUESTOS	
ISR	
IETU	
IMPAC	
PTU	
UTILIDAD EN PARTICIPACIÓN SUBSIDIARIA	
PÉRDIDA EN PARTICIPACIÓN SUBSIDIARIA	
EFFECTOS DE REEXPRESIÓN FAVORABLES EXCEPTO RESULTADO POR POSICIÓN MONETARIA	
EFFECTOS DE REEXPRESIÓN DESFAVORABLES EXCEPTO RESULTADO POR POSICIÓN MONETARIA	
UTILIDAD NETA	5800
PÉRDIDA NETA	



Declaración del ejercicio
Personas Morales del Régimen General

H. ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA (BALANCE)		Aplica
EFFECTIVO EN CAJA Y DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES DE CRÉDITO NACIONALES		145800
EFFECTIVO EN CAJA Y DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES DE CRÉDITO DEL EXTRANJERO		
INVERSIONES EN VALORES CON INSTITUCIONES NACIONALES (EXCEPTO ACCIONES)		
INVERSIONES EN VALORES CON INSTITUCIONES EXTRANJERAS (EXCEPTO ACCIONES)		
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR NACIONALES (PARTES RELACIONADAS)		
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR NACIONALES (PARTES NO RELACIONADAS)		
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR NACIONALES (TOTAL)		0
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR DEL EXTRANJERO (PARTES RELACIONADAS)		20000
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR DEL EXTRANJERO (PARTES NO RELACIONADAS)		
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR DEL EXTRANJERO (TOTAL)		20000
CONTRIBUCIONES A FAVOR		
INVENTARIOS		
OTROS ACTIVOS CIRCULANTES		
INVERSIONES EN ACCIONES NACIONALES		
INVERSIONES EN ACCIONES DEL EXTRANJERO		
INVERSIONES EN ACCIONES (TOTAL)		0
TERRENOS		
CONSTRUCCIONES		
CONSTRUCCIONES EN PROCESO		
MAQUINARIA Y EQUIPO		
MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA		
EQUIPO DE COMPUTO		
EQUIPO DE TRANSPORTE		
OTROS ACTIVOS FIJOS		
DEPRECIACIÓN ACUMULADA		
CARGOS Y GASTOS DIFERIDOS		
AMORTIZACIÓN ACUMULADA		
SUMA ACTIVO		165800
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR NACIONALES (PARTES RELACIONADAS)		10000
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR NACIONALES (PARTES NO RELACIONADAS)		
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR NACIONALES (TOTAL)		10000
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR DEL EXTRANJERO (PARTES RELACIONADAS)		
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR DEL EXTRANJERO (PARTES NO RELACIONADAS)		
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR DEL EXTRANJERO (TOTAL)		0
CONTRIBUCIONES POR PAGAR		
ANTICIPOS DE CLIENTES PARTES RELACIONADAS		
ANTICIPOS DE CLIENTES PARTES NO RELACIONADAS		
APORTACIONES PARA FUTUROS AUMENTOS DE CAPITAL		
OTROS PASIVOS		
SUMA PASIVO		10000
CAPITAL SOCIAL PROVENIENTE DE APORTACIONES		150000
CAPITAL SOCIAL PROVENIENTE DE CAPITALIZACIÓN		
RESERVAS		
OTRAS CUENTAS DE CAPITAL		
APORTACIONES PARA FUTUROS AUMENTOS DE CAPITAL		
UTILIDADES ACUMULADAS		
UTILIDAD DEL EJERCICIO		5800
PÉRDIDAS ACUMULADAS		
PÉRDIDA DEL EJERCICIO		
EXCESO EN LA ACTUALIZACIÓN DEL CAPITAL		
INSUFICIENCIA EN LA ACTUALIZACIÓN DEL CAPITAL		
ACTUALIZACIÓN DEL CAPITAL CONTABLE		
SUMA CAPITAL CONTABLE		155800
SUMA PASIVO MÁS CAPITAL CONTABLE		165800



Declaración del ejercicio
Personas Morales del Régimen General

INFORMACIÓN DE OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR (PARA 2008 Y POSTERIORES)

OPERACIONES	
INDIQUE SI SE TRATA DE:	Exportaciones
SEÑALE EL TIPO DE BIENES DE QUE SE TRATE	Tangibles
SEÑALE EL RÉGIMEN ADUANERO APLICADO	Definitivo

IMPORTACIONES DE BIENES TANGIBLES

VALOR EN ADUANA CON PERSONAS VINCULADAS	
INDIQUE EL MÉTODO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA QUE APLICA	
PRECIO COMPARABLE NO CONTROLADO	NO
COSTO ADICIONADO	NO
RESIDUAL DE PARTICIÓN DE UTILIDADES	NO
PRECIO DE REVENTA	NO
PARTICIÓN DE UTILIDADES	NO
MÁRGENES TRANSACCIONALES DE UTILIDAD DE OPERACIÓN	NO
VALOR EN ADUANA OTRAS	
MONTO DE CONTRIBUCIONES A LA IMPORTACIÓN (IGI, DTA, CC, IEPS, ISAN)	
MONTO DEL IVA PAGADO	

EXPORTACIONES DE BIENES TANGIBLES

VALOR COMERCIAL CON PERSONAS VINCULADAS (VALOR FACTURA)	105000
INDIQUE EL MÉTODO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA QUE APLICA	
PRECIO COMPARABLE NO CONTROLADO	NO
COSTO ADICIONADO	NO
RESIDUAL DE PARTICIÓN DE UTILIDADES	NO
PRECIO DE REVENTA	NO
PARTICIÓN DE UTILIDADES	NO
MÁRGENES TRANSACCIONALES DE UTILIDAD DE OPERACIÓN	SI
VALOR COMERCIAL OTRAS (VALOR FACTURA)	
MONTO DE CONTRIBUCIONES A LA EXPORTACIÓN (DTA U OTROS)	

IMPORTACIONES DE BIENES INTANGIBLES

VALOR FACTURA CON PERSONAS VINCULADAS	
INDIQUE EL MÉTODO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA QUE APLICA	
PRECIO COMPARABLE NO CONTROLADO	NO
COSTO ADICIONADO	NO
RESIDUAL DE PARTICIÓN DE UTILIDADES	NO
PRECIO DE REVENTA	NO
PARTICIÓN DE UTILIDADES	NO
MÁRGENES TRANSACCIONALES DE UTILIDAD DE OPERACIÓN	NO
VALOR FACTURA OTRAS	
MONTO DEL IVA PAGADO	

EXPORTACIONES DE BIENES INTANGIBLES

VALOR FACTURA CON PERSONAS VINCULADAS	
INDIQUE EL MÉTODO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA QUE APLICA	
PRECIO COMPARABLE NO CONTROLADO	NO
COSTO ADICIONADO	NO
RESIDUAL DE PARTICIÓN DE UTILIDADES	NO
PRECIO DE REVENTA	NO
PARTICIÓN DE UTILIDADES	NO
MÁRGENES TRANSACCIONALES DE UTILIDAD DE OPERACIÓN	NO
VALOR FACTURA OTRAS	



Declaración del ejercicio
Personas Morales del Régimen General

INFORMACIÓN DE OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR (PARA 2008 Y POSTERIORES)

TOTAL DE VALOR EN ADUANA CON PERSONAS VINCULADAS	0
TOTAL DE VALOR EN ADUANA OTRAS	0
TOTAL DE MONTO DE CONTRIBUCIONES A LA IMPORTACIÓN (IGI, DTA, CC, IEPS, ISAN)	0
TOTAL DE MONTO DEL IVA PAGADO	0
TOTAL DE VALOR COMERCIAL CON PERSONAS VINCULADAS (VALOR FACTURA)	105000
TOTAL DE VALOR COMERCIAL OTRAS (VALOR FACTURA)	0
TOTAL DE MONTO DE CONTRIBUCIONES A LA EXPORTACIÓN (DTA U OTROS)	0

4.2.2 Declaración Informativa Múltiple

La obligación de presentar información a detalle las OPR aparece en el artículo 86, fracción XIII de la LISR que menciona lo siguiente:

“XIII. Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con Partes Relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales.” (Unión, Ley del Impuesto Sobre la Renta Leyes Federales de México Versión 2.0, 2010)

La presentación de la información de OPR en el formato Declaración Informativa Múltiple “DIM” es la siguiente:

***** Identificación del declarante *****	
Versión	20038
Identificador del régimen	030
RFC	ESP080802RD4
Ejercicio	2009
Denominación o razón social	EL ESPECIALISTA SA DE CV
RFC del representante legal	CAGE840205UAA
CURP representante legal	CAGE840205HDFSRD04
Apellido paterno del representante legal	DE CASAS
Apellido materno del representante legal	GARCIA
Nombre (s) del representante legal	EDGAR

***** Selección de anexos por presentar *****	
Anexo 9. Información sobre operaciones con partes relacionadas. Residentes en el extranjero	La Presenta con Datos
Tipo de presentación anexo 9	Normal
***** Anexo 9 - Identificación del tercero y datos de la operación *****	
Nombre o denominación o razón social	THE SPECIALIST
Domicilio del residente en el extranjero (calle, número, código postal, ciudad, teléfono)	SOMEWHERE IN US
Número de identificación fiscal	0987654
Clave del país de residencia	US - Estados Unidos de América
Clave del método de precios de transferencia utilizado	MTU - Márgenes transaccionales de utilidades de operación
Clave de operación	0200-Ingresos totales por venta de inventarios adquiridos para distribución
Especifique	
Tipo de margen obtenido de utilidad o pérdida	O - Operativa
Monto de la operación	105000
Porcentaje obtenido de la operación. Utilidad	5.00
Porcentaje obtenido de la operación. Pérdida	
Monto acumulado obtenido de la operación	105000

Monto deducido obtenido de la operación	
Monto de las operaciones devengadas	
Monto de las operaciones exigibles	
Monto de las operaciones pagadas	
Monto de las operaciones exentas	0
Indique si utilizó una tasa de impuesto o exención prevista en algún tratado que tenga celebrado México para evitar doble tributación	SI
Tasa de retención	
ISR pagado por retención	
***** Anexo 9 - Identificación del tercero y datos de la operación *****	
Nombre o denominación o razón social	LE SPECIALISTE
Domicilio del residente en el extranjero (calle, número, código postal, ciudad, teléfono)	QUELQUE PART A CANADA
Número de identificación fiscal	1234567
Clave del país de residencia	CA - Canadá
Clave del método de precios de transferencia utilizado	MTU - Márgenes transaccionales de utilidades de operación
Clave de operación	1000-Ingresos por intereses devengados
Especifique	
Tipo de margen obtenido de utilidad o pérdida	O - Operativa
Monto de la operación	1600

Porcentaje obtenido de la operación. Utilidad	8.00
Porcentaje obtenido de la operación. Pérdida	
Monto acumulado obtenido de la operación	1600
Monto deducido obtenido de la operación	
Monto de las operaciones devengadas	
Monto de las operaciones exigibles	
Monto de las operaciones pagadas	
Monto de las operaciones exentas	0
Indique si utilizó una tasa de impuesto o exención prevista en algún tratado que tenga celebrado México para evitar doble tributación	SI
Tasa de retención	10.00
ISR pagado por retención	
***** Anexo 9 - Funciones *****	
Descripción de la actividad del contribuyente	
Manufactura	
Especifique	
Distribución	
Especifique	
Prestación de servicios	
Especifique	
Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes	
Especifique	
Otros	

Especifique	
Indique si cuenta con estudio de precios de transferencia para realizar sus operaciones	Si
Número de oficio	
Fecha de oficio	

4.2.3 Dictamen Fiscal

Las disposiciones fiscales vigentes, establecen las reglas para la elaboración del dictamen fiscal. En específico, el artículo 32A del CFF establece la obligación a algunas PM con características específicas de hacer que un Contador Público Registrado (CPR) dictamine sus estados financieros para efectos fiscales, y menciona la opción para que ciertas personas lo hagan voluntariamente. En general, el plazo máximo de presentación es el 30 de junio del ejercicio inmediato posterior a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

El 20 de febrero y el 2 de marzo de 2009 se publicaron decretos del SAT mediante los cuales se adicionan requerimientos de información a los diferentes tipos de dictámenes en los anexos 16 y 16A, que tendrán que emitir los CPR a partir del ejercicio de 2008, y derivado de los mismos tanto los contribuyentes como los contadores públicos que dictaminan tendrían que realizar trabajos adicionales que no tenían contemplados. Relacionados al tema se modifico y adiciono lo siguiente:

- Anexo 5. Estado de resultados segmentado

Comparativo 2009/2008 desglosado tanto por transacciones con Partes Relacionadas Nacionales (PRN) como por Partes Relacionadas Extranjeras (PRE). (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 20 de febrero y 2 de marzo de 2009)

- Anexo 15. Operaciones con residentes en el extranjero, desglosado por partes relacionadas y partes no relacionadas.

Número de identificación fiscal, país de residencia, concepto del pago, importe, tasa, ISR determinado por auditoría, ISR retenido pagado, diferencia, aplicó los beneficios de algún tratado celebrado por México para evitar la doble tributación SI o NO. (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 20 de febrero y 2 de marzo de 2009)

- Anexo 34. Operaciones con partes relacionadas.

Número de identificación fiscal o RFC; tipo de operación; país de residencia; monto en pesos; método de PT aplicado; la operación está pactada como con partes independientes en operaciones comparables SI o NO; ajuste fiscal para que la operación se considerase pactada como con partes independientes en operaciones comparables; ejercicio en el que se registró como ingreso, costo, gasto o inversión. (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 20 de febrero y 2 de marzo de 2009)

- Anexo 34.1. Información del contribuyente sobre sus operaciones con partes relacionadas.

Cuestionario general: entre otros, si el contribuyente obtuvo un Acuerdo Anticipado de Precios Aplicable al ejercicio fiscal, en negociación, resolución favorable, si cuenta con un estudio, si presentó la informativa anual, si cumplió con la aplicación de los métodos, RFC de las personas que elaboraron o asesoraron en la elaboración de la documentación del estudio; cuestionarios: sobre obligaciones en materia de PT, créditos respaldados, costo de ventas, gastos a prorrata, operaciones financieras derivadas, capitalización insuficiente, maquiladoras y recintos fiscalizados estratégicos, si optó por aplicar lo dispuesto por cualquiera de las la fracciones I, II y III del artículo 216 BIS de la LISR, Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) de maquiladoras y recintos fiscalizados estratégicos, determinación del estímulo DOF 5/XI/2007, proporción del IETU e ISR propio y cálculo del estímulo

fiscal. (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 20 de febrero y 2 de marzo de 2009)

- Cuestionario en materia de precios de transferencia

Revisión del contador público por el ejercicio terminado al 31 de diciembre sobre los EPT, la declaración informativa, por la revisión en materia de PT a todos los impuestos involucrados, entre otros aspectos. (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 20 de febrero y 2 de marzo de 2009)

Revisión del contador público por el ejercicio terminado al 31 de diciembre, conocimiento del negocio, información general, 14 datos o preguntas, capitalización insuficiente, artículo 32, fracción XXVI de la LISR, 3 preguntas, EPT por OPR residentes en el extranjero, artículo 86, fracción XII de la LISR, 4 preguntas, verificó que la documentación de precios incluyera lo siguiente: 23 preguntas o datos, declaración informativa de OPR residentes en el extranjero, artículo 86 fracción XIII de la LISR, 5 preguntas, valor de mercado de las OPR, artículo 86 fracción XV de la LISR, 6 preguntas, créditos respaldados, artículo 92 de la LISR, 2 preguntas, metodología de PT, artículo 216 de la LISR, por transacción con PR, 1 pregunta, si el contribuyente utilizó información financiera segmentada para efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto por las fracciones XII y XV del artículo 86 de la LISR, 4 preguntas, maquiladoras, artículo 216BIS de la LISR, 10 preguntas, IETU 4 preguntas. (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 20 de febrero y 2 de marzo de 2009)

Para el ejercicio fiscal de 2009, El 10 de marzo de 2010 se publicó en la página de Internet del SAT, el Anexo 16 y 16A de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2009, publicados en el DOF los días 16 y 19 de abril de 2010 respectivamente, que contienen los instructivos de integración, características y formatos guía para la presentación del dictamen de estados financieros para efectos fiscales.

4.3 Recomendaciones de la Autoridad fiscal para Evitar Presentar Información Incorrecta

La autoridad fiscal ha hecho saber que durante sus revisiones, ha encontrado con frecuencia los mismos errores en la documentación comprobatoria en materia de OPR. Se citan a continuación:

- Información financiera global y cifras de OPR no coincidentes con las cifras incluidas en los estados financieros, los anexos fiscales, la manifestada en la declaración informativa múltiple y la propia documentación comprobatoria de PT.
- Utilización de la información financiera segmentada del contribuyente de forma arbitraria. A este respecto, también se suma el hecho de la frecuente utilización de análisis agregados y no transaccionales.
- Selección errónea de métodos de PT y la no aplicación de la regla de mejor método. Al respecto, la LISR en el tercer párrafo de su artículo 216 menciona que se debe aplicar en primer término el método de PCNC y solo se podrán utilizar los demás métodos cuando el PCNC no sea el apropiado para evaluar la transacción en cuestión. Bajo este mismo matiz, las Guías de la OCDE en su párrafo 3.49 coinciden con este mismo criterio.
- Selección de la PR residente en el extranjero como parte examinada sin anexar información financiera que sirva de base para sostener que la rentabilidad cumple con el principio de valor de mercado.
- Ingresos y gastos por servicios facturados al costo sin comprobar con documentación tal circunstancia. Para el caso de PR, el artículo 31, fracción V de la LISR menciona que los pagos efectuados al extranjero se podrán deducir siempre que el contribuyente presente la

información a que se refiere el artículo 86 de ese mismo ordenamiento jurídico; asimismo, las Guías de la OCDE en su Capítulo VII puntualizan la sensibilidad de este tema.

- Los gastos realizados bajo la mecánica de prorrateo en el extranjero, en concordancia con el artículo 32, fracción XVIII de la LISR, son considerados como no deducibles.
- Mención de situaciones extraordinarias en el ejercicio fiscal del contribuyente sin avalarlas con documentación soporte o referencias a notas a los estados financieros dictaminados. Asimismo, esto denota que la documentación comprobatoria no cuenta con un correcto análisis de las funciones, los activos y los riesgos asumidos por tipo de transacción y debidamente soportado.
- Inconsistencia en el uso de empresas comparables de un ejercicio a otro.
- Políticas internas de PT que no concuerdan con los resultados y conclusiones que arroja la documentación comprobatoria. Atendiendo a la sofisticada evolución que la autoridad fiscal ha venido experimentando, sin lugar a dudas se muestra en el dictamen, un enfoque de actualidad en sus auditorías prestando especial interés por las reestructuras de empresas, la migración de intangibles, la compra de cartera, la venta de acciones, el estricto cumplimiento de la regla del mejor método, la controvertida atribución de ingresos para establecimientos permanentes, la correcta aplicación de las reglas de Safe Harbors y créditos fiscales por deducción inmediata para el caso de las maquiladoras, así como la capitalización delgada.

(Tributaria, Portal del SAT, 2010)

De no contar con los soportes legales tanto el ámbito interno como en el contexto internacional, los lineamientos de observancia por realizar OPR serían vulnerables y por lo tanto, no se contaría con un apoyo que permita verificar y obligar a un contribuyente a tributar bajo un esquema global o universal, considerando en la totalidad de las operaciones celebradas y eliminando las erogaciones y en general los actos provocados con el fin de minimizar la base gravable.

Las PM con PR deben estar atentas a las reformas que seguramente publicará la autoridad fiscal derivados de los resultados que arrojen la información recabada en los formatos oficiales y a la normatividad que sugiera la OCDE al ser un tema primordial para empresas multinacionales.

CONCLUSIONES

El creciente deseo de la autoridad fiscal por allegarse cada vez de más información es el detonante para prestar especial atención en la metodología, análisis y correcta aplicación de las reglas de Precios de Transferencia en estricto apego a lo que al respecto indican la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente y las Guías de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

A través del estudio de los antecedentes de las Operaciones con Partes Relacionadas se entienden los motivos por los cuales la autoridad fiscal se interesa en la revisión de este tipo de operaciones, las Personas Morales con Partes Relacionadas podrán elaborar controles y reportes que faciliten la información necesaria solicitada por la misma autoridad.

El análisis del Sistema Tributario Mexicano es básico para que las Personas Morales con Partes Relacionadas conozcan el tipo de normatividad que les aplica. Asimismo, conocer la armonía que guardan la legislación internacional como la mexicana, le proporciona a las Personas Morales con Partes Relacionadas bases para estar mejor preparados ante requerimientos de información por parte de la autoridad fiscal.

La identificación de cada uno de los elementos involucrados en Operaciones con Partes Relacionadas le otorga a esta investigación el soporte necesario para comprender quienes están sujetos a esta normatividad, que operaciones se deben revisar y las variables involucradas para su correcta valuación.

El conocimiento de los seis métodos de Precios de Transferencia establecidos en la Impuesto Sobre la Renta y a las Personas Morales con Partes Relacionadas a comprender el motivo por el cual se aplica determinado método para valuar sus operaciones, y en su caso conocer el porqué se debe registrar un ajuste como resultado del análisis de dichas operaciones.

El análisis de Operaciones con Partes Relacionadas evita la configuración de actos cuya pretensión no vaya acorde con el comportamiento tributario de las Personas Morales con Partes Relacionadas y tratan de cerrar las brechas que permiten la manipulación en las operaciones, logrando que se observen los principios tributarios que enmarcan dichas operaciones de negocios.

Sin duda este material será de gran utilidad para las Personas Morales con Partes Relacionadas ya que proporciona a las Personas Morales con Partes Relacionadas un documento que enuncia de forma sencilla como cumplir de forma adecuada con las obligaciones establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como ejemplos de presentación de la información solicitada por la autoridad fiscal, con el propósito fundamental de evitar contingencias fiscales por este tipo de operaciones.

BIBLIOGRAFÍA

- Bettinger Barrios, H. (2008). *Precios de Transferencia sus efectos fiscales*. México: Ediciones Fiscales ISEF.
- González Cruz, E., & González Martínez, R. (Abril de Abril 2008). Arrendamiento puro entre partes relacionadas. *Revista Puntos Finos Electrónica* .
- Hernández Sampieri, R. (2008). Metodología de la Investigación. México, DF, México.
- Hurtado de Mendoza V., M., & Elías Villazcán, M. (Julio 2007). La volatilidad económica y los precios de transferencia. *Puntos Finos Electrónica No. 162* .
- IDC. (Julio 2007). Riesgos de la Capitalización Delgada. *IDC Electrónica No. 162* .
- Sánchez Gómez, N. (2008). *Derecho Fiscal Mexicano*. México: Porrúa, Sexta Edición.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (20 de febrero y 2 de marzo de 2009). *Resolución Miscelánea Fiscal 2009-2010 Anexo 16 y 16A*. México: Diario Oficial de la Federación.
- Tributaria, S. d. (2003). Manual de Precios de Transferencia. México.
- Tributaria, S. d. (2010). *Portal del SAT*. Recuperado el 06 de Enero de 2010, de www.sat.gob.mx
- Unión, C. d. (06 de Enero de 2010). Código Fiscal de La Federación Leyes Federales de México Versión 2.0. México, DF, México.
- Unión, C. d. (06 de Enero de 2010). Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Leyes Federales de México Versión 2.0. México, DF, México.
- Unión, C. d. (06 de Enero de 2010). Ley Aduanera Leyes Federales de México Versión 2.0. México, DF, México.
- Unión, C. d. (06 de Enero de 2010). Ley del Impuesto Sobre la Renta Leyes Federales de México Versión 2.0. México, Distrito Federal, México.