



INSTITUTO POLITÉCNICO NACIONAL
Escuela Superior de Comercio y Administración
Unidad Tepepan



SEMINARIO:
RÉGIMEN FISCAL APLICABLE A EMPRESAS INTEGRADORAS

TEMA:
ANÁLISIS DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA APLICADOS A EMPRESAS
INTEGRADORAS

INFORME FINAL QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO, PRESENTAN:

ARACELI POPOCA JAIMEZ
CLAUDIA IVETT RAMÍREZ ENRÍQUEZ
KARLA PAULINA RODRÍGUEZ BARBOSA
VERÓNICA YAZMÍN TAPIA VÁZQUEZ
MATÍAS ISAAC VÁZQUEZ FERNÁNDEZ

CONDUCTOR DEL SEMINARIO:
C.P. JOSÉ ALFREDO BENÍTEZ IBARRA

México D. F.,

Febrero del 2007.

AGRADECIMIENTOS

Al Instituto:

Le agradecemos al Instituto Politécnico Nacional, por habernos dado la oportunidad de cursar la carrera de C.P. y por permitirnos concluirla satisfactoriamente con la culminación de la tesina.

Además este ciclo que concluye en nuestra vida no será el final de nuestros estudios, sino ahora como profesionistas egresados del Politécnico Nacional, tenemos el compromiso de actualizarnos constantemente y así poner en alto el nombre del Instituto.

Gracias al Politécnico.

A la ESCA

Nuestros agradecimientos a la ESCA por haber sido nuestra segunda casa durante varios años, en los cuales nos dio todos los elementos necesarios para cursar la carrera y así ir adquiriendo los conocimientos durante la misma, ahora que hemos terminado nuestra etapa de estudiantes y somos egresados de la ESCA, hemos logrado el objetivo que nos fijamos al ingresar a la ESCA, el adquirir el título profesional como C.P.

Ahora que concluimos nuestros estudios en la ESCA, se nos brinda la oportunidad de continuar como estudiantes al tomar una maestría, doctorado, o algún otro curso como egresados para seguir progresando como profesionistas.

Gracias a la ESCA.

A los Profesores

Agradecemos a todos nuestros queridos profesores, que durante la carrera nos dieron su tiempo, sus conocimientos, sus experiencias, sus consejos que ahora estamos aplicando en nuestra vida laboral los cuales nos han sido muy útiles durante éste tiempo, además somos privilegiados al haber sido alumnos de profesores tan dedicados a la docencia y que lo hacen con gusto al transmitir sus conocimientos a las nuevas generaciones. Muchas gracias a todos nuestros profesores.

ABREVIATURAS.

A

AELC.-

ACM.- Método de Costo Adicionado (por sus siglas en inglés, Additional Cost Method).

C

CC.- Código de Comercio.

CFF.- Código Fiscal de la Federación.

CIF.- Cédula de Identificación Fiscal.

CPM.- Método Residual de Partición de Utilidades (, por sus siglas en inglés, Comparable Profit Method).

CPPM.- Método de Costo de Producción más Utilidad Fija (por sus siglas en inglés, Cost Plus Price Method).

CUPM.- Método de Precio Comparable No Controlado (por sus siglas en inglés, Comparable Uncontrolled Priced Method).

CUTM.- Método de Transacción Comparable No Controlada (por las siglas en inglés, Comparable Uncontrolled Transaction Method).

D

DOF.- Diario Oficial de la Federación.

E

EP. - Establecimiento permanente.

G

GATS. - (General Agreement on Trade on Services)

L

LISR.- Ley del Impuesto Sobre la Renta.

M

MTU.- Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación.

O

OCDE.- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

OMC.- Organización Mundial de Comercio.

P

POM.- Método de Distribución de Utilidades (por sus siglas en inglés, Profit Oistribution Method).

PPM.- Método de Partición de Utilidades (por sus siglas en inglés Participation ProfitMethod).

R

RCFF.- Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

RISR.- Reglamento del Impuesto Sobre la Renta.

RPM.- Método de Precio de Reventa (por sus siglas en inglés, Resale Price Method).

S

SAT.-Servicio de Administración Tributaria.

SGP.- Sistema Generalizado de Preferencias.

SHCP.- Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

SIC.- Standard Industrial Classification.

SM.- Métodos Estadísticos (por sus siglas en inglés, Statistic Method).

T

TLC.- Tratado de Libre Comercio.

TLCAN.- Tratado de Libre Comercio de América del Norte.

TMOPM.- Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (por sus siglas en inglés, Transaction Margins for Operating Profits Method).

INTRODUCCIÓN

Una empresa es una entidad socio económica que agrupa a los factores de la producción: tierra, trabajo y capital, coordinados y optimizados por la administración; con el objeto de producir un bien, prestar un servicio o explotar un recurso que satisfaga una necesidad a cambio de un beneficio. En ese sentido, las operaciones realizadas, tanto por personas físicas como morales, en su actividad empresarial o de servicios, conforman una empresa.

En función de su Plan de negocio y del éxito logrado, las empresas tienden a crecer y a expandirse dentro de la propia demarcación territorio del país donde residen o, inclusive, fuera de ella; es decir, dada su política de globalización, evalúan la posibilidad de crear establecimientos dentro y fuera del Estado al que pertenece, y o de constituir nuevas compañías en los términos que dispongan las leyes reglamentarias de los países sedes.

Así, las personas físicas y morales se desempeñan a través de sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres y otros lugares en los que sea factible la realización de negocios, los cuales, para efectos de las leyes domésticas y de los convenios internacionales para evitar la doble tributación, son considerados como establecimientos permanentes.

También realiza su objetivo social mediante compañías subsidiarias o asociadas, en razón de la participación en el capital social. Es de aclarar que dos a más compañías en comento adquieren la categoría de afiliadas cuando, de forma significativa, poseen accionistas o administración en común.

Al decir la ubicación, constitución o compra de unidades de negocio en el extranjero, las empresas constituyen grupos multinacionales, tornándose en partes relacionadas entre sí, por lo que al operar entre ellas, las administraciones tributarias de los Estados involucrados pueden encontrarse ante la recaudación del Impuesto Sobre la Renta (ISR), cuya base no les resulta necesariamente confiable.

Por lo que en la actualidad el comercio a nivel internacional se lleva acabo entre las empresas que están vinculadas entre si, con la finalidad de transferirse mercancías o servicios entre ellas, este tipo de comercialización a originado especial atención entre los fiscos de los países debido a que cada país tiene el derecho de gravar los ingresos que tengan las compañías que se encuentran en su territorio, es por ello que surge la instrumentación de los precios de transferencia con la finalidad de determinar que estas transacciones se apaguen a la realidad evitando de esta forma la evasión fiscal.

En nuestro país la instrumentación de los precios surgió en 1990, con el transcurso del tiempo los lineamientos para la aplicación de los precios de transferencia se han venido modificando a hasta llegar a la actualidad donde en la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 215 nos habla de los métodos que deberán aplicarse para la determinación de dichos precios.

Este informe tiene la intención de definir, en marcar los elementos necesarios para la determinación de los precios de transferencia, así también se hace mención de los métodos aplicables, una vez que se tiene una apreciación mas clara de que es, como se hace y la metodología aplicable. Una vez entendido lo anterior iniciamos por analizar la información proporcionada por la empresa integrada Coats México S.A de C.V. cuya integradora se encuentra en Inglaterra, por lo que solo en este informe nos abocaremos a las operaciones que realizan entre ellas.

ÍNDICE

AGRADECIMIENTOS.....	2
ABREVIATURAS.....	3
INTRODUCCIÓN.....	5

CAPITULO I ANTECEDENTES GENERALES DE LAS EMPRESAS INTEGRADORAS

1.1 ASPECTOS GENERALES.....	10
1.2 FUNDAMENTOS LEGALES.....	15
1.3 ETAPAS DE CONSTITUCIÓN.....	20
1.4 TRATADO DE LIBRE COMERCIO CON LA UNIÓN EUROPEA.....	49
1.5 TRATADO DE LIBRE COMERCIO MÉXICO – ASOCIACIÓN.....	53
EUROPEA DE LIBRE COMERCIO	

CAPITULO II PRECIOS DE TRANSFERENCIA, SUS EFECTOS FISCALES

2.1 ANTECEDENTES.....	56
2.2 EL ORDEN JURÍDICO FISCAL INTERNACIONAL.....	65
2.3 FUENTE FORMAL DEL DERECHO.....	66
2.4 CONCEPTO DE PRECIO DE TRANSFERENCIA.....	72
2.5 SUJETOS DEL PRECIO DE TRANSFERENCIA.....	74
2.6 OPERACIONES SUJETAS AL PRECIO DE TRANSFERENCIA.....	82
2.7 CONFIGURACIÓN DEL PRECIO DE TRANSFERENCIA.....	85
2.8 ¿QUE SE NECESITA PARA DETERMINAR EL PRECIO DE TRANSFERENCIA?.....	88
2.9 SANCIONES POR INCUMPLIMIENTOS.....	91

CAPITULO III MÉTODOS PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

3.1 PRINCIPIO ARM'S LENGTH.....	94
3.2 MÉTODOS ESTADÍSTICOS (RANGO ARM'S LENGTH).....	95
3.3 MÉTODOS TRADICIONALES (DIRECTOS).....	115
3.4 MÉTODOS NO TRADICIONALES.....	128
3.5 MÉTODOS PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA CONFORME A NUESTRA LEGISLACIÓN.....	141
3.6 MÉTODOS UNIVERSALES PARA DETERMINAR LOS PRECIO DE TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS RELACIONADAS.....	157

ÍNDICE

3.7	MÉTODOS UNIVERSALES PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.....	162
3.8	MÉTODOS UNIVERSALES PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA ENAJENACIÓN DE BIENES TANGIBLES.....	169
3.9	MÉTODOS UNIVERSALES PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA ENAJENACIÓN DE BINES INTANGIBLES.....	176
3.10	MÉTODOS UNIVERSALES PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA ANTE ACTOS DE COMPETENCIA DESLEAL.....	178
3.11	MÉTODOS UNIVERSALES PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA A TRAVÉS DEL ANÁLISIS ECONÓMICO.....	179
3.12	EFEECTO EN LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA POR EL TIPO DE CAMBIO.....	187
3.13	MÉTODO ALTERNATIVO PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA CON BASE EN LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS.....	190
3.14	METODOLOGÍA PARA DETERMINAR EN FORMA ANTICIPADA EL PRECIO DE LOS BIENES Y SERVICIOS ENTRE PARTES RELACIONADAS.....	197
3.15	LA REGLA DEL MÉTODO APLICABLE "THE BEST METHOD RULE"	206

CAPITULO IV. ANTECEDENTES GENERALES DE LA EMPRESA

4.1	RESUMEN CORPORATIVO.....	212
4.2	MISIÓN.....	213
4.3	LOS VALORES DE COTAS MÉXICO SA DE C.V.....	213
4.4	ESTUDIO ADMINISTRATIVO.....	213

CAPITULO V CASO PRACTICO

5.1	CARTA DE PRESENTACIÓN.....	220
5.2	RESUMEN EJECUTIVO.....	222
5.3	METODOLOGÍA EMPLEADA Y RESULTADOS OBTENIDOS DE LA COMPRA DE INVENTARIOS PARA PRODUCCIÓN.....	225
5.4	METODOLOGÍA EMPLEADA Y RESULTADOS OBTENIDOS DE LA COMPRA DE INVENTARIOS PARA DISTRIBUCIÓN.....	227

ÍNDICE

5.5	METODOLOGÍA EMPLEADA Y RESULTADOS OBTENIDOS DE LA COMPRA DE ACTIVO FIJO.....	230
5.6	METODOLOGÍA EMPLEADA Y RESULTADOS OBTENIDOS DEL PAGO DE INTERESES.....	231
5.7	METODOLOGÍA UTILIZADA Y RESULTADOS OBTENIDOS EN EL ANÁLISIS DEL PAGO DE REGALÍAS POR KNOW-HOW.....	233
5.8	METODOLOGÍA EMPLEADA Y RESULTADOS OBTENIDOS DE LA VENTA DE INVENTARIOS PRODUCIDOS.....	235
5.9	ALGUNAS CONCLUSIONES.....	249
5.10	CONCLUSIÓN GENERAL.....	255
	ANEXOS.....	256
	GLOSARIO.....	279
	FUENTES DE CONSULTA.....	281

CAPITULO I

ANTECEDENTES GENERALES DE LAS EMPRESAS INTEGRADORAS

1.1 ASPECTOS GENERALES.

1.1.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS

1.1.2 EN EL MUNDO

En los países industrializados, diversas formas de asociación entre empresas pequeñas se habían desarrollado desde tiempos anteriores, y la subcontratación tenía larga historia, particularmente en Jabón, país en el que fue patrocinada por el gobierno durante la segunda guerra mundial con el propósito de que las pequeñas industrias surtieran de partes a las industrias de armamento, a la par que se desarrollaba una red de pequeños proveedores para abastecer a empresas privadas gigantes. En la posguerra, las redes de subcontratación se desarrollan y adquieren gran complejidad en Japón, contribuyendo al incremento de la competitividad su industria en el mundo.

A partir de la crisis de los años setenta, la subcontratación recibió gran impulso en los países industrializados a la par en la segunda mitad de los años 70s las grandes empresas emprenden ambiciosos programas de reestructuración y las pequeñas cobran creciente importancia debido a su mayor flexibilidad, es decir, a su capacidad de cambiar el volumen y la clase y la calidad de su producción de acuerdo con la demanda del cliente; se acelera la revolución científico-tecnológica, especialmente en la microelectrónica, la informática y la biotecnología ; antiguas ramas y esferas punteras en inversión y rentabilidad pierden terreno a favor de otras que se convierten en las más dinámicas; los procesos de producción, administración y comercialización se reorganizan en aras de la calidad total, y la flexibilidad deviene imperativa, no sólo en la clase y volúmenes de la producción de bienes y servicios, sino también en el consumo de la fuerza de trabajo: en los horarios y días de labores, así como en las funciones que debe desempeñar cada trabajador.

Aunque los gigantescos grupos empresariales comandan estos procesos, algunos sufren serios descabros en el camino e intensifican la diversificación, pero todos buscan nuevas formas de elevar su rentabilidad sustituyendo la producción en masa para un mercado en expansión por otra que se adapte aun mercado contraído por el creciente desempleo y la contención o descenso de los salarios reales. Se fortalece la globalización como expresión de la internacionalización del capital en su etapa más avanzada, al incluir la producción, la comercialización y el financiamiento, a la vez que se crean bloques económicos comandados por cada una de las tres mayores potencias, con el objeto de enfrentar en mejores condiciones la agresiva competencia en el mercado mundial a favor de sus respectivas cúpulas empresariales.

En los países industrializados y los asiáticos de reciente industrialización, las pequeñas empresas muestran

gran capacidad para adaptarse a dichos procesos en virtud de su mayor flexibilidad y creatividad; con apoyo gubernamental forman o fortalecen agrupamientos y cobran importancia las redes de subcontratación ligada a las gigantes.

En este entorno mundial, en que micro, pequeñas y medianas empresas (MPYMEs) cobran creciente importancia.

A partir de la década de los 80's, el contexto de la economía presenta cambios en las formas de organización empresarial. Se observa a nivel nacional e internacional un incremento en la cooperación entre empresas.

Esta cooperación seguramente es el resultado de la mayor competencia que representa la globalización de los mercados. Por ello, existe un renovado interés en la articulación productiva, particularmente, entre las empresas de menor escala con un sólo objetivo: fortalecerse para producir y comercializar sus productos y servicios en mercados de alta competitividad.

Prueba de ello, han sido países industrializados como Alemania, Japón e Italia que han desarrollado desde tiempos de la posguerra diversas formas de asociación con el propósito de impulsar la competitividad de las micro, pequeñas y medianas empresas con medidas gubernamentales de apoyo basadas en una estrategia de mediano y largo plazos.

En la historia han existido casos que han sido la pauta para la adopción de esquemas de cooperación empresarial en el mundo, por ejemplo:

ALEMANIA

En la región de Baden-Wurtemberg, la industria funciona como una red que articula a grandes y pequeñas empresas que generan el 95% del empleo. Las empresas de menor escala, mantienen total autonomía respecto a las grandes empresas, ya que se relacionan con varios contratistas, lo cual las diferencia del modelo tradicional de pequeñas empresas dedicadas a la subcontratación en donde éstas dependen de un sólo contratista

JAPON

Desde 1936, el gobierno japonés emitió una serie de leyes y medidas financieras, fiscales y de desarrollo tecnológico permitiendo a las micro, pequeñas y medianas empresas conformarse en cooperativas y fortalecer su actividad mediante la dinámica de grupos. De manera conjunta realizan compras, comercializan sus productos y establecen mecanismos de crédito entre los miembros y la agrupación.

ITALIA

La cooperación empresarial que se ha desarrollado en Italia a partir de la posguerra, tiene particularidades irrepetibles, ya que sus antecedentes vienen desde la Época del Renacimiento en que se iniciaron trabajos organizados en talleres dirigidos por un maestro que enseñaba sus habilidades a un grupo de aprendices, los cuales posteriormente organizaban otros talleres. Esta formación propició una cultura empresarial en su población permitiendo el desarrollo actual de las micro, pequeñas y medianas empresas, siguiendo tres modelos diferentes de acuerdo a las características naturales del país, como son:

- 1.- El de las regiones más industrializadas del norte, con una estructura constituida por grandes empresas que para sobrevivir crearon una red de pequeñas y medianas empresas (consorcios italianos de exportación), descentralizando gran parte de la producción con el propósito de mantener la flexibilidad, siendo este modelo el más conocido mundialmente.
- 2.- El de las regiones subdesarrolladas del sur, donde junto a polos de industrialización existe una estructura muy tradicional en microempresas, que sobreviven gracias a la asistencia del Estado y a la evasión de las obligaciones fiscales
- 3.- El de la llamada "Tercera Italia", representada por las regiones centrales y del noreste, donde la pequeña y mediana empresa es la estructura industrial más importante, con características dinámicas y presencia en los mercados nacionales e internacionales.

FRANCIA

En el medio rural son notorios los beneficios que han alcanzado los productores mediante las cooperativas, las cuales les facilitan a sus socios equipo, herramientas, insumos, apoyos a la comercialización y otros servicios a costos relativamente bajos.

COREA

En su primera etapa de transformación industrial (inicio de los sesentas), el gobierno coreano promovió la creación de grandes empresas y grupos industriales, buscando economías de escala como fundamento de su desarrollo económico.

De la misma forma como en Japón pero en una época posterior, se apoyó a la pequeña empresa con la Ley Básica para el Desarrollo de la Pequeña y Mediana Empresa conforme a dos políticas: una, se enfoca a la modernización de las empresas y, otra, cuando se relacionan con las grandes empresas a través de formas de cooperación o de complementación.

TAIWAN

En el desarrollo de Taiwán fue importante la inversión extranjera directa y la subcontratación del fabricante original mediante contratos de otorgamiento de licencias y tecnología. El esquema aplicado en este país reside en que las grandes empresas (en alta proporción del estado), producen para el mercado interno y éste se mantiene altamente protegido, mientras que las pequeñas y medianas empresas surten la demanda de otros países y almacenes al menudeo, lo que las hace altamente exportadoras.

1.1.3 EN MÉXICO

A raíz de la adopción de la política neoliberal (Neoliberalismo: modelo político-económico) en México y América Latina han proliferado las empresas pequeñas y minúsculas como forma de autoempleo ante el reducido mercado de trabajo. Esos contingentes han encontrado en la informalidad, el ambulante y la creación de una microempresa un difícil y pobre medio de subsistencia, para lo cual se ven forzados a utilizar trabajo familiar.

En México al igual que en los países industrializados las MPYMEs se han desarrollado en un entorno económico de incertidumbre, al tener que lidiar con la imposición abrupta e indiscriminada de la apertura comercial, desempleo, salarios que se ven mermados al igual que el gasto público y por último con la creciente venta de empresas públicas.

En nuestro país es mucho mayor el grado de incertidumbre sobre el futuro del crecimiento económico, el tipo de cambio y la inflación. Este proceso afecta gravemente a las MPYMEs ya que como se muestra en un estudio de la Cámara Nacional de la Industria de Transformación (CANACINTRA) de 1982 a junio de 1994 cerraron 4724 micro, medianas y pequeñas empresas lo que tuvo como resultado la pérdida de 75000 puestos de trabajo. Sin embargo, también en México crece la importancia relativa de las MPYMEs dentro del conjunto empresarial, pero esto se debe fundamentalmente al incremento considerable del autoempleo.

México ha mantenido una línea de promoción para la cooperación empresarial, en especial, de las micro, pequeñas y medianas empresas. En el tiempo han existido diferentes opciones de agrupación, en ocasiones diseñadas para sectores de actividades específicas y con objetivos concretos. Tal es el caso de las sociedades cooperativas, cuya vigencia permitió sumar recursos y experiencias de pequeños productores, apoyadas por un tratamiento especial en materia fiscal. A manera de ejemplo, también destaca la figura de la unión de crédito, cuyo desempeño ha permitido el desarrollo de varios sectores de la actividad económica, en virtud de que les facilitó el acceso a recursos frescos en condiciones favorables, así como realizar actividades en común. No obstante, las organizaciones descritas han disminuido su presencia como alternativas de asociación. Ante esta circunstancia, en los últimos años, se ha encausado el interés de las micro, pequeñas y medianas empresas hacia figuras novedosas de organización.

Cuando se planteó la suscripción del Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos y Canadá y, posteriormente, con los países de América Latina: Chile, Venezuela, Colombia y Costa Rica, se estaban conformando áreas de libre comercio de productos y servicios, es decir, sin trabas. Al mismo tiempo, se hacían consideraciones sobre la manera en que el pequeño empresario mexicano podría aprovechar estas importantes oportunidades comerciales. Se tenía que asegurar que la mayoría de las empresas de escala micro, pequeña y mediana, pudiesen disponer de fórmulas para aprovechar cabalmente estos mercados, a partir de incrementos significativos en sus niveles de competitividad, sin que para ello requiriesen modificar el tamaño de su escala productiva, es decir que pudiesen seguir siendo pequeñas, pero eficientes y altamente competitivas. El propio entorno económico, ahora globalizado, está produciendo entre los empresarios una visión clara de que es imprescindible asociarse para competir, "so pena" de verse diluido ante la creciente e inevitable competencia.

La experiencia muestra a diario, en los diferentes ámbitos de la actividad, que la unión de esfuerzos y recursos representa una fórmula de superación para todos y es, precisamente, en esta perspectiva en donde la Secretaría de Economía ha instrumentado diversos esquemas de cooperación empresarial, teniendo en cuenta el tamaño de las empresas, su capacidad económica, así como su estrategia productiva y comercial.

El Programa para la Modernización y Desarrollo de la Industria Micro, Pequeña y Mediana 1991- 1994, propuso como líneas de acción la organización ínter empresarial para la formación de empresas integradoras de industrias micro, pequeñas y medianas en ramas y regiones con potencial exportador, reconociendo que uno de los problemas de dichas empresas era su limitada capacidad de negociación derivada de su reducida escala productiva, así como de los bajos niveles de organización y gestión. Para ello, el 7 de mayo de 1993, se publica un Decreto en el D.O.F. que a su letra dice:

1.1.4 CONCEPTO DE EMPRESAS INTEGRADORAS

Es una persona moral que asocia personas físicas y/o morales en empresas de servicios especializados de escala micro, pequeña y mediana; con e objeto de presentar servicios altamente calificados a sus asociados, así como ara la realización de gestiones y promociones tendientes a modernizar y ampliar la participación de dichas empresas en todos los ámbitos de la vida económica nacional.

Es una forma de organización empresarial de servicios especializados que asocia a personas físicas o morales productoras, comerciales o de servicios preferentemente de escala micro, pequeña y mediana, con el objeto de aumentar la competitividad de sus asociadas, fortaleciendo su aparato productivo; consolidación en el mercado nacional, incrementando la capacitación de negociación en los mercados dando como resultado un incremento en su participación en la exportación y por lo tanto de la economía, formalmente constituidas como PYMES.

1.2 FUNDAMENTOS LEGALES

Los fundamentos legales de las empresas integradoras se encuentran establecidos en distintos ordenamientos y leyes que a continuación se analizan: Programa de Política Industrial y Comercio Exterior de la Secretaría de Economía

En el Capítulo III, Apartado 3, propone el fomento de las empresas integradoras, considerando que el agrupamiento de empresas contribuye a la integración de cadenas productivas para mejorar la competitividad.

DECRETO QUE DA ORIGEN A LAS EMPRESAS INTEGRADORAS EN MÉXICO

El decreto que promueve la organización de Empresas Integradoras, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de mayo de 1993, en el sexenio de Presidente Carlos Salinas de Gortari, ha sido un instrumento eficaz en la eliminación de obstáculos administrativos en favor de ese sector empresarial; Que el esquema de integración de empresas persigue la eficiencia en el proceso de producción sobre la base de pequeñas escalas productivas de integración horizontal, con el objeto de obtener bienes y servicios de calidad y precio competitivo, lo que favorece la concurrencia al mercado de exportación; Que frente a la competencia creciente es conveniente dar flexibilidad operativa a las empresas integradoras a efecto de que puedan comprar y vender por cuenta de sus asociadas, con lo que lograrán una mejor posición negociadora en el mercado; Que resulta importante obtener el rendimiento máximo de la capacidad productiva que aglutina la sociedad por lo que es conveniente permitir que la empresa integradora comercialice una proporción de sus bienes y servicios entre terceros, y que la empresa integradora enfrenta retos y oportunidades por lo que esta figura requiere actualizarse en su operación y recibir facilidades administrativas, se ha tenido a bien expedir el siguiente:

Contenido del decreto

DECRETO QUE MODIFICA AL QUE SE PUBLICO EL 7 DE MAYO DE 1993 QUE PROMUEVE LA ORGANIZACION DE EMPRESAS INTEGRADORAS.

ARTICULO PRIMERO.- Se reforman los artículos 4o., fracciones I, II, V, VI, VII incisos b, f, y g; 5o.; 6o., y 7o. primer párrafo, y se adicionan el inciso h) a la fracción VII del artículo 4o., y un último párrafo del artículo 7o., del Decreto que promueve la organización de empresas integradoras, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 7 de mayo de 1993, para quedar como sigue:

ARTICULO 1o.- El presente Decreto tiene por objeto promover la creación organización, operación y desarrollo de empresas integradoras de unidades productivas de escala micro, pequeña y mediana, cuyo

propósito sea realizar gestiones y promociones orientadas a modernizar y ampliar la participación de las empresas de estos estratos en todos los ámbitos de la vida económica nacional:

ARTICULO 2o.- El Ejecutivo Federal por conducto de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, en coordinación con los gobiernos de los estados y la banca de desarrollo y, en concertación con los organismos empresariales, fomentará la creación, organización, operación y desarrollo de empresas integradoras:

ARTICULO 3o.- Las empresas que deseen hacerse acreedoras a los beneficios que otorga el presente Decreto, deberán solicitar su inscripción en el Registro Nacional de Empresas Integradoras, el cual estará a cargo de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.

ARTICULO 4o.- Para obtener su inscripción en el Registro Nacional de Empresas Integradoras, las empresas integradoras deberán cumplir con los siguientes requisitos.

I.- Tener personalidad jurídica propia, que su objeto social preponderante consista en la prestación de servicios especializados de apoyo a la micro, pequeña y mediana empresa integrada, y que su capital social no sea inferior a cincuenta mil pesos.

II.- Constituirse, con las empresas integradas, mediante la adquisición, por parte de éstas, de acciones o partes sociales. La participación de cada una de las empresas integradas no podrá exceder de 30 por ciento del capital social de la empresa integradora. Las empresas integradas deberán, además, ser usuarias de los servicios que preste la integradora con independencia de que estos servicios se brinden a terceras personas;

Podrán participar en el capital de las empresas integradoras las instituciones de la banca de desarrollo, el Fondo Nacional de Empresas de Solidaridad y, en general, cualquier otro socio, siempre y cuando la participación de las empresas integradas represente por lo menos un 75% del capital social de la integradora;

III.- No participar en forma directa o indirecta en el capital social de las empresas integradas.

IV.- Tener una cobertura nacional, o bien, circunscribirse a una región, entidad federativa, municipio o localidad, en función de sus propios requerimientos y los de sus socios.

V.- Percibir ingresos exclusivamente por concepto de cuotas, comisiones y prestación de servicios a sus integradas. Podrán obtener ingresos por otros conceptos, siempre que éstos representen como máximo un 10 por ciento de sus ingresos totales.

VI.- Presentar proyecto de viabilidad económico-financiero en que se señale el programa específico que desarrollará la empresa integradora, así como sus etapas.

VII.- Proporcionar a sus socios, algunos de los siguientes servicios especializados.

a) Tecnológicos, cuyo objetivo será facilitar el uso sistemático de información técnica especializada, de equipo y maquinaria moderna, de laboratorios científicos y tecnológicos, así como de personal calificado, entre otros, para elevar la productividad y la calidad de los productos de las empresas integradas.

b) Promoción y comercialización de los productos y servicios de las empresas integradas, con el propósito de incrementar y de diversificar su participación en los mercados internos y de exportación, así como para abatir los costos de distribución, mediante la consolidación de ofertas, elaboración conjunta de estudios de mercado y catálogos promocionales y la participación en ferias y exposiciones.

c) Diseño, que contribuya a la diferenciación de los productos de las empresas integradas, para mejorar su competitividad. Igualmente, el desarrollo y aplicación de innovaciones y elementos de originalidad que impriman a los productos características peculiares y propias.

d) Subcontratación de productos y procesos industriales, con el fin de complementar cadenas productivas y apoyar la articulación de diversos tamaños de planta, promoviendo la especialización, así como la homologación de la producción y, en consecuencia, una mayor competitividad.

e) Promover la obtención de financiamiento en condiciones de fomento a efecto de favorecer el cambio tecnológico de productos y procesos, equipamiento y modernización de las empresas, con base en esquemas especiales de carácter integral que incluyan aspectos de capacitación y asesoría técnica, medio ambiente, calidad total de seguridad industrial, orientados a incrementar la competitividad.

f) Actividades en común, que eviten el intermediarismo y permitan a las empresas integradas la adquisición de materias primas, insumos, activos y tecnología en común, en condiciones favorables de precio, calidad y oportunidad de entrega.

g) Fomentar el aprovechamiento de residuos industriales, con el propósito de utilizar los materiales susceptibles de reciclaje y contribuir a la preservación del medio ambiente, y

h) Otros servicios que se requieran para el óptimo desempeño de las empresas integradas, como son los de tipo administrativo, fiscal, jurídico, informático, formación empresarial, capacitación de la mano de obra de los mandos medios y gerenciales.

En el caso de las Uniones de Crédito, prestar por lo menos dos de los servicios señalados en la Fracción anterior.

ARTICULO 5o.- Las empresas integradoras podrán acogerse, al Régimen Simplificado de las Personas Morales que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por un período de 10 años, y a la Resolución que otorga facilidades administrativas a los contribuyentes que en la misma se señala, a partir del inicio de sus operaciones.

De acogerse a las facilidades fiscales antes citadas, podrán realizar operaciones a nombre y por cuenta de sus integradas, cumpliendo con los requisitos que, mediante reglas de carácter general, emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

ARTICULO 6o.- La banca de desarrollo promoverá el esquema de integración, para lo cual deberá establecer programas específicos de apoyo para las empresas integradoras, así como para sus asociadas, mediante créditos, garantías o capital de riesgo. Asimismo, apoyará a los socios otorgándoles créditos a través de los intermediarios financieros para que puedan realizar sus aportaciones al capital social de la empresa integradora.

ARTICULO 7o.- Con el objeto de facilitar la creación y desarrollo de las empresas integradoras, se adoptarán medidas que eliminen obstáculos administrativos, para lo cual:

I.- Las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, deberán adoptar mecanismos de apoyo en la esfera de sus competencias.

II.- El Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, promoverá convenios y acuerdos con los gobiernos de las entidades federativas en los que se establezcan apoyos y facilidades administrativas que fomenten y agilicen su establecimiento y desarrollo.

Las empresas integradoras que suscriban los programas de empresas altamente exportadoras, de empresas maquiladoras de exportación, de importación temporal para producir artículos de exportación, o de empresas de comercio exterior, recibirán las facilidades derivadas de dichos programas, siempre y cuando cumplan con los requisitos que los mismos señalen.

ARTICULO 8o.- Las empresas integradoras podrán realizar los trámites y gestiones de sus socios a través de la Ventanilla Única de Gestión y de los Centros NAFIN para el Desarrollo de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa.

I.- ARTÍCULOS TRANSITORIOS DEL DECRETO.

PRIMERO.- El presente Decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

SEGUNDO.- Las empresas integradoras que se hayan constituido de conformidad con las disposiciones establecidas en el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 7 de mayo de 1993, y deseen acogerse a los beneficios que otorga el presente Decreto, deberán cumplir con lo previsto en el artículo 4o. del presente Decreto, a más tardar el 31 de diciembre de 1995; en tanto deberán continuar cumpliendo con lo previsto por el Decreto del 7 de mayo de 1993.

LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES

Debemos tomar en cuenta que las empresas integradoras deben formalizarse como un nombre y personalidad jurídica distinta a la de sus asociados y con ello toman la figura de una sociedad mercantil con estatutos que deben estar de acuerdo con la ley general de sociedades mercantiles, por lo que se recomienda que se adopte una figura jurídica mercantil común, en especial Sociedad Anónima de Capital Variable por ser la más reconocida tanto a nivel internacional como por la banca de desarrollo y para que pueda realizar a nombre y cuenta de los asociados las operaciones conjuntas a las que haya lugar y para la admisión de nuevos socios., sin embargo la empresa integradora puede tomar cualquiera de las sociedades mercantiles existentes siempre y cuando sea una sociedad mercantil de las consideradas de capitales, ya que no puede ser una sociedad de personas, es decir no podrá constituirse como una cooperativa, Sociedad o Asociación Civil o cualquier otra figura mercantil que sea sociedad de personas, toda vez que de acuerdo al decreto en la fracción I y II del artículo cuatro su capital social no debe ser inferior a cincuenta mil pesos y que se constituya por personas físicas o morales con las empresas integradas mediante la adquisición de que estas hagan de acciones o partes sociales, en ambos casos esta mencionando que se trata de una sociedad mercantil de capitales, por otro lado por los estatutos de algunas sociedades de personas para integrarlas solo admiten personas físicas.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

El principal fundamento legal para la constitución de las empresas integradora lo encontramos en nuestra carta magna la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que es la ley fundamental de nuestro país, en ella se establecen los derechos y obligaciones esenciales de sus habitantes y de sus gobernantes. Se trata de la norma jurídica suprema, y ninguna otra ley o disposición puede contrariarla. En su artículo nueve se estipula que no podrá coartarse el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito. Por lo que el derecho de asociación ya esta estipulado en nuestra constitución mucho antes que el decreto por lo que el gobierno atinadamente en el decreto que da origen a las empresas integradora menciona en todo

momento que el decreto tiene por objeto promover la creación y desarrollo de empresas integradora, por lo que podemos decir que el más importante fundamento legal para poder constituir una empresa integradora emana de la constitución y no del decreto, por tal motivo si no existiera el decreto y las empresas quisieran asociarse para trabajar bajo el esquema de empresas integradoras nadie podría quitarles ese derecho por que se estaría violando un derecho constitucional.

1.3. ETAPAS DE CONSTITUCIÓN.

Las personas físicas y morales que decidan crear una empresa integradora deberán pasar por las siguientes etapas:

ETAPA DE SENSIBILIZACIÓN

En esta etapa se trata de que los empresarios y/o productores que cuenten con potencial para asociarse, tenga conocimiento de la importancia y los beneficios que podrían obtener al participar en un esquema de cooperación empresarial y en especial, en el de empresas integradoras, así como la forma de operación de estas empresas y los requisitos que deben cubrir para su formalización.

Esta información la proporciona la Secretaria de Economía

Para poder determinar la conveniencia de asociarse podemos tomar en cuenta la siguiente situación:

Se tienen problemáticas en común.

Es necesario elevar la competitividad de las empresas a través de proyectos conjuntos.

Se requiere de algún servicio especializado.

Se realizan compras en común.

Se realiza una comercialización en forma consolidada.

La necesidad de mejorar la imagen empresaria.

La necesidad de renovar o innovar los activos y la tecnología.

Si se desea hacer más eficiente la administración.

ETAPA DE PLANEACIÓN PRELIMINAR

En esta etapa se deberá elaborar un documento breve y sencillo el cual contenga el proyecto de factibilidad económica-financiera el cual de deberá permitir una visualización, rápida si el proyecto que han iniciado,

contienen los elementos suficientes para garantizar el éxito en su ejecución tomando en cuenta los siguientes elementos:

Determinar si existe la oportunidad de un negocio y este es rentable.

Conocer y reconocer los riesgos que tendrá que afrontar.

Estar conscientes y dispuestos a asociarse para poder lograr los objetivos.

Estar dispuestos a adoptar formalmente los compromisos que se deriven del proyecto así como tener la capacidad para cumplirlos.

ETAPA DE PLANEACIÓN A DETALLE

En esta etapa se tendrá que elaborar el proyecto de factibilidad económica-financiera, el cual deberá contener la forma de aplicación de los recursos humanos, materiales y financieros de los asociados de manera que se pueda obtener el resultado deseado.

El proyecto de factibilidad se visualiza como una guía indicativa y no limitativa en donde se señale qué es lo que se debe hacer; de qué manera se debe hacer y cuando se debe hacer. También, se describirá qué se va a necesitar y cuándo se va a utilizar.

En esta etapa se tendrán que determinar y analizar los puntos que a continuación se mencionan:

Definir los objetivos.

Evaluar los factores de éxito o de fracaso del proyecto de factibilidad, así como las debilidades y fortalezas de los socios.

Demostrar la rentabilidad del proyecto.

Determinar si el proyecto de factibilidad económica-financiera cumple con las expectativas de los socios.

Esta etapa se tomara más a fondo en los siguientes apartados.

ETAPA DE FORMACIÓN Y CONSTITUCIÓN

Los requisitos para poder constituirse los da Secretaría de Economía y son los siguientes:

A. La sociedad deberá contar con personalidad jurídica propia y diferente a la de sus asociados y que le permita realizar actividades mercantiles.

B. Deberá tener como mínimo un capital de \$ 50,000.

C. La participación accionaría de cada socio, no debe exceder del 30% del capital social. Por lo tanto deberá de contar con mínimo de 4 socios.

D. Contar con capital suficiente para la ejecución del proyecto.

E. Presentar ante la Secretaría de Economía la siguiente documentación:

- Proyecto de acta constitutiva conforme a la Ley General de Sociedades Mercantiles y al Artículo 4o. del Decreto que promueve la organización de Empresas Integradoras publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de mayo de 1993 y sus modificaciones del 30 de mayo de 1995. (este inciso se tocara mas a fondo)
- Proyecto de factibilidad económica-financiera que sustente la integración.
- Obtener la cédula de inscripción en el Registro Nacional de Empresas Integradoras.

ETAPA DE EJECUCIÓN

En esta etapa se deberá considerar los siguientes puntos:

Se deberá poder contar con la capacidad de resolver imprevistos en la ejecución del proyecto de factibilidad económica-financiera.

Definir si es conveniente el replantear o modificar el proyecto de factibilidad.

ETAPA DE SEGUIMIENTO

En esta etapa la empresa integradora ya se deberá encontrar funcionando y la Secretaría Economía estará pendiente de su funcionamiento, y podrá apoyarla con acciones como las siguientes:

Con asesorías sobre otros programas de apoyo que otorguen el Gobierno Federal e Instituciones de apoyo sobre áreas específicas como puede ser tecnología, productividad, capacitación, financiamiento y diseño, entre otras.

Y también analizara las posibles causas por las que una empresa integradora deja de operar.

1.3.1 PROYECTO DE FACTIBILIDAD

Parte fundamental para que la empresa integradora tenga éxito y pueda lograr su constitución es la elaboración de un proyecto de factibilidad en donde, los empresarios y/o productores indicarán la forma en la cual van a aplicar sus recursos en forma organizada y eficaz, para poder lograr el cumplimiento de sus metas. Este proyecto a su vez podrá funcionar como soporte en caso, de necesitar algún financiamiento para la ejecución del proyecto.

A continuación señalaremos los aspectos mínimos con los que deberá contar el proyecto de factibilidad económica-financiera, este tendrá que tomar en cuenta la actividad que desarrollan los socios, y deberá ser adaptada a las necesidades de los mismos.

Se tendrá que definir los objetivos,

Será necesario la realizara un Estudio de:

- Mercado.
- Técnico.
- Económico-financiero.

Después de esto se hará un resumen y así mismo llegar a las conclusiones.

Y por ultimo se aprobara y ejecutara el proyecto.

1. DEFINICIÓN DE OBJETIVOS

En esta etapa las personas interesadas en crear una empresa integradora deberán tener en claro la conveniencia de invertir, y tomar en consideración los diversos riesgos enfrentar. Por tal motivo, cada uno de los interesados tendrá que aclarar y planear metas las cuales deberán ser de común acuerdo, ya que solo si se cuenta con la cooperación de todos los interesados podrán ser alcanzadas. La estructura que deberá llevar este análisis es el siguiente:

- Definición de objetivos.
- Idea del proyecto.
- Análisis del entorno.
- Identificación de necesidades de los socios.
- Conocimiento de las debilidades y fortalezas de las empresas socias, así como de las amenazas y oportunidades del entorno.
- Amenazas y oportunidades.

- Misión de la empresa.

IDEA DEL PROYECTO

El grupo de empresarios y/o productores tendrá que analizar el por que quieren iniciar un proceso de integración, por lo tanto se deberá tomar en consideración algunos de los aspectos como:

Atender una demanda insatisfecha.

Contar con un producto y/o servicio de mejor calidad.

Dar mayor valor agregado a los productos y/o servicios.

Mejorar o innovar productos y/o servicios.

Aprovechar los recursos de una zona económica.

Diversificar la producción y/o el servicio.

Responder a cambios del mercado.

Sustituir importaciones.

Competir a nivel nacional e internacional, entre otros.

Una vez que se ha determinado el motivo, se deben aplicar ciertos criterios más cuantitativos. Como por ejemplo, que el producto o servicio:

Debe de disponer de un mercado presente adecuado.

Si se tiene un potencial de crecimiento rápido.

Si los costos de producción o de distribución permitirán que los márgenes sean aceptables con precios competitivos.

Si se podrá obtener un riesgo moderado, entre otros.

ANALISIS DEL ENTORNO

Ya que el esquema de empresas integradoras es un instrumento con el objetivo de elevar la competitividad de las micro, pequeñas y medianas empresas, antes de analizar el entorno se deberá estratificar a las empresas de conformidad a lo establecido en la normatividad de la Secretaría, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de marzo de 1999.

Cuadro 1.1 Criterios de estratificación

	CLASIFICACION POR NUMERO DE EMPLEADOS		
TAMANO	SECTOR		
	INDUSTRIA	COMERCIO	SERVICIOS
Microempresa.	0-30	0-5	0-20
Pequeña empresa.	31-100	6-20	21-50
Mediana empresa.	101-500	21-100	51-100
Gran empresa.	501 en adelante	101 en adelante	101 en adelante

Fuente: DOF del 30 de marzo de 1999.

Se deberá presentar la estratificación de las empresas asociadas, así como la actividad a la que se dedican, para que con esta base se especifique cuál es la situación real que rodea al proyecto que se va a desarrollar, es decir, señalar de manera general cómo se desenvuelve la actividad económica de los socios tanto a nivel nacional como internacional y cómo se van a insertar los productos o servicios en ese entorno.

IDENTIFICACIÓN DE NECESIDADES DE LOS SOCIOS

El propósito es determinar con base a sus necesidades, cuáles serán los proyectos conjuntos que realizarán los socios a través de la empresa integradora y llevar a cabo un perfil de los servicios que les proporcionará ésta última para concretar los objetivos y metas que se planteen en el proyecto de factibilidad.

Conocimiento de las debilidades y fortalezas de las empresas socias, así como de las amenazas y oportunidades del entorno.

CONOCIMIENTO DE LAS DEBILIDADES Y FORTALEZAS DE LAS EMPRESAS SOCIAS, ASÍ COMO DE LAS AMENAZAS Y OPORTUNIDADES DEL ENTORNO

Mediante un diagnóstico a cada empresa socia, se identificarán las debilidades y fortalezas de cada una de ellas, de tal forma que el grupo conozca lo que cada socio pueda aportar al proyecto conjunto y, a su vez, lo que deberán corregir o mejorar para ser más competitivas.

AMENAZAS Y OPORTUNIDADES

Todo negocio tiene oportunidades que se generan por el entorno que pueden ayudar a que el proyecto se desarrolle con mayor facilidad. Asimismo, existen amenazas que deben de ser identificadas desde un inicio, a efecto de prevenirlas y hasta cierto punto dominarlas.

MISIÓN DE LA EMPRESA

Se definirá cuál es el objetivo de la empresa y estará encaminada a permitir que todos los socios compartan el mismo punto de vista en cuanto a las metas y filosofía de la empresa.

La misión de la empresa regularmente explica de manera general:

La razón de ser de la empresa.

Los productos y/o servicios ofrecidos.

Los clientes a los que se les dará el producto y/o servicio.

La naturaleza y el territorio del mercado geográfico de la empresa, y

Las áreas de especialización.

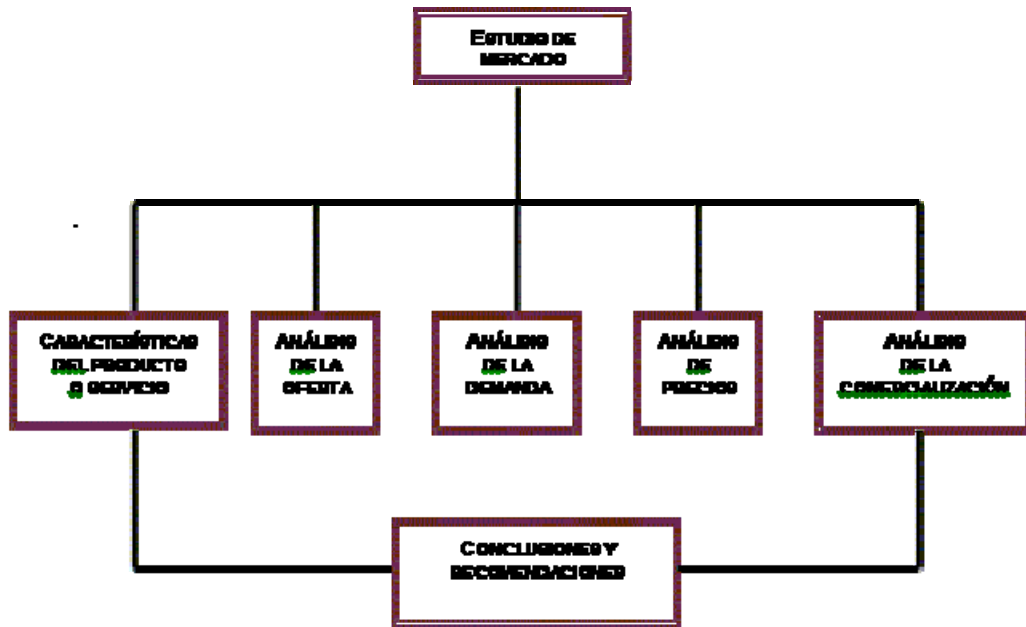
Toda empresa requiere definir la misión y determinar de manera general los objetivos de cada una de las áreas que conforman la empresa.

2. ESTUDIO DE MERCADO

Una vez definida la misión de la empresa se procede a realizar el estudio de mercado de los productos y/o servicios seleccionados por los socios para comercializar de manera conjunta.

El estudio de mercado tiene como objetivo general determinar si la empresa producirá un bien y/o prestará un servicio adecuado en el volumen suficiente y a precio competitivo, para lo cual deberán considerarse los siguientes aspectos:

Diagrama 1.1 Estudio de Mercado



Fuente: www.economia.gob.mx

CARACTERÍSTICAS DEL PRODUCTO O SERVICIO

El objetivo es analizar aspectos que son importantes desde el punto de vista del mercado:
Segmentación del mercado que cubrirá el proyecto.

Mantener un concepto homogéneo del producto o servicio a lo largo del desarrollo del proyecto de factibilidad, para que el usuario final pueda tener una idea clara y precisa del producto o servicio objeto del proyecto. Tener una imagen amplia y sistemática de las interrelaciones que se establecen con la caracterización del producto o servicio y otros capítulos del proyecto de factibilidad. Definir el producto o servicio, garantizando que el consumidor mantenga cierta lealtad con la marca sin importar que los precios se hayan incrementado.

A continuación se describe la definición de un producto o servicio y su clasificación:

DEFINICIÓN DEL PRODUCTO

Es todo aquello que puede proveer una satisfacción física o psicológica al usuario. El producto representa un conjunto de valores que son recibidos por el consumidor al pasar a su posesión o uso.

DEFINICIÓN DEL SERVICIO

Es el trabajo que se realiza para incrementar la utilidad de un bien material o para beneficiar al consumidor.

Cuadro 1.2 Clasificación del servicio

SERVICIO	CONCEPTO
De bienes materiales.	Para seleccionar, adquirir o instalar una variedad de equipo. (Por ejemplo: eléctrico, electrónico, mecánico o de cómputo.)
De beneficio al consumidor.	En cuanto al desarrollo de habilidades o técnicas para el trabajo, se incluyen capacitación y adiestramiento. (Por ejemplo: abogados, médicos, turismo o contadores)

Fuente: www.economia.gob.mx

ANÁLISIS DE LA OFERTA

El propósito es determinar o medir las cantidades y las condiciones en que una empresa puede y quiere poner a disposición del mercado un producto o servicio.

Para caracterizar a los productores u oferentes, se deben conocer los siguientes aspectos:

Número de productores o prestadores de servicios.

Localización.

Capacidad instalada y utilizada.

Posición y participación en el mercado.

Calidad y precio de los productos o servicios.

Planes de expansión.

Nexos o filiación con otras empresas nacionales o extranjeras.

Necesariamente se deberá hacer una comparación con las potencialidades de las empresas a asociarse, para determinar hasta que punto pueden y les conviene satisfacer un mercado específico.

ANÁLISIS DE LA DEMANDA

El objetivo es identificar los patrones de conducta o de comportamiento de quienes conforman el mercado objetivo del proyecto. Para caracterizar a los demandantes o usuarios, se deben considerar los siguientes aspectos:

Número y dispersión geográfica.

Hábitos de consumo.

Gustos y preferencias.

Tasas de consumo y períodos en que se realizan.

Opinión sobre la proveeduría de los productos o servicios.

Esta información permitirá cuantificar la existencia de una demanda y será respaldada por las empresas promotoras del proyecto.

ANÁLISIS DE PRECIO

En cualquier mercado, las políticas seguidas en la fijación de precios son una parte muy importante de la producción y comercialización de productos y servicios. Siempre que exista un cambio de propiedad o se suministren servicios, surge un precio (valor estimado de algo). La fijación de precios se analiza de tres formas diferentes dependiendo de tres factores económicos:

Fijación de precios por costos: En este caso se deben considerar todos los costos, incluyendo los administrativos que se hubieran calculado de acuerdo con los diferentes niveles esperados en la operación.

Fijación de precios por demanda: Este método se basa en las leyes de la oferta y la demanda, si esta última es alta se fija un precio a niveles altos y si es baja se fija un precio bajo.

Fijación de precios por competencia: Este método se utiliza debido a la dificultad de prever como reaccionarán, tanto los compradores como la competencia, ante cambios o diferencias en precios. Así que se fijan precios promedio de los que cobran los competidores.

Para estos tres últimos análisis se deberá hacer un estudio del comportamiento histórico nacional e internacional (del producto o servicio de por lo menos 5 años atrás) y hacer proyecciones a 5 años, para pronosticar el comportamiento del producto o servicio.

ANÁLISIS DE LA COMERCIALIZACIÓN

La comercialización es la actividad que permite al empresario hacer llegar un bien o servicio al consumidor. Una buena comercialización es la que coloca el producto o servicio en un sitio y momento adecuados para dar satisfacción al consumidor, por lo que se hace necesario contar con los canales de distribución apropiados.

El canal de distribución es el camino que recorre un producto o servicio desde el fabricante hasta su consumidor. Esto no necesariamente se refiere a un camino físico, sino al camino comercial, pues incluye también las vinculaciones e interrelaciones que se establecen entre la empresa productora y los intermediarios para hacer llegar el producto o servicio al consumidor. En este apartado se deberá destacar la manera en que se pretende hacer llegar el producto o servicio al consumidor o usuario. De manera específica se deben destacar las ventajas que se tienen sobre los canales usados por la competencia. También deberán señalarse las políticas y estrategias de venta que se emplearán en la comercialización, a manera de ejemplo:

Los precios y sus condiciones (mayoreo, menudeo y precios diferenciales).

El otorgamiento de crédito comercial (plazos, tasas de interés y tasa de interés moratorio).

Descuentos y bonificaciones por pago oportuno o anticipado.

Acuerdos exclusivos con el canal de distribución.

Condiciones en el caso de otorgar concesiones, licencias y franquicias.

Programa de ventas: Una vez reunida la información del mercado y el análisis correspondiente, se procede a desarrollar un programa de ventas conforme a los siguientes aspectos:

Pronóstico de ventas: Muestra las ventas esperadas en función del tiempo en unidades y pesos para cada producto y/o servicio y para cada segmento de mercado a atender. Este pronóstico es importante, ya que los requerimientos del producto y/o servicio, se convertirán en necesidades de manufactura tales como mano de obra y materias primas e insumos.

Publicidad y promoción: Comprende la selección de los costos de promocionales, medios publicitarios que den a conocer los productos y servicios sujetos del estudio y a generar el volumen de ventas esperadas.

Presupuesto de gastos de ventas: Se refiere a todos los gastos incurridos al contactar a los clientes, hacerles llegar el producto y/o servicio, así como cobrar lo vendido. Existen dos categorías de gastos de ventas:

Directos.- comisiones de venta y gastos de distribución.

Indirectos.- salarios del departamento de ventas, gastos de viajes y atención a clientes, entre otros.

Conclusiones y recomendaciones del estudio del mercado

Estas deben referirse a los aspectos positivos y negativos encontrados a lo largo de la investigación. Riesgos y trabas que se encontrarán, así como toda la información que sea importante para decidir si continúan con el proyecto o no.

3. ESTUDIO TÉCNICO

El propósito de este análisis es verificar la posibilidad técnica que tienen los socios para fabricar el bien y/o prestar el servicio objeto del proyecto, para lo cual se deben considerar los siguientes aspectos:

ESTUDIO TÉCNICO

Tecnología.

Producto y/o servicios finales.

Requerimientos de producción.

Localización y distribución de las empresas socias.

Programa de producción.

Inversión.

Conclusiones y recomendación.

Tecnología

Se trata de determinar si la tecnología de la que disponen los asociados para el proceso de integración es la adecuada para fabricar el producto y/o prestar el servicio en las cantidades y calidad requeridas en el programa de ventas elaborado en el análisis de la comercialización.

Inventario de la maquinaria y equipo que los socios comprometerán en el proceso de integración, una vez que se cuenta con esta información, se deberá analizar si es necesario actualizar o renovar el parque industrial (maquinaria y equipo que los socios comprometerán en el proceso de integración) acorde a los objetivos del proyecto. En caso de ser positivo, se hará un análisis de la maquinaria o equipo que se requiera, así como de los proveedores y costos.

Mantenimiento

El mantenimiento es un aspecto que debe de considerarse en un programa de producción, ya que la maquinaria y equipo pueden fallar o deteriorarse por antigüedad o por efectos de uso, las causas pueden ser inherentes al equipo o a factores externos. Esta situación representa un costo para las empresas, ya que deben

de proceder a su restauración para continuar con la producción de los bienes o prestación de servicios. Es factible considerar medidas que disminuyan al mínimo la probabilidad de fallas y conservar así un determinado nivel de mantenimiento.

Proceso de producción

El proceso de producción es la secuencia de operaciones, movimientos, almacenamientos e inspecciones, por medio de la cual las materias primas se convierten en un producto terminado.

Productos y/o servicios finales

En esta parte se hará una descripción exacta del producto o servicio que los socios pretenden posicionar en el mercado, tomando en cuenta la lista de características estándar que se describen a continuación y agregar otras acordes a la actividad económica de los socios.

Apariencia, peso, color, tamaño, durabilidad, versatilidad, rendimiento, calidad, precio, velocidad y precisión, facilidad de operación o uso, facilidad de mantenimiento o reparación, facilidad o costo de instalación, estilo del diseño, y, empaque, entre otros.

Lo anterior permitirá tener una visión de las ventajas competitivas de cada uno de los productos a fabricar o servicios a prestar.

Requerimientos de producción

Existen diversos tipos de requerimientos que se tendrán que tomar en cuenta con el objeto de conocer cuánto dinero y en qué períodos se necesitarán para realizar el proceso productivo; esto formará parte de la demanda del capital de trabajo para dotar de liquidez al proyecto de factibilidad.

A continuación se describen los requerimientos a considerar en el proceso de producción:

Materias primas e insumos

Con base en el programa de producción que se realizó se determinarán cuáles serán los requerimientos de materias primas e insumos, para lo cual se deberán listar a los proveedores y anotar los alcances de cada uno para suministrar estos últimos. A efecto de prevenir cualquier problema de proveeduría que se pudiera presentar, se recomienda tener proveedores prospectos que en un momento dado puedan surtir los faltantes de materias primas e insumos con la calidad requerida.

Mano de obra

Se analizará si las empresas socias cuentan con personal suficiente para desarrollar el proceso productivo y/o prestar el servicio objeto del proyecto, para lo cual se recomienda considerar lo siguiente:

Directa: El proceso del producto y/o servicio ayudará a determinar tanto la mano de obra requerida para producción como para manejo de materiales.

Indirecta: Son todas aquellas personas que no están en el proceso de producción pero que influyen en éste, como son: supervisión, empaque y embarque, mantenimiento, almacenes, inspección y control de producción, entre otros.

Cabe señalar que si las empresas asociadas no tienen el personal adecuado o necesario, al momento de realizar el proyecto de factibilidad económica-financiera deberán de programar la contratación del mismo y presupuestarla de acuerdo al calendario de su proyecto.

Inventarios

Deberán ser suficientes para cubrir tanto la demanda de las operaciones como de las ventas tomando en cuenta las fluctuaciones de las mismas. Por lo cual se determinarán los máximos y mínimos de inventarios de acuerdo con las características de los productos. Cabe señalar los inventarios deberán ser solamente de seguridad, a efecto de evitar costos adicionales en la producción.

Localización y distribución de las empresas socias

Los aspectos que se deben tomar en cuenta para llevar a cabo esta evaluación son:

Geográficos: Se refieren a las condiciones naturales de cada zona geográfica del país (clima y vías de comunicación, entre otros).

Institucionales: Relacionados con los programas y estrategias de desarrollo y descentralización industrial (permisos y uso de suelo, entre otros).

Sociales: Adaptación del proyecto al ambiente y a la comunidad (escuelas y su nivel, capacitación de empleados y aspectos culturales, entre otros).

Económicos: Costos de los suministros e insumos en una localidad determinada (mano de obra, materias primas, agua y energía eléctrica entre otras).

Por lo general las empresas que se van a asociar son empresas que tienen tiempo laborando y que tienen una localización establecida, en este caso, se especificará cual es la dirección de cada una de ellas. En caso de que se requiera hacer el estudio para la localización o reubicación de alguna de las plantas productivas a continuación se describe la metodología a seguir.

Con el objeto de lograr una posición de competencia basada en menores costos de transporte y en la rapidez del servicio, la localización de la empresa por lo general podrá orientarse en dos sentidos: uno de ellos es el mercado de consumo y, el otro, es hacia el mercado de insumos. En el caso de servicios la empresa deberá orientarse hacia el mercado de los usuarios de los mismos.

Si la cobertura de las empresas es a nivel nacional, se realizará un estudio de los estados más propicios y las ventajas para esta ubicación. Algunos de los aspectos que se deberán analizar para una mejor localización de la empresa son:

Alternativas en función de los costos de transporte que involucran, tanto de los insumos como a la distribución física de los productos y/o servicios.

Considerar cómo serán las reacciones comunitarias, qué efectos provocará la empresa y qué servicios tendrá la comunidad, entre otras.

Indicar si la ubicación de alguna de las empresas socias influye en la ubicación de la nueva empresa, dado que es a ella a quien se le entregará la materia prima o si ésta es quien tiene el producto final, se trasladará a las bodegas de la empresa integradora, entre otras.

Destacar ventajas y desventajas de cada alternativa y seleccionar la mejor opción, indicando porque se eligió.

Una vez que se determine la localización de la empresa, se deberá especificar cual es la localización de cada una de las plantas productivas de los socios, así como de la empresa integradora en función del mercado que van a atender, a efecto de que la empresa integradora logre un mejor desempeño.

Distribución de las empresas socias

Es la que proporciona condiciones de trabajo aceptables y permite la operación más económica, a la vez que mantiene las condiciones óptimas de seguridad y bienestar para los trabajadores. Los objetivos y principios básicos de una distribución de la planta son los siguientes:

Integrar de manera organizada a hombres, máquinas y equipo auxiliar, entre otros.

Minimizar movimientos entre las operaciones.

Arreglar las áreas de trabajo de manera secuencial y apropiada evitando demoras.

Tomar en cuenta las dimensiones del local tanto vertical como horizontal.

Lograr una mayor seguridad y satisfacción del trabajador.

Diseñar la distribución para ajustarse a un costo mínimo.

Se definirán en forma general las áreas que deben distribuirse posteriormente en detalle, donde se dirá la ubicación de maquinaria y/o equipo específico, ya que cada maquinaria debe ser colocada en un sitio determinado, para así poder contar con las interrelaciones y configuraciones de las áreas principales.

PROGRAMA DE PRODUCCIÓN

La función es coordinar la fabricación del producto y hacerla más eficiente, minimizando pérdidas en tiempo de uso, de la maquinaria y el equipo, como de mano de obra. Con este programa se podrá visualizar cuales son los meses en los que hay una mayor demanda del producto o servicio, y poder dar una solución para satisfacer la demanda.

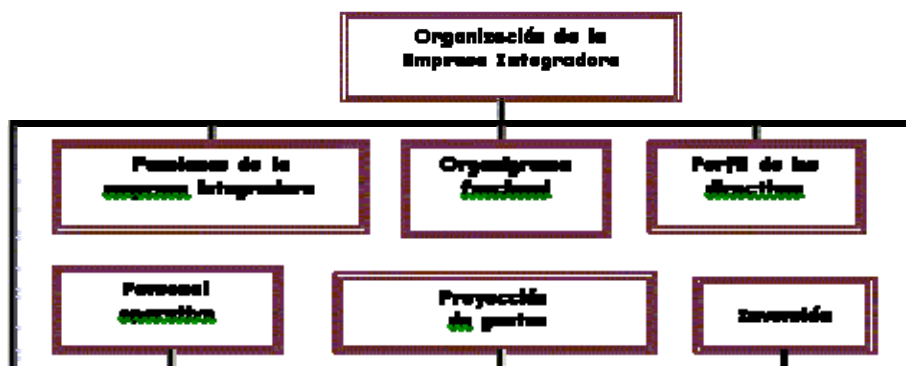
INVERSIÓN

A lo largo de este estudio se han realizado estimaciones de costos e inversiones del proceso productivo, por lo que en este apartado se llevará a cabo una compilación de los mismos como se presenta a continuación.

Organización de la empresa integradora

Esta es una parte esencial del proyecto de factibilidad en donde los socios le darán una estructura a la empresa integradora, para la realización conjunta de sus objetivos y metas, definiendo los diferentes niveles de responsabilidad, las áreas que existen y la jerarquía que tienen dentro de la organización.

Diagrama 1.2 Organización de la Empresas Integradoras



Fuente: www.economia.gob.mx

Funciones de la empresa integradora

Se deberán plantear los objetivos específicos de cada área funcional y las actividades que desarrollarán para alcanzar sus objetivos y metas.

A manera de ejemplo y sin ser limitativos, a continuación se presentan algunas de las funciones que puede desarrollar la empresa integradora, las cuales serán acordes a cada grupo en particular.

- a. Tecnológicos.
- b. Promoción y comercialización.
- c. Diseño.
- d. Subcontratación.
- e. Financiamiento.
- f. Actividades en común.
- g. Aprovechamiento de residuos industriales.
- h. Gestiones administrativas.

Asimismo, se deberán programar los ingresos que tendrá la empresa integradora por los servicios a sus socios.

Organigrama funcional

Este apartado se desarrollará de acuerdo a las áreas funcionales que se hayan determinado en el punto anterior.

A partir de un organigrama base, la organización puede crecer agregando áreas funcionales según se requieran en el proyecto.

La empresa deberá crear su organigrama funcional.

Perfil de los directivos

Se hará una descripción de cada puesto directivo lo más exacto posible, con el propósito de buscar a las personas que más se ajusten a lo demandado en cada área; determinadas en el punto 9.4.1.

Personal operativo

La especialidad y cantidad de personal operativo requerido se determinará en función del alcance del proyecto y la necesidad de reforzar las áreas en donde se hayan identificado debilidades a subsanar.

Tomando como base la información del punto 9.4.3 y de este apartado, se procederá a elaborar el cuadro de sueldos y salarios como a continuación se describe:

Proyección de gastos

Se deberá describir las erogaciones que tendrán que hacer los socios para formalizar la empresa integradora, así como para ponerla en operación:

Gastos preoperativos.

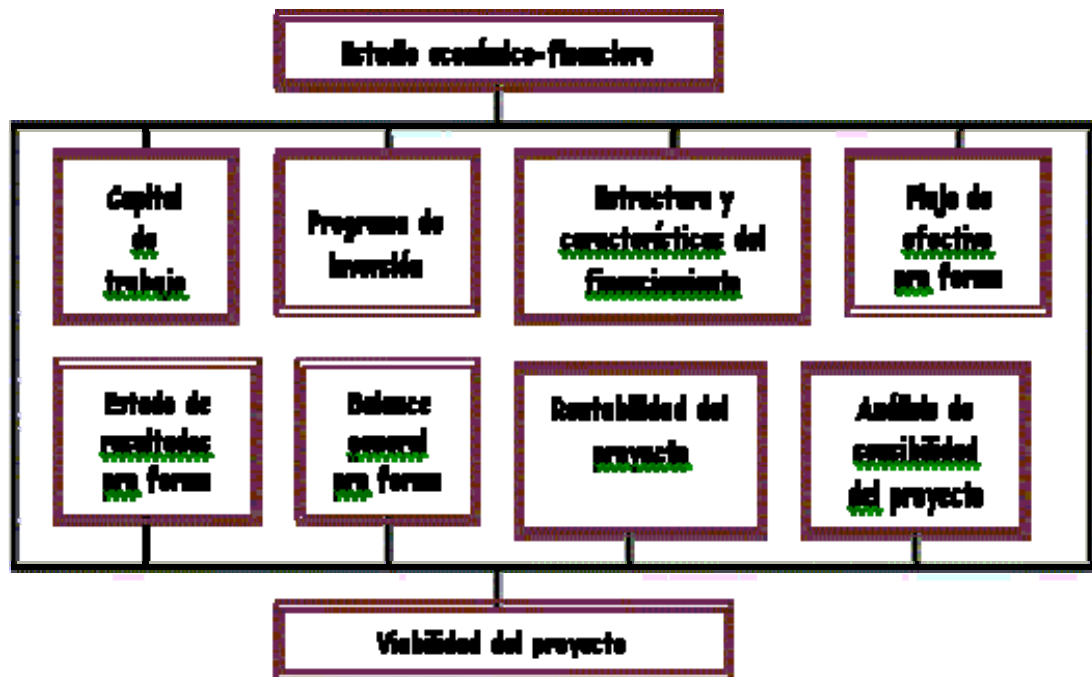
Gastos de operación.

Inversión: Esta inversión se debe de incluir en el Estudio Económico- Financiero, en donde se desglosa la inversión total del proyecto.

ESTUDIO ECONÓMICO-FINANCIERO

El objetivo es ordenar y sistematizar la información de carácter monetario que proporcionan los estudios anteriores y elaborar los cuadros analíticos que sirven de base para la evaluación económica-financiera.

Diagrama 1.3 Estudio económico-financiero



Fuente: www.economia.gob.mx

Capital de trabajo

Indica los medios financieros requeridos para operar el proyecto de acuerdo con el programa de producción.

Programa de inversión

Con la información contenida en los anteriores, se estructurará y resumirá la información financiera que deriva de las operaciones de la integración. Esta información es la base que servirá para realizar diversos análisis que permitan determinar la factibilidad del proyecto.

Estructura y características del financiamiento

La asignación de recursos financieros al proyecto constituye un elemento básico e indispensable, no sólo para tomar la decisión de invertir, sino para la formulación del proyecto y su análisis de preinversión.

Los recursos financieros se pueden analizar desde dos aspectos diferentes: uno el capital social y el otro préstamo de diversas fuentes. A continuación se presenta un posible desglose de los mismos.

Capital social

Se hará el desglose de la conformación del capital social mediante el cual se formalizará la empresa integradora, con objeto de conocer con cuanto capital se cuenta para la ejecución del proyecto conjunto de los socios y la operación de la misma.

Asimismo, se hará una proyección a cinco años de las nuevas aportaciones que tendrán los socios al capital social, así como del ingreso de nuevos socios a la empresa integradora.

Financiamiento

Se tendrá que describir el tipo de financiamiento y ante cual institución se va a solicitar para la ejecución del proyecto. Asimismo, se tomarán en cuenta los recursos financieros que se requerirán de fuentes externas a los socios, para complementar el capital que se necesita para la ejecución del proyecto.

Flujo de efectivo pro forma

Este análisis permitirá conocer la fecha en que se deben hacer los desembolsos de inversión, costos producción y otros gastos, a efecto de sincronizarlos con las salidas de efectivo producto del financiamiento y de los ingresos por ventas, para realizar con tiempo el proyecto.

Estado de resultados pro forma

Muestra si un proyecto tendrá ingresos suficientes para su ejecución y si los márgenes de utilidad serán en la cantidad requerida para pagar deudas, financiar expansiones futuras y dividendos a los socios.

Este análisis arrojará datos sobre la seguridad de recuperación de la inversión que el proyecto de factibilidad tiene y será la base para negociar financiamiento y atraer inversionistas.

Balance general pro forma

A través de este análisis se tendrá una lista de todos los recursos de la empresa, junto con lo aportado por el pasivo y el capital social, es decir, representa la situación financiera de la empresa.

Rentabilidad del proyecto

Esta evaluación económica del proyecto será la base para tomar la decisión de implantar o no el proyecto de factibilidad y es consecuencia de todo lo realizado en este estudio. Los diferentes índices de rentabilidad económica que pueden utilizarse son:

La rentabilidad de una inversión está en función de tres factores básicos: monto de la inversión, utilidades generadas por la inversión y estructura financiera empleada, cabe señalar que cada una de estas tres variables está en función de otros factores (materias primas e insumos, precios, productos y/o servicios y salarios e inventarios, entre otros). Existe una relación entre cada uno de ellos con la rentabilidad.

Si se incrementa de forma porcentual alguno de estos factores (o varios de ellos a la vez), la rentabilidad disminuirá en cierto grado. Si por el contrario al modificar alguno de los factores la rentabilidad de la inversión se modifica en el mismo sentido ($\pm 10\%$), implica que la relación entre ambas es directa.

Análisis de la sensibilidad del proyecto

En el contexto del punto anterior, el análisis de la sensibilidad se refiere a la medición de las variaciones de la rentabilidad, así como a la evaluación comparativa entre los resultados obtenidos, de manera tal, que pueda determinarse un indicador que permita conocer cuál es el factor que más afecta o condiciona la rentabilidad de la inversión.

El indicador de referencia se denomina: índice de sensibilidad (IS) y se construye de la siguiente manera:

$$IS = \frac{\% \text{ de la variación en la rentabilidad}}{\% \text{ de la variación en el factor que se analice}}$$

Resumen y Conclusiones

El resumen ejecutivo es el primer documento que considerarán los inversionistas potenciales, por lo que debe contener los aspectos más relevantes e importantes del proyecto de factibilidad económica-financiera de manera clara y concisa que demuestre la factibilidad del proyecto.

Por lo general el resumen no debe extenderse en muchas hojas y se incluirán los siguientes elementos:

Diagrama 1.4 Resumen y Conclusiones



Fuente: www.economia.gob.mx

Por último se concluirá mencionando si el proyecto de factibilidad económica-financiera es o no rentable de acuerdo a lo expuesto anteriormente.

Aprobación y ejecución del proyecto.

Una vez que se ha determinado la viabilidad y rentabilidad del proyecto, se procederá a la aprobación del proyecto por parte del Consejo de Administración y comenzar con la ejecución del mismo.

FORMALIZACIÓN DE UNA EMPRESA INTEGRADORA.

En resumen, se muestran los pasos a seguir desde la promoción del esquema hasta la obtención de la inscripción en el Registro Nacional de Empresas Integradoras ante la Secretaría de Economía.

- La promoción del esquema es a través de la delegación o subdelegación federal de la Secretaría de Economía en el interior de la República o por la Dirección General de Desarrollo Empresarial y Oportunidades de Negocio a nivel central.

- Se entrega cuaderno promocional de empresas integradoras al empresario interesado, para que analice la información.
- El empresario revisa y analiza la información con los socios.
- El grupo de empresarios genera dudas, requiriendo una plática de sensibilización.
- El grupo de empresarios interesados solicita por escrito a la Dirección de Agrupamientos Empresariales, delegación o subdelegación una plática de sensibilización.
- Se establece la fecha para la realización de la plática de sensibilización.
- Se notifica internamente quién atenderá la petición.
- Se realiza la plática de sensibilización.
- Los empresarios aceptan que el esquema de organización se adapta a sus necesidades.
- Se indica a los empresarios qué documentación deberán presentar para su inscripción.
- La Secretaría de Economía apoya a los empresarios vinculándolos con la institución adecuada o con los consultores acreditados, a efecto de que elaboren el proyecto de factibilidad económica-financiera.
- Los empresarios y/o consultores elaboran el proyecto de factibilidad económica-financiera.
- El empresario solicita por escrito a la Dirección General de Industrias, delegación o subdelegación correspondiente, la inscripción al Registro Nacional de Empresas Integradoras.
- El empresario entrega conjuntamente con la solicitud, una copia del proyecto de factibilidad económica-financiera y el proyecto de Acta Constitutiva.
- La Dirección General de Industrias, delegación o subdelegación federal, emite acuse de recibo y se lo entregan al interesado.
- El empresario espera la notificación oficial de su petición.
- La Dirección General de Industrias, delegación o subdelegación federal, revisa y analiza la información.
- Si la documentación está completa y correcta se procede al dictamen.
 - Si la documentación está incompleta y/o incorrecta se envía al empresario un oficio requiriéndole la información adicional.
 - El empresario corrige y/o completa la información.
 - El empresario entrega la información en la Dirección General de Industrias, delegación subdelegación.
- Si el proyecto pertenece al auto transporte público federal, al sector agropecuario, al medio rural o de empresas del sector social, la Institución correspondiente (SCT, FIRA, FONAES) dictaminará si procede o no la autorización de inscripción en el registro.
- Se emite el oficio solicitando la autorización a la dependencia correspondiente.
- La dependencia correspondiente revisa y analiza el proyecto.
- Si el proyecto cumple con los requerimientos que exige la dependencia, ésta emite opinión favorable por escrito a la Secretaría de Economía.

- Si el proyecto no cumple con los requerimientos que exige la dependencia, regresa el proyecto indicando en qué puntos tienen deficiencias o qué aspectos deberán cumplir con la normativa específica. Proceso 15.
- En caso de que no se necesite de la aprobación de ninguna dependencia o ya se cuente con ella, la Dirección General de Industrias, delegación o subdelegación federal emite un oficio indicando al empresario que proceda a protocolizar el Acta Constitutiva.
- El empresario manda protocolizar el Acta Constitutiva ante notario.
- El empresario presenta copia de Acta Constitutiva protocolizada a la Dirección General de Industrias, delegación o subdelegación federal.
- La Dirección General de Industrias, delegación o subdelegación federal coteja el Acta Constitutiva protocolizada contra el borrador autorizado.
- La Dirección General de Industrias, delegación o subdelegación federal elabora el oficio de Autorización y la Cédula de inscripción en el Registro Nacional de Empresas Integradoras.

El empresario firma el acuse de recibo en copia.

- La Dirección General de Industrias, delegación o subdelegación federal, entrega la Cédula de Registro y oficio de autorización al interesado y copias a la Dirección General de Industrias, a la institución de apoyo correspondiente y a la SHCP.
- El empresario con su cédula de inscripción emitida por la Secretaría de Economía, acude a la SHCP para dar de alta su empresa.
- La Dirección General de Industrias, delegación o subdelegación federal, da de alta la empresa en el Módulo de Empresas Integradoras (en INTERNET).

Se abre un expediente de la empresa y se archivan los acuses correspondientes.

- Etapa de seguimiento.

CONCLUSIONES

Conviene aclarar que no todas las empresas pueden adoptar desde un inicio un régimen de empresa integradora, ya que algunas veces son estructuras demasiado complejas para la organización en grupos de empresarios de escalas muy pequeñas. Por tal motivo, deberán incursionar en alternativas más sencillas de agrupación, de tal forma que vayan asimilando de manera paulatina una cultura de trabajo en equipo con otras empresas y conozcan los beneficios intrínsecos que se obtienen a través de la cooperación empresarial.

Debido a que el éxito que puede tener una empresa integradora está ligada directamente a la cultura de asociación que tengan los empresarios y al entendimiento de lo que la empresa integradora haría por ellos, a continuación se sugieren los pasos a seguir antes de tomar la decisión de utilizar este esquema de cooperación empresarial.

Este apartado detalla los pasos a seguir para formar una empresa integradora. Los objetivos que se buscan son:

Para los empresarios y/o productores proporcionarles una Guía que les permita conocer a fondo el proceso de integración y así garantizar el éxito de sus organizaciones y apoyarlos en la elaboración de los documentos para que obtengan su inscripción en el Registro Nacional de Empresas Integradoras.

Para los funcionarios institucionales responsables de la promoción, asesoría y autorización de una empresa integradora, dotarlos de una herramienta con los elementos necesarios para desarrollar un proceso de integración.

Los empresarios y/o productores deberán cubrir en forma gradual y sistemática las diversas etapas que demanda un proceso de integración, con el propósito de asegurar el desarrollo de sus empresas y cumplir con éxito sus objetivos y expectativas comunes.

1.3.2 REGISTRO ANTE LA SECRETARIA DE RELACIONES EXTERIORES

De conformidad con lo que establecen los artículos 15 de la Ley de Inversión Extranjera y 13 del Reglamento de la Ley de Inversión Extranjera y del Registro Nacional de Inversiones Extranjeras, se requiere permiso de la Secretaría de Relaciones Exteriores para la constitución de sociedades. Para tal efecto, la Secretaría de Relaciones Exteriores, en términos de lo que establece el artículo 13 del Reglamento citado, otorgará los permisos para constitución de sociedades, solamente cuando la denominación o razón social que se pretenda utilizar no se encuentre reservada por una sociedad distinta. Asimismo, si en la denominación o razón social solicitada, se incluyen palabras o vocablos cuyo uso se encuentre regulado específicamente por otras leyes, la Secretaría de Relaciones Exteriores condicionará el uso de los permisos a la obtención de las autorizaciones que establezcan dichas disposiciones legales.

Una vez que se obtiene el permiso para la constitución de sociedades, el interesado en términos del artículo 17 del Reglamento de la Ley de Inversión Extranjera y del Registro Nacional de Inversiones Extranjeras, deberá dentro de los noventa días hábiles siguientes a la fecha en que la Secretaría de Relaciones Exteriores otorgó dicho permiso, acudir a otorgar ante fedatario público el instrumento correspondiente a la constitución de la sociedad de que se trate. Transcurrido el término antes citado sin que se hubiere otorgado el instrumento

público correspondiente, el permiso quedará sin efectos. De ser el caso, se tendrá que solicitar la reexpedición del permiso vencido.

Así mismo y de acuerdo a lo establecido por el artículo 18 del Reglamento de la Ley de Inversión Extranjera y del Registro Nacional de Inversiones Extranjeras, dentro de los seis meses siguientes a la expedición de los permisos para la constitución de sociedades a que se refiere el artículo 15 de Ley de Inversión Extranjera, el interesado debe dar aviso del uso del mismo a la Secretaría de Relaciones Exteriores. En dicho aviso se debe de especificar la inclusión en el instrumento correspondiente de la cláusula de exclusión de extranjeros o, en su caso, del convenio previsto en el artículo 14 del Reglamento de la Ley de Inversión Extranjera y del Registro Nacional de Inversiones Extranjeras (que los socios extranjeros, actuales o futuros de la sociedad se obligan ante la Secretaría de Relaciones Exteriores a considerarse como nacionales respecto de las acciones, partes sociales o derechos que adquieran de la sociedad, bienes, derechos, concesiones, participaciones o intereses de que sean titulares las sociedades y los derechos y obligaciones que deriven de los contratos en que sean parte las propias sociedades; asimismo deberán incluir la renuncia de no invocar la protección de sus gobiernos bajo la pena, en caso contrario, de perder en beneficio de la Nación los derechos y bienes que hubiesen adquirido).

A. Presentar la solicitud SA-1 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 17 de mayo de 2002 debidamente requisitada o en su defecto escrito libre que contenga: el órgano a quien se dirige el trámite, el lugar y fecha de emisión del escrito correspondiente, nombre de quien realice el trámite, domicilio para oír y recibir notificaciones, nombre de la persona o personas autorizadas para recibir notificaciones, tres opciones de denominación solicitada, especificar el régimen jurídico solicitado y firma autógrafa del solicitante.

B. Cubrir el pago de derechos por la cantidad que establece el artículo 25, fracción I de la ley de derechos vigentes, en cualquier institución bancaria mediante la forma 5 del SAT

Podrá cubrir el pago de los derechos por los trámites además de enterar el monto correspondiente mediante la forma SAT-5, a través de una transferencia electrónica de fondos en las instituciones de crédito certificadas con solo ingresar a sus portales de Internet o bien, en las ventanillas bancarias respectivas. Para realizar su pago electrónico deberá, en caso de que se realice a través de Internet, seguir las indicaciones que se señalan en los portales de la institución bancaria autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria o en caso de que se realice en la ventanilla del banco de su elección, es necesario que presente la “Hoja de ayuda para el pago en ventanilla bancaria”. En ambos casos, se deberá realizar una operación bancaria por cada trámite, debiendo la institución de crédito proporcionar un recibo bancario con sello digital, mismo que deberá presentar ante la Secretaría de Relaciones Exteriores, junto con la documentación del trámite solicitado, conservando el contribuyente fotocopia de dicho recibo.

FINALIDAD DEL TRÁMITE

Este trámite puede ser realizado por el público en general o los fedatarios públicos que estén interesados en crear una persona moral conforme a la legislación mexicana.

El documento (permiso) que expide la Dirección de Permisos Art. 27 Constitucional mediante el cual se autoriza el uso de la denominación que servirá para identificar la sociedad mexicana que usted pretende crear, debe obtenerse previamente a su constitución.

VIGENCIA DEL TRÁMITE

El permiso mediante el cual se autoriza el uso de una denominación o razón social para constituir una persona moral mexicana, tiene una vigencia de 90 días hábiles contados a partir de la fecha de su otorgamiento. Es importante que dentro de la vigencia, usted acuda ante el fedatario público de su elección, a fin de que obtenga la escritura pública correspondiente a la constitución de la sociedad de que se trate. El permiso queda sin efectos, si no se constituye la sociedad dentro de su vigencia, de ser el caso, se tendrá que solicitar la reexpedición del permiso vencido.

REQUISITOS

Presentar la siguiente documentación:

1. Formato SA-1, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de mayo de 2002, o bien elaborar un escrito libre que contenga:

Destinatario (Dirección General de Asuntos Jurídicos, Dirección de Permisos Art. 27 Constitucional).

Lugar y fecha de su emisión.

Nombre y domicilio de quien solicita el trámite.

Nombre de las personas autorizadas para oír y recibir notificaciones.

Tres opciones de denominaciones solicitadas en orden de preferencia.

Tipo de régimen jurídico (SA, SA de CV, AC, etc.).

Firma autógrafa del promovente.

2. Al formato o escrito libre, deberá acompañar el pago de derechos correspondiente.

3. El formato SA-1 o el escrito libre, deberá presentarse en original y una copia.

NOTA: La denominación o razón social que proponga, se autorizará cuando no se encuentre reservada por una sociedad distinta. Si la denominación que se pretende incluye palabras o vocablos cuyo uso se encuentre regulado específicamente por otras leyes, la S.R.E. condicionará el uso del permiso a la obtención de las autorizaciones que establezcan dichas disposiciones legales.

COSTOS

El costo por cada solicitud de permiso para la constitución de una sociedad es de \$565.00 pesos que corresponden a la "*recepción, examen y resolución de cada solicitud de constitución de sociedades y asociaciones*", mismos que debe pagar en cualquier institución bancaria en la forma SAT 5 o bien, mediante una transferencia electrónica de fondos en las instituciones de crédito certificadas con sólo ingresar a sus portales de Internet o en las ventanillas bancarias respectivas presentando la "hoja de ayuda para el pago de derechos en ventanilla". El costo por este servicio se actualiza en el mes de enero de cada año conforme a lo que establezca la Ley Federal de Derechos.

1.3.4 REGISTRO ANTE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

En la página de internet www.sat.gob.mx, la Secretaria de Hacienda y Crédito Público ha publicado las obligaciones que tiene las empresas integradora ante esta dependencia de la siguiente manera:

RFC

Puede darse de alta y obtener su Cédula de Identificación Fiscal (CIF) a través de dos modalidades: ante fedatario público inscrito en el "Sistema de inscripción a través de fedatario público por medios remotos" quien le entregará una CIF provisional al momento de constituirse. Con esta cédula podrá iniciar inmediatamente sus actividades. La segunda modalidad es acudir a la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que te corresponda con la documentación necesaria.

Cabe señalar que este tramite no lo realiza el fedatario publico aunque esta obligado a hacerlo si la sociedad no se registra de acuerdo con el código fiscal de la federación de artículo 27, este tramite lo tiene que realizar la sociedad en la administración local de SAT que le corresponda a su domicilio.

Fundamento legal: CFF 27; RCFE 14, 15,16 y 18; RMF 2.3.4

Formato R-1 "SOLICITUD DE INSCRIPCIÓN AL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES"
(duplicado)

El Anexo que corresponda de acuerdo a lo siguiente (duplicado):

Anexo 2. "REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES PERSONAS MORALES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO Y SUS INTEGRANTES PERSONAS MORALES".

Original y fotocopia de la Identificación oficial del representante legal. (Original para cotejo)

En su caso, copia fotostática del poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal. (Copia certificada para cotejo)

En su caso, original y fotocopia simple de cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el gobierno federal, estatal o municipal del representante legal, sin que sea necesariamente alguna de las señaladas en el rubro “DEFINICIONES” al principio de esta Guía. (Original para cotejo).

A fin de dar cumplimiento al artículo 27 del código fiscal de la Federación en el que nos dice que la personas físicas y la morales que deba presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes fiscales por las actividades que realizan, deben solicitar su inscripción al registro federal de contribuyentes ante el Servicio de administración tributaria, en donde conste la identidad, el domicilio y en general su situación fiscal así también en el mismo artículo nos obliga a solicitar la inscripción en registro federal de contribuyentes de los socios y accionista de la sociedad. , estos aviso se presenta mediante el llenado de la forma R-1 debidamente lleno y requisitado, esta forma deberá ser la forma oficial autorizada por el SAT, el SAT en su pagina www.sat.gob.mx/nuevo.html, proporciona una ayuda electrónica para la captura e impresión de esta forma. Esta forma se presentara en la oficina del SAT que le corresponda de acuerdo con el domicilio fiscal del contribuyente, dentro de un plazo aproximado de veinte días el SAT proporcionara el RFC de la empresa y dentro de otros quince días el representante legal tendrá que recoger en la administración en la que se presento el aviso la cédula de identificación fiscal en donde consta que la empresa esta inscrita en registro federal de contribuyentes para ello el representante legal deber de presentar identificación oficial y copia del acta constitutiva o el documento notariado que lo acredite como representante legal de la sociedad. Estar inscrito en el registro federal de contribuyentes es muy importante para cumplir con las obligaciones fiscales, además sirve también para realizar la mayoría de los tramites que necesita una empresa para poder operar, ya que casi en todos estos tramites solicitan el alta presentada ante la Secretaria de Hacienda, por ejemplo para solicitar al impresor autorizado las facturas, requiere la cédula fiscal y el RFC, de no contar con ellos no podrá mandar a hacer sus facturas, para abrir una cuenta bancaria en cualquier institución bancaria solicitara por lo menos la inscripción ante el registro federal de contribuyentes, para solicitar los documentos fiscales por la compra o prestación de cualquier servicio y que estos sean deducibles para la empresa integradora esta deberá proporcionar el registro federal de contribuyentes al proveedor de los bienes y servicios, de tal manera que si una sociedad no realiza su registro ante la Secretaría de Hacienda no podrá operar por cuenta propia.

Junto con la forma R1, se presenta con una copia del testimonio de acta constitutiva emitido por el notario publico, este testimonio no es necesario que contenga el sello del registro publico de comercio, debido a que el tramite de para el registro del primer testimonio del acta constitutiva ante el registro publico de comercio se tiene un tiempo aproximado de tres meses, por lo que, con una copia de este testimonio emitido por el notario publico es suficiente para acompañar la forma R-1, como comentarios decimos que el tramite ante el

registro publico de comercio lo realiza el mismo notario publico, también es importante señalar que es el representante legal el que tiene que presentar este aviso el cual tiene que acreditar su personalidad con documento notariado en el que conste tal cargo, este cargo siempre se otorga en la propia acta constitutiva. Como sugerencia es conveniente que al momento de constituirse en la misma acta constitutiva se nombren como apoderados especiales a una o varias personas para que realicen los tramites de inscripción de la sociedad ante la Secretaria de Hacienda y Crédito Público y para que le sea entregada la cedula de identificación fiscal a esta o estas mismas personas, ya que por lo regular para realizar este tramite lo realiza siempre una persona que no es el representante legal, el representante legal en la mayoría de los casos se nombra uno de los directivos de más alto nivel, el cual no tiene tiempo ni es correcto que se encargue de hacer este tipo de tramites, por ello es importante que al momento de constituir a la sociedad se den este tipo de poderes y así evitar molestar a los dueños para realizar tramites administrativos.

Otros documentos que se debe presentar para presentar el aviso de alta son:

Copia de identificación oficial del representante legal, (Credencial del IFE, Cedula profesional, Pasaporte, cartilla de servicio militar)

Comprobante de domicilio de la sociedad el cual puede ser recibo telefónico, boleta predial, recibo de luz o agua o recibo de renta.

De todos estos documentos deberán presentarse original para su cotejo.

Carta poder firmada por dos testigos o poder notariado de la persona que realiza el trámite con identificación oficial (puede ser las que se mencionan en el primer punto para el representante legal.

En la pagina del SAT, www.sat.gob.mx, en el menú de opciones, operaciones, se puede capturar la forma R1 e imprimirla, esto es más práctico que llenarlo en maquina de escribir, en esta forma se puede revisar antes de imprimir, además que si falta algún dato el sistema indica que dato es el que falta.

También las empresas integradas deberán presentar cambios en el RFC a través del formato R2, junto con anexo 2 del mismo formato para dar aviso que son integrantes de una empresa integradora.

Los formatos R1 y R2, al igual que sus anexos se encuentra dentro de los anexos

TRATADOS DE LIBRE Y COMERCIO

En un afán de lograr el éxito comercial las empresas han buscado nuevas formas de expandirse a los mercados internacionales; una de estas formas de lograrlo es por medio de los Tratados de Libre y Comercio que

nuestro país ha adquirido con distintos países estableciendo relaciones comerciales estrechas y con apego a las normas constitucionales de cada una de ellas y así mismo lograr beneficios fiscales que sean de gran beneficio a los exportadores e importadores.

En cuanto a las empresas integradoras que exportan e importan sus productos tal como la nuestra, ya que tiene relaciones con la Unión Europea debemos tener un conocimiento amplio en cuanto los convenios y tratados que hay con nuestro país y los países Europeos por lo tanto se hace la referencia en este capítulo de los tratados y convenios con la unión Europea para tener un conocimiento amplio de estos y sus efectos, Así mismo son parte esencial ya que también influyen en los precios de transferencia que son parte del tema de este informe.

1.4. TRATADO DE LIBRE COMERCIO CON LA UNIÓN EUROPEA

1.4.1. PAÍSES PARTICIPANTES

Bélgica, Holanda, Luxemburgo, Francia, Alemania, Italia, Reino Unido, Dinamarca, Irlanda, Grecia, Portugal, España, Austria, Suecia y Finlandia.

1.4.2. OBJETIVOS

1.4.2.1. Objetivo General

Crear un espacio comercial en un contexto de integración multinacional a través del establecimiento de una Zona de Libre Comercio para la apertura de oportunidades externas de desarrollo.

1.4.2.2. Objetivos Específicos

Fomentar el desarrollo de los intercambios de bienes y servicios.

Liberalizar preferencial, progresiva y recíprocamente el comercio de bienes y servicios.

Dinamizar la actividad comercial y económica.

Atraer insumos y tecnología para la empresa mexicana.

Generar mayores empleos.

Promover la inversión directa.

Incrementar las oportunidades y alianzas estratégicas para la empresa mexicana.

1.4.3. COMERCIO DE BIENES

1.4.3.1. Acceso a Mercados

Acceso preferencial y seguro al mercado más grande del mundo.

Diversificación de las relaciones económicas.

Generación de mayor flujo de inversión extranjera directa y alianzas estratégicas empresariales.

Fortalecimiento de la presencia y posición estratégica de México en el mundo.

Eliminación gradual y recíproca de aranceles a la importación.

Desgravación diferenciada para distintos sectores.

Eliminación de prohibiciones y restricciones cuantitativas, conservando el derecho de adoptar medidas necesarias para la protección de la vida, salud humana, animal y vegetal, medio ambiente o moral pública.

1.4.3.2. Reglas de Origen y Procedimientos Aduaneros

Preferencia a bienes originarios; bienes elaborados con insumos originarios o con insumos no originarios con transformación suficiente.

Obtención para el 95% de las exportaciones de regla de origen que beneficia al sector productivo nacional, destacando los sectores textil, transporte y autopartes, electrodomésticos, calzado, químicos y plásticos.

Expedición de certificado de origen por la SECOFI en el caso de México.

Reservación del derecho de verificación en las aduanas respectivas.

1.4.3.3. Sector Industrial y Normas Técnicas

Conclusión de desgravación arancelaria en el 2003 con un trato asimétrico.

Acceso preferencial a la exportación a partir de una tasa de desgravación igual a los aranceles vigentes en el Sistema Generalizado de Preferencias.

Liberalización inmediata del 82% de productos industriales y el 18% restante a partir del año 2003.

Desgravación arancelaria de algunos productos altamente competitivos a partir de una tasa base de 1998 conforme al SGP, como: pantalones de algodón, terciopelo y felpa por trama, televisores, mezclilla, automóviles.

Expedición y cumplimiento de normas técnicas compatibles con base en definiciones científicas a nivel Internacional.

Prohibición de expedir y hacer cumplir normas técnicas que obstaculicen el comercio.

1.4.3.4. Sector Agropecuario y Medidas Sanitarias y Fitosanitarias

Desgravación inmediata y paulatina durante 10 años, cuotas de importación y lista de espera para productos agrícolas que gozarán de importantes apoyos a la producción y exportación.

Acceso preferencial para el 95% de las exportaciones agrícolas.

Eliminación de aranceles a la entrada en vigor del Tratado para productos como: café, garbanzo, tequila, cerveza, mangos y guayabas; beneficio de una cuota amplia con acceso preferencial para el jugo de naranja y el aguacate, mismo que se liberalizará en el 2008 con una ventana de importación estacional con 0 arancel al entrar en vigor dicho Tratado.

Libre acceso en el 2003 del limón y la toronja; e ingreso libre de arancel para el 2008 de jugo de toronja. Eliminación para el 2003 del 88% de productos pesqueros; y otorgamiento de una cuota con acceso preferencial al atún enlatado.

Establecimiento de reglas, normas y disposiciones gubernamentales para proteger la salud humana, animal y vegetal, al medio ambiente y al consumidor.

1.4.4. COMERCIO DE SERVICIOS E INVERSIÓN

1.4.4.1. Servicios

Acceso sin restricción al número de operaciones o prestadores de servicio en territorio comunitario.

Otorgamiento de trato nacional y trato de nación más favorecida.

Consolidación del grado de apertura vigente en las respectivas legislaciones nacionales.

Aplicación a la prestación de servicios transfronterizos e inversión en este sector, exceptuando audiovisuales, transporte aéreo y cabotaje marítimo.

1.4.4.2. Inversión

- Consolidación de la apertura actual plasmada en legislaciones nacionales de pagos relacionados con inversión directa.
- No implicación de apertura adicional a la inversión extranjera directa en ningún sector.
- Reiteración de compromisos internacionales y establecimiento del acuerdo de promover recíprocamente la inversión.

1.4.5. ASPECTOS INSTITUCIONALES

1.4.5.1. Solución de Controversias

Establecimiento de un mecanismo de consulta y solución de controversias con procedimientos claros y expeditos (primera vez que la Unión Europea incorpora esta disciplina en un Tratado comercial).

Concesión prioritaria a la conciliación antes de acudir a un procedimiento arbitral; México conserva su derecho de impugnar ante la OMC.

1.4.5.2. Instituciones

Creación de un Consejo conjunto integrado por representantes a nivel ministerial del Consejo de la Unión Europea, la Comisión Europea y el Gobierno de México.

Establecimiento de un Comité integrado por ambas partes como auxiliar del Consejo conjunto.

1.4.6. COMPRAS DE GOBIERNO Y PROPIEDAD INTELECTUAL

1.4.6.1. Compras de Gobierno

Otorgamiento de mejores condiciones de acceso que los demás socios comerciales de la Unión Europea.

Consolidación del grado de apertura vigente y no modificación de la legislación del sector.

Entrada de vigencia del capítulo de servicios hasta la entrega de estadística desagregada para las compras de, por lo menos, 150 empresas públicas de la Unión Europea.

1.4.6.2. Propiedad Intelectual

Establecimiento de obligaciones, conforme a las legislaciones nacionales sobre adquisición, conservación y ejecución de los derechos de propiedad intelectual.

Establecimiento de un Comité especial de consulta para la atención de asuntos y desacuerdos en la materia.

Confirmación de obligaciones y derechos en los Tratados y convenciones internacionales suscritas.

1.4.7. EVALUACIÓN GENERAL E IDENTIFICACIÓN DE PRODUCTOS

1.4.7.1. Evaluación General

Convenio comercial que entrará en vigor a mediados del presente año, y sin duda será una de las grandes oportunidades de nuestro país. La Unión Europea representa la primera potencia comercial a nivel internacional, concentrando alrededor de la quinta parte del comercio mundial.

Ya es un hecho, que la Unión Europea sea el segundo socio comercial y la segunda fuente de inversión extranjera directa para nuestro país. Es importante señalar que el Acuerdo Comercial con la Unión Europea representará el 95% de las exportaciones mexicanas con goce de tratamiento preferencial, generación de más y mejores empleos, aumento de inversiones y la apertura de nuevas oportunidades y alianzas estratégicas para las empresas mexicanas.

1.4.7.2. Identificación de Productos

Productos contemplados en sectores como: textil, confección, cuero y calzado; electrónico, eléctrico y electrodoméstico; siderúrgico, agricultura, agroindustrial, ganadería y pesca; plástico, alimentos y bebidas; artículos para decoración y regalo; automotriz, auto-partes y otros vehículos; imprenta e industria editorial;

industrias metálicas, maquinaria y equipo; materiales de construcción, minería, muebles, químico y farmacéutico.

1.6. TRATADO DE LIBRE COMERCIO MÉXICO - ASOCIACIÓN EUROPEA DE LIBRE COMERCIO

Las Estructuras del tratado son las siguientes: Acceso a mercado, Normas de Origen; Normas Técnicas, Sanitarias y Fitosanitarias; Comercio de Servicios, Inversión; Compras del Sector Público; Competencia; Propiedad Intelectual y Solución de Controversias.

1.5.1. ANTIDUMPING Y SUBSIDIOS:

Se mantienen sus derechos y obligaciones para aplicar sus respectivas legislaciones de antidumping y antisubvenciones, conforme a lo dispuesto en la OMC.

1.5.2. COMPETENCIA:

Se aplicarán sus respectivas legislaciones de competencia. Cláusula de cooperación y un mecanismo de consultas.

1.5.3. COMPRAS DEL SECTOR PÚBLICO:

Trato Nacional, denegación de beneficios e impugnación, México aplicara los procedimientos establecidos en el TLCAN y los miembros del AELC aplicaran aquellos sobre contratación pública (GPA) de la OMC.

1.5.4. ACCESO A MERCADOS:

México proporcionará a los países de AELC el mismo trato que el otorgado a la UE en materia de productos industriales. Liberalización gradual y recíproca de los mercados de ambas partes.

Las importaciones a México de carne y despojos comestible, pescado, grasa y aceites vegetales, entre otros, quedarán totalmente libres de arancel hasta el 2010. Eliminación progresiva al 2007.

1.5.5. PRODUCTOS INDUSTRIALES:

Apertura total para el 100% de las exportaciones de productos industriales mexicanos, a partir de la entrada en vigor del tratado.

México tendrá una desgravación gradual progresiva de aranceles aplicables a los productos industriales de la AELC a partir de la entrada en vigor del tratado y hasta el año 2007.

1.5.6. PRODUCTOS AGRÍCOLAS:

El TLC de México con la AELC tiene tres acuerdos bilaterales sobre agricultura, por lo que el acceso y la desgravación arancelaria son diferentes para cada caso.

Dada la existencia de una unión aduanera entre Suiza y Liechtenstein, el Acuerdo México Suiza aplica igualmente a Liechtenstein. Los países de la AELC otorgaron a México concesiones totales o parciales en un gran número de productos desde la entrada en vigor del respectivo acuerdo bilateral; a partir de la entrada en vigor del acuerdo, la AELC liberó el 63% de las exportaciones agropecuarias mexicanas a ese bloque.

Por país, se liberaron las importaciones originarias de México de acuerdo a este esquema:

Suiza liberó el 62%

Noruega liberó el 99%

Islandia liberó el 97%

1.5.7. ACUERDO BILATERAL CON SUIZA

Suiza otorga a México tratamiento arancelario preferencial a jugo de naranja, sin azúcar; miel, para uso industrial; miel de mesa; plátano; uvas (mayo – julio); cerveza; café verde; tequila; y azúcar en grano.

México otorga a Suiza concesiones en dulces y chicles sin azúcar; extractos de té; salsas; preparaciones para sopas; agua envasada; cerveza; vermouths y licores.

1.5.8. ACUERDO BILATERAL CON NORUEGA

Noruega otorga concesiones a México en: flores, ajo, espárragos, hongos, calabacitas, frutas tropicales, plátano, cítricos, café, pectinas, azúcar, jugos cítricos y tropicales, cerveza, tequila, mezcal y puros.

México otorga concesiones a Noruega en: Agua envasada, cerveza, y Aquavit

1.5.9. ACUERDO BILATERAL CON ISLANDIA

Islandia otorga concesiones a: miel, tomate, cebolla, ajo, pepinos, espárragos y frutas México otorga concesiones a Islandia: caballos vivos y vegetales.

1.5.10. PRODUCTOS PESQUEROS

Los aranceles a los productos pesqueros originarios de México fueron eliminados de forma inmediata.

Los productos pesqueros originarios de la AELC serán eliminados de acuerdo con un calendario de desgravación similar al negociado con la UE; es decir, algunos productos se liberan inmediatamente, mientras que otros tienen un calendario de apertura de hasta 10 años.

1.5.11. REGLAS DE ORIGEN:

Se establecieron reglas de origen, procesos de verificación y certificación similares a los acordados en el TLCUEM.

1.5.12. SERVICIOS

El tratado contiene reglas y disciplinas apegadas a las disposiciones del artículo V del GATS (General Agreement on Trade on Services)

1.5.13. INVERSIÓN

Se adoptó una definición de inversión acotada a la inversión extranjera directa y se asumió la obligación de garantizar la libre transferencia de los pagos relacionados con la inversión.

1.5.14. PROPIEDAD INTELECTUAL

Se reafirmaron las obligaciones establecidas en diversas convenciones y tratados internacionales, de conformidad con sus legislaciones vigentes en materia de Propiedad Intelectual.

1.5.15. SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS

Las partes acordaron un mecanismo de consulta y solución de controversias con procedimientos claros y expeditos, mediante un proceso previo de conciliación antes de la instalación del panel arbitral, dándole prioridad a la conciliación. Ambas partes se reservan el derecho de apelar las decisiones del mecanismo previsto, ante la OMC.

CAPITULO II PRECIOS DE TRANSFERENCIA, SUS EFECTOS FISCALES

2.1. ANTECEDENTES

2.1.1. ANTECEDENTES MUNDIALES

El comercio internacional se desarrolla entre empresas vinculadas, generalmente empresas multinacionales que transfieren mercancías o servicios entre diversas unidades de negocio por ellas controladas. Este tipo de entidades se han incrementado durante los últimos 20 años, lo que es producto de la integración de las economías nacionales debido a los progresos tecnológicos y particularmente a las áreas de comunicación.

Los efectos de la globalización, los constantes cambios a nivel internacional, así como la proliferación de las empresas multinacionales, han venido generando especial atención entre los fiscos de los distintos países, debido a la necesidad de la regulación de las operaciones que efectúen entre ellas, y que dichas transacciones se apeguen a la realidad y que no sean meras especulaciones para lograr beneficios fiscales, ya que una entidad puede estar exportando a un precio que a los ojos de la autoridad fiscal del país de que se trate, puede resultar bajo, o bien, la autoridad fiscal del país en donde se localice una empresa importadora podrá estimar que la misma está pagando una cantidad excesiva por los bienes o servicios que corresponda, para evitar lo antes mencionado se creó el procedimiento que se ha denomina precios de transferencia.

La instrumentación de los precios de transferencia surge durante la Primera Guerra Mundial y a través de una legislación simple, basada en principios preventivos más que operativos. El primer país que se ocupó de estos precios fue la Gran Bretaña en 1915, seguido de los Estados Unidos de América que durante el año de 1917 los implemento.

Durante los años de 1915 y hasta mediados de 1960, los países ilustrados si bien reconocieron en sus legislaciones a los precios de transferencia, su utilización no fue generalizada. Sin embargo, una vez que la economía mundial se fortaleció después de la Segunda Guerra Mundial, los precios de transferencia tomo gran importancia, misma que se mantiene en la actualidad.

Los países que han adoptado reglas internas para determinar los precios de transferencia en operaciones llevadas a cabo entre operaciones relacionadas, son los siguientes:

Alemania	Estados Unidos de América	Perú
Argentina	Finlandia	Polonia
Australia	Francia	Portugal
Austria	Holanda	Reino Unido

Bélgica	Hungría	República de
Canadá	Irlanda	Checoslovaquia
Colombia	Italia	Rusia
Corea	Japón	Singapur
Chile	Luxemburgo	Suecia
China	México	Suiza
Dinamarca	Noruega	Turquía
España	Nueva Zelanda	Vietnam

De los Estados enumerados, cabe señalar que todos siguen el principio de Arm's-Length Price, mismo que lo podemos traducir como la transacción correcta, sin ventaja y prudente y que contiene seis características fundamentales que se deben observar al momento de su aplicación.

2.1.2. ANTECEDENTES EN MÉXICO

Periodo 1990-1991. El artículo 64 de la LISR de aquel entonces confería facultades a la autoridad para determinar de manera presunta el precio a monto de la contraprestación en las transacciones de los contribuyentes, cuando, se dieran los siguientes casos:

El precio de venta fuera menor al valor de mercado.

El precio de venta fuera igual al costo de adquisición.

El precio de venta fuera menor al costo de adquisición.

El costo de adquisición fuera mayor al valor de mercados

Las operaciones fueran:

De exportación, importación o de pago al extranjero.

Entre empresas residentes en el país con intereses en común.

Con relación a dicho artículo 64 de las leyes vigentes en periodos en que se analiza, el 65 incorporaba un caso más en que la SHCP podría determinar de manera presunta los valores de las operaciones, el cual trataba de las transacciones efectuadas por establecimientos permanentes ubicados en México de contribuyentes residentes en el extranjero, al enviar o recibir bienes de su oficina central o de otro EP situado en el extranjero. Adicionalmente se estipula la metodología a seguir para estimar los valores aludidos en ambos numerales:

Los precios corrientes en el mercado interior o exterior y, en defecto de éstos, el de avalúo.

El costo de los bienes incremento con el procedimiento de utilidad bruta con que opera el contribuyente, determinado en los términos del CFF.

El precio en que una persona enajena bienes adquiridos del contribuyente, disminuido con el coeficiente que le correspondería conforme al artículo 62 vigente en esta fecha.

Como se aprecia, en estos años no existía la obligación para los contribuyentes de demostrar que los valores determinados en sus operaciones correspondían a los mercados, en función de la metodología señalada en los párrafos antecesores, en razón de corresponder únicamente a las facultades de la autoridad. No obstante, y con la finalidad de evitar ubicarse en el supuesto de la autoridad pudiera determinar de manera presunta los valores fijados en sus operaciones en sus operaciones, era recomendable que los contribuyentes se apegaran a la norma jurídica contenida en el numeral 65 de la ley.

Periodo 1992-1993. A partir del 1 de enero de 1992, se deroga la fracción IV del artículo 64 que establecía el supuesto legal en que operaban las empresas residentes en el país con intereses en común; en cambio, se adiciona el artículo 64-A a la LISR, que concedía facultades a la SHCP para determinar ingresos presuntos, mediante la estimación de valores convenios entre empresa, residentes en el país o en el extranjero o entre EP ubicados en el país son su oficina central u otros EP situados en el extranjero, siempre que existieran intereses en común de por medio.

Se hacía la declaración de que si la autoridad no podía encontrar transacciones similares que sirvieran de referencia para a estimación de valores, habría de considerar algunos aspectos, base (aunque no se mencionaba) para la aplicación de ajustes económicos tendientes a acercar el grado de homologación entre las operaciones evaluadas y las que sirvieran de comparación. En principio parecía un hecho práctico la dificultad que representaría la búsqueda de operaciones comparables a las transacciones celebradas entre las empresas residentes en el país, con un interés en común de por medio.

Por parte, del artículo 65 de la ley se reformó y regula la metodología de que se podía valer la autoridad para determinar los valores convenidos en las situaciones jurídicas o de hecho contenidas en el numeral 64 y en el adicionada 64-A.

También se da a conocer de manera específica la forma en que la SHCP podía determinar la utilidad de los EP ubicados en el país de residentes en el extranjero (disposición que correspondía a un párrafo adicionado), con base en las utilidades totales de dicho residentes, considerando la proporción de los ingresos o activos de los establecimientos en México respecto del total de unos y otros.

Periodo 1994-1996. En este periodo se reforma el artículo 64, dado que las facultades de la autoridad se extiendan al grado de modificar la utilidad o pérdida fiscal, con base en la determinación presunta de los

valores fijados (precio y monto de las contraprestaciones) en las operaciones de los contribuyentes cuando se dieran los casos anteriormente señalados.

En el mismo sentido es reformado el artículo 64-A. Sin embargo, se adiciona un último párrafo que, sin la intención de analizar el texto correspondiente para no desviar el objeto de la reseña histórica, vale la pena destacar que dio cabida por vez primera a la expansión partes relacionadas.

En cuanto al artículo 65, se reformo las acciones dos y tres de la norma, mediante las cuales la autoridad podía determinar de manera presunta los valores derivados de las situaciones jurídicas o de hecho a que hacían referencia los artículos 64 y 64-A, pero las esencias continuaban siendo las mismas.

Hasta aquí, no existían disposiciones que asentara la obligación para los contribuyentes de demostrar la congruencia de los valores convenidos en sus operaciones celebradas con partes relacionadas, residentes en el país o en el extranjero, respecto de los de mercado.

Periodo 1997-2001. En este periodo la autoridad fiscal de México decide incorporar en su ley reglamentaria del ISR, la totalidad de los métodos sugeridos por la OCDE, los cuales se clasifican en tradicionales y alternativos (u otros métodos):

Lo anterior se fundamenta en la exposición de los modos relativos a la Iniciativa de Ley que establecía y modificaba diversas leyes fiscales a partir del 1 de enero de 1997, misma que contenía el texto que se indica:

La mayoría de los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico aplica los lineamientos en materia de precios de transferencia, resulta de las recomendaciones emitidas por dicha organización. Sin embargo, la legislación mexicana no prevé algunos de ellos. Por ello, se sugiere incorporar las disposiciones que contengan la obligación de conservar la documentación que acredite que el contribuyente efectúa sus operaciones utilizando los precios que hubieran que hubieran empleado partes independientes en operaciones comparables, así como los métodos tradicionales y alternativos aceptados por dicha organización para determinar tales precios. El espíritu de esta reforma es respetar la preeminencia de los métodos tradicionales en la medida de lo posible.

Iniciado el ejercicio fiscal 1997, se adiciona la fracción XIV al artículo 58 de la LISR, que en síntesis ordenaba a los contribuyentes que celebraran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, a obtener y conservar la documentación comprobatoria, base para demostrar que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de conformidad con los valores de mercado, atendiendo los criterios económicos que sugiere el Principio arm's length y aplicado cierta metodología.

Se reforma de manera importante el sentido y alcance de la norma vertida en el artículo 64-A, pues inducía a interpretaciones equívocas.

El sentido se ve afectado por el hecho de que las facultades de la autoridad pasan a un segundo plano, después de la aparente obligación contenida en el primer párrafo del artículo que disponía la autodeterminación del ingreso por parte de los contribuyentes que realizan operaciones con partes relacionadas (no se aclaraba si en el país o en el extranjero), tomando en consideración los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comprobables. De no ser así, la autoridad procedería de igual forma y con el mismo propósito de determinar los ingresos y deducciones emanados de las operaciones controladas; no obstante, los contribuyentes habrían de afrontar las consecuencias del incumplimiento en los términos del artículo 76, último párrafo del Código Fiscal de la Federación (CFF) que, incluso, había sido adicionado.

Ya en terrenos de CFF, se adiciona también el artículo 34-A que confería a los contribuyentes obligados en materia, el derecho a consultar a la autoridad fiscal lo referente a la interpretación y aplicación de las normas encausadas a la verificación de los valores. Disponía que las resoluciones de la autoridad pudieran derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de uno de los países socios por tratados. Según en el artículo 37 del Código, en su párrafo según adicionado, el plazo para resolver las consultas a que hacía referencia el artículo 34-A era de ocho meses.

Asimismo, el artículo 76, último párrafo adicionado, establecía la disminución de multas para los contribuyentes que realizan operaciones con partes relacionadas (haciendo alusión al artículo 64-A de la LISR), siendo únicamente aplicable, cuando se hubiera cumplido con las obligaciones previstas en el artículo 58 fracción XIV que, como ya señaló, estipulaba la obligación de validar los valores controlados a los contribuyentes que efectuaran transacciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

El artículo 65 adopta la totalidad de métodos propuestos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, por lo que en su conjunto conforma la metodología de precios de transferencia dispuesta para que los contribuyentes cumplieran con su obligación fiscal; a saber:

Tradicionales:

Métodos de precio comparable no controlado

Método de precios de reventa

Método de costo adicionado

Alternativos:

Métodos de participación de utilidades

Método residual de participación de utilidades

Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación

En consecuencia, los tres métodos que existían hasta 1996 como facultades para que la autoridad ejerciera sus actos de comprobación, en la determinación presuntiva de valores convenidos por los contribuyentes en sus operaciones, se desplazan al artículo 64 de la ley, pero al párrafo que establecía la mecánica con que la autoridad podía determinar la utilidad de los EP en el país de residentes en el extranjero, fue derogado, pues de hecho ya les aplicaba el supuesto del artículo 64-A en que un contribuyente del Título II operaba con partes relacionadas.

Se adiciona el artículo 65-A a la LISR, mismo que señalaba las condiciones bajo las cuales la autoridad competen reconocería un ajuste fiscal de reciprocidad, derivado de ajustes aplicables a partes relacionadas en el extranjero, como resultado de aplicar las disposiciones en materia de precios de transferencia. Este señalamiento atendía al mismo tiempo lo establecido con los Convenios tributarios celebrados por México, así que los socios de la Nación debían llegar a un acuerdo respecto del ajuste correspondiente, de lo contrario, el grupo multinacional de empresas estaría ante los efectos de la doble tributación internacional.

En 2000, se adiciona la fracción XV del artículo 58 de la LISR, la cual obligaba a los contribuyentes a presentar en el mes de febrero ante la autoridad, declaración de sus operaciones que realizan con partes relacionadas residentes en el extranjero (formato 55), efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior.

Tanto en el artículo 34-A como el artículo 76 del CFF, orientaban y condicionaban el alcance de sus respectivas normas a un ámbito extraterritorial, en función de la residencia fiscal que detentaban las partes relacionadas con las que se celebran transacciones internacionales; es decir, las normas se encausaban a los contribuyentes que realizaban operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero. Esta connotación llevaba a inferir que, la existencia del artículo 58, fracciones XIV y XV así como de las disposiciones legales analizadas en este párrafo, además de la norma 65-A, mismo que no especificaba la clase de partes relacionadas a que se refería la norma: entre residentes en el país o en el extranjero. Por consiguiente, se presume que la naturaleza no especificada en el texto de este último numeral era la de residentes en el extranjero.

Como se observa, el control fiscal giraba en torno de las operaciones celebradas entre los contribuyentes del Título II y sus partes relacionadas residentes en el extranjero, lo cual se confirmaría con la reforma de la LISR para 2002 (artículo 86, fracción XV con relación a fracciones XII y XIII de esta misma disposición –XIV y XV del artículo 58 en 2000-), y con la especificación a la clase de partes relacionadas no precisada por el entonces 64-A, cuyo texto legal pasó al artículo 215 en 2002, pero con la aclaración de que la norma se dirigía a los contribuyentes que realizaban operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero. El análisis se concluirá al exponer lo acontecido en el periodo 2002 a la fecha.

Reforma 2002. El Honorable Congreso de la Unión de México disponen una reforma a la LISR, por lo que, entre otros aspectos, las normas jurídico-tributarias se ven modificadas en el numeral que las identifica:

Las obligaciones contenidas en el artículo 58, fracciones XIV y XV, se desplazan al 86 en sus fracciones XII y XIII, donde respectivamente se establece que, los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero deberán llevar un registro específico de ésta y que deberán presentar la declaración anual informativa, conjuntamente con la declaración del ejercicio.

Los preceptos del artículo 64-A actualmente se encuentran contenidos en el 215, quedando de manifiesto que las Directrices de la OCDE sirve como base de interpretación de lo dispuesto en el Título VI, Capítulo II de la LISR, siempre que no contraríen a esta última, ni a los Convenios tributarios firmados por México.

La metodología en materia de precios de transferencia, aplicable a contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, se desplaza el numeral 65 al 216.

Por último, las condiciones bajo las cuales la autoridad reconocerá un ajuste fiscal de reciprocidad, se desplazan del artículo 65-A AL 217, continúan latentes los efectos de la doble tributación internacional en caso de no acuerdo entre las administraciones fiscales involucradas.

Es de aclarar que el artículo 215 LISR, según se apuntó con anterioridad, ya precisaba que la obligación recae sólo para las operaciones llevadas a cabo por los contribuyentes del Título II con sus partes relacionadas residentes en el extranjero, pues anteriormente el ya citado artículo 64-A del mismo ordenamiento no especificaba este punto.

Los artículos 90 y 91 (62 y 64 hasta antes del 2002), que pertenecen al Título II, Capítulo IX de la LISR “Facultades de las autoridades”, confirman lo anterior, dado que aplican al siguiente tipo de operaciones:

Nacionales controladas.- Esto es, en transacciones domésticas o locales entre dos contribuyentes pertenecientes a la misma o locales entre dos contribuyentes pertenecientes a la misma corporación o al mismo grupo de empresas.

Nacionales independientes. Es decir, transacciones que realizan dos residentes en el país, considerados terceros entre sí.

Internacionales independientes o con EP mexicanos. Esto significa que las operaciones en cuestión son efectuadas entre dos terceros, cuya residencia fiscal de por lo menos uno de ellos es distinta a la del país, así como entre un residente en el país con su EP ubicado en el extranjero.

A este respecto, el artículo 90 fija los márgenes de utilidad por actividad específica o por actividades no señaladas (20%), sobre los ingresos brutos declarados o determinados de forma presuntiva. Básicamente surte

efecto cuando no se posee documentación comprobatoria suficiente, o cuando posee, pero no es suficientemente fehaciente y objetividad.

Así, el 6% corresponde al giro comercial de gasolina, petrolero y otros combustibles de origen mineral; el 50% a la prestación de servicios personales independientes, por ejemplo.

Por su parte, el artículo 91 concede facultades a la SHCP para modificar la utilidad o pérdida fiscal, mediante la determinación presuntiva del precio en que las personas morales adquieran enajenen bienes, o del monto de la contraprestación para la operación distinta de la operación distinta de la enajenación. Para tal efecto deben preexistir las siguientes situaciones respecto del precio:

Precio de venta < valor de mercado.

Precio de venta = costo de adquisición.

Precio de venta < costo de adquisición.

Sin embargo, el contribuyente puede probar lo contrario, en razón del mercado en la fecha de la operación, el demérito de los bienes, la venta fuera de temporada o de la proximidad de la fecha de caducidad, entre otras razones.

Por lo que respecta al costo:

Costo de adquisición > Valor de mercado

Simplemente se trate de operaciones de:

Exportaciones

Importaciones

Pagados al extranjero.

Para llevar a cabo su tarea de fiscalización, el artículo 91 en comento establecer las siguientes tres opciones para que la autoridad presuntamente determine los valores, propios de las operaciones de los contribuyentes.

Los precios corrientes en el mercado doméstico o internacional, así como el avalúo en defecto de los primeros. (Esta disposición es muy parecida al Método de precios comparable no controlado contenido en el artículo 216 de la LISR).

El costo de los bienes, dividido entre el resultado de restar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta, fijada en los términos de los artículos 55 y 56 del CFF o aplicando el coeficiente de utilidad dispuesto en el numeral 90

LISR (dicha disposición determina el precio de venta y es similar el Método de costo adicionado a que se refiere el artículo 216 de la ley):

$$\text{Precio} = \text{Costo} / (1-\text{ub})$$

Ejemplo, se tienen:

Ingresos por la prestación de servicios profesionales:	5.00
Costo de ventas:	<u>3.50</u>
Utilidad bruta	1.50

$$\text{Precio} = \text{Costo} / (1-\text{ub})$$

$$\text{Precio} = 3.50 / (1-.50) = 7$$

Ingresos estimados	7
Ingresos por servicios	<u>5</u>
Diferencia	2

Los \$2.00 constituyen la porción de utilidad bruta no reconocida en los estados financieros del contribuyente, y representa el 40% de los ingreso propios de la actividad. En esta misma proporción se ajustaría los ingresos propios de la actividad, acumulados para efecto del impuesto, modificándose con ello la utilidad o pérdida fiscal.

Esta opción asume la declaración incompleta de ingresos propios de la actividad del contribuyente, los cuales son acumulables para efectos del ISR.

El precio de los bienes enajenados por un revendedor, multiplicado por el resultado de disminuir a la unidad el margen de utilidad (coeficiente de utilidad, según el artículo 90 de la LISR). Esta disposición posibilita a la autoridad la estimación del costo, y se acerca a lo establecido por el Método de precios de reventa establecido en el artículo 216 de la ley en cuestión.

En síntesis, los numerales 90 y 91 regulan la configuración de valores de mercado, propios de las operaciones de personas morales del Título II; establece el procedimiento para los efectos anteriores como una facultad de la autoridad, y se refiere a contribuyentes que no son considerados compañías “multinacionales”, debido a que para ésta existe una normatividad exclusiva (excepto matriz mexicana al operar con su EP ubicado en jurisdicción extranjera).

Además, la obligación de conservar la documentación de los estudios de precios de transferencia deriva de actos internacionales entre partes relacionadas (artículo 86, fracción XII) y, por último, la presentación de la declaración anual informativa únicamente funciona para reportar operaciones de naturaleza internacional entre contribuyentes relacionados (artículo 86, fracción XIII).

2.2. EL ORDEN JURÍDICO FISCAL INTERNACIONAL

Las autoridades fiscales enfrentan problemas de política para legitimar su derecho de gravar las ganancias de un contribuyente en base a sus ingresos y gastos que considera como generados en su territorio y evitar que sean gravados por más de un país. Estos problemas de doble o múltiple tributación pueden crear obstáculos para las operaciones internacionales.

Por otro lado, frente al orden internacional se presentan el orden nacional que implica la imposición tributaria de los países lo que generan el enfrentamiento de éstas realidades y de ellos derivan diversos conflictos jurídicos.

El primer problema a resolver consiste en determinar la jurisdicción impositiva, entendida como la legitimidad con que se encuentra investido un estado para imponer un gravamen en las partes que intervienen en una determinada transacción en orden internacional.

No hay duda de que un estado se encuentra legitimado para imponer gravámenes que le permitan su subsistencia, esta legitimación deriva de su legislación estructura jurídica interna, es decir, proviene de su soberanía, la cual está directamente relacionada con el principio de territorialidad, por lo que el imperio de sus decisiones queda sujeto a la extensión y límites de su territorio.

Las operaciones internacionales generan un conflicto de leyes en el espacio, no siempre de fácil solución, ya que frente a la complejidad de estas operaciones, es difícil determinar una sola soberanía bajo cuya jurisdicción se hayan realizado los actos jurídicos generadores de gravamen.

La principal consecuencia en el mundo fiscal lo constituye la doble imposición internacional para lo cual se hace necesario la creación de instrumentos jurídicos internacionales que contengan normas que solucionen el problema.

Este conjunto de normas tanto legislativas, como convencionales de contenido tributario y que corresponden a las relaciones internacionales, dan lugar al denominado derecho fiscal internacional, cuyo objetivo no solo es evitar la doble imposición internacional sino permitir la libre circulación de personas y capitales que provoca estabilización, desarrollo pleno, empleo, equilibrio en las balanzas de pago, etc.

La potestad tributaria internacional tiene limitaciones en el ámbito interno, como lo son para efectos de nuestro país: Los principios de proporcionalidad y equidad; y en el ámbito internacional, en el que éstas limitantes además de la territorialidad se pueden clasificar: En subjetivas, siendo éstas las que derivan de la naturaleza y condición jurídica propia del sujeto pasivo, y las limitaciones objetivas que derivan de la naturaleza misma.

Dentro del primer grupo encontramos a otros estados y demás sujetos de derecho internacional que por su naturaleza propia no pueden ser gravados por ningún sistema tributario así como aquellos particulares extranjeros que por su condición jurídica son sujetos pasivos de la soberanía del estado del cual son súbditos.

Los factores objetivos son de dos tipos: aquellos que por su esencia misma no pueden ser gravados como tales, como son el libre tránsito, los objetivos de interés universal y las regulaciones comerciales; y otro tipo constituido propiamente por la doble imposición.

Con relación al principio de territorialidad hay que distinguir dos problemas, el primero relativo propiamente al ámbito espacial dentro del que la ley surte efectos y el relativo a los hechos que la ley puede regular, lo cual depende de lo que el legislador de manera expresa decida gravar, limitado por su propia constitución como norma suprema y el derecho internacional. De ahí que resulte fundamental en conocer los factores de vinculación que legitiman a un estado para contemplar dentro de su legislación los hechos que serán considerados como imponibles.

2.3. FUENTE FORMAL DEL DERECHO

2.3.1. FUENTE FORMAL DEL DERECHO INTERNACIONAL

La fuente del derecho se conforma por los medios legales que contienen impresas una norma, regla o criterio tendiente a medir o resolver un problema determinado.

Si bien las directrices de la OCDE constituyen los principios económicos internacionales de los precios de transferencia o teoría económica integral, el medio legal que las concibe, aunque sólo de manera implícita, es un convenio fiscal.

Se tiene por objeto abordar el marco jurídico internacional de los tratados tributarios, y analizar cómo es que como se constituye la fuente formal del derecho internacional de las reglas que rigen los precios de transferencia, partiendo de los preceptos fundamentales relativos a la teoría de los tratados tales como equidad tributaria internacional, tasas de equilibrio, neutralidad fiscal y convenios bilaterales.

2.3.1.1. EQUIDAD TRIBUTARIA INTERNACIONAL

Bettinger Barrios afirma que la doble tributación, incrementa la carga tributaria y mueve a los contribuyentes hacia la evasión fiscal; pero además comenta, refleja un desequilibrio económico entre los ingresos brutos y libre de los inversionistas o prestadores de servicios, mismo que permite calificar el impacto tributario como

inequitativo. De este modo, alude que en la medida que el desequilibrio económico disminuya; esto es que el diferencial entre ambos conceptos de ingresos sea menor, mayor será la equidad del impacto fiscal.

Se entiende por Equidad tributaria internacional, la menor diferencia existente entre el ingreso bruto y el neto percibido por los contribuyentes, como consecuencia del costo fiscal de sus inversiones u operaciones internacionales en que asumen el papel de residentes en el extranjero, respecto del Estado donde se origina y es repatriada la riqueza.

La mejor manera de lograr la equidad en el impacto fiscal, es a través de la firma de tratados internacionales para evitar la doble tributación y la evasión fiscal, ya que en los Estados firmantes establecen tasas de retención equilibradas y definen procedimientos de neutralidad fiscal encausada a nulificar el costo de la carga tributaria.

Las tasas beneficio, mejor conocidas como tasa de equilibrio, generalmente tienden a ser inferiores a las contenidas en la ley local de los Estados contratantes y se describen como se indica:

Tasas de equilibrio son los porcentajes de retención aplicados a residentes en el extranjero, en su papel de receptores de riquezas originada en uno de los Estados contratantes, inferiores a las tasas contenidas en la legislación doméstica en materia de renta.

Los procedimientos de neutralidad fiscal son simplemente los medios legales de que se valen las naciones contratantes para atenuar o eliminar el efecto de la carga fiscal internacional; esto es, son los métodos de exención de imputación (deducción o acreditamiento) que refuerzan y consolidan el beneficio económico derivado de las tasas de equilibrio, en su caso.

Según Bettinger Barrios los actos de las administraciones fiscales tendientes a abatir el encarecimiento fiscal a causa de la doble tributación, se conoce como procedimientos de neutralidad fiscal.

Dado que a través de los convenios de tributarios y, en algunos casos sin ellos, se proyecta la recuperación del efecto por parte de los contribuyentes receptores de riqueza proveniente del extranjero, la neutralidad fiscal se define de la siguiente manera:

Neutralidad tributaria es la legalización de métodos específicos, a través de los cuales las administraciones tributarias conceden un crédito fiscal a los contribuyentes que perciben ingresos provenientes del extranjero, con el objeto de afianzar equidad tributaria en sus metas internacionales.

Ahora bien, considerando la fuente material de los precios de transferencia (esto es, la doble imposición internacional), es oportuno recordar que la expansión de la empresas descansó en la implementación de políticas de globalización o de crecimiento mundial, de donde los inversionistas buscaron siempre un

desarrollo económico; es decir, un crecimiento institucional efectivo que redundara en la realización de utilidades estimadas.

Hoy más que nunca se celebran transacciones globales entre oferentes y demandantes independientes – terceros entre sí, o entre miembro de un mismo grupo multinacional –partes relacionadas-, pues sin duda las bondades derivadas recompensan a las naciones y, particularmente, a los protagonistas del sistema de libre empresa a través del crecimiento corporativo, desarrollo de las economías nacionales y del progreso universal. Sin embargo, para las autoridades hacendarías las operaciones internacionales continúan reportando inconvenientes, pese a que, como se dijo, el efecto de la doble tributación cedió o aminoró antes las prerrogativas de las tasas de equilibrio y de los procedimientos de neutralidad fiscal encausados al logro de equidad tributaria.

Sin duda la afectación que más resienten las administraciones fiscales se debe todavía a la evasión fiscal provocada por las simulaciones de precios que prevalecen a la luz de los dos hechos generadores de doble tributo.

CONVENIOS FISCALES BILATERALES

Los convenios bilaterales para evitar la doble tributación y la evasión fiscal son documentos legales de alcance internacional, cuyas partes firmantes ostentan el nivel de Estado soberanos dispuestos a limitar o ceder parte de su soberanía, por el mero hecho de conceder: 1) beneficios fiscales a los sujetos residentes en uno de los países por tratado y receptores de ingresos repatriados desde la contra parte o país de la fuente y, 2) derechos recaudatorios al Estado fiscalizador de los ingresos que hayan sido omitidos por sujetos inscritos por su padrón de contribuyentes, como resultado de las operaciones celebradas entre éstos y sus partes relacionadas residentes o ubicadas en el extranjero.

Esto es, los países socios por tratado acuerdan limitar parte de su soberanía al reconocer menores tasas de tributación (tasas de equilibrio), aunque también la limitan al hacer efectivos los procedimientos de neutralidad fiscal. Además, ceden parte de su soberanía al reconocer que cierta categoría de ingresos sólo podrá ser gravada en los Estados donde fiscalmente reside el receptor de beneficios empresariales o al reconocer el derecho de su contraparte para fincar un crédito a los contribuyentes dados de alta en su jurisdicción, a consecuencia de las transacciones realizadas con sus partes relacionadas residentes o “ubicadas” en el extranjero.

Precisamente los sujetos pasivos (personas físicas o morales) residentes en el extranjero gozan de los beneficios contenidos en los convenios: aunque sus establecimientos permanentes ubicados en otras demarcaciones territoriales también tienen el derecho de invocar dichos beneficios.

Así pues, y con relación a los sujetos que se benefician de los convenios tributarios, el artículo 5 de la LISR, establece textualmente lo siguiente:

Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumpla con las disposiciones de procedimientos contenidas en esta ley. En los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia de que corresponda.

Del texto de ley se confirma la nota referente a que los residentes en el extranjero resultan ser los sujetos beneficiados por los tratados tributarios, pero además son responsables, como contribuyentes en los términos de la fracción III, artículo 1 de la LISR, de invocar los beneficios del tratado.

Asimismo, en el artículo 6 de la LISR, estipula que sólo los residentes en México serán acreedores del derecho a acreditar el ISR pagado en el extranjero.

Sin embargo el artículo 6 del Reglamento de la LISR, extiende el alcance del acreditamiento a los establecimientos permanentes ubicados en el país y que pertenecen a residentes en el extranjero, por ingresos que perciban y provengan de fuentes de riqueza situadas en otro país, siempre que halla sido objeto de retención en sus jurisdicciones fiscales.

La estructura de los convenios bilaterales generalmente corresponde a la del Modelo de convenio de la OCDE, la cual consta de siete capítulos, a saber: el I y el II constituyen el marco de aplicación y establecen algunos preceptos y expresiones empleadas en el texto de los artículos de los convenios. Los Capítulos III, IV y V instauran los ingresos regulados específicamente por dichos documentos, así como la forma en que serán expuestos a gravamen por parte de los países firmantes. Finalmente, el VI y VII establecen mecanismos a través de los cuales es posible resolver conflictos surgidos de la interpretación y la aplicación de las diferentes disposiciones contenidas en los mismos.

Para efectos de los convenios, la base tributación se clasifica en ingresos tutelados.

Los ingresos tutelados son aquellos que se encuentran protegidos, amparados y regulados expresa y particularmente por los convenios, a efectos de obtener un beneficio fiscal. Mientras que los no tutelados son ingresos considerados dentro de la estructura de los tratados como “Otras rentas”, a lo que se les aplican las disposiciones locales del país de la fuente, al menos en los convenios bilaterales de los que México forma parte, siempre que el ingreso gravable no constituya un beneficio empresarial (ingreso gravado sólo en el Estado de residencia). Esto significa que deberán observarse las leyes domésticas para determinar la tasa de retención correspondiente, no obstante el efecto de la doble tributación internacional.

Nuevamente se reitera que si bien la instrumentación de convenios internacionales da solución a uno de los factores que conlleva a la evasión fiscal –pago de doble tributo-, la simulación de valores sigue siendo causa de evasión, en razón de que intencionalmente, o no, se afecte la base gravable de ISR con el propósito de: 1) destinar utilidades a las compañías controladoras y tenedoras, así como la casas matrices y, 2) no asumirse el costo que representa el diferencial de tasas impositivas aplicables a la utilidad fiscal de la compañía subsidiarias, asociadas y afiliadas.

Por consiguiente, los convenios tributarios resuelven conflictos de doble tributación y, en parte hasta el momento, de evasión fiscal. La razón por la que conforma fuente formal de derecho de los precios de transferencia, se deben al hecho de que facultan a las administraciones fiscales, inmersas en las operaciones internacionales celebradas entre partes relacionadas, para gravar los ingresos omitidos por alguna de éstas. A este respecto, el artículo 7 “Beneficios empresariales” del Modelo de convenio de la OCDE, literalmente estipula la siguiente:

Párrafo 1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden meterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a este establecimiento permanente

De lo anterior se desprende que los países enfrentarían serios conflictos al pretender el gravamen de empresas residentes en otras jurisdicciones fiscales. Por lo tanto, se ratifica que sólo en los casos en que un residente de un Estado, este último, y sólo así, podrá gravar los beneficios empresariales del residente en el extranjero, pero únicamente en la medida en que los mismos sean atribuibles a las personas físicas o morales extranjeras.

Se tienen los elementos para establecer, y se establece, una ficción jurídica, la cual presume que no se realiza beneficios por una de las partes relacionadas, siempre que al operar entre sí hayan acordado o impuesto condiciones especiales que difieren de las que se aceptarían con o entre terceros independientes; por consiguiente, se faculta a las administraciones fiscales que detecten la omisión de beneficios, a adjudicarlos a la parte afectada y a gravarlos, en consecuencia.

Dicha connotación lleva al establecimiento del Principio *arm's length* que, da su traducción literal al castellano, significa “extensión del brazo”. En un sentido metafórico, éste tiene por objeto extender el Principio de asimilación a empresas independientes.

El estado que controla los precios convenidos por sus contribuyentes que operan con partes relacionadas ubicadas en el extranjero, grava el impuesto omitido, en consecuencia. El Estado cuya legislación no

incorpora las normas reguladoras de valores, no negocia el impuesto recaudado injustamente. Como derivación, se grava la misma porción de ingreso dos veces y se paga el mismo impuesto igual número de ocasiones.

Tómese nota de que los artículos 7 y 9 del Modelo convenio de la OCDE, son las disposiciones internacionales madres de toda norma en materia de precios de transferencia. Junto con los modelos de convenio de la ONU y del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de Norteamérica, el de la OCDE es sólo una transferencia, un documento base, por lo que no es fuente formal de derecho. Representan fuente formal los tratados tributarios formulados y firmados por las naciones basadas en uno de los tres modelos, o en varios de ellos. Inclusive los documentos en comento pueden contener cláusulas estipuladas con algunas diferencias, acorde a los intereses y expectativas nacionales; no obstante, la esencia de los numerales 7 y 9 se conserva, pero en ninguno de los casos se establece la metodología en materia de los precios de transferencia.

Para subsanar esta laguna jurídica internacional de los convenios (sólo para llamarla de alguna manera), la propia OCDE se dio a la tarea de definir los lineamientos necesarios para que las entidades que realicen transacciones con partes relacionadas ubicadas en el extranjero, comprueben a las autoridades fiscales respectivas, que los valores acordados entre sí, son congruentes con los mercados y no y no pretenden fines de evasión fiscal. Ya antes se dijo que las normas que establecen el cómo o la mecánica de los artículos 7 y 9, se conocen como “Precios de Transferencia. Directrices de la OCDE” o simplemente “Directrices de precios de transferencia”.

En síntesis, los lineamientos que avalan la influencia del libre mercado en los valores acordados en el plano internacional de las partes relacionadas, son los métodos de precios de transferencia, que fueron incorporados en la legislación doméstica de la mayoría de los países miembros de la OCDE que mantienen vigente la firma de los tratados tributarios, con el propósito de que las administraciones fiscales incrementen sus niveles de recaudación, después de dirimir la evasión de impuestos a través de la correcta determinación del resultado fiscal por parte de los contribuyentes.

El 18 de mayo de 1994, México se incorpora a la organización de referencia, a raíz de la firma del convenio internacional para evitar la doble imposición de la renta y el capital con los Estados Unidos de Norteamérica, así como el Tratado de libre y comercio de América del Norte. Con los Estados Unidos de Norteamérica y Canadá.

Es importante precisar que la legislación doméstica incorporó en ese año sólo tres de los seis métodos, los cuales surtieron efecto como una herramienta de la autoridad, con la que podía determinar de manera presunta la utilidad fiscal de los contribuyentes, pero sólo de las partes relacionadas residentes o ubicadas en el extranjero. De hecho no se obligaba a los contribuyentes a autodeterminar sus ingresos y deducciones para demostrar que eran acordes a los mercados.

2.3.2. FUENTE FORMAL DE DERECHO EN EL AMBITO NACIONAL

Recuérdese que la fuente formal de derecho es el medio oficial a través del cual se da a conocer una norma jurídica, a fin de dar solución a un conflicto de intereses.

La fuente formal de derecho en México es, en primera instancia, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues como bien dijo el prestigiado E.F. Juan José Rojo Chávez en una de sus conferencias, sobre el tema, al hacer referencia al ya derogado artículo 64-A LISR:

El interés jurídico que protege la norma es el ISR, y tiene la finalidad de evitar la transferencia de la recaudación a favor de estados extranjeros, que derivarían de la simulación de precios o contraprestaciones pactados en operaciones controladas.

2.4. CONCEPTO DE PRECIO DE TRANSFERENCIA

Se debe entender por 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. La tendencia en los precios de transferencia se encamina 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 servicio o en su caso, a pagar un pasivo.

Otra definición, los precios de transferencia son los precios a los cuales una empresa transfiere bienes físicos, intangibles, o proporciona servicios a sus empresas asociadas.

Una definición más de los precios de transferencia, son aquéllos con los que una empresa transfiere mercancías, servicios e intangibles a una parte relacionada.

La determinación adecuada de ello es muy importante, porque involucra que los ajustes determinados por una autoridad fiscal del país de una jurisdicción impliquen el hacer el ajuste correspondiente en la parte de las ganancias de la otra parte afectada en el otro país ello a fin de minimizar el riesgo de la doble imposición.

Las tendencias en los precios de transferencia se encamina 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

La figura de los precios de transferencia trata de impedir que las utilidades o pérdidas generadas en un país sean trasladadas a otro, por medio de operaciones artificiales, tales como intereses, dividendos, regalías, etc;

formas a través de las cuales los contribuyentes buscan minimizar la carga tributaria remitiendo utilidades de un país hacia otro.

Por una parte, lo que se busca con esta figura es evitar la manipulación de las operaciones que a través de tasas reducidas distorsionen la política fiscal de los países que intervienen.

Mientras que por otra parte, se pretende que a través de los precios de transferencia las operaciones de grupos empresariales apliquen reglas de gravación bajo el principio de Precio de Libre Mercado, de manera que se apliquen entre partes relacionadas las mismas condiciones que en operaciones independientes.

El principio de precio libre de mercado tiene un doble objetivo, pues es un mecanismo que asegura la taxación apropiada y evita los problemas de doble tributación al minimizar los problemas entre los fiscos de los países, además de buscar ser promotor de los acuerdos internacionales y de la inversión.

En nuestro sistema, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece en el artículo 215 los lineamientos que configuran en el marco interno a los precios de transferencia, y otorga la facultad a la autoridad para determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas de los sujetos obligados, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas.

El artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, habla de los métodos que podrá considerar la autoridad para determinar los ingresos acumulados y las deducciones autorizadas, el último párrafo de este artículo se hace referencia al aspecto del costo y se señala que este se determinara con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados, mismos principios que también se deberán utilizar para obtener la utilidad bruta, las ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) es un organismo internacional cuyos objetivos fundamentales son el intercambio de información, la armonización de la política entre sus países miembros en un gran número de áreas, la promoción del bienestar económico y social de los ciudadanos de los países miembros de la misma, todo ello basado en la buena marcha de la economía mundial. Los países miembros OCDE buscan eliminar los efectos de condiciones especiales que afectan los niveles de ganancia.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico a través de su modelo para evitar la doble tributación, conocido como Modelo OCDE, en su artículo 9 contempla lineamientos sobre los precios de transferencia, disposición que cobra vigencia en los convenios tributarios que nuestro país ha celebrado con la Republica Federal de Alemania, con Canadá, Republica de Francia, con el Reino Bélgica, con la Republica de Ecuador, reino de España, con Republica de Italia, con el Reino de Países Bajos, con el Consejo Federal Suizo, con el Reino Unido de Bretaña e Irlanda del Norte, así como con la Republica de Singapur, Republica de Venezuela, Republica de Finlandia, Reino de Dinamarca, Irlanda, Republica de Polonia, Republica de Chile, Republica Portuguesa, con el estado de Israel, con Rumania, con Luxemburgo, Republica Checa,

Republica de Indonesia, con el gobierno de la Federación de Rusia y con la republica Helénica, con variantes; sin embargo, es posible concluir que persiguen la misma finalidad.

El problema de la fijación de precios de los bienes y servicios es de difícil solución porque involucra varios elementos subjetivos en su determinación. El precio generalmente se relaciona con el esfuerzo, pérdida o sufrimiento que sirve de medio para conseguir una cosa, ello se vincula con las necesidades a satisfacer y su valor depende de la dimensión que esa necesidad tenga quien desea satisfacerla, por lo que el mismo puede llegar a tener un valor distinto para dos personas en el mismo mercado, en la misma época del año y en las mismas condiciones de adquisición.

2.5. SUJETOS DEL PRECIO DE TRANSFERENCIA

Bajo las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta el procedimiento de precio de transferencia se aplica: a las personas morales residentes en el país, a las personas morales residentes en el extranjero, a las personas físicas, 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 partes relacionadas.

Los sujetos a que se refiere el párrafo anterior, para que sean considerados dentro del supuesto que establece al artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberá llevar a cabo actos relacionados, o sea, que las personas físicas, los establecimientos permanentes, las asociaciones en participan, las personas morales y los comunes que generen vinculación.

Dentro de los supuestos que se mencionaron de los sujetos obligados a determinar el precio de transferencia, el concepto de establecimiento permanente merece un análisis especial distinto de aquel que se debe efectuar a los demás sujetos. Este análisis es importante para orientar sobre los lineamientos que determinan la aplicación del procedimiento de los precios de transferencia ya que los establecimientos permanentes se ven relacionados, a diferencia de los otros sujetos, con diversas políticas tributarias o principios internacionales plasmados en tratados, acuerdos y convenios.

La Ley del Impuesto sobre la Renta considera como establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente las actividades empresariales y se deberá entender como “entre otros” a las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, las instalaciones, las minas, las canteras o cualquier otro lugar de explotación o extracción de recursos humanos.

De acuerdo a las normas mexicanas también se considera establecimiento permanente, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, aun cuando no tenga un lugar de negocios en territorio nacional y siempre que se ubique dentro de los supuestos tributarios que las disposiciones contemplan.

Cabe señalar que también se considera ingresos atribuibles a un establecimiento permanente, los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.

2.5.1. DE LAS OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES

ART 86 LISR. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en éste 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:

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 partes relacionadas.

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

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.

El método aplicado conforme al artículo 216 de ésta 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.

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.

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.

XV. Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán cualquiera de los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley.

2.5.2. DE LAS PERSONAS FÍSICAS DISPOSICIONES GENERALES

ART 106 LISR. Están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

Los contribuyentes de este Título que celebren operaciones con partes relacionadas, están obligados, para los efectos de esta ley, a determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, mediante la aplicación de los métodos previstos en el artículo 216 de esta ley, ya sea que estas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los contribuyentes que estén obligados al pago del impuesto de acuerdo a la sección III del capítulo II de este título.

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 en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera.

Obligaciones de personas físicas:

ART. 133. Los contribuyentes personas físicas sujetos al régimen establecido en esta Sección, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley y en las demás disposiciones fiscales, tendrán las siguientes:

X. Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información a que se refiere la fracción XIII del artículo 86 de esta Ley.

XI. Obtener y conservar la documentación a que se refiere el artículo 86, fracción XII de esta Ley. Lo previsto en esta fracción no se aplicará tratándose de contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$ 13'000,000.00, excepto aquéllos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 215 de esta Ley. El ejercicio de las facultades de comprobación respecto de esta obligación solamente se podrá realizar por ejercicios terminados.

ART. 216-BIS. Para los efectos del penúltimo, párrafo del artículo 2º de esta Ley, se considerará que las empresas que llevan a cabo operaciones de maquila cumplen con lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la Ley y que las personas residentes en el extranjero para las cuales actúan no tienen establecimiento permanente en el país cuando las empresas maquiladoras cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:

I. Que conserve la documentación a que se refiere el artículo 86 fracción XII de esta ley con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones que celebren con partes relacionadas resultan de la suma de los siguientes valores (I) los precios determinados bajo los principios establecidos en los artículos 215 y 216 de esta ley en concordancia con las guías sobre precios de transferencia para las empresas multinacionales y las administraciones fiscales, aprobadas por el consejo de la organización para la cooperación y el desarrollo económico en 1995 o aquellas que las sustituyan, sin tomar en consideración los activos que no sean propiedad del contribuyente y (II) una cantidad equivalente al 1% del valor neto en libros del residente en el extranjero de la maquinaria y equipo propiedad de residentes en el extranjero cuyo uso se permita a los residentes en el país en condiciones distintas a las de arrendamientos con contraprestaciones ajustadas a lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la ley.

II. Obtenga una utilidad fiscal que represente, al menos, la cantidad mayor que resulte de aplicar lo dispuesto en los incisos a) y b) siguientes:

a) El 6.9% sobre el valor total de los activos utilizados en la operación de maquila durante el ejercicio fiscal, incluyendo los que sean propiedad de la persona residente en el país, de residentes en el extranjero o de

cualquiera de sus partes relacionadas, incluso cuando hayan sido otorgados en uso o goce temporal a dicha maquiladora.

Se entiende que los activos se utilizan en la operación de maquila cuando se encuentren en territorio nacional y sean utilizados en su totalidad o en parte en dicha operación.

Los activos a que se refiere este inciso podrán ser considerados únicamente en la proporción en que éstos sean utilizados siempre que obtengan autorización de las autoridades fiscales.

I. La persona residente en el país podrá excluir del cálculo a que se refiere este inciso el valor de los activos que les hayan arrendado partes relacionadas residentes en territorio nacional o partes no relacionadas residentes en el extranjero, siempre que los bienes arrendados no hayan sido de su propiedad o de sus partes relacionadas residentes en el extranjero, excepto cuando la enajenación de los mismos hubiere sido pactada de conformidad con los artículos 215 y 216 de esta Ley.

Para efectos de este inciso, no será aplicable lo dispuesto por el artículo 5o.-A de la Ley del Impuesto al Activo.

El valor de los activos utilizados en la operación de maquila, propiedad de la persona residente en el país, será calculado de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Activo.

El valor de los activos fijos e inventarios propiedad de residentes en el extranjero, utilizados en la operación en cuestión, será calculado de conformidad con lo siguiente:

I. El valor de los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, mediante la suma de los promedios mensuales de dichos inventarios, correspondientes a todos los meses del ejercicio y dividiendo el total entre el número de meses comprendidos en el ejercicio. El promedio mensual de los inventarios se determinará mediante la suma de dichos inventarios al inicio y al final del mes y dividiendo el resultado entre dos. Los inventarios al inicio y al final del mes deberán valuarse conforme al método que la persona residente en el país tenga implantado con base en el valor que para dichos inventarios se hubiere consignado en la contabilidad del propietario de los inventarios al momento de ser importados a México. Dichos inventarios serán valuados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos de América o los principios de contabilidad generalmente aceptados internacionalmente cuando el propietario de los bienes resida en un país distinto a los Estados Unidos de América. Para el caso de los valores de los productos semiterminados o terminados, procesados por la persona residente en el país, el valor se calculará considerando únicamente el valor de la materia prima.

Cuando los promedios mensuales a que hace referencia el párrafo anterior se encuentren denominados en dólares de los Estados Unidos de América, la persona residente en el país deberá convertirlas a moneda nacional, aplicando el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación vigente al último día del mes que corresponda. En caso de que el Banco de México no hubiere publicado dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación con anterioridad a la fecha de cierre de mes. Cuando las referidas cantidades estén denominadas en una moneda extranjera distinta del dólar de los Estados Unidos de América, se deberá multiplicar el tipo de cambio antes mencionado por el equivalente en dólares de los Estados Unidos de América de la moneda de que se trate, de acuerdo a la tabla que publique el Banco de México en el mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda la importación.

2. El valor de los activos fijos será el monto pendiente por depreciar, calculado de conformidad con lo siguiente:

a) Se considerará como monto original de la inversión el monto de adquisición de dichos bienes por el residente en el extranjero.

b) El monto pendiente por depreciar se calculará disminuyendo del monto original de la inversión, determinado conforme a lo dispuesto en el inciso anterior, la cantidad que resulte de aplicar a este último monto los por cientos máximos autorizados previstos en los artículos 40, 41, 42, 43 y demás aplicables de esta Ley, según corresponda al bien de que se trate, sin que en ningún caso se pueda aplicar lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 1998 o en el artículo 220 de esta Ley. Para efectos de este subinciso, se deberá considerar la depreciación por meses completos, desde la fecha en que fueron adquiridos hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine la utilidad fiscal. Cuando el bien de que se trate haya sido adquirido durante dicho ejercicio, la depreciación se considerará por meses completos, desde la fecha de adquisición del bien hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido destinado a la operación en cuestión en el referido ejercicio.

c) En el caso del primer y último ejercicio en el que se utilice el bien, el valor promedio del mismo se determinará dividiendo el resultado antes mencionado entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en el que el bien haya sido utilizado en dichos ejercicios.

El monto pendiente por depreciar calculado conforme a este inciso de los bienes denominados en dólares de los Estados Unidos de América se convertirá a moneda nacional utilizando el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación vigente en el último día del último mes correspondiente a la primera mitad del ejercicio en el que el bien haya sido utilizado. En el caso de que el Banco de México no hubiere publicado dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado. La conversión a dólares de los Estados Unidos de América a que se refiere este párrafo, de los valores denominados en otras monedas extranjeras, se efectuará utilizando el equivalente en dólares de los Estados Unidos de América de esta última moneda de

acuerdo con la tabla que mensualmente publique el Banco de México durante la primera semana del mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda.

En ningún caso el monto pendiente por depreciar será inferior a 10% del monto de adquisición de los bienes.

3. La persona residente en-el país podrá optar por incluir gastos y cargos diferidos en el valor de los activos utilizados en la operación de maquila.

Las personas residentes en el país deberán tener a disposición de las autoridades fiscales la documentación correspondiente en la que, en su caso, consten los valores previstos en los numerales 1 y 2 del inciso a) de este artículo. Se considerará que se cumple con la obligación de tener a disposición de las autoridades fiscales la documentación antes referida, cuando se proporcione a dichas autoridades, en su caso, dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales.

b) El 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de operación de la operación en cuestión, incurridos por la persona residente en el país, determinados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, incluso los incurridos por residentes en el extranjero excepto por lo siguiente:

1. No se incluirá el valor que corresponda a la adquisición de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, utilizados en la operación de maquila, que efectúen por cuenta propia residentes en el extranjero.

En lugar de considerar el valor de las mercancías, así como de las materias primas, productos semiterminados o terminados, utilizados en la operación de maquila, se considerará el valor total de dichas adquisiciones de conformidad con el artículo 29, fracción 11 de esta Ley, efectuadas en cada uno de los ejercicios en los que tome la opción, destinados a la operación de maquila, aun cuando no se enajenen.

2. La depreciación y amortización de los activos fijos, gastos y cargos diferidos propiedad de la empresa maquiladora, destinados a la operación de maquila, se calcularán aplicando lo dispuesto en esta Ley.

3. No deberán considerarse los efectos de inflación determinados en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

4. No deberán considerarse los gastos financieros.

5. No deberán considerarse los gastos extraordinarios o no recurrentes de la operación conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados. No se consideran gastos extraordinarios aquéllos respecto de los cuales se hayan creado reservas y provisiones en los términos de los citados principios de

contabilidad generalmente aceptados y para los cuales la empresa maquiladora cuente con fondos líquidos expresamente destinados para efectuar su pago. Cuando los contribuyentes no hubiesen creado las reservas y provisiones citadas y para los cuales la empresa maquiladora cuente con fondos líquidos expresamente para efectuar su pago, tampoco considerarán como gastos extraordinarios los pagos que efectúen por los conceptos respecto de los cuales se debieron constituir las reservas o provisiones citadas.

6. Derogado

Para los efectos de este inciso sólo deberán considerarse los gastos realizados en el extranjero por residentes en el extranjero por concepto de servicios directamente relacionados con la operación de maquila por erogaciones realizadas por cuenta de la persona residente en el país para cubrir obligaciones propias contraídas en territorio nacional, o erogaciones de gastos incurridos por residentes en el extranjero por servicios personales subordinados que se presten en la operación de maquila, cuando la estancia del prestador del servicio en territorio nacional sea superior a 183 días naturales, consecutivos o no, en los últimos doce meses, en los términos del artículo 180 de esta Ley.

Para los efectos del cálculo a que se refiere el párrafo anterior, el monto de los gastos incurridos por residentes en el extranjero por servicios personales subordinados relacionados con la operación de maquila, que se presten o aprovechen en territorio nacional, deberá comprender el total del salario pagado en el ejercicio fiscal de que se trate, incluyendo cualesquiera de las prestaciones señaladas en reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, otorgadas a la persona física.

Cuando la persona física prestadora del servicio personal subordinado sea residente en el extranjero, en lugar de aplicar lo dispuesto en el párrafo anterior se podrá considerar en forma proporcional los gastos referidos en el citado párrafo. Para obtener esta proporción se multiplicará el monto total del salario percibido por la persona física en el ejercicio fiscal de que se trate, por el cociente que resulte de dividir el número de días que haya permanecido en territorio nacional dicha persona entre 365. Se considerará como número de días que la persona física permanece en territorio nacional, aquéllos en los que tenga una presencia física en el país, así como los sábados y domingos por cada 5 días hábiles de estancia en territorio nacional, las vacaciones cuando la persona física de que se trate haya permanecido en el país por más de 183 días en un periodo de 12 meses, las interrupciones laborales de corta duración, así como los permisos por enfermedad.

Las personas residentes en el país que opten por aplicar lo dispuesto en esta fracción presentarán ante las autoridades fiscales, un escrito en el que manifiesten que la utilidad fiscal del ejercicio, representó al menos la cantidad mayor que resulte de aplicar lo dispuesto en los incisos a) y b) anteriores, a más tardar dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio.

Que conserve la documentación a que se refiere el artículo 86 fracción XII de esta Ley con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones que celebren con partes relacionadas, se determinan aplicando el método señalado en la fracción VI del artículo 216 de esta Ley en el cual se considere la rentabilidad de la maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero que sean utilizados en la operación de maquila. La rentabilidad asociada con los riesgos de financiamiento relacionados con la maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero no deberá ser considerada dentro de la rentabilidad atribuible a la maquiladora. Lo anterior sin perjuicio de aplicar los ajustes y considerando las características de las operaciones previstos en el artículo 215 de esta Ley.

La persona residente en el país podrá obtener una resolución particular en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación en la que se confirme que se cumple con lo dispuesto en las fracciones de este artículo y con los artículos 215 y 216 de esta Ley, sin embargo, dicha resolución particular no es necesaria para satisfacer los requerimientos de este artículo.

Las personas residentes en el país que hayan optado por aplicar lo dispuesto en el presente artículo quedarán exceptuadas de la obligación de presentar la declaración informativa señalada en la fracción XIII del artículo 86 de esta Ley, únicamente por la operación de maquila.

Las personas residentes en el país que realicen, además de la operación de maquila a que se refiere el último párrafo del artículo 20 de la Ley, actividades distintas a ésta, podrán acogerse a lo dispuesto en este artículo únicamente por la operación de maquila.

2.6. OPERACIONES SUJETAS AL PRECIO DE TRANSFERENCIA

La Ley de Impuesto Sobre la Renta aplicable en nuestro país, contempla como operaciones susceptibles de ser verificadas a través del procedimiento del precio de transferencia, a las que a continuación se enumeran:

Las de financiamiento;

Las de prestación de servicios;

Las de uso, goce o enajenación de bienes tangibles;

Las de explotación o transmisión de la propinada de un bien intangible; y

La enajenación de acciones.

En cuanto a las operaciones de financiamiento y para los efectos de los precios de transferencia, se deben tomar en cuenta: el monto del crédito principal, el plazo, las garantías, la solvencia del deudor y la tasa del interés. Estas operaciones deben a su vez llevarse a cabo ente partes relaciones, ya se trate de personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas, establecimientos permanentes o asociaciones en participación en el país de residentes en el extranjero, así como las actividades realizadas a

través de fideicomisos, si entre ellos se desprende un posible interés en los negocios de la otra o bien, existan intereses comunes entre ambas, o un tercero tenga interés en el negocio o bien de aquella.

En el caso de los préstamos se debe tomar en cuenta en forma especial, el monto que representa la cantidad principal en la operación del contribuyente, en relación a su flujo de efectivo, el plazo concedido, las garantías otorgadas, la solvencia del deudor y la tasa de interés que impone en el lugar de residencia del acreedor o del deudor, entre otros.

En cuanto a la prestación de servicios entre personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas, establecimientos permanentes o asociaciones en participación en el país de residentes en el extranjero o en su caso operaciones a través de fideicomisos, si se encuentran relacionados entre ellos o terceros que tengan interés en los negocios o bienes de estos, la autoridad podrá aplicar el principio de precio de transferencia, cuando se determinen montos distintos por servicios idénticos o similares, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares.

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 mencionar que el servicio debe ir acorde al giro de la compañía.

Por lo que respecta al uso, goce o enajenación de bienes tangibles entre entes relacionados, se aplica el principio de precio de transferencia cuando la renta o el precio sea distinto al que se hubiera cobrado, por el uso o goce o en el momento de enajenación de bienes tangibles idénticos o similares, durante el periodo de uso o goce en el momento de enajenación en transacciones independientes con o entre partes sin interés relacionados y bajo condiciones idénticas o similares.

Para este sujeto se deben considerar el precio de adquisición, la inversión del propietario en el bien que se otorga en uso, el costo de mantenimiento, tipo de 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.

En el caso de que se conceda la explotación o se transmita la propiedad de un bien intangible bajo operaciones entre empresas relacionadas, el precio de transferencia y sus linamientos se tomarán en conjunto cuando la suma total de pagos o de las regalías cobradas en base a producción, netas, utilidades y otras medidas, o el pago realizado por la concesión de licencia de patente o de registros recíprocos, sean distintos al que se habría obtenido por la concesión de explotación o transmisión de bienes idénticos o similares, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares.

No se tomara en cuenta la suma total de pagos, sino el derecho o la propiedad que se hubiera adquirido sobre el bien intangible, si las partes comparten gastos y riesgos en el proyecto de desarrollo e investigación de este bien, En este caso, solo se debe considerar la parte que exceda al monto que se pago para compartir el gasto o el riesgo en el desarrollo del proyecto.

Es posible a su vez emplear un procedimiento diverso al anterior, mismo que consiste en aplicar los métodos que para estos efectos establecen las normas fiscales.

Asimismo, la autoridad deberá tomar en cuenta la posibilidad de que el bien pueda 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 este y finalmente el precio cobrado por el servicio.

Por lo que corresponde a la enajenación de acciones, se deben considerar elementos para determinar el precio de transferencia 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 ultimo hecho del día de la enajenación de la emisora. Sin embargo, al igual que en las operaciones anteriores, la enajenación de los títulos valor se debe llevar a cabo entre empresas relacionadas, en las cuales una parte enajena y la otra parte adquiere capital de una tercera persona jurídica.

En las operaciones enumeradas y descritas anteriormente y que son sobre las cuales la autoridad tiene la facultad de aplicar los procedimientos para configurar los precios de transferencia, se deberán tomar en cuenta además de los elementos pertinentes en cada una de estas, todos aquellos que correspondan, aun cuando se trate de operaciones a titulo gratuito. O sea, el precio de transferencia también se configura en actos gratuitos que reflejen una contraprestación. Sin embargo, la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que para efectos de interpretación en cuanto a los alcances de las operaciones sobre las cuales es posible la configuración de los precios de transferencia, es posible aplicar las Guías sobre precios de transferencia para las empresas Multinacionales y las administraciones fiscales, aprobados por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquellos que las sustituyan.

Estas guías se podrán consultar en el Anexo A al final de este estudio, cabe señalar que únicamente se transcriben las que con relación a los capítulos que conforman esta obra son relevantes y que se refieren a empresas multinacionales.

El precio de transferencia en estos actos, se conforma a través de imputar un ingreso acumulable a quien recibe un provecho o el beneficio de no llevar a cabo una erogación; esta erogación se efectúa por el ente que realiza el gasto en provecho de un tercero.

2.7. CONFIGURACIÓN DEL PRECIO DE TRANSFERENCIA

La configuración de estos precios, es con el fin de contemplar en el estudio la parte operativa ante el evento de que la autoridad pretendiera determinar un ingreso acumulable o una deducción, al considerar que se debe modificar la utilidad o pérdida mediante el establecimiento del precio o del monto de la contraprestación, en operaciones celebradas entre personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes o asociaciones en participación en el país de residentes en el extranjero, así como aquellas actividades realizadas a través de fideicomiso.

El costo es otro importante factor al que siempre se recurre al tratar de establecer el universo del precio de transferencia.

En la determinación de estos precios, tanto por parte de la autoridad como del sujeto pasivo, intervienen especialistas de tres diferentes disciplinas, como son los abogados, los contadores y los economistas.

El abogado deberá cuidar que los actos de la autoridad se apeguen a la legalidad y no se aparten de los lineamientos que en nuestro marco jurídico contempla la Ley del Impuesto sobre la Renta y el Código Fiscal de la Federación y además, deberán observar que las pruebas que se aporten en el proceso cumplan con las características de imparcialidad o sea, que nos sean tendenciosas y que reflejen con precisión el acto para cual se exhiben.

Las pruebas y peritajes que se aporten deberán contar con todos los elementos que permitan tomar una decisión. Debemos precisar que contar con todos los elementos se debe traducir, como la configuración de esfuerzos, ideas, argumentos y documentos que abarquen operaciones idénticas o similares en cualquier parte donde se desarrollen o lleven a cabo.

El abogado estudia el corporativo y el comportamiento universal del grupo de empresas desde el punto de vista jurídico, es indispensable, cuando se pretenden relacionar las operaciones de los entes, por el simple reflejo de acciones en su capital.

Por otra parte el contador juega un papel determinante, puesto que es el responsable de configurar los costos de la operación, debiendo tomar en cuenta los datos económicos que para estos efectos, le deben proporcionar quien este a cargo de este análisis.

La certificación que emita el contador, es prueba plena en caso de conflicto, misma que se deberá valorar y aportar por quien lleve a cabo la defensa del interés del contribuyente.

El analista económico, es parte fundamental en la configuración del precio de transferencia ya que deberá tomar en cuenta la característica social, política y económica, en los países en los que se desarrollen las operaciones, ya sean idénticas o similares de aquellas que se efectúen en nuestro país.

Otro importante elemento a considerar es la inflación que impera en las zonas donde se generan las operaciones y su impacto en las condiciones que se reflejan en los estados financieros del contribuyente.

Una vez que se cuenta con estos elementos, tanto la autoridad como el sujeto pasivo, podrán determinar el precio que corresponde, mismo que surge del análisis de las operaciones llevadas a cabo por entes relacionados, esté precio al configurarse recibe el calificativo de transferencia. Por lo que corresponde al sujeto pasivo, estos elementos le permiten preparar y soportar la defensa de sus intereses.

El precio de transferencia es el que resulta del análisis y de la valoración de las pruebas que se aportaron y se instrumentaron a través de la participación de expertos contables y económicos.

El precio de transferencia se puede configurar, cuando el costo se ve disminuido por efectos fiscales en un país que estimule la exportación a través de otorgar subsidios totales o parciales.

En el caso de nuestro país, se debe tener especial cuidado con las operaciones de exportación, cuando estas se efectúen con Estados con los que no tenemos un tratado de libre comercio, ya que en los actos entre México, Estados Unidos de América y Canadá, así como los llevados a cabo con las Repúblicas de Colombia, Venezuela, Costa Rica, Chile, Bolivia, Nicaragua, Guatemala, El Salvador, Uruguay, Honduras, con el Estado de Israel así como con la Unión Europea, los gravámenes de importación y exportación se eliminaron en algunos rubros y en otros se disminuyeron, lo que favorece el proceso de los bienes y servicios que se ofrecen a terceros adquirentes, en países que no tienen identificación de asociación económica.

Al eliminar las barreras arancelarias, el precio se disminuye, lo que permite un ámbito de mejor competencia, sin embargo, los países receptores de los bienes o servicios que en sus respectivas legislaciones contemplen modificaciones impositivas en el cumplimiento por parte de la determinación de un precio de transferencia, podrán considerar que esta disminución producto de la no acusación de aranceles, es susceptible para la configuración de este precio, ya que en términos generales refleja un subsidio tributario.

Para evitar lo anterior, las empresas residentes en México que adquieran insumos de productos procedentes de Canadá, de los Estados Unidos de América, Colombia, Venezuela, Costa Rica, Guatemala, El Salvador, Uruguay, Honduras, Chile, Bolivia y Nicaragua, Israel y la Unión Europea, con la aplicación de aranceles preferentes y que a su vez, estos en forma agregada a un producto final se exporten desde nuestro país a otro no relacionado con convenios económicos, se deberá tener especial cuidado en la forma de contabilizar los costos de adquisición, los que deberán en su caso, soportar la prueba de identificación universal y comparativa con otras transacciones internacionales.

El precio de transferencia una vez configurado debe evitar que al determinarse propicie una doble tributación en la misma base, ya que en principio, el contribuyente ha reflejado para el cumplimiento fiscal, el precio de los bienes y servicios que a su juicio era el correcto y mismo que, se deberá determinar bajo los principios que se reflejan en los artículos 214, 216 y 216 Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Como doble tributación en la misma base, debemos entender que el contribuyente deberá corregir la utilidad o pérdida fiscal generada a través de los ingresos acumulables y producto del precio de transferencia, debiendo cubrir una cantidad mayor de impuesto del que ya había pagado. El primer entero y su complemento de no configurarse en forma adecuada, propician esta doble tributación.

Cabe ahora hacer referencia a los elementos que deben utilizar para analizar la procedencia de la configuración del precio de transferencia.

Además, de las operaciones que susceptibles al precio de transferencia, se deben tener presente que estas operaciones deben celebrarse entre personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes o asociaciones en participación en el país de residentes en el extranjero, así como a través de fideicomisos.

Las operaciones susceptibles y los sujetos involucrados en la operación deben a su vez relacionarse no solo a través de un acuerdo de voluntades, sino que se debe reflejar un interés de negocio, mas allá del contractual, o bien existir interés común o cuando una tercera persona tenga interés en los negocios o bien de alguno de los sujetos relacionados en la transacción.

Este interés al ser demostrado por las autoridades fiscales, provoca que las partes se consideren como contribuyentes relacionados o vinculados.

Cuando se presentan los tres supuestos y que consisten en la operación celebrada, el sujeto involucrado y la vinculación entre las partes relacionadas, estamos en principio ante la posibilidad de que se configure el precio de transferencia. Sin embargo, estos supuestos no son suficientes para cuantificar el efecto del precio, por lo que la operación celebrada se debe analizar en forma individual y bajo diversos métodos.

Cabe agregar que las operaciones de referencia a su vez, deben reflejar una desviación que al compararse con aquellas realizadas con entes no vinculados, permitan demostrar que además de los beneficios del negocio, se obtuvieron otros que dentro de la universalidad no son comunes y que afectan el cumplimiento impositivo al desviarse ingresos o generarse deducciones improcedentes.

La Ley de Impuesto sobre la Renta en su artículo 215, considera que el procedimiento para determinar el precio de transferencia se debe utilizar en los siguientes casos:

En las operaciones financieras, cuando la tasa de interés pactadas sean distintas de la que se hubiere pactado en el momento en que surgió la deuda, debiéndose tomar en cuenta, el monto principal, el plazo, las garantías, la solvencia del deudor y en su caso, la tasa de interés prevaleciente en el lugar de residencia del acreedor o del deudor.

En la prestación de servicios, cuando se cobre un precio distinto al que se hubiere cobrado por servicios idénticos o similares a entes no vinculados, debiéndose tomar en cuenta los elementos involucrados, la experiencia o el conocimiento técnico y si el precio es proporcional al beneficio obtenido.

En uso, goce o enajenación de bienes tangibles, la renta o precio cobrado sea distinto al que se hubiera determinado por los mismos conceptos en bienes idénticos o similares, tomándose en cuenta todos los elementos pertinentes, tales como el precio de adquisición, la inversión del propietario en el bien, el costo de mantenimiento, así como el tipo y las condiciones en las que se encontraba el bien.

En la concesión para explotar o transmitir un bien intangible, cuando el pago realizado por la concesión sea distinto al que se habría obtenido entre partes no relacionadas o vinculadas.

En la enajenación de acciones cuando la transmisión de los títulos, el valor en su precio de venta no tome en cuenta para su fijación o este no corresponda al capital contable actualizado de la emisora, al valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o a la cotización bursátil de último hecho de día de la enajenación de la emisora.

Cuando se presentan estas diferencias y se dan los demás supuestos antes apuntados, contamos con los elementos suficientes que nos permiten determinar el precio de transferencia. Nuestra legislación contempla los lineamientos que permiten la configuración de estos precios de transferencia, a través de la utilización de diversos métodos. Estos métodos se encuentran marcados en el artículo 216 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

2.8. ¿QUE SE NECESITA PARA DETERMINAR EL PRECIO DE TRASFERENCIA?

En el procedimiento para determinar ingresos, la regla aplicable en todos los casos, es la igualdad. Cuando una operación controlada cumple con la norma de igualdad y si sus resultados son congruentes con los que se habrían obtenido, se puede decir, que se está cumpliendo con este principio; este se obtiene a través de aplicar diversos métodos al tipo de operación que se celebre, como es el caso de la transferencia de bienes, servicios, prestamos o anticipos, entre otros. En consecuencia debe elegirse el método a los métodos más apropiados para el cálculo de los resultados bajo el principio de igualdad. Por ejemplo, si se presenta servicios en relación con la transferencia de bienes, es posible o conveniente que se utilice por separado un método aplicable al servicio y el otro a los bienes, con el fin de determinar un resultado de igualdad.

El resultado de igualdad en una operación controlada debe determinarse de acuerdo con los hechos y las circunstancias que proporcionen una solución confiable. Por lo tanto, no hay una estricta prioridad de métodos y ningún método.

Los datos basados en los resultados de transacciones entre parte no relacionadas proporcionan elementos objetos para determinar si los resultados de una transacción controlada están bajo el principio de igualdad. Así para determinar cual de los métodos ofrecen la medida mas confiable para un resultado de igualdad, los dos factores principales que deben tomarse en cuenta son el grado de similitud entre la transacción controlada y no controlada, y como segundo factor la calidad de los datos y suposiciones empleados en el análisis. Además, bajo ciertas circunstancias, también puede resultar pertinente considerar si los resultados de un análisis son congruentes con los obtenidos de otro método.

La integridad y la precisión de los datos permiten identificar y cuantificar los factores que en su caso afectarían el resultado obtenido a través de la aplicación de cualquier método en lo particular. Por ejemplo, la integridad y la precisión de los datos determinarían el grado en que es posible identificar diferencias entre las transacciones controladas y no controladas, así como la confiabilidad de los ajustes realizados para compensar tales diferencias. Un análisis será relativamente mas confiables mientras mayores sean los datos o elementos en los que se base la integridad y la precisión.

Los métodos a su vez dependen de ciertas suposiciones. La confiabilidad en los resultados de un método, depende de la solidez de dichas suposiciones. Algunas suposiciones son relativamente confiables. Por ejemplo, los ajustes por diferencias en las condiciones de pago entre transacciones controladas y no controladas, pueden basarse en la suposición de que bajo el principio de igualdad, tales diferencias conducirían a su vez a diferencias de precio que reflejan el valor del dinero en el tiempo.

En particular, la confiabilidad de ciertos métodos depende en gran medida de la similitud de los bienes o servicios involucrados en la transacción controlada y no controlada.

Por otro lado, si dos o más métodos producen resultados distintos, se aplicara la regla del mejor de estos para elegir el que proporcione el resultado más confiable. Si la regla del mejor método no indica claramente cual debe elegirse, un factor adicional que puede tomarse en cuenta para seleccionar el método, es el que se basa en el hecho de que el método alternativo debe producir resultados, congruentes con los que se obtuvieron en la aplicación de los otros métodos. Además, al evaluar las distintas aplicaciones de un mismo método, se puede tomar en cuenta el hecho de que un segundo método produzca resultados que sean congruentes con una de las aplicaciones alternativas.

Aunque un factor específico de similitud puede ser de particular importancia al aplicar un método, cada uno de estos factores requiere de un análisis individual que refleje la forma de cómo afecta a esta similitud. Entre estos factores se incluyen:

- Las funciones que se deben realizar;
- Los alcances contractuales;
- Los riesgos de operación;
- Condiciones económicas; y
- Bienes o servicios.

En cuanto al segundo numeral mencionado arriba, el grado de similitud entre las operaciones controladas y no controladas requiere de una comparación de los términos contractuales que podrían afectar los resultados de las dos transacciones. Entre estos términos se incluyen:

- La forma de compensación cobrada o pagada;
- Volumen de ventas o compradas;
- El alcance y las garantías ofrecidas
- Derechos a actualizaciones, revisiones o modificaciones;
- Duración de la licencia, el contrato u otros convenios pertinentes derechos de terminación o renegociación;
- Transacciones colaterales o relaciones comerciales continuas entre el comprador y el vendedor, incluyendo acuerdos para la prestación de servicios auxiliares o subsidiarios; y
- Extinción de crédito y las condiciones de pago.

En relación al tercer numeral, la determinación del grado de similitud entre transacciones controladas y no controladas requieren una comparación de los riesgos significativos que podrían afectar los precios que serían cobrados o pagados y la utilidad que sería generada en las dos transacciones. Entre los riesgos relevantes por considerar se incluyen:

- Riesgos de mercado, incluyendo fluctuaciones en costos, demanda, determinación de precios y niveles de inventario;
- Riesgos relacionados con el éxito o el fracaso de las actividades de investigación y desarrollo;
- Riesgo financiero, incluyendo fluctuaciones en tipos de cambio de diversas extranjeras y tasa de interés;
- Riesgo de crédito y cobranza;
- Riesgo en la calidad del producto; y
- Riesgos comerciales generales relacionados con la posesión de bienes, plantas y equipos.

Con referencia al cuarto numeral, la determinación del grado de similitud entre transacciones controladas y no controladas requieren de una comparación sobre las condiciones económicas, significativas que podrían afectar

los precios que se cobrarían o pagarían, o la utilidad que sería generada en cada una de las transacciones. Entre las condiciones económicas se incluyen:

La similitud de los mercados geográficos;

El tamaño relativo de cada mercado y el grado de desarrollo económico total en cada mercado.

El nivel de mercado.

La participación relevante en el mercado de los productos, los bienes o los servicios transferidos o prestados;

Los costos específicos de ubicación del factor de producción y distribución;

El grado de competencia en cada mercado con respecto a los bienes o servicios sujetos a revisión;

La condición económica de la industria en particular, incluyendo el hecho de que el mercado se encuentra en contracción o expansión; y

Las opciones realmente disponibles para el comprador o el vendedor.

Y finalmente, y en relación al último numeral, la determinación del grado de similitud entre operaciones controladas y no controladas requiere una comparación de los bienes y servicios transferidos en las transacciones. Esta comparación puede incluir cualquier intangible que se encuentre involucrado en los bienes o servicios tangibles que se transfieren.

Con fin de que sea considerada comparable con una transacción controlada, no es necesario que una transacción no controlada sea idéntica a la transacción controlada, pero debe ser similar como para que brinde una medida confiable de un resultado de igualdad.

2.9. SANCIONES POR INCUMPLIMIENTOS

La ley reglamentaria de referencia es clara al indicar la autodeterminación de ingresos acumulables y deducciones autorizadas y, que a falta de ésta, la autoridad competente asumirá la carga de la prueba, procedimiento en los mismo términos en que debió hacerlo el sujeto obligado, lo cual implica la posible fijación de diferencias para los valores convenios en operaciones de ingresos. En el caso de las operaciones de egreso, las mismas pueden ser consideradas no deducibles con las correspondientes implicaciones. En ambos casos, la autoridad podrá requerir al contribuyente el pago del impuesto omitido actualizado, los recargos y la multa correspondiente a razón del 50% al 100% sobre ese impuesto.

Lo antes dicho se fundamenta en la fracción III, artículo 75 del CFF al establecer que se considera hecho agravante para la imposición de multas, la omisión del entero de contribuciones que se hayan recaudado de los contribuyentes. Ello guarda relación con el penúltimo párrafo, fracción XII, artículo 86 de la LISR que, a la letra dice:

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.

Por su parte, la norma que tutela el numeral 76 del CFF asienta que cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones recaudadas, y sea detectada por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación se aplicarán las multas que se indican a continuación:

Del 40% de las contribuciones omitidas (y actualizadas) cuando el infractor las pague, junto con sus accesorios, antes de que le sea notificada la resolución que determina el monto del crédito fiscal.

Del 50 al 100% de las contribuciones omitidas (y actualizadas) en los demás casos.

Se entiende que cualquiera de los dos rubros anteriores, aplican cuando las personas morales del Título II de la LISR no cumplieron con la obligación de conservar la documentación base para demostrar a la autoridad que los valores convenidos en las transacciones efectuadas con partes relacionadas residentes en el extranjero, no difieren de los de mercado y, por tanto, no pretenden fines de evasión fiscal.

No obstante, el penúltimo párrafo del artículo 76 en cuestión, contempla una multa 50% inferior a las ya referidas, siempre y cuando los sujetos obligados a configurar sus precios de transferencia mantengan en su poder y, a disposición de la autoridad, la documentación que demuestre la congruencia de los valores controlados respecto de los de mercado. En otros términos, si los contribuyentes del Título II de la ley en materia de rentas elaboraron un estudio de precios en el que, por lo menos, concentra la información requerida en el artículo 86 fracción XII de la LISR, en cuyo análisis económico existieron errores al aplicar la metodología del artículo 216 e, incluso, en la determinación de ajustes económicos tendientes a mejorar el grado de comparación de las operaciones evaluadas respecto de las transacciones independientes parecidas o similares a las primeras, la autoridad fiscal en pleno ejercicio de sus facultades de comprobación fijará el monto de las multas, en razón de los siguientes aspectos:

Si los contribuyentes pagan las contribuciones omitidas (y actualizadas), junto con sus accesorios, antes de que sea notificada la resolución de que determina el monto del crédito fiscal correspondiente, la multa será del 20% sobre dichas contribuciones.

Si los infractores esperan la resolución señalada, la sanción será del 25% al 50% de las contribuciones omitidas (y actualizadas) en los demás casos.

En caso de pérdidas fiscales, el mismo párrafo analizado establece una multa de 15% al 20% sobre la diferencia que resulte cuando las pérdidas declaradas sean mayores a las sufridas. Para que el contribuyente sea acreedor de este beneficio, será necesario que cuente con el estudio de precios de transferencia.

En el siguiente capítulo tiene la finalidad de describir los métodos que se utilizaran para configurar los precios de transferencia en un ambiente tanto de carácter universal como nacional entre empresas relacionadas.

CAPITULO III

MÉTODOS PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

3.1 PRINCIPIO ARM'S LENGTH

GENERALES

Desde el punto de vista impositivo, la OCDE asume como punto de partida aconsejable en cualquier tratamiento de los precios de transferencia el denominado en la terminología anglosajona “Arm's Length principle”, conforme al cual las entidades vinculadas deben llevar a cabo las operaciones entre ellas en las mismas condiciones que hubieran sido pactadas entre partes independientes en condiciones de mercado. En tal sentido, casi todos los países cuentan con disposiciones por las cuales se faculta a las autoridades tributarias para ajustar precios de transferencia que se desvíen de este principio.

Establece que los ajustes Arm's Length deben ser aplicados con prescindencia de todo tipo de obligación contractual y de toda intención de las partes para evitar impuesto. Esas disposiciones para combatir la elusión tributaria tuvieron el propósito de disuadir a las compañías de su actitud de trasladar utilidades a compañías vinculadas en el extranjero, por intermedio de la sub o sobrefacturación en las operaciones internacionales.

La OCDE actualmente entiende que la base del principio Arm's Length es: tratamiento igual de las empresas multinacionales y de las empresas independientes. Con arreglo a este precepto, cuando las relaciones entre dos empresas vinculadas se ajustan a condiciones que difieren de aquellas que hubieran sido acordadas entre empresas independientes, el beneficio que hubiera obtenido una de tales empresas si dichas condiciones hubieran sido distintas y propias de empresas no vinculadas, se añadirá a los beneficios obtenidos por esa empresa y podrá ser gravado en consecuencia en el Estado correspondiente.

Si los precios de transferencia no son establecidos de acuerdo con el principio Arm's Length, se verán distorsionadas las obligaciones tributarias de las empresas asociadas y la recaudación tributaria de los países involucrados. Sin embargo, factores ajenos a los de naturaleza impositiva pueden desembocar en distorsiones; por ejemplo, legislación contrapuesta relativa a la valuación aduanera, antidumping, controles de cambio y de precios.

En este mismo sentido, la singularidad de ciertas operaciones dentro de las empresas multinacionales no está conectada con consideraciones de naturaleza impositiva, sino con circunstancias comerciales, que son diferentes de las encontradas en empresas independientes. Una empresa independiente, por ejemplo, normalmente no está inclinada a vender activos intangibles por un precio fijo, si la utilidad potencial de los

bienes intangibles no puede ser adecuadamente estimada y existe otro modo de hacerlos rentables. Las Directrices de la OCDE no proveen una solución para ello, sino solamente establecen que en tales casos es muy difícil determinar un precio arm's length.

3.2 METODOS ESTADISTICOS (RANGO ARM'S LENGTH)

El artículo 216 de la Ley del ISR permite la aplicación de métodos estadísticos para establecer un rango Arm's Length, dentro del cual debe entonces encontrarse el dato que estamos revisando, este rango puede ser utilizado para determinar precios:

- Precios.
- Montos de contraprestaciones.
- Márgenes de utilidad.

Cuando existan dos o más operaciones comparables

Cuando el precio monto de la contraprestación o en su caso el margen de utilidad se encuentre dentro del rango Arm's Length dichos precios, montos de la contraprestación o en su caso márgenes de utilidad se considerarán como pactados con o entre partes independientes, en otras palabras cuando los precios, montos de las contraprestaciones o en su caso los márgenes se encuentren dentro de los rangos ajustados mediante métodos estadísticos entonces se considerará que los precios, montos de contraprestaciones o en su caso márgenes se encuentren dentro de los rangos ajustados mediante métodos estadísticos, entonces se considerará que los precios, montos de contraprestaciones o en su caso los márgenes de la empresa observada cumplen con el principio Arm's Length y por tanto cumple con lo dispuesto en materia de precios de transferencia.

En el caso en que dichos precios montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad se considerará que no se cumple con el principio Arm's Length y por ende que no se cumple con lo dispuesto por la legislación en este sentido y por lo mismo se considerará que el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad será la mediana y en base a ello se practicará por parte de la autoridad administradora el ajuste correspondiente cuando así proceda.

Es importante comentar en este punto dos cuestiones importantes:

Primero: Cuando la empresa (el contribuyente) practica un estudio preventivo antes de realizar las operaciones.

Segundo: Cuando la autoridad revisa las operaciones del contribuyente y corre el estudio estadístico, el cual arroja como resultado que el contribuyente está fuera del rango Arm's Length.

En ambos casos, ya sea preventivo el estudio, o cuando la autoridad lo practica, el contribuyente podrá aplicar ajustes razonables a los precios, contraprestaciones o márgenes analizados.

El método estadístico propuesto por la autoridad administrativa en México es el método intercuartil, el cual se encuentra en la Resolución Miscelánea en la regla 3.931, este método establece lo siguiente:

Utilización del Método Intercuartil, para determinar el rango de precios, para efectos del penúltimo párrafo del artículo 216 de la ley del ISR.

La resolución miscelánea para efectos del artículo 216 penúltimo párrafo de la ley del ISR, el rango de precios de montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, se podrá ajustar mediante la aplicación del método intercuartil, el cual se describe a continuación.

- A. Se deberán ordenar los precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad en forma ascendente de acuerdo con su valor.
- B. A cada uno de los precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, se le deberá asignar un número entero secuencial, iniciando con la unidad y terminando con el número total de elementos que integran la muestra.
- C. Se obtendrá la mediana adicionando la unidad al número total de elementos que integran la muestra de precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad, dividiendo el resultado entre 2.
- D. El valor de la mediana se determinará ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del resultado obtenido en el rubro anterior.

Cuando la mediana sea un número formado por entero y decimales, el valor de la mediana se determinará de la siguiente manera:

1. Se obtendrá la diferencia entre precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo del presente rubro y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.
2. El resultado obtenido en el numeral anterior se multiplicará por el número decimal correspondiente a la mediana.

3. Al resultado obtenido en el numeral anterior se multiplicara por el número decimal correspondiente a la mediana.

E. El percentil vigésimo quinto, se obtendrá de sumar a la mediana la unidad y dividir el resultado entre 2. Para efectos de este párrafo se tomara como mediana el resultado a que hace referencia el rubro C.

F. Se determinara el límite inferior del rango ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del percentil vigésimo quinto.

Cuando el percentil vigésimo quinto sea un número formado por entero y decimales, el límite inferior del rango se determinara de la siguiente manera:

1. Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo del presente rubro y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.

2. El resultado obtenido en el numeral anterior se multiplicara por el número decimal del percentil vigésimo quinto.

3. Al resultado obtenido en el numeral anterior se le adicionara el resultado obtenido en el primer párrafo de este rubro.

G. El percentil septuagésimo quinto, obtendrá de restar a la mediana a que hace referencia el rubro C la unidad y al resultado de le adicionara el percentil vigésimo quinto obtenido en el rubro E de esta regla.

H. Se determinara el límite superior del rango ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial de percentil septuagésimo quinto.

Cuando el percentil septuagésimo quinto sea un número formado por entero y decimales, el límite superior del rango se determinara de la siguiente manera:

1. Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo del presente rubro y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para tales efectos su valor.

2. El resultado obtenido conforme al numeral anterior, se multiplicara por el número decimal del percentil septuagésimo quinto.

3. Al resultado obtenido en el numeral anterior, se le adicionara el resultado obtenido en el primer párrafo de este rubro.

Si los precios, montos de contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentran entre el límite inferior y superior antes señalados, se consideran como pactados o utilizados entre partes independientes. Sin embargo cuando se disponga de información que permita identificar con mayor precisión el o los elementos de la muestra ubicados entre los límites citados que se asemejen más a las operaciones del contribuyente o a contribuyente, se deberán utilizar los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad correspondientes a dichos elementos.

El problema de la comparabilidad

La comparabilidad es la esencia del principio Arm's Length, las transacciones controladas son entonces comparadas con transacciones no controladas entre partes independientes.

Comparabilidad

Según la OCDE, la aplicación del principio arm's length ha de descansar en un análisis de comparabilidad. Las verdaderas dificultades surgen cuando se trata de establecer si dos operaciones o dos categorías de operaciones, realizadas por empresas vinculadas e independientes respectivamente, son realmente comparables dadas las condiciones de mercado, volúmenes, tiempo, etc., de cada una. Ser comparables significa que ninguna de las diferencias (si existen) entre las situaciones que se están comparando afectaría en forma significativa la condición que se está examinando, precio o margen, o que se pueden efectuar ajustes o correcciones lo suficientemente precisos para eliminar el efecto de dicha diferencia.

En el decreto publicado Capítulo XIX incorporado al Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta mediante el artículo 3° del Decreto Supremo N°190-2005-EF, publicado el 31.12.2005 y vigente desde el 1.1.2006) se analiza la comparabilidad de la siguiente manera (vease cuadro 3.2.1)

Cuadro 3.2.1 Artículo 110° “ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD”
--

Las características de las operaciones, incluyendo

a) En el caso de transacciones financieras, elementos tales como:

- El monto del principal.
- Plazo o período de amortización.
- Garantías.
- Solvencia del deudor.
- Tasa de interés.
- Monto de las comisiones.
- Calificación del riesgo.
- País de residencia del deudor.
- Moneda.
- Fecha.
- Cualquier otro pago o cargo, que se realice o

practique en virtud de las mismas.

b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como:

- La naturaleza del servicio.
- La duración del servicio.

c) En el caso de transacciones que impliquen la enajenación, arrendamiento o cualquier otra modalidad de cesión en uso de bienes tangibles, elementos tales como:

- Las características físicas.
- Calidad y disponibilidad del bien.
- Volumen de la oferta.

d) En el caso de cesión definitiva o en uso de bienes intangibles, elementos tales como:

- La forma contractual de la transacción: Licencia, franquicia o cesión definitiva.
- La identificación del intangible (derechos de la propiedad intelectual o de la propiedad industrial) así como la descripción de cualquier método, programa, procedimiento, sistema, estudio u otro tipo de transferencia de tecnología.
- La duración del contrato.
- El grado de protección y los beneficios que se espera obtener de su uso.

e) En el caso de enajenación de acciones, participaciones u otros valores mobiliarios representativos de derechos de participación, se considerarán elementos tales como:

- El valor de participación patrimonial de los valores que se enajenen, el que será calculado sobre la base del último balance de la empresa emisora cerrado con anterioridad a la fecha de enajenación o, en su defecto, el valor de tasación.
- El valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados.
- El valor de cotización que se registre en el momento de la enajenación, tratándose de enajenaciones bursátiles.
- El valor promedio de apertura y cierre registrado en la bolsa de valores o mecanismo centralizado de negociación, tratándose de enajenaciones extrabursátiles de acciones u otros valores que coticen en bolsa.

Las funciones o actividades económicas	<p>La comparación de las funciones llevadas a cabo por las partes está basada en un análisis funcional que tiene como objeto identificar y comparar las actividades económicamente significativas y las responsabilidades asumidas por las partes independientes y por las partes vinculadas, con incidencia en su estructura y organización.</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Investigación y desarrollo. ➤ Diseño e ingeniería del producto. ➤ Fabricación, extracción y ensamblaje. ➤ Compra y manejo de materiales. ➤ Distribución, comercialización y publicidad. ➤ Transporte, almacenamiento y servicios de postventa. ➤ Servicios de apoyo a la gestión. ➤ Servicios administrativos, legales, de contabilidad y finanzas, de crédito y cobranza.
Los activos utilizados, entre otros:	<p>La clase de activos utilizados.</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Su naturaleza. ➤ Antigüedad. ➤ Valor de mercado. ➤ Situación jurídica.
Los riesgos de la operación, entre otros:	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Riesgos de mercado, incluyendo fluctuaciones en el precio de los insumos y de los productos finales. ➤ Riesgos financieros, incluyendo fluctuaciones en tipo de cambio de divisas extranjeras y tasas de interés. ➤ Riesgos de pérdidas asociados con la inversión. ➤ Riesgo de crédito y cobranza ➤ Riesgos en la calidad del producto. ➤ Riesgos comerciales generales relacionados con la posesión de bienes, plantas y equipo. ➤ Riesgos relacionados con el éxito o el fracaso de las actividades de investigación y desarrollo.
Términos contractuales, incluyendo, entre otros	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Condiciones de pago. ➤ Volumen de ventas o compras. ➤ Responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos entre las partes. ➤ Duración del contrato. ➤ Realización de transacciones colaterales o relaciones comerciales continuas entre el comprador y vendedor, incluyendo acuerdos para la presentación de servicios auxiliares.

Circunstancias económicas, que pueden ser relevantes para calificar como comparables a dos mercados, entre otros:

- Ubicación geográfica.
- Nivel de mercado o fase de comercialización: Distribuidos, mayorista, minorista.
- Dimensión del mercado y grado de desarrollo económico de cada mercado.
- El nivel de competencia de los mercados.
- Las posiciones competitivas relativas a los compradores y vendedores.
-
- La participación en el mercado de los productos, bienes y servicios.
- La disponibilidad de bienes y servicios sustitutos.
- La condición económica de la industria, incluyendo si está en contracción o expansión.

. Estrategias de negocios, tales como:

- La innovación y el desarrollo de nuevos productos.
- El grado de diversificación, aversión al riesgo, valoración del impacto de los cambios políticos y de las leyes laborales existentes o previstas.
- Las estrategias de penetración, permanencia o ampliación de mercados.

Fuente: Elaboración propia

La OECD propone obtener un pronunciamiento sobre esta comparabilidad se propone un método general basado en cinco ideas básicas:

a) Características de los bienes o servicios por cuanto las diferencias influyen en su precio. En términos generales su similitud será más importante cuando se estén comparando precios de transacciones controladas y no controladas y menos importante cuando se estén comparando márgenes de utilidad. Así, habrán de tenerse en cuenta:

- En activos materiales: características físicas, especialmente su calidad, volumen disponible en el mercado y el afectado por la operación
- En el supuesto de servicios: habrá de atenderse a su naturaleza y
- En el de activos inmateriales, a la forma de la operación, según sea una venta o una simple licencia, la clase de activos, su duración y grado de protección y los beneficios esperados por el uso de tales activos.

b) Análisis funcional. La OCDE parte de la idea según la cual, entre partes independientes,

la retribución obtenida por cada una en una determinada operación va a depender básicamente de las funciones desempeñadas por ellas, teniendo en cuenta principalmente los activos utilizados y los riesgos asumidos en cada caso. Por lo tanto para determinar si dos operaciones son realmente comparables, es preciso establecer si son asimismo comparables o similares las funciones realizadas por las dos empresas que han realizado esas operaciones. Este análisis funcional ha de atender fundamentalmente a la estructura y organización del grupo, a la figura jurídica del contribuyente que efectúa esas funciones y al tipo de tareas o actividades realizadas: diseño, actividad manufacturera, montaje, investigación y desarrollo, prestación de servicios, compra, distribución, promoción, publicidad, transporte, publicidad, financiación o gestión.

Aunque una parte puede efectuar un mayor número de funciones en relación a la otra parte de la transacción, lo importante para cada una de ellas es el significado económico de esas funciones en términos de frecuencia, naturaleza y valor.

c) Condiciones contractuales. Los términos contractuales de una operación generalmente definen implícita o explícitamente cómo las responsabilidades, riesgos y beneficios se dividen entre las partes por lo que el examen de la misma forma parte también del análisis funcional mencionado. Dicho examen ha de considerar las condiciones reales que han regido las relaciones entre partes vinculadas y no aquellas que aparentemente hayan sido pactadas. A este respecto, el comportamiento de las partes generalmente será la mejor evidencia respecto de la verdadera asignación de riesgos.

Cuando no existen contratos, las relaciones contractuales entre las partes deben ser deducidas por la forma como efectúan sus transacciones y los principios económicos que generalmente se establecen entre empresas independientes.

d) Mercados similares. Es necesario que las operaciones se hayan realizado en mercados similares para confirmar que las mismas son realmente comparables, puesto que los precios pueden ser muy diferentes, incluso en el caso de los mismos bienes o servicios, cuando las condiciones de mercado difieren.

Las circunstancias económicas que pueden ser relevantes para determinar la comparabilidad de los mercados incluyen, entre otros: ubicación geográfica, tamaño, grado de competencia, la disponibilidad o riesgo por productos sustitutos o de servicios potencialmente disponibles, el poder de compra del consumidor, la naturaleza y magnitud de la regulación del mercado por el Estado, los costos de producción, incluyendo los costos de terrenos, mano de obra y capital, costos de transportación, la fecha y época de las transacciones; y así sucesivamente.

e) Estrategias de negocios. La OCDE acepta que la política de precios de una compañía puede estar condicionada por alguna estrategia de negocios como por ejemplo la penetración en un mercado en cuyo caso puede fijarle un precio a su producto que sea inferior al de productos comparables en el mismo

mercado o puede temporalmente incurrir en costos más elevados y por consiguiente tener utilidades inferiores a otros contribuyentes participando en el mismo mercado.

La importancia de cada uno de estos factores al establecer el grado de comparación dependerá de la naturaleza de la transacción controlada y del método adoptado para determinar el precio. Por supuesto, la OCDE acepta en su informe que la identidad precisa de condiciones raramente se va a dar.

Para las Administraciones tributarias, tal como surge al analizar la doctrina en España del Tribunal Económico-Administrativo Central, esta cuestión significa que cualquier ajuste por precios de transferencia ha de basarse en información correcta obtenida de operaciones comparables entre empresas independientes. Frecuentemente, la controversia entre la Administración y el contribuyente va a centrarse en torno a esa discutida idoneidad de los comparables.

Las empresas independientes cuando se trata de fijar su precio de venta, tienden a considerar lo que en un momento en particular sucede en el mercado (que nivel de riesgo existe, que nivel de riesgo cambiario, que oferta o demanda hay sobre el bien, riesgo político, control de cambios) a qué precio venderían el día de hoy.

Las empresas armadoras de autos fijan precios distintos a sus unidades EUA, en México, en Argentina o en Afganistán, dado que fijar el precio no depende exclusivamente del costo sino también de la exposición al riesgo.

Para poder determinar si las transacciones son comparables es necesario comparar.

- a) Los productos, servicios o intangibles.
- b) Las empresas.
- c) Las funciones efectuadas (activos y riesgos asumidos).
- d) Las condiciones contraculturales.
- e) Circunstancias económicas.
- f) Estrategias de negocios.

Características de los bienes

Las características especificadas de los bienes normalmente influyen en los valores discrepantes de los bienes.

La comparación de estas características pueden ser útil tanto en operaciones controladas con no controladas.

La comparabilidad de productos tiene que ver con la comparación de bienes y servicios mediante el método de bienes comparables y no tienen que ver con el método de comparación de márgenes de utilidad.

Las características de bienes que se pueden comparara son las siguientes:

- Características físicas.
- Confiabilidad.
- Disponibilidad.
- Volumen de la oferta.

Servicios

Naturaleza y magnitud de los servicios

En el caso de bienes intangibles debe tomarse en cuenta:

- Conceder la licencia o vender la licencia
- Tipo de intangible puede tratarse de:
 - a) Una patente
 - b) De un nombre comercial
 - c) Del know how

La duración del intangible o el grado de protección, los beneficios anticipados del uso del bien.

Análisis funcional

El análisis funcional tiene que ver con las actividades o funciones que cada una de las empresas que interviene realiza (que cantidad de activos utiliza, que riesgos asume cada una de las partes).

El análisis funcional tiene como objetivo identificar las actividades económicas que ambas empresas realizan y las responsabilidades que asumen cuando se trata de empresas independientes.

Las funciones que deben identificarse y por ende compararse con objeto de proponer los ajustes necesarios son:

- La manufactura
- El ensamble
- La investigación
- El desarrollo
- Los servicios
- Las compras
- La distribución

- El marketing
- La publicidad
- La transportación
- Las finanzas
- La administración

Por cada parte involucrada debe entonces identificarse su función y en su caso deben proponerse los ajustes necesarios para cada empresa independiente con la que se compare la empresa relacionada.

Archivos utilizados e intangibles

También puede ser relevante y útil el tomar en consideración los activos usados en la operación (la planta y el equipo), el uso de intangibles valiosos, la naturaleza de los activos usados; como su edad, su valor de mercado, su ubicación protección de los derechos de propiedad, etc.

Riesgos asumidos

Los riesgos asumidos por las respectivas partes, “a mayor riesgo mayor retorno” si alguna de las partes asume mayor riesgo, la otra parte entonces, el precio deberá ser mayor, como podría ser el otorgar una garantía por ejemplo:

El análisis funcional estará incompleto a menos de que los riesgos importantes asumidos por cada parte hayan sido considerados ya que la adopción o asignación de riesgos influirá en las condiciones de las transacciones entre empresas asociadas.

Riesgos a considerar

Los tipos de riesgo que deberá considerarse son:

- Riesgos de mercado
Costos de los insumos y fluctuaciones en el precio de los productos.
- Riesgos en las pérdidas

Asociadas con la inversión y en el uso de activos de la planta y el equipo

- Riesgos relacionados con el éxito o el fracaso de la inversión en la investigación y el desarrollo
- Riesgos financieros
 - Fluctuaciones en tipo de cambio

- Fluctuaciones en la tasa de interés
- Riesgos por créditos concedidos
- Entre otros

Un análisis del contrato debe formar parte del análisis funcional, el contrato en caso de existir deberá contemplar:

1. Responsabilidades
2. Riesgos
3. Beneficios

Cuando no exista contrato, las relaciones entre las partes deben de ser deducidas por la forma en que efectúan sus prácticas.

Circunstancias económicas

Los precios pueden variar inclusive cuando se trate de relaciones Arm's Length dependiendo de los mercados que se están atendiendo y aun cuando se trate de los mismos bienes y servicios.

Para que se pueda resolver esta circunstancia debe atenderse a estudiar el mercado y que este sea comparable con el mercado atendido por la empresa relacionada por lo que las diferencias no deberán tener un efecto importante en el precio o en su caso, cuando exista dicha diferencia, esta se pueda asimilar con ajustes razonables.

Mercados comparables

Para determinar si los mercados son comparables debe atenderse a:

- Ubicación geográfica
- Tamaño del mercado

Grado de competencia en los mercados

- Posiciones competitivas relativas a los compradores y vendedores
- Disponibilidad o riesgo por productos sustitutos o servicios disponibles
- Niveles de oferta y demanda en el mercado o por región
- El poder de compra del consumidor, naturaleza y magnitud de la reglamentación del mercado por el estado.

Los costos de producción

- Costos de terrenos
- La mano de obra
- Costo del capital
- El costo de la transportación
- Nivel del mercado (mayoreo o menudeo)
- Fecha y época de la transacción

Estrategias de negocios

Las estrategias de negocio deben ser consideradas para determinar el correcto precio de transferencia

La innovación

Desarrollo de nuevos productos, grado de diversificación, aversión al riesgo, evaluación de cambios políticos, leyes relacionadas con el trabajo, otros factores que incidan en la actividad cotidiana de los negocios.

Planes de penetración de mercados

La penetración de mercados o el incremento en su participación puede fijar un precio al producto (durante un periodo temporal) inferior al de productos comparables en el mismo mercado.

Cuando una empresa ingresa a un mercado, o amplía su participación o cuando se defiende de la competencia, puede temporalmente incurrir en costos más elevados (costo de inicio, una fuerte campaña de publicidad, alto costo del marketing) y por lo mismo las utilidades serán menores a las de la competencia en un mercado.

Como seleccionar empresas comparables

Hemos comentado que la esencia de las disposiciones en materia de precios de transferencia consiste en encontrar empresas que realicen operaciones similares a la que nosotros estamos revisando, esto no es una cuestión sencilla dado que en la mayoría de los casos se carece de información detallada, por lo que el analista debe valerse de información confiable proporcionada por agencias internacionales, que recopilan información financiera de empresas relativamente parecidas a la que se está revisando, en todos los casos para poder hacer un buen trabajo en este sentido es necesario encontrar empresas que sean comparables atendiendo a los siguientes incisos de búsqueda:

- Primero: Identificar claramente la operación a validar
- Segundo: Identificar el método más adecuado para validar correctamente la operación
- Tercero: Búsqueda de empresas que realicen operaciones comparables
- Cuarto: Análisis de funciones desarrolladas
- Quinto: Determinación de riesgos asumidos y términos contractuales
- Sexto: Circunstancias económicas y criterios contables
- Séptimo: Estrategias de negocios

Primero: identificar claramente la operación a validar

El analista debe tener presente el tipo de operación que esta validando (revisando), es importante aclarar en este sentido que la misma empresa puede utilizar como información confiable las mismas operaciones que realiza la misma empresa con empresas independientes, por ejemplo supongamos el caso de un grupo empresarial que se encuentre dentro del mercado del auto servicio y por lo mismo maneje lo que se llama “marca propia” y en este sentido supongamos que una empresa de dicho grupo empresarial fabrica y vende en forma exclusiva cuadernos escolares a los supermercados del grupo, por lo que existe claramente operaciones relacionadas, al mismo tiempo los supermercados adquieren cuadernos escolares de otros proveedores independientes, si este fuera el caso y si lo que se estuviera observando fuera el precio de adquisición de dichos cuadernos escolares, el precio al que surte la parte relacionada podría perfectamente, ser valido con información interna de las mismas empresas del grupo.

En la práctica las cosas pueden ser sumamente complejas cuando se trata de buscar empresas independientes que realicen operaciones comparables, sin embargo, las cosas se pueden complicar aun mas si no se distingue claramente la operación u operaciones que desean validarse.

Segundo: identificar el método más adecuado para validar correctamente la operación

Una vez identificada la operación u operaciones debe entonces determinarse el método más adecuado para validar la operación, de acuerdo con las directrices de la OECD debe utilizarse alguno de los tres métodos directos, estos son:

1. Método de precio comparable no controlado
2. Método de precio de reventa
3. Método de costo adicionado

Y las mismas direcciones desalientan mencionando que como último recurso podría utilizarse el método de márgenes transaccionales, permitiendo el uso de métodos adicionales tales como el de Ratios Berry por ejemplo.

Es importante comentar que las direcciones de la OECD recomiendan la no utilización de los métodos de participación de utilidades o de prorrateo de utilidades para determinar si las operaciones fueron realizadas con apego al principio Arm's Length o no.

Aplicación de cada método según su necesidad

Cuadro 3.2.2

Método	Cuando se recomienda
Método de precio comparable no controlado	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Este método es el mas recomendado por la OECD, pues depende directamente del producto, servicio o intangible. ▪ Se recomienda su uso cuando se trata de bienes, servicios o intangibles sumamente estandarizados (mismas características) o similares.
Método de costo adicionado	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Este método se recomienda cuando lo que se esta validando es una operación de compra venta de bienes, servicios o intangibles, entre dos empresas relacionadas cuando estas tienen un proveedor independiente (no relacionado). ▪ Lo que valida es el margen de operación de la casa matriz ya que el precio de adquisición (costo) es proveído por una parte independiente, se utiliza en empresas que adquieren y enajenan materias primas (petroleras, gaseras).
Método de precio de reventa	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Este método se utiliza con suma frecuencia y se aplica cuando la empresa matriz o la empresa relacionada es el fabricante, ensamblador, extractor original y le enajena dichos productos, servicios o intangibles a su distribuidor para que este ultimo los enajena a un tercero no relacionado.

	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Lo que busca el método es validar el margen del distribuidor partiendo del precio de adquisición de los bienes, el método podría aplicarse a una empresa cementera que le vende a su distribuidor y este a sus clientes.
Métodos no tradicionales	
Métodos de participación de utilidades (división de utilidades)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Este método es aplicado exclusivamente por la autoridad administrativa y consiste en redistribuir la utilidad global de todas las empresas del grupo ubicadas en el mundo, el prorrateo podría hacerse tomando en cuenta los activos, los gastos o los costos, la redistribución de las utilidades dará necesariamente una causación distinta a los impuestos originalmente a los declarados, la OECD recomienda enfáticamente a los estados la no aplicación de un método como estos dado que necesariamente originara una doble tributación
Método de márgenes transaccionales y Método de Ratios Berry	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Este método se utiliza cuando no pudiendo utilizar los métodos directos la complejidad de las operaciones debe validarse la operación de las empresas relacionadas y consiste en tomar como base ciertos indicadores como pueden ser utilidad antes de impuesto sobre ventas, sobre capital, razones financieras que nos indican un rendimiento y en caso de tomarse esta razón para varias comparables y siendo esta similar a la razón financiera de la operación en observación, dará como resultado su validación .

	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Este método es el que comúnmente se utiliza tanto en Estados Unidos como en México.
--	---

Fuente: Casos prácticos sobre precios de transferencia. Mariano Latapi Ramírez

Tercero: Búsqueda de empresas que realicen operaciones comparables

La búsqueda de empresas comparables es sin lugar a dudas una de las cuestiones más delicadas para el analista, para este efecto el profesional debe valerse de bases internacionales diseñadas para tal efecto, proveedores de información como podría ser Bureau Van Dijk, Standard & Poors, 10-kwizard, one source, entre otros, en todo caso los criterios de búsqueda deben establecerse desde el principio como:

- Tipo de industria.
- Tipo de negocio.
- Lugar de operación.
- Región nafta, TLC (North América free trade).
- Valor del activo
- Valor de las ventas
- Márgenes de utilidad.

Aun así y filtrando la información podría llegarse a una base de comparables que no fueran tales, dadas sus actividades por lo que la siguiente prueba que debe realizarse es el análisis funcional.

Cuarto: Análisis de funciones desarrolladas

El análisis funcional debe efectuarse cuando una vez aplicado cualquiera de los métodos resulte que la operación revisada difiere sensiblemente de las operaciones o los resultados obtenidos en las empresas comparables, el problema aquí consiste en que debe entonces tenerse información aún más detallada para poder determinar las funciones que realizan cada una de las comparables, en la mayoría de las veces encontrar información de las funciones realizadas por cada una de las comparables puede ocasionar que dichas comparables dejen de serlo, en otras palabras cuando ya se entra más a detalle muchas de las empresas seleccionadas como comparables son descartadas pues se llega a la conclusión que no son similares, las que a pesar de esto subsistan como tales deben entonces revisarse a profundidad y en este sentido podrían diseñarse varias estrategias como podrían ser:

- a) Atender a nuevas bases de datos si las que tuviéramos fueran insuficientes.
- b) Atender a la página de Internet de las mismas empresas comparables.

c) Entablar comunicación directa con las empresas comparables para intercambiar información en su caso. Una vez resuelto este análisis debe entonces proponerse los ajustes razonables y justificados sobre la información de las empresas comparables.

Ajustes razonables

Una vez estudiadas las funciones realizadas por las empresas comparables y las relacionadas deben entonces ajustarse la información de las empresas comparables para validar las operaciones relacionadas.

La revisión del analista debe ser sumamente amplia sin perder de vista el criterio de "costo-utilidad" que debe traducirse como el costo de obtener la utilidad en relación a la utilidad que eventualmente se puede generar con cada etapa de la investigación, si las empresas comparables se encuentran en Japón y envían su mercancía al mercado nacional (México), mientras que la empresa relacionada se encuentra en los Estados Unidos de Norteamérica, seguramente uno de los ajustes propuestos serán los fletes incorporados en el precio dada la distancia.

El análisis funcional contempla las actividades realizadas como son manufactura, distribución, ventas, transportación, administración entre otras y siempre son importantes para determinar ajustes procedentes en esta materia.

Quinto: Determinación de riesgos asumidos y términos contractuales

Una vez seleccionadas las empresas comparables debe también verificar qué riesgos asumen o en su caso qué términos contractuales se han aceptado, ambos conceptos tienen necesariamente un efecto en el precio del bien adquirido.

Veamos el caso de un grupo cuya casa matriz ubicada en los Estados Unidos de Norteamérica absorbe la cobertura por garantía de tres años sobre vehículos de lujo que su distribuidor (parte relacionada) enajene en territorio nacional, el costo que implica absorber dicha cobertura seguramente la casa matriz lo repercutirá en las unidades que envíe a México, por lo que las empresas competidoras de no seguir este patrón de negocios enviarían sus vehículos a territorio nacional sin repercutir este concepto en su precio y por lo mismo dicho precio diferiría por este concepto (y algunos más) del precio al que enajena casa matriz a su distribuidor en este tipo de operación, el detectar este tipo de transacciones generan necesariamente ajustes razonables que son procedentes en materia de terminación de precios de transferencia.

En materia de riesgos éstos pueden ser de diversas naturalezas, existen riesgos de mercado, financieros, políticos, laborales, sociales que las directivas de los grupos transnacionales cuantifican para enviar sus productos a un país o a otros, esto puede explicar la razón por la cual un automóvil como el Crucero P.T. de la ensambladora exclusivamente a nivel mundial en la planta de Toluca Estado de México alcance un precio

público de \$ 16,000 (dieciséis mil dólares), en la misma ciudad de Toluca; mientras que en la ciudad de Detroit Michigan (EUA) , el mismo vehículo armado en México y transportado hasta allá alcance un precio público inferior a los \$ 13,000 (trece mil dólares), los directivos de la empresa armadora cuantifican por adelantado el riesgo (una devaluación, una contracción de mercado, un problema social) y lo repercuten en el precio haciendo más caros los bienes inclusive los producidos en México, para los mismos pobladores de países como el nuestro, éste mismo vehículo si se enviara a Argentina para su comercialización podría fácilmente duplicar el precio al que se vende en la Unión Americana.

El riesgo es una variable sobre la cual trabajan los directivos de cada multinacional para evitar posibles quebrantos cobrando dicho concepto por adelantado en la mayoría de las veces, este concepto se le conoce dentro del mundo financiero como "riesgo país" y es en si un indicador del grado de estabilidad de cada una de las economías que existen en el mundo.

Los términos contractuales también son de gran importancia en la determinación del precio, y deben tomarse en cuenta cuantificándose para realizar los ajustes razonables conducentes sobre la información de las empresas comparables, conceptos tales como asignación de gastos e impuestos, garantías, financiamientos, ensambles posteriores, manejo de intangibles (marcas y patentes), entre otros pueden marcar en si ajustes razonables conducentes en relación a las empresas comparables que no realicen este tipo de actos o actividades.

Sexto: Circunstancias económicas y criterios contables Circunstancias económicas

Las empresas comparables deben para evitar trabajos sumamente engorrosos desarrollar sus actividades en los mismos mercados a los que atienden las empresas relacionadas, siendo también recomendable que se busquen comparables que realicen sus operaciones en los mismos ciclos económicos que las empresas relacionadas (en los mismos ejercicios) en el ejemplo anterior "Grupo Industrial Dukango, S.A. de C.V." se tomó como criterio de búsqueda dos cuestiones relevantes:

1. La zona atendida: Nafta (mercado).
2. Temporalidad: Ultimas cinco años.

Al tomar la zona Nafta (Canadá, Estados Unidos y México) se garantiza que el mercado es sumamente comparable, a tomar los últimos cinco ejercicios (de las empresas comparables) se busca estandarizar los promedios de tal manera que los ciclos económicos recesivos o de pleno crecimiento se promedien y se logre una información sumamente estable, al mismo tiempo al tomar los mismos años en las empresas comparables y relacionadas se logra también enfrentar ambos grupos a circunstancias económicas sumamente similares.

Criterios contables

Otra cuestión de suma relevancia es la estandarización de la aplicación de los mismos principios contables por las empresas comparables, así como por las empresas relacionadas, esto se logra si se toman empresas que coticen en mercados sean los mismos para ambos grupos, cuando la información se toma de bases internacionales como Bureau Van Dijk debe analizarse que tanto las comparables como las relacionadas apliquen los mismos principios contables (PCGA, GMP, NIC, o Canadienses), normalmente la mayoría de los grupos cotiza en bolsa de valores de los Estados Unidos y por lo mismo se logra sin lugar a dudas homogenizar la aplicación de dichos principios.

Es importante no perder de vista que en específico los métodos de costo adicionado y precio de reventa tienen como componente fundamental el sistema de costeo que aplique el grupo, el cual podría ser costeo absorbente, costeo histórico, costeo estándar o algún otro sistema, en este sentido de aplicarse cualquiera de los dos métodos anteriores deberá tenerse mucho cuidado para homogenizar dicho rubro antes de validar el precio de transferencia.

Séptimo: Estrategias de negocio

Adicionalmente a lo anterior también es importante para poder fijar adecuadamente el precio de transferencia el revisar las estrategias de mercadeo que las empresas tienen para fijar sus precios, una empresa que se encuentre en una situación consolidada de mercado fijará el precio distinto a una empresa que pretenda iniciar su participación en el mismo mercado.

Veamos por ejemplo el caso de las empresas de telefonía celular cuando iniciaron la comercialización de este tipo de productos en México, los precios eran sumamente elevados, un celular de los más económicos alcanzaba un precio de \$ 800 dólares, mientras que hoy las nuevas empresas que desean participar del mercado venden dichos aparatos por debajo de los \$ 50 dólares y sus tarifas por minuto son inclusive menores a las de la telefonía alámbrica, los precios a los que venden sus productos las empresas relacionadas y las comparables pueden variar dependiendo el tipo de estrategia comercial que se siga, en todo caso esto deberá tomarse en cuenta y de ser así deberán proponerse los ajustes razonables que procedan bajo estos supuestos.

Es importante considerar la siguiente limitación en esta situación, la penetración, ampliación o defensa de mercados puede disminuir los precios por un período temporal, en todo caso las autoridades fiscales podrán si, así lo deciden examinar.

Primero: Que se trate de una estrategia consistente de acuerdo con un plan.

Segundo: Que la reducción en precio o el ahorro para el distribuidor debe verse reflejado en el mercado (en la facturación a los clientes).

Tercero: Estructura del grupo.

Si el distribuidor en el mercado local es simplemente una oficina de ventas este último no deberá absorber los costos de la estrategia de penetración de mercados.

Cuarto: En todos los casos la disminución del precio por una estrategia de mercado debe al paso del tiempo revertirse en un beneficio adicional para la empresa que lo practicó (mayor mercado o mayor utilidad).

3.3 MÉTODOS TRADICIONALES (DIRECTOS)

Consisten en una serie de métodos que nos otorgan el precio o la contraprestación que se hubiera pactado entre partes independientes en operaciones comparables, estos métodos van directo al producto, servicio, contraprestación o contrato y una vez definido el precio contraprestación o contrato correcto éste debe incluirse en la cantidad de bienes y servicios prestados para determinar la utilidad o pérdida correcta, estos métodos son:

Método de precio comparable no controlado (CUP) Método de precio de reventa (RPM)

Método de costo adicionado (CPLM)

Método de precio comparable no controlado (CUP)

El método de precio comparable no controlado consiste en comparar el precio al que se realizan operaciones entre partes independientes con operaciones realizadas entre partes no relacionadas (independientes) cuando no existe ningún tipo de control sobre dichas operaciones por lo que en todo caso se perfeccionan en un mercado abierto (sin restricción) cumpliendo con lo dispuesto por el principio Arm's Length.

Para que una operación celebrada entre partes independientes sea comparable con una operación celebrada entre partes relacionadas debe cumplirse por lo menos una de las siguientes dos condiciones:

- a)** Tanto los productos, servicios o contratos así como las empresas independientes son comparables con las empresas relacionadas y por lo mismo su naturaleza no afecta significativamente la operación.
- b)** Dada la comparabilidad de productos, servicios o contratos se puede aplicar ajustes razonables, precios para eliminar los efectos importantes de cualquier discrepancia.

El método CUP es en sí el más preciso pero requiere de encontrar productos y empresas que sean realmente comparables y que en su defecto se puedan proponer ajustes razonables para hacer de los productos y de las empresas conceptos que sean comparables, el método CUP tiene según las directrices de la OECD preferencia sobre los demás métodos.

El éxito en la aplicación del método CUP depende de varios factores entre ellos destacan:

- a) Productos y empresas comparables.
- b) Ajustes razonables y precisos.
- c) Determinación de un rango estadístico que cumple con el principio Arm's Length.

a) Productos y empresas comparables

El analista debe preocuparse desde un principio de buscar en bases de datos o información que se pueda allegar de en principio productos o servicios comparables que sean realizados por empresas que sean también comparables las cuales no estén relacionadas con sus clientes o proveedores según sea el caso.

No sería factible comparar un servicio de fletamiento aéreo realizado por línea local entre su matriz y una subsidiaria cuando se trate de una flota de 6 aviones con un servicio de fletamiento entre united airlines con 2,400 aviones aunque se trate del mismo trayecto, ambas empresas no son comparables.

La comparabilidad en el producto debe ser incuestionable se puede comparar con bastante exactitud los bienes que se consideran como commodities en la economía, el petróleo, el café, el azúcar, el oro, la plata, el trigo, entre otros, sin embargo comparar un auto compacto coreano con un auto compacto alemán no es factible.

En todo caso las directrices de la OECD así como la legislación fiscal federal en el caso de México y Estados Unidos de Norteamérica permiten realizar una serie de ajustes a los precios o a las empresas de tal manera que sean comparables.

b) Ajustes razonables y precisos

Tanto las directrices de la OECD así como la legislación fiscal hacen referencia a los siguientes ajustes con objeto de hacer los productos o en su caso las empresas comparables.

I. Las características de las operaciones, incluyendo:

- a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés.
- b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico.
- c) En el caso de uso, goce o enajenación, de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien.
- d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección.
- e) En el caso de enajenación de acciones, se considerarán 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.

II. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación.

III. Los términos contractuales.

IV. Las circunstancias económicas.

V. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y aplicación del mercado.

En el caso de empresas fabriles el costo de ventas tiene por lo menos tres componentes.

1. Materias primas.
2. Mano de obra.
3. Gastos indirectos.

Materias primas

Las materias primas son adquiridas normalmente de proveedores externos (petróleo, parafina, polietileno, celulosa, etcétera) y su precio salvo en el caso de las operaciones controladas corresponderá al de mercado, en este rubro puede entonces existir diferencias entre empresas comparables que fabriquen el mismo producto por razones de calidad, para dos empresas que fabrican botellas para refrescos de dos litros de PVC es

distinto partir de un plástico reciclado que de un plástico virgen, en este caso debe entonces corregir un ajuste para corregir dicha diferencia.

Mano de obra

El recurso humano puede ser una fuente de diferencias entre empresas que pretendan ser comparables, una empresa que opera automatizadamente será distinta a una que opera con fuertes agregados de mano de obra aunque realicen el mismo producto, lo mismo sucede con el costo del recurso humano a nivel mundial es distinta la incidencia del costo de la mano de obra norteamericana (5.50 dólares la hora) al costo de la mano de obra mexicana (de 0.60 centavos la hora) en ambos casos deberá correrse un ajuste para hacer comparables dichas empresas.

Gastos indirectos

Los gastos indirectos se integran por conceptos como los siguientes:

1. Costo del recurso humano.
2. Energía y combustibles.
3. Arrendamientos o depreciaciones.
4. Materiales indirectos.
5. Fletes, seguros y maniobras.
6. Garantías y riesgos asumidos.

Costo del recurso humano

Las empresas normalmente clasifican aquí el costo de los sueldos indirectos, supervisión, dirección de procesos fabriles esta partida puede eventualmente generar diferencias que serían materia de ajuste.

El método de CUP compara el precio cargado por bienes o servicios transferidos en una transacción controlada al precio cargado por bienes o servicios transferidos en una operación comparable no controlada en circunstancias comparables.

Si existen diferencias entre los dos precios, esto puede indicar que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas asociadas no están sobre una base Arm's Length y por lo mismo el precio de la operación no controlada debe ser sustituido por el precio de la transacción controlada.

Principio de la comparabilidad

Una transacción no controlada es comparable a una transacción controlada (es decir es una transacción comparable no controlada) para fines del método CUP si alguna de las dos condiciones es satisfecha.

Primera condición

Ninguna de las diferencias si existen entre las transacciones que está siendo comparada entre las empresas que realizan esas transacciones afectaría en forma significativa el precio en un mercado abierto.

Segunda condición

Se pueden afectar ajustes razonables precisos para eliminar los efectos importantes de esas diferencias, cuando se puedan encontrar transacciones comparables no controladas.

El método CUP es el método más directo y confiable para aplicar el principio Arm's Length, el método CUP siempre tendrá preferencia en relación a los demás métodos.

Encontrar transacciones no controladas

-Es difícil encontrar transacciones independientes similares a las operaciones controladas.

-La prueba de la comparabilidad.

-Los productos o servicios o los ramos de la actividad son comparables.

-La estructura de la operación es comparable.

-Las empresas que participan son comparables.

-De la respuesta a estas tres interrogantes surge la confiabilidad de la aplicación del principio Arm's Length.

Grado de confiabilidad del método CUP

La confiabilidad del método CUP estará fuertemente relacionada con el grado de comparabilidad de las transacciones, así como con el grado de precisión de los ajustes efectuados.

Análisis funcional

En este método es importante entonces el análisis de las distancias, actividades prestadas por cada uno de los que intervienen (fletes, garantías, seguros, riesgos, etcétera).

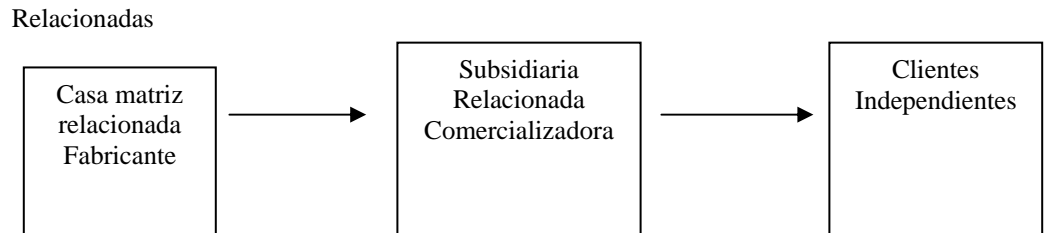
Cuándo se aplica el método CUP

El método CUP es particularmente confiable cuando una empresa independiente vende el mismo producto que se vende entre sí dos empresas asociadas.

Método de precio de reventa

Este método debe aplicarse cuando la empresa asociada adquiere bienes de una empresa relacionada y los vende a sus clientes quienes son independientes. (vease diagrama 3.3.1)

Diagrama 3.3.1



Fuente: Casos prácticos sobre los Precios de transferencia
Dr. Mariano Latapí Ramírez

Método de Precio de Reventa “Reglas que deben observarse”

Margen de utilidad bruta

Para determinar el margen de utilidad de la empresa revendedora relacionada puede tomarse la información:

a) Del mismo revendedor (relacionado) por las operaciones que realiza cuando éstas las opera con partes independientes siempre que los productos sean comparables, por ejemplo en el caso de la Cementera si la distribuidora Cemetro EUA adquiere el mismo cemento de algún proveedor independiente podría entonces tomar como un dato sólido dicho margen.

b) De competidores independientes. El margen con el que operan empresas comparables puede ser también un buen indicador, siempre que éstas sean comparables y no estén relacionadas con sus respectivas casas matrices o alguna empresa asociada que funja como proveedora del cemento.

El margen de utilidad bruta se calcula restando a las ventas netas el costo de lo vendido, la utilidad bruta representa la cantidad con que la empresa debe enfrentar sus gastos de operación, gastos financieros, el costo por las funciones efectuadas y los riesgos asumidos así como un remanente que debe convertirse en una utilidad apropiada.

Comparación de empresas y bienes

Tanto las empresas, así como los bienes deben ser susceptibles de ser comprados, en el método de precio de reventa el bien transferido en una operación controlada debe ser comparado con los bienes transferidos en operaciones no controladas (independientes).

La comparación sigue siendo un punto importante en este método sin embargo el grado de comparación cobra especial sentido, en este método serán productos relativamente comparables las licuadoras con los tostadores por ejemplo, en todo caso las diferencias estarán en factores como:

- Funciones realizadas
- Riesgos asumidos (garantías)
- Fletes
- Seguros
- Mano de obra
- Situaciones económicas
- Situaciones de mercado
- Activos utilizados
- Niveles de eficiencia administrativa
- Costos por corretajes

En este método los bienes deben ser comparables en forma secundaria y en todo caso se le debe otorgar un mayor énfasis y otros atributos de comparación como podrían ser las funciones realizadas, las circunstancias económicas, las estrategias de mercado.

Empresas comercializadoras

El método de precio de renta es un indicador muy sólido del precio de adquisición Arm's Length, sin embargo los mejores resultados los aporta cuando el revendedor (la subsidiaria) no adquiere valor adicional al producto.

Debe aplicarse por el mismo periodo

El método de precio de reventa siempre será más preciso si se aplica en el mismo período de tiempo por las empresas relacionadas y las independientes, y al mismo tiempo siempre aportará datos más sólidos si se aplica

cercano a la fecha en que la empresa asociada adquiere los bienes de su matriz ya que mientras más tiempo pasen los bienes en almacén de la empresa subsidiaria más riesgos de variaciones en el precio habrá (fluctuaciones cambiarias, cambios de mercado, mermas, deméritos, obsolescencias).

Funciones realizadas

El precio del revendedor estará necesariamente influido por las funciones realizadas por él y su casa matriz, cuando el revendedor prácticamente no realiza función alguna, el margen de utilidad será relativamente pequeño, pero cuando absorbe el flete, los gastos de transporte, impuestos, seguros, así como almacenajes y adicionalmente las garantías otorgadas entonces el precio del revendedor, podría también absorber este último fuerte cargo por intangibles (marcas comerciales, patentes, know how, etc...) si este fuera el caso no sería prudente comparar el margen de utilidad con empresas comparables no controladas cuando sus márgenes de utilidad no hayan sido ajustados.

Nivel de mercado

Para poder hacer una comparación correcta debe considerarse el nivel de mercado al que se está atendiendo, podrá tratarse de un nivel de mayoreo, medio mayoreo o menudeo (retal e) en todo caso debe considerarse.

Método de costo más margen (CPLM)

El método de costo adicionado busca determinar el precio de venta pactado entre partes relacionadas partiendo del precio al que se adquirieron los bienes de partes independientes. (vease diagrama 3.3.2)

Diagrama 3.3.2



Fuente: Elaboración Propia

El precio de enajenación de la parte relacionada a su asociada es un precio que podría estar controlado por lo tanto el método parte del precio a que un proveedor vende sus productos (este proveedor debe ser una parte independiente, no relacionado) por lo que el precio de venta es un precio libre no controlado y a este último debe entonces sumarse un margen de utilidad no controlado para obtener el precio de reventa a una empresa asociada. En este método debe aplicarse cuando se trata de empresas asociadas que revenden entre sí productos o servicios previamente adquiridos a un tercero independiente, cuando:

Principio Arm's Length

Es claro que el precio de suministro de los bienes y servicios proveídos a una empresa del grupo es un precio libre no controlado, dada esta circunstancia el precio al que se venden los bienes a otra empresa relacionada cumplirá con el principio Arm's Length cuando el margen adicionado sea igual al de empresas comparables independientes al que realicen operaciones similares obtenien supongamos el siguiente ejemplo:

Supongamos que deseamos saber si las empresas del grupo azucarero del norte están cumpliendo con el principio Arm's Length cuando la estructura comercial de sus operaciones es como sigue:

Para estos efectos y dado que el precio del insumo es relativamente comparable y en el entendido de que se trata de un proveedor independiente se debe entonces sumar el margen de utilidad al costo del insumo, este margen debe ser el relativo a partes independientes resolviendo para este efecto la siguiente ecuación:

$$P = B (1 + u / c)$$

P: Precio de transferencia al cual se enajenan los bienes las empresas asociadas.

B: Costo de adquisición de los bienes de proveedores independientes.

U: Utilidad bruta de partes independientes.

C: Costo de ventas partes independientes.

u/c: Margen

El margen que debe utilizarse debe provenir del que corresponda a empresas independientes en operaciones.

Comparabilidad en el Método de Costo Adicionado

Una operación no controlada es comparable a una controlada si se satisface alguna de las siguientes dos condiciones:

Primera: Ninguna de las diferencias de existir entre las transacciones que están siendo comparadas o entre las empresas que realizan este tipo de transacciones afectaría el costo adicionado del margen en el mercado abierto.

Segunda: Se pueden efectuar ajustes razonables precisos para eliminar los efectos importantes de estas diferencias.

Comparabilidad de márgenes no de productos

En este método no es tan importante el producto en específico sino en todo caso la comparabilidad en cuanto a la rama de negocios y su correspondiente mercado, por lo que se puede comparar una distribuidora que

vende televisiones con otra que vende equipos de sonido dado que dentro de la economía existe un nivel similar de beneficios por las dos actividades.

Análisis funcional

Siempre será preferible encontrar empresas que enajenen productos iguales a los del grupo relacionado en este sentido las diferencias podrían ser resueltas vía ajustes por actividades desempeñadas, activos, utilizados, riesgos asumidos, circunstancias económicas.

Intangibles valiosos

Los intangibles valiosos difícilmente son comparables, las patentes, los derechos de autor, el know how, el uso de marcas no son comparables, pues son distintivos que diferencian a las empresas y que al mismo tiempo hacen en muchos casos la razón de ser de su existencia y por consecuencia de su operación tanto los métodos de costo adicionado o precio de reventa son utilizables, en este caso se atenderá al análisis funcional el cual determinará el precio, los ajustes y el grado de comparabilidad factible.

Ajustes por riesgos asumidos

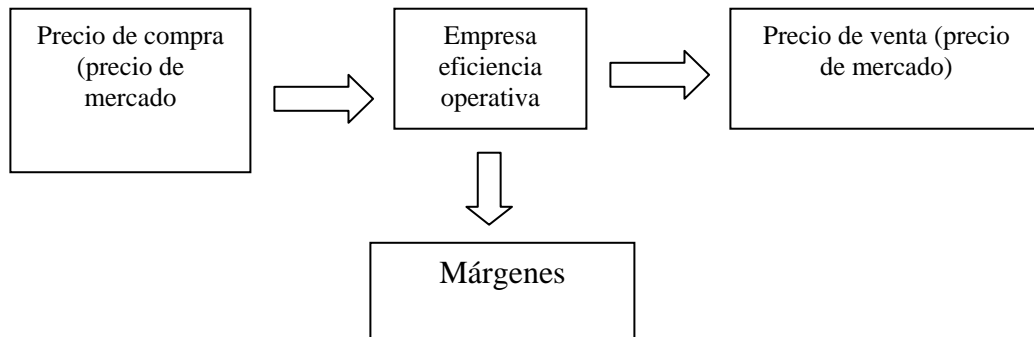
El otorgamiento de una garantía es un riesgo asumido por la empresa, si ambas empresas, la asociada y la independiente venden el mismo producto pero una otorga garantía y la otra no; ambas venden el producto al mismo precio, siendo ambas empresas distribuidoras; es lógico pensar que la empresa que no otorga garantía alguna, manejará un margen de utilidad mayor, por lo que ambas empresas sean comparables previamente de ajustarse a dichas situación

Eficiencia Operativa

Cada empresa en este sentido es necesariamente diferente, una empresa puede trabajar con elevados niveles de automatización mientras que su competidor trabaja con elevados niveles de empleados administrativos eficiencia operativa también es un factor que puede influir decisivamente en los resultados de las empresas el manejar una recuperación lenta en clientes, unos niveles altos de inventarios, en su caso activos fijos obsoletos, un fuerte apalancamiento forzarán a las empresas a manejar necesariamente márgenes de utilidad más reducidos, sin embargo ni el precio de los insumos ni la venta de los productos deberá ser diferente de lo

que existen en el mercado, pero tanto el método de costo adicionado así como el de precio de reventa trabajan con los márgenes y éstos sí se verán afectados. (vease diagrama 3.3.3)

Diagrama 3.3.3



Fuente: Casos Prácticos Sobre los Precios de Transferencia

Ajuste por eficiencia

En ambos métodos (RPM, CPLM) la eficiencia de las empresas comparables juegan un factor determinante para efectos de la comparación por lo que será importante preguntarse qué razones de eficiencia tienen efecto sobre el margen de utilidad sobre ventas para efectos del método de precios de reventa o qué razones de eficiencia tendrían efecto sobre la razón de margen de utilidad sobre costo para efectos del método de costo adicionado.

Método RMP

Ventas (v)

Costo (c)

Utilidad bruta (u)

u/v

Margen sobre ventas

Método RPLM

Ventas (v)

Costo (c)

Utilidad bruta (u)

u/v

Margen sobre costo

Es importante considerar que en ambos casos los márgenes que deben utilizarse para determinar el rango Arm's Length serán los obtenidos de partes independientes y por tanto específicamente en estos dos métodos la eficiencia operativa debe enfocarse al análisis de dos cuestiones.

Primero: La utilidad bruta es en sí un resultado determinado por el costo variable; esto significa que a mayor venta mayor costo o viceversa a menor venta menor costo, la venta es un resultado de la penetración de

mercado sin embargo en términos generales se puede afirmar que el precio de venta está determinado por el mercado (precio no controlado) y por lo mismo no existe una razón de eficiencia para ajustar las ventas.

Segundo: El costo de ventas depende de varios factores entre ellos es necesario preguntar qué tipo de operación realiza la empresa, digamos que se trata de una fábrica por lo tanto deberíamos preguntarnos qué puede hacer que el costo de ventas discrepe del costo de ventas de la empresa comparable.

Factores como:

- .La tecnología utilizada.
- .La productividad del recurso humano.
- .La eficiencia de la administración.
- .La calidad de las materias primas.

No es lo mismo producir con equipos automatizados (robots) que con obreros (recursos humanos), no es lo mismo tener un almacén bien surtido a tener que parar la producción por falta de suministros de materia prima, etcétera. Todos estos factores pueden determinar márgenes de utilidad que discrepen unos de otros debido a fallas en la eficiencia productiva, estas discrepancias deben cuantificarse y ajustarse para hacer comparativas a las empresas.

Activos arrendados o propios

Para que las empresas sean comparables deben utilizarse los mismos criterios para que sus márgenes sean comparables en ambos métodos cuando el productor relacionado es dueño de sus activos fijos siendo las empresas comparables arrendatarias de dichos activos, es lógico pensar que dicha situación afectará el costo de lo vendido razón por la cual deberá correrse el ajuste correspondiente.

Ambos métodos precio de reventa como el de costo adicionado se basa en una comparación del margen de utilidad, el margen de utilidad se determina de la siguiente manera:

Ventas

Costo de ventas

Utilidad bruta (margen de utilidad)

Las partidas que afecten el costo de ventas por discrepancias de operación entre empresas comparables deben de ser ajustadas.

Consistencia contable

La utilidad bruta debe calcularse partiendo de las mismas bases en las empresas asociadas y en las independientes para poder aplicar correctamente los métodos de precio de reventa y costo adicionado en caso contrario deben entonces aplicarse ajustes apropiados para asegurarse que las empresas comparables integran sus costos de la misma manera.

Si las empresas comparables (las relacionadas y las independientes) integran de distinta manera su costo de ventas determinarían seguramente un margen de utilidad distinto al comparable, razón por la cual deberán recalcular su costo de ventas corriendo los ajustes correspondientes.

El costo adicionado entonces puede ser estimado con un margen bruto o un margen neto, pero sea cual fuere el que se tome se deberá ser consistente en todas las empresas que se estén estudiando.

Margen Bruto	Margen neto
Ventas	Ventas
<u>Costo de ventas _____</u>	<u>Costo de ventas _____ s</u>
Utilidad bruta	Utilidad bruta
(Margen neto)	<u>Gastos de operación</u>
	Utilidad neta
	(Margen neto)

Para efectos del estudio uno está bueno como el otro, sin embargo debe tomarse el mismo procedimiento en todas las empresas que se pretenden comparar.

El Problema de variación en el precio de los productos

Con el tiempo los precios de los productos pueden variar, esto puede suceder por varias razones, es importante recordar que el método del costo adicionado parte del costo histórico de los productos, en este sentido las variaciones de los insumos pueden ser por:

- Fluctuaciones en tipo de cambio
- Inflación de precios
- Escasez del producto
- Cuestiones económicas
- Entre otras

Lo que se recomienda en este sentido es que se promedie el precio por un período dado para obtener un precio comparable.

Costos de reposición

Con objeto de una estimación más adecuada pueden utilizarse los costos de reposición de los productos.

Distribución de costo

El método de costo adicionado parte necesariamente del precio que le otorga el proveedor, sin embargo y especialmente cuando las partes están relacionadas el proveedor envía los productos semiterminados y la empresa subsidiaria tendrá necesariamente que agregar un proceso adicional, a diferencia de esto, las partes independientes comparables venden sus productos terminados en la mayoría de las ocasiones, si esto sucediera debe entonces corregirse dicha situación mediante un ajuste reasignando el costo correcto a casa matriz y a su subsidiaria en base a las funciones efectuadas.

La reasignación de los costos deberá entonces efectuarse considerando las funciones desempeñadas, en el caso de los costos indirectos éstos deberán prorratearse de acuerdo con una base de prorrateo sólida.

Costo variable y otros métodos

Las directrices de la OECD permiten la utilización del método que funcione mejor para la empresa siempre que:

Primero: Sea consistente para todas las empresas tanto relacionadas como independientes (sea el mismo método para todas las empresas analizadas).

Segundo: Sea consistente en el tiempo con relación a las empresas específicas.

El método de costo variable aplica cuando el número de productos es significativamente elevado, por lo que el costo variable se integrará sin considerar el componente fijo del producto a analizar, inclusive este cálculo puede realizarse sobre bases estandarizadas (estimada), cada caso y cada empresa es distinta por lo que deberá buscarse el mejor método factible para determinar la relación Arm's Length.

3.4 MÉTODOS NO TRADICIONALES

Cuando los métodos tradicionales no pueden ser aplicados con confiabilidad o cuando por la naturaleza de la operación no pueden ser aplicados debe buscarse otros métodos para identificar razonablemente

relaciones Arm's Length, estos métodos se conocen como: "Métodos de utilidad transaccional" los cuales examinan las utilidades que se originan de transacciones específicas entre empresas asociadas, estos métodos pueden ser:

- Método de partición de utilidades
- Método transaccional de margen neto

La OECD en sus directrices rechaza abiertamente el método de distribución global de utilidades dado que su aplicación rompe con el principio Arm's Length.

Método de utilidad transaccional

El método de utilidad transaccional, tiene que ver con la determinación de utilidades a partir de transacciones efectuadas entre partes relacionadas y por ende de operaciones controladas, las directrices encuentran dos métodos:

- Método de división de utilidades
- Método transaccional de margen neto

Es importante aclarar que ambos métodos pueden proporcionar una aproximación del precio de transferencia correcta, sin embargo si las empresas han dispuesto asignar utilidades producto de las transacciones realizadas difícilmente ambos métodos reportarán relaciones Arm's Length.

Las autoridades administrativas no deben gravar a las empresas sencillamente porque sus utilidades difieren del promedio de las empresas comparables o viceversa.

Tampoco deberán reducir los impuestos si la empresa observada tiene utilidades superiores al del promedio de la industria, no existe según las directrices justificación bajo el principio Arm's Length para imponer o reducir impuestos por el éxito o el fracaso de la gestión administrativa de la entidad.

Método de participación de utilidades

El método de participación de utilidades se aplica cuando las transacciones controladas de ambas empresas están sumamente relacionadas, como sería el caso de una empresa del grupo que le vende un subproducto a otra empresa del grupo dentro de la industria química, en un caso planteado aquí las empresas independientes podrían establecer una empresa y acordar la forma en que dividirán las utilidades, el método de división de utilidades en consecuencia buscará asignar las utilidades de la manera en que las empresas independientes hubieran esperado obtener las en condiciones similares.

Procedimiento

El método de división de utilidades primero identifica la utilidad a ser asignada entre el número de empresas que intervienen en el proceso controlado y posteriormente reasigna la utilidad global de acuerdo con una base de prorrateo económica válida que asemeje a la división que hubiere correspondido a empresas independientes en operaciones comparables.

La utilidad a distribuir puede ser la utilidad total o en su caso la utilidad residual, esta última cuando después de aplicado algún método siendo un residual difícil de asignar como podrán ser una utilidad que provenga de intangible de gran valor o en ocasiones cuando éstos son únicos.

Las utilidades deben asignarse considerando los activos utilizados, los riesgos asumidos y las funciones desempeñadas, criterios que deben aplicarse considerando los precios de mercados, como son:

- Porcentajes de división de utilidades.
- Tasas de retorno de empresas independientes comparables.

Limitaciones del método de participación de utilidades Información del mercado externo

La información de mercado externo es poco disponible y entre menos se use la información del mercado externo menos probable será entonces la aplicación correcta del método.

Información de afiliadas extranjeras

Dada la mecánica de cálculo del método pareciera ser muy sencillo la suma y posterior prorrateo de la utilidad, sin embargo es necesario considerar lo siguiente:

1. Las contabilidades deben estar efectuadas sobre las mismas bases.
2. Deben estar homologadas las monedas de riesgo.
3. Cuando las operaciones controladas son parte de las operaciones de las empresas.

Directrices para la aplicación del método de la partición de utilidades En el caso de que se utilice el método de división de utilidades para establecer el precio de transferencia en operaciones controladas se deberá tener especial cuidado en la reasignación de la utilidad bajo el entendido o tomando en consideración una relación Joint Venture.

Una relación Joint Venture para efecto de la aplicación de las directrices debe considerar riesgos asumidos, activos involucrados, productos que se comparten, tecnología que se aporta, responsabilidad de la dirección los Joint Venture pueden funcionar como compañías y pagar su propio impuesto (ISR) o en su caso como asociaciones y de esta manera se gravará en proporción a las utilidades, la cual dependerá de su proporción en el negocio en la Joint Venture.

En este sentido las directrices de la OECD son claras al argumentar que el método de distribución de utilidades reasignará las utilidades en función de las actividades desarrolladas, los activos portados, los riesgos asumidos como si se tratará de una relación Joint Venture donde ambas partes son independientes.

Utilidades proyectadas

Para reasignar las utilidades es conveniente que se consideren utilidades proyectadas en lugar de utilidades incurridas dada la problemática que existe para delimitar adecuadamente las utilidades en un proyecto dado (período contable), esto significa que por cada proyecto u operación deberán entonces proyectarse las utilidades y con los factores de participación deberá entonces reasignarse la utilidad en el ejercicio corriente entre ambas empresas relacionadas.

Enfoque para la división de utilidades

Para tal efecto se puede tomar como base las utilidades incurridas o las utilidades proyectadas bajo los siguientes dos enfoques, los cuales no son exhaustivos o excluyentes, estos son:

- Análisis de contribución
- Análisis residual

Análisis de contribución

Las utilidades totales de las operaciones realizadas entre las empresas relacionadas deberán asignarse basándose en el valor relativo de las funciones efectuadas por cada una de las empresas asociadas que participan en las transacciones controladas.

Para tal efecto deberá acudir al mercado externo para verificar cómo es que empresas independientes comparables hubieran dividido sus utilidades considerando las funciones que éstas realicen.

Utilidad de operación

En el método de división de utilidades bajo un enfoque de contribución se refiere a la utilidad de operación, en todo caso se debe tener presente que la reasignación de la utilidad operativa debe considerar los actos o actividades realizados así como los riesgos asumidos.

El enfoque de contribución debe resolver en relación a la contribución que cada empresa presta para ofrecer el producto, la base de prorrateo podría ser:

- a. Servicios proporcionados.
- b. Gastos de desarrollo.
- c. Capital invertido.

Bajo este método la autoridad podría reasignar las utilidades de operación por cada una de las empresas en el grupo, sin embargo aunque esto es factible por lo menos para el caso de México no existe una relación y la utilidad fiscal por lo que la aplicación del presente método carecería de técnica fiscal, lo que haría difícil su liquidación tributaria.

El enfoque residual

Un enfoque residual divide el problema en dos etapas:

Primera: A cada empresa asociada se le asigna una utilidad mínima que le permita obtener un retorno básico apropiado por el tipo de transacción que realiza.

Segunda: Cualquier utilidad remanente o residual (o pérdida) después de la primera distribución será reasignada en base a:

Un análisis de hechos y circunstancias

Partiendo del principio de reasignar el remanente de acuerdo a como lo harían partes independientes.

La base de prorrateo podría ser:

- Bienes intangibles contribuidos
- Posición relativa en las negociaciones

Métodos tradicionales

La división de utilidades podría en primera instancia satisfacer con un método tradicional y en una segunda etapa el residual podría entonces reasignarse considerando los intangibles como base de prorrateo.

Método residual

Un enfoque adicional para la reasignación de utilidades sería:

Primero: Aplicar el precio más bajo existente en el mercado o las operaciones que cada una de las empresas realizó durante el ejercicio.

Segundo: En caso de que exista una utilidad residual ésta deberá reasignarse.

Retorno sobre capital

La utilidad total se puede reasignar tomando en cuenta el retorno sobre capital que obtienen ambas en su conjunto para estos efectos este enfoque supone que:

- La inversión que porta cada participante está sujeta a un nivel de riesgo similar.

Dado lo cual si esto fuera así todas las empresas del grupo que participan en la transacción deberían obtener la misma tasa de retorno sobre capital en un mercado abierto lo cual no necesariamente será cierto pues no toma en cuenta:

1. Las condiciones de los mercados de capital en distintas economías.
2. Actos o actividades desempeñadas por cada una de las empresas.

Método residual de participación de utilidades (Ley del ISR)

Este método combina todos los métodos anteriores y prácticamente reasigna la utilidad global en base a la utilidad mínima considerando cualquiera de los métodos anteriores como pueden ser precio comparable no controlado, precio de reventa, costo adicionado, participación de utilidades o el de márgenes transaccionales de utilidad de operación una vez determinada y asignada la utilidad por cada una de las empresas relacionadas, si quedará utilidad residual sin asignar (distribuirá) tomando en cuenta los intangibles significativos, entendiendo por intangibles significativos los cargos entre compañías del grupo por el uso de marcas, patentes o cualquier otro concepto que signifique una aplicación en el estado de resultados sobre bienes o derechos que no se pueden tocar, medir o pesar (LIVA artículo 5).

En el método residual de participaciones involucra entonces el juego de los intangibles significativos (patentes, marcas y otros).

Para poder reasignar la utilidad por cada una de las compañías será necesario realizar el siguiente proceso:

1. Identificar las operaciones relacionadas y las independientes llevadas a cabo por cada compañía del grupo.
2. Utilidad de operación por entidad. Determinar la utilidad de operación por cada una de las entidades relacionadas por sus actividades.
3. Utilidad global. La utilidad global será entonces la suma de las utilidades de operaciones relacionadas de cada una de las empresas del grupo.
4. Identificar cargos por intangibles significativos. Se deberá identificar los cargos por intangibles significativos que generaron algún beneficio en las empresas del grupo.

5. Asignación de la utilidad global por entidad (utilidad mínima). Utilizando cualquiera de los métodos permitidos sin considerar el efecto de los intangibles significativos se asignará por cada una de las empresas relacionadas.

6. Una vez asignada la utilidad por cada una de las entidades relacionadas deberá cuantificarse la utilidad residual la cual será igual a:

$$\begin{aligned} & \text{Utilidad Global} \\ & \text{<Utilidad Asignada>} \\ & \text{= Utilidad Residual} \end{aligned}$$

7. Asignación de la utilidad residual. La utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas tomando en cuenta entre otros los intangibles significativos utilizados por cada una de las empresas.

Determinación de la Utilidad de Operación Global Considerando Operación con Partes Relacionadas.

Las autoridades hacendarias de los tres países podrán modificar las utilidades de operación de las tres compañías determinando omisiones de ingresos o en su caso incremento de deducciones.

Método de márgenes transaccionales

Este método revisa el margen neto de utilidad relativo a una base la cual podría ser:

-Costos

-Ventas

-Activos

Márgenes que el contribuyente obtiene en una operación controlada

En la práctica lo que se estudia es el margen neto que obtienen empresas comparables en operaciones independientes.

Para estos efectos es necesario determinar sobre las empresas independientes.

1. Si la empresa o empresas son comparables.
2. Si las transacciones son comparables.
3. Qué ajustes deben aplicarse para obtener resultados confiables.

Márgenes netos (ventajas)

Los márgenes netos son:

- .Retorno sobre activos.
- .Utilidad neta sobre ventas.
- .Utilidad neta sobre capital contable.
- .Otros relacionados con la utilidad neta.

Son poco factibles de ser manipulados cuando se trata de empresas independientes comparables a diferencia del simple precio de venta.

El utilizar márgenes netos como indicador de los precios de transferencia deja fuera el análisis funcional, por lo que se puede arribar a un buen indicador sin contar necesariamente con grandes componentes de información de empresas independientes.

Limitaciones del método de márgenes transaccionales

El método se aplica sobre una sola empresa del grupo sin considerar su contraparte, la conclusión de la aplicación del método unilateralmente puede atribuir a una de las empresas del grupo multinacional un nivel de utilidades que implícitamente dejarla a las demás empresas del grupo con un nivel de utilidades elevadísimas o sumamente reducidas, al hacer el estudio de manera unilateral el efecto en las otras empresas del grupo no es considerado, siendo que la utilidad total del grupo es una, un análisis como el anterior podría llegar a conclusiones inverosímiles.

Otro enfoque que eventualmente podría suceder radica en la posibilidad de que la administración fiscal recurriera a la información del competidor de la empresa en cuestión y en base a sus indicadores emitiera liquidación sin dar oportunidad a la empresa en cuestión de estudiar su situación y defenderse.

Otra limitación del método es su aplicación aunque es un hecho que el método pretende medir márgenes netos, supóngase por un momento que al aplicar el método se concluye que existe la necesidad de corregir la utilidad hacia arriba, la siguiente pregunta sería cómo deberá corregirse y por consiguiente cómo afectará entonces la utilidad fiscal del contribuyente y determinarse el impuesto neto.

Guía de aplicación

Los precios pueden ser afectados por:

- Calidades

- Cantidades
- Funciones
- Estrategias

Sin embargo las utilidades de operación son menos vulnerables y por ende pueden ser mejores indicadores. Es importante aclarar que los márgenes en ocasiones no pueden ser buenos indicadores especialmente cuando se aplican en mercados con distintas economías o mercados con distintos niveles de ingreso y de utilidad.

Es recomendable por tanto que las empresas independientes a comparar cubran el mismo mercado que la empresa relacionada.

Para que las empresas (asociadas e independientes) sean comparables deben ser sumamente similares existen por tanto varios factores adicionales al producto o las funciones que pueden hacer o influir significativamente en la viabilidad de la comparabilidad y por ende en la confiabilidad del análisis del margen neto.

Factores de discrepancia

Existen una serie de factores que pueden minar la confiabilidad del método estos son:

Primero: Los márgenes netos pueden estar influenciados por algunos factores que no tienen un efecto relevante en los márgenes **brutos** y en los precios como son los gastos de operación dada la eficiencia de la empresa.

Segundo: Los márgenes netos pueden estar influenciados por factores como: la posición competitiva, gastos de publicidad. El efecto de estos gastos pueden incluir en los precios y en los márgenes brutos, el efecto de estos factores es difícil de eliminar.

Adicionalmente los márgenes netos pueden estar afectados por los siguientes factores:

- Amenaza de penetración de mercados por nuevas compañías.
- Posición competitiva
- Estrategia individual
- Eficiencia administrativa
- Amenaza de productos sustitutos
- Estructura de costos (edad de la planta y el equipo)
- Costo de capital (reinversión de utilidades o préstamos)
- Grado de experiencia en el ramo del negocio (nuevo o viejo)

-Cada uno de estos factores pueden estar influenciados por varios factores más, por ejemplo:

El grado de amenaza por penetración al mercado de nuevas compañías.

Elementos:

Diferenciación de productos, necesidades de inversión, subsidios gubernamentales, disposiciones y normatividad.

Ajuste confiable

La confiabilidad del análisis dependerá de la confiabilidad de los ajustes necesarios para hacer comparables las empresas; debe tenerse presente que a pesar de la comparabilidad de dos empresas aun cuando ambas estén en el mismo sector industrial la capacidad para generar utilidades dependerá de la posición que cada una tenga en el mercado, si una es líder podrá vender a un precio mayor a otra que no lo es.

Limitación del método de margen neto

El método de margen neto no puede ser utilizado a menos que:

- a. Con información del mismo contribuyente los márgenes netos estén determinados en transacciones comparables.
- b. Con información de empresas comparables independientes.

Cuando la comparación se haga con operaciones comparables no controladas de empresas independientes.

Y en todo caso en el supuesto de que existan diferencias relevantes entre las empresas asociadas y las independientes éstas se rectifiquen con ajustes confiables.

Consistencia en la aplicación del método

Para efecto de una correcta comparación de empresas debe aplicarse la metodología consistentemente. Los márgenes netos deben medirse bajo bases consistentes tanto para las empresas asociadas y las independientes.

En el caso de conceptos como la depreciación, las reservas o las prohibiciones que deben estudiarse deben éstas ajustarse para determinar bajo las mismas bases la utilidad de operación y por ende los márgenes netos.

Intangibles implícitos

Para poder aplicar correctamente el método, varias consideraciones deben tomarse en cuenta para la elección del margen utilizado, en este caso podría clasificar:

- Corrección del valor del activo por intangibles no incorporados.
- Sistema de costos
 - Costos absorbentes
 - Costos directos
 - Costos Standard

Utilidades controladas específicas

Para efectos de la correcta aplicación del método, éste debe tomar únicamente.

“Las utilidades de la empresa relacionada que sean atribuibles a las transacciones controladas específicas”.

Y no el total de utilidades generadas por la empresa relacionada incluyendo aquellas que realizó con partes independientes. De igual manera al revisar empresas independientes las transacciones que éstas realizan que no sean comparables deben ser descartadas inclusive aquellas que eventualmente realicen con sus mismas empresas relacionadas.

Empresas comparables a elegir

La empresa independiente comparable que debe elegirse debe ser aquella que más se asemeje a la empresa relacionada. Deberá ponerse especial cuidado en no aplicar este método cuando existan bienes intangibles valiosos o activos no comparables.

Información de varios años

Debe tomarse información de varios años para evitar el efecto de:

- La vida del producto fluctuaciones económicas del contador público.
- Ciclos de vida del negocio.

El tomar varios años atenúa el efecto de los ciclos económicos y hace comparables a las empresas dado que los ciclos económicos normalmente las afectarán de la misma manera:

Rangos Arm's Length

Cuando se utiliza el método de márgenes netos es importante utilizar rangos, su utilización elimina el efecto de las características de los negocios, éste permitirá atenuar los resultados que ocurren bajo una diversidad de condiciones comerciales y financieras.

Margen neto/Margen bruto

Los márgenes netos eliminan el efecto de las funciones incurridas (en otras palabras eliminan el efecto de los gastos de operación como son gastos venta, administración, distribución) cosa que no sucede con los márgenes brutos.

Las empresas pueden tener diferencias importantes en su utilidad bruta y de todas formas arrojarán en general y en promedio niveles similares de utilidades netas.

Conclusiones Sobre los Métodos Transaccionales

Los métodos tradicionales deben preferirse en relación a los métodos de utilidad transaccional como un medio para establecer cuando un precio de transferencia está sobre la base Arm's Length.

Casos de último recurso

Cuando existan casos en que los métodos tradicionales no puedan aplicarse, entonces podrá aplicarse como último recurso los métodos de margen neto y distribución de utilidades, esto sucede cuando:

1. No existe información suficiente sobre transacciones no controladas.
2. Cuando existiendo la información ésta se considera información no confiable.

En este caso puede aplicarse un método de utilidad transaccional bajo las siguientes variantes:

- Combinación de un método tradicional con uno de utilidad transaccional.
- O únicamente un método de utilidad transaccional.

En este último caso debe argumentarse las razones por las cuales no se pudo aplicar un método tradicional y estas mismas razones deben ser consideradas por el método de utilidad transaccional.

Finalmente lo que se busca es que los resultados del presente análisis aporten resultados confiables.

“Como regla general debe desalentarse el uso de métodos de utilidad transaccional”.

Método de división de utilidades vs. Método de margen neto

La mayoría de los países toman como práctica el método de división de utilidades y consideran el margen neto como un método en estado experimental.

Método de división de utilidades

La normatividad en materia de precios de transferencia busca los siguientes objetivos:

1. Evitar la doble tributación.
2. Garantizar la tributación en el país en que se genera el ingreso.

El método de distribución de utilidades es el que los gobiernos desean aplicar con mayor frecuencia, sin embargo existen variantes que es necesario considerar para evitar la doble tributación.

- Amplia coordinación internacional.
- Consenso sobre la fórmula para distribución de utilidades.
- Acuerdo sobre determinación de la base fiscal global de un grupo multinacional.
- Uso de un sistema de contabilidad admitido por todos.

Todo esto debe incluir el consenso de países miembros y no miembros; hasta el día de hoy los países no han mostrado el menor interés en llegar a un acuerdo como éstos, dado que cada país tiene en sí un incentivo para hacer que la fórmula global le aporte un mayor ingreso.

Este método además presenta varias problemáticas, el diseño de una fórmula global traería como consecuencia:

Primero: La determinación de utilidades que poco o nada tienen que ver con las situaciones de mercado, las circunstancias de las empresas individuales.

Distribución de utilidades y tipo de cambio

En el caso de fluctuaciones de tipo de cambio, si éstas se prorratan considerando una base de prorrateo puede dar como resultado la asignación de una elevada pérdida o alta utilidad según sea el caso, lo cual puede ser absurda.

El principio Arm's Length pregona el análisis de entidades individuales separadas, lo cual contradice a un método global de distribución de utilidades el cual busca gravar a un grupo multinacional sobre bases consolidadas.

Dado lo anterior el método de distribución de la utilidad global no puede considerar:

- Diferencias geográficas importantes
- Eficiencias individuales de las compañías

El principio Arm's Length reconoce que una empresa asociada podría ser un centro individual de utilidades o pérdidas con características específicas que desde un punto de vista económico podría estar obteniendo utilidades aunque el resto del grupo multinacional estuviera incurriendo en pérdidas, el enfoque de una fórmula global de distribución de utilidades no tiene la flexibilidad para tomar en consideración esta posibilidad.

3.5 MÉTODOS PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA CONFORME A NUESTRA LEGISLACIÓN

En capítulos anteriores, se ha hecho referencia a los conceptos básicos que en materia de precios de transferencia se deben considerar, así como los elementos que a su vez se deben tomar en cuenta para efecto de determinar el monto diferencial que resulta de la comparación entre una operación que se considera en "igualdad de circunstancias", y otra que se implementa para desviar, trasladar 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.

Para efecto de evitar lo señalado en el párrafo anterior y que los contribuyentes a través de diversos actos trasladen las utilidades o pérdidas a otros sujetos pasivos, en la Ley del Impuesto sobre la Renta y como fue comentado en su oportunidad, se incluyó 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 del mercado, o cuando se refleje el interés que uno de 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.

El concepto de precios de transferencia, si bien es novedoso en las leyes impositivas de nuestro país, ha tenido adecuaciones de gran importancia en el transcurso de los años, lo que ha permitido una madurez en su

dimensionamiento. Nuestra legislación contempla a los precios de transferencia en el artículo 54-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismo que para 1997, sufre una importante reforma en su apreciación y en su mecánica de operación. El 10 de enero del 2002, el artículo 54-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta pasa a ser el 215 configurando el Capítulo II del Título VI de la misma Ley. Para el efecto de comprender en su aplicación Y alcances, el precepto en vigor a partir del 10 de enero del 2002 permaneciendo para el ejercicio de 2005, es necesario tomar en cuenta lo que a su vez se señalaba en los años anteriores a esta reforma legal.

Estos sujetos en forma aislada en su operación, no califican para el cumplimiento de las normas que regulan a los precios de transferencia, a menos que entre ellas se consideren partes relacionadas. En este sentido, resulta aplicable el concepto de partes relacionadas, cuando una de éstas participa de manera directa o indirecta en la administración, control capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participa directa o indirectamente en la administración, control capital de estos sujetos pasivos, (de conformidad a la Ley Aduanera, se considera parte relacionada a aquellas personas morales o físicas que juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona).

De no materializarse los supuestos de las partes relacionadas, las operaciones aisladas como se comentó, no son susceptibles de un análisis para la configuración de precios de transferencia.

Cuando las partes relacionadas llevan a cabo sus operaciones, están obligadas a determinar sus ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, considerando para estas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieren utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. (A partir del 10. de enero del año 2002, los lineamientos de los Precios de Transferencia sólo consideran como sujetos pasivos a los residentes en el extranjero que actúen en el país).

Asimismo, también están obligados los sujetos pasivos nacionales y residentes en México, a determinar el monto de sus entradas y salidas, considerando para esas operaciones, los precios y los montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Para estos efectos la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que en el caso de que los ciclos de negocios o de aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrán considerar como operaciones comparables las que correspondan a dos o más ejercicios anteriores o posteriores.

De la lectura de los párrafos anteriores encontramos que, SI bien hemos señalado cuáles son los sujetos que quedan afectos al precio de transferencia, estos sujetos a su vez deben calificar como partes relacionadas y cumplir con los supuestos que se han comentado y en caso de no calificar, se considerarán partes independientes o sea, aquellos sujetos que llevan a cabo operaciones propias de su actividad y que no participan en forma directa o indirecta en la administración, control capital de la otra, o cuando una persona

o grupo de personas no participa directa o indirectamente en la administración, controla el capital de estos sujetos.

Los precios de transferencia surgen justamente de comparar las operaciones celebradas entre partes independientes y aquellas que se llevan a cabo entre partes relacionadas, es decir, al efectuar transacciones, éstas no tienen por qué ser diferentes entre sí, siempre que se busque el provecho y beneficio de carácter individual y dentro de los parámetros pertinentes.

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 operaciones celebradas entre partes relacionadas, 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 precios de transferencia, 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, dependen del método que se utilice y debiendo considerar los elementos pertinentes que en su caso se requieran como son entre otros, los siguientes:

1. Las características de las operaciones;
2. Las funciones o actividades;
3. Los términos contractuales;
4. Las circunstancias económicas; y
5. Las estrategias de negocios

Los puntos anteriores señalan lo que a juicio de la norma legal engloba lo que debemos entender como elementos pertinentes que se requieren para determinar las diferencias en los precios de las operaciones y en los montos de las contraprestaciones. Cada uno de dichos puntos requiere a su vez, que se cumpla con las siguientes características:

En cuanto al primer punto, las características de las operaciones deberán incluir o en su caso, tomar en cuenta los siguientes supuestos:

- a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasas de interés.

Cabe agregar que tratándose de intereses que se deriven de créditos otorgados a personas morales, establecimientos permanentes o asociaciones en participación en el país de residentes en el extranjero, personas morales residentes en México o en el extranjero que sean partes relacionadas de la persona que paga el crédito, la autoridad considerará para efectos del impuesto sobre la renta, que estos intereses derivados del crédito comentado, tendrán el tratamiento fiscal de dividendos cuando se

I. Dé alguno de los siguientes supuestos:

- a. Que el deudor formule por escrito promesa incondicional de pago parcial o total del crédito recibido, a una fecha determinable en cualquier momento por el acreedor;
- b. Que los intereses no sean deducibles conforme a lo establecido en la fracción XIV del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta;
- c. Que en caso de incumplimiento por el deudor, el acreedor tenga derecho a intervenir en la dirección o administración de la sociedad deudora;
- d. Que los intereses que deba pagar el deudor estén condicionados a la obtención de utilidades o que su monto se fije con base en dichas utilidades; y
- e. Que los intereses provengan de créditos, inclusive cuando se otorguen a través de una institución financiera residente en el país o en el extranjero.

Como créditos respaldados debemos considerar aquellos que son producto de operaciones por medio de las cuales una persona le proporciona efectivo, bienes o servicios a un intermediario, quien a su vez le proporciona efectivo, bienes o servicios a una parte relacionada o a la persona mencionada en primer lugar. También se consideran créditos respaldados, aquellas operaciones en las que el intermediario otorga un financiamiento y el crédito se garantiza en efectivo o depósitos de efectivo de una parte relacionada o del mismo acreditado;

- a. En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;
- b. En el caso del uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;
- c. En el caso de que se conceda la explotación y se transmita un bien intangible se deben tomar en cuenta elementos como si se tratara de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección que corresponda; y

- d. En el caso de enajenación de acciones, se debe tomar en cuenta el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados, así como en su caso y cuando el supuesto sea aplicable, la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora. Sin embargo, a través de reglas administrativas de carácter general, existen disposiciones especiales para efecto de enajenar los títulos valor a su costo fiscal siempre que se trate de reestructuraciones corporativas entre residentes en México.

En cuanto al segundo punto, que hace referencia a las funciones o actividades incluyendo los activos utilizados y los riesgos asumidos en las operaciones por las partes involucradas, se debe tomar en cuenta para efecto de la determinación de los precios de transferencia. Si éstos provienen de operaciones comparables entre partes independientes o partes relacionadas. El resultado de efectuar dicha comparación, al inclinarse en su caso a las partes relacionadas en virtud de consideraciones que no se tienen a su vez entre partes independientes. Se debe antes de emitir un criterio sobre los riesgos que se asumen en la operación, hacer un análisis del entorno del negocio, ya que por ejemplo, de no tratarse de operaciones entre partes relacionadas, las mismas no se efectuarían, puesto que entre partes independientes no es deseable incurrir en un riesgo colectivo a través de un compromiso individual

En relación a los términos contractuales a que se refiere el tercer punto III), debemos considerar que éstos se encuentren dentro de sus límites y que de los mismos, no se desprendan aspectos proteccionistas que afecten a la autoridad fiscal en su recaudación, generando una pérdida o en su caso, una deducción indebida.

Las circunstancias económicas a que se refiere el cuarto numeral IV), van encaminadas en el sentido de que si las partes relacionadas pretenden obtener un beneficio mutuo, no por eso deben desproteger su responsabilidad que como ente empresarial tienen ante los accionistas, por lo que se debe observar por ejemplo, si se otorgan préstamos, con el debido soporte económico o se generan tasas de interés ruidosas

Por último el quinto numeral, hace referencia a las estrategias de negocios en las que se relaciona la penetración, permanencia y ampliación de mercado, lo que va acorde con los sacrificios económicos que una empresa en forma caprichosa asume con el fin de lograr esta penetración, la permanencia y ampliación de mercado, generando pérdidas recuperables en varios años y en su caso, no recuperables.

Estos elementos pertinentes a los que nos hemos referido y que se deben utilizar para determinar las diferencias en las operaciones que se celebren entre partes relacionadas, requieren a su vez de la aplicación de los métodos que la misma Ley del Impuesto sobre la Renta contempla, con la finalidad de establecer el margen de utilidad en las transacciones llevadas a cabo entre partes relacionadas.

Retomando lo señalado en este apartado, donde se hizo referencia a los sujetos pasivos que intervienen en las operaciones que generan un precio de transferencia, a las operaciones sobre las cuales se aplican estos precios, así como a su configuración y procedimientos, toca ahora comentar sobre los métodos que nuestra

legislación contempla para determinar estos precios o sea, cuáles son las bases legales y cómo las debemos instrumentar para que por medio de dichos métodos, sea posible cuantificar el monto del ingreso o del gasto que se transfirió de un sujeto a otro, afectando el cumplimiento fiscal. Este efecto de incumplimiento fiscal se determina a través del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, 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 a los que nos referimos, se encuentran contemplados en nuestro sistema legal en el artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, antes de analizar éstos cabe señalar que sus lineamientos y disciplina se recogen a su vez de los métodos tradicionales impositivos que se han adoptado a través de los lineamientos que han dictado los organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, así como en base a las políticas que en materia fiscal ha implantado la Organización de las Naciones Unidas. Ambos organismos han instrumentado en el campo impositivo, modelos tributarios para evitar efectos negativos y de encarecimiento en el cumplimiento fiscal mediante acuerdos de carácter legal que a su vez establecen reglas o procedimientos sobre los precios de transferencia. El primero de estos organismos estructuró el modelo conocido como OCDE y el segundo, el modelo ONU.

Por su parte, los Estados Unidos de América estructuró su propio acuerdo impositivo que es conocido como el modelo Americano, mismo que difiere en la conceptualización de los métodos para configurar los precios de transferencia de aquellos que se recogen en los dos modelos que se mencionan en el párrafo anterior, ya que dentro de sus lineamientos, hacen referencia a normas de política fiscal interna de las que se desprenden diferencias importantes en la forma de considerar y tratar, para efectos impositivos los ingresos que bajo el Principio de Fuente Universal se deben acumular.

Por la importancia que merecen los métodos que se utilizan a nivel internacional, en los siguientes capítulos se señalan éstos y de acuerdo a las operaciones que más relevancia tienen como son en su caso, la enajenación de bienes, sin restar importancia al análisis económico en el cual se desarrollan y los efectos que en el tipo de cambio se producen en estas operaciones. Sin embargo, cabe resaltar que en los siguientes párrafos y como complemento a los capítulos anteriores, así como posteriores, se hace referencia a los métodos que conforme a nuestra legislación se utilizan para determinar los precios de transferencia tanto en enajenaciones como en actos a través de los cuales se prestan servicios.

Antes de iniciar el análisis de acuerdo con nuestra legislación, es importante a su vez comentar que la tendencia de nuestro país en cuanto a los métodos para determinar los precios de transferencia, se ha venido adecuando a los señalamientos internacionales, por lo que se ha considerado que el artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, está atravesando por un período de madurez que tiene como propósito fundamental, evitar distorsiones que pudieran afectar las consideraciones y alcances de los compromisos internacionales

que ha celebrado nuestro país a través de los acuerdos contraídos al ser miembro integrante de la OCDE y firmar convenios para evitar la doble tributación con varios estados, así como aceptar participar en el intercambio de información fiscal con otras naciones.

La norma que nos ocupa tiene como propósito fundamental, establecer las bases sobre las cuales se deben cuantificar o configurar los precios de transferencia; esta norma se encuentra como se mencionó, en la estructura de la Ley del Impuesto sobre la Renta y en forma 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 precios de transferencia.

El precepto de referencia señala bajo una interpretación armónica, que la autoridad fiscal, podrá modificar la utilidad o pérdida impositiva mediante la determinación del precio y del monto de la contraprestación en las operaciones celebradas entre personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes o asociaciones en participación en el país de residentes en el extranjero, así como por las actividades realizadas a través de fideicomisos y siempre que en estos casos, una de ellas posea interés en los negocios de la otra o bien, se desprendan intereses comunes entre ambas, o inclusive cuando una tercera persona muestre interés en los negocios o bienes de éstas.

Para efectos de modificar la utilidad o la pérdida mediante la determinación de los precios o el monto en las contraprestaciones a 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 precios de transferencia, nuestra, legislación señala siete métodos a diferencia del marco internacional, mismos que se analizan en los siguientes capítulos. Sin embargo, en el caso de México los métodos para determinar estos precios y en relación a los sujetos pasivos de referencia, son los siguientes:

Método de Precio Comparable No Controlado (CUPM, por sus siglas en inglés, Comparable Uncontrolled Priced Method);

I. Método de Precio de Reventa (RPM, por sus siglas en inglés, Resale Price Method);

II. Método de Costo Adicionado (ACM, por sus siglas en inglés, Additional Cost Method);

- III. Método de Partición de Utilidades (PPM, por sus siglas en inglés Participation ProfitMethod);
- IV. Método Residual de Partición de Utilidades (CPM, por sus siglas en inglés, Comparable Profit Method);
- V. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (TMOPM, por sus siglas en inglés, Transaction Margins for Operating Profits Method); y
- VI. Métodos Estadísticos (SM, por sus siglas en inglés, Statistic Method).

Los métodos se plasman a su vez en las fracciones y párrafo que sigue a su vez a la fracción VI que conforman el artículo 216 antes mencionado y tienen los siguientes alcances:

Método de Precio Comparable No Controlado

En este método lo que se hace es comparar el precio que se cobra por bienes y servicios que se transfieren en una operación controlada frente al precio que se cobra por bienes y servicios que se transfieren en una operación no controlada que es controlable, en aquellas circunstancias comparable.

El Método de Precio Comparable No Controlado lo encontramos plasmado en la fracción I del artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que a su letra señala que para determinar presuntamente 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"

De la transcripción anterior es importante resaltar, que para efectos de aplicar el Método de Precio Comparable No Controlado, 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 que nos ocupa considera 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 debe considerar: la situación geográfica, la novedad del I 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 del 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.

Método de Precio de Reventa

Empieza con el precio del producto que se ha adquirido de una empresa asociada que por lo tanto es revendido a una empresa independiente, y este precio es el precio de venta, el cual representa la suma de la cual el revendedor espera cubrir sus gastos de venta y gastos operativos y una utilidad apropiada.

El Método de Precio de Reventa es uno de los más utilizados en las operaciones que llevan 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 al efecto comparativo del precio, ya que en este sentido es 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 al 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 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.

Método de Costo Adicionado

El Método de Costo Adicionado 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 con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Este se determina, con los costos incurridos por un proveedor de bienes y servicios a través de una operación controlada, en la cual se transfieren bienes o servicios a un adquirente relacionado. Posteriormente se adiciona a este costo un margen adecuado para tener un nivel apropiado de utilidad.

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.

Método de Partición de Utilidades

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

- La utilidad de la operación global se determina mediante la suma de las utilidades propias que obtengan cada una de las partes relacionadas en la operación
- Esta utilidad de operación global se asignará a cada una de las partes relacionadas, 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 llevan a cabo entre ellas

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 el 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 detentación de activos, en relación a los gastos y costos que correspondan a cada una de ellas.

Método Residual de Partición de Utilidades

El Método Residual de Partición de Utilidades tiene como propósito evitar que las partes relacionadas en forma indiscriminada asignen la *utilidad* a los entes involucrados en una operación, afectando a las autoridades fiscales en su respectiva recaudación, este método por lo tanto, para lograr su propósito, pretende asignar la utilidad en la operación en las partes relacionadas; 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 partes relacionadas y que participe en la operación, bajo el mismo procedimiento que se establece en el Método de Partición de Utilidades, como anterior- mente comentamos

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

1. Se determinará una utilidad mínima que corresponda en su caso, a cada una de las partes relacionadas y mediante la aplicación ya se trate de la utilización del Método de Precio Comparable no Controlado, el Método de Precio de Reventa, Método de Costo Adicionado, Método de Partición de Utilidades o en su caso el Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos; y
2. Se determinará la utilidad residual, la cual se obtiene disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el numeral anterior, de la utilidad global de operación. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas 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 Ley del Impuesto sobre la Renta.

Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación

Este método consiste en determinar, en transacciones entre vinculados económicos o partes relacionados, la utilidad de operación que hubiera obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que se toman en cuenta unas variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujo de efectivo.

El Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación, consiste en determinar entre partes relacionadas, 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 el 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 ha 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 contra- prestación 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 llevado a cabo entre partes independientes, en 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.

Métodos Estadísticos

Como Métodos Estadísticos pudiéramos considerar todo aquello que es comparable entre empresas independientes, cuando acuden a los mercados especializados y de los que se obtienen resultados comparables que permiten medir la eficacia y eficiencia de las empresas que participan.

Nuestra legislación para estos efectos, ha considerado en el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sectores que parten de la generalidad y que en su caso, permiten determinar en forma presuntiva la utilidad fiscal de los contribuyentes, aplicando a los ingresos brutos diversos tipos de coeficientes.

Estos coeficientes y en relación con la actividad que desarrollan los sujetos pasivos, se pueden considerar como rectores para la aplicación de los Métodos Estadísticos, ya que cumplen con las expectativas de carácter internacional y que se observan en otros países.

De la aplicación de los métodos que anteriormente fueron señalados, se obtiene el rango de precios, en su caso de los montos de las contraprestaciones o los márgenes de utilidad, siempre que existan dos o más operaciones que sean comparables entre sí.

De no existir la posibilidad de comparar las operaciones, los métodos que se analizaron no serán aplicables, ya que de antemano se refleja que se trata de transacciones independientes que por su volumen, característica, precio, entre otros, no permiten dicha comparación y por lo tanto, la aplicación de alguno de estos métodos.

Cabe señalar en cuanto a los rangos de los precios, que éstos se podrán ajustar mediante la aplicación de métodos estadísticos y siempre que el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente, se encuentre dentro de estos rangos, y que dichos precios, montos o márgenes se consideren como pactados o utilizados entre partes independientes. En el caso de que el sujeto pasivo ubicado en territorio nacional se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación, es el mismo que hubieran utilizado partes independientes. Dicho rango se obtiene del monto que se refleje en la media de la operación comparable entre partes independientes.

El rango de precios, de montos, de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, podrá ser objeto de ajustes mediante la aplicación del método intercuartil, mismo que es de aplicación internacional y que permitirá a las partes relacionadas, cuando estas se encuentran en diferentes jurisdicciones fiscales, tomar en cuenta este método sin ninguna desviación que pudiera afectar el resultado.

La aplicación del método intercuartil para obtener el ajuste correspondiente al rango de precios, de montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad, se publicó en el Diario Oficial de la Federación y mediante este órgano de difusión se establece que éste se obtiene a través de la realización de los siguientes pasos:

1. Se deberán ordenar los precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad en forma ascendente de acuerdo con su valor.
2. A cada uno de los precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, se le deberá asignar un número entero secuencial, iniciando con la unidad y terminando con el número total de elementos que integran la muestra.
3. Se obtendrá la mediana adicionando la unidad al número total de elementos que integran la muestra de precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad, dividiendo el resultado entre 2.
4. El valor de la mediana se determinará ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del resultado obtenido en el rubro anterior.

Cuando la mediana sea un número formado por entero y decimales, el valor de la mediana se determinará de la siguiente manera:

4.1. Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo del presente rubro y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.

4.2. El resultado obtenido en el numeral anterior se multiplicará por el número decimal correspondiente a la mediana.

4.3. Al resultado obtenido en el numeral anterior se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de este inciso.

5. El percentil vigésimo quinto, se obtendrá de sumar a la mediana la unidad y dividir el resultado entre 2. Para efectos de este párrafo se tomará como mediana el resultado a que hace referencia el rubro C.

6. Se determinará el límite inferior del rango ubicando el precio. Monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del percentil vigésimo quinto.

Cuando el percentil vigésimo quinto sea un número formado por entero y decimales, el límite inferior del rango se determinará de la siguiente manera:

6.1. Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo del presente rubro y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.

6.2. El resultado obtenido en el numeral anterior se multiplicará por el número decimal del percentil vigésimo quinto.

6.3. El resultado obtenido en el numeral anterior se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de este rubro.

7. El percentil septuagésimo quinto, se obtendrá de restar a la mediana a que hace referencia el rubro C la unidad y al resultado se le adicionará el percentil vigésimo quinto obtenido en el rubro E de esta regla.

8. Se determinará el límite superior del rango ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del percentil septuagésimo quinto.

Cuando el percentil septuagésimo quinto sea un número formado por entero y decimales, el límite superior del rango se determinará de la siguiente manera:

8.1. Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo del presente rubro y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para tales efectos su valor.

8.2. El resultado obtenido conforme al numeral anterior, se multiplicará por el número decimal del percentil septuagésimo quinto.

8.3. Al resultado obtenido en el numeral anterior, se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de este rubro.

Si los precios, montos de contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentran entre el límite inferior y superior antes señalados, se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. Sin embargo, cuando se disponga de información que permita identificar con mayor precisión el o los elementos de la muestra ubicados entre los límites citados que se asemejen más a las operaciones del contribuyente o al contribuyente, se deberán utilizar los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad correspondientes a dichos elementos.

Los métodos a los que nos referimos son los que se contemplan en la Ley del Impuesto sobre la Renta en forma específica, a diferencia de aquéllos de carácter genérico que se contemplaban en el artículo 65 de la misma ley hasta 2001. De estos métodos, si bien algunos se incorporaron y otros dejaron de ser aplicables, es posible concluir que a partir de 1997, la autoridad fiscal mexicana requerirá de información forzosa de otras autoridades fiscales para configurar los precios de transferencia cuando trate de utilizar el Método de Precio Comparable No Controlado, el Método de Precio de Reventa, el Método de Costo Adicionado, el Método de Partición de Utilidades y el Método Residual de Partición de Utilidades.

La autoridad fiscal sin embargo a través del método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, así como del método estadístico, goza dentro de su territorio de todos los elementos que le permiten la determinación de estos precios de transferencia.

Cabe señalar que los métodos a los que nos hemos referido no son los únicos que podrán utilizar tanto las autoridades como el contribuyente, ya que de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, los sujetos pasivos podrán presentar consultas relativas a la metodología que pretendan utilizar en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas. O sea los contribuyentes tomando en cuenta sus operaciones podrán someter a la autoridad un método diverso que les permita aclarar sus operaciones así como evitar la aplicación de un procedimiento de precio de transferencia. De acuerdo a disposiciones de carácter administrativo, los sujetos pasivos podrán analizar conjuntamente con la autoridad, la información y metodología que pretenden someter a la consideración de dicha autoridad previamente a la presentación de la solicitud de resolución a la metodología a utilizar para determinar los precios o montos de las contraprestaciones entre partes relacionadas, sin necesidad de identificar al contribuyente o a sus partes relacionadas.

Lo señalado en la última parte del párrafo anterior, si bien proviene de una regla de carácter administrativo, esta directriz es difícil que genere un aspecto positivo en la determinación de un precio sobre bienes o servicios entre partes relacionadas, ya que el desconocer al contribuyente, así como a los entes relacionados, no permitirá llevar a cabo una evaluación correcta y precisa del caso planteado.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en artículo transitorio estableció en años anteriores un procedimiento semejante al que se comenta, limitado a la industria maquiladora.

A partir del 2001 además de las empresas maquiladoras, podrán presentar consulta los demás sujetos pasivos. La resolución de la consulta sobre la metodología utilizada podrá en su caso derivar de un acuerdo con las autoridades competentes del país con el que se tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación.

Las resoluciones que se emitan por las consultas formuladas podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se soliciten. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional en el que México sea parte.

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 parte relacionada residente en México podrá presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente. Cabe señalar que esta declaración complementaria no se considerará dentro de los límites que se establecen en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.

3.6 MÉTODOS UNIVERSALES PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS RELACIONADAS

Se llevó a cabo el estudio de los métodos que para determinar los precios de transferencia se utilizan en México. Estos métodos si bien parten de los principios que se recogen en los modelos impositivos para evitar la doble tributación, no por eso dejan de ser territoriales y por lo tanto sus lineamientos no trascienden a su vez el ámbito jurídico de su aplicación más allá de sus fronteras.

Los párrafos siguientes y que integran este capítulo, tienen como finalidad describir los métodos que se utilizan para configurar los precios de transferencia en un ambiente de carácter universal, entre empresas relacionadas.

Es importante conocer los métodos universales que en este capítulo se describen, ya que los residentes en un territorio y que lleven a cabo operaciones o transacciones en lo general, con o entre partes relacionadas para

efectos territoriales deben tomar en cuenta lo señalado en el apartado anterior. Sin embargo, las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta son una parte de la mecánica operativa para configurar un precio de transferencia, ya que la repercusión de la operación provoca la intervención de otras legislaciones con criterios propios y territoriales sobre los métodos que son la base para fijar dichos precios.

Los métodos que se describen a continuación son los de carácter universal, lo que permite complementar el criterio del impacto impositivo en una operación celebrada entre partes relacionadas.

Como ambiente de carácter universal debemos entender tanto la interacción de las autoridades fiscales de diversos países, como la de los sujetos pasivos residentes en algún país o residentes del extranjero, que toman en cuenta políticas o lineamientos a nivel internacional en operaciones entre empresas relacionadas con el fin de llevar a cabo la regulación de actos o transacciones que deben desarrollarse bajo ciertas formalidades documentales y jurídicas, que no propicien una carga fiscal producto de la configuración de un precio de transferencia.

Los métodos que se describen a continuación son los más utilizados por las autoridades fiscales en operaciones internacionales y entre empresas relacionadas. Cabe aclarar, que no son los únicos métodos, ya que la variedad en el comportamiento de la operación implica a su vez la estructuración del mejor método que, bajo el "principio de igualdad" permita determinar un precio de transferencia apegado a la realidad del acuerdo o contrato celebrado entre las partes negociadoras.

Antes de entrar a la descripción de estos métodos es importante señalar que el "principio de igualdad" al que se refiere el párrafo anterior y al que a su vez se ha hecho alusión en capítulos anteriores, así como se hará en capítulos posteriores, lo debemos entender como el conjunto de elementos que se deben tomar en cuenta y que surgen en forma indistinta en actos u operaciones iguales o semejantes, que al repetirse forman un patrón de conducta, que al apartarse, provoca una diferencia que genera un beneficio o sacrificio para uno de los entes contratantes.

Tomando en cuenta lo señalado en los párrafos anteriores, cabe destacar que el ámbito en el que se desarrollan las transacciones y en general las operaciones que se llevan a cabo entre partes relacionadas, no siempre se originan de la misma manera y tienen los mismos propósitos, ya que no se efectúan bajo lineamientos predeterminados y lo que implica a su vez diversas combinaciones de supuestos para enajenar, transferir o ceder bienes tangibles, bienes intangibles o la prestación de servicios.

Las autoridades fiscales no obstante esta diversidad de comportamientos contractuales entre empresas relacionadas, han configurado un catálogo que agrupa los comportamientos transaccionales, dando como resultado conductas básicas y de las que se obtienen patrones. Cada patrón de conducta genera actos y hechos que en términos generales hacen referencia a la transferencia específica de bienes y servicios.

Como patrón de conducta debemos entender, la forma como ante determinados actos o hechos las partes relacionadas reaccionan o actúan. Los patrones de conducta que por lo regular siguen las partes relacionadas en estas transacciones, son los siguientes:

1. Patrón de conducta entre el fabricante y el distribuidor en operaciones relacionadas con bienes tangibles; y
2. Patrón de conducta entre concedente y concesionario (fabricante) en operaciones relacionadas con bienes intangibles.

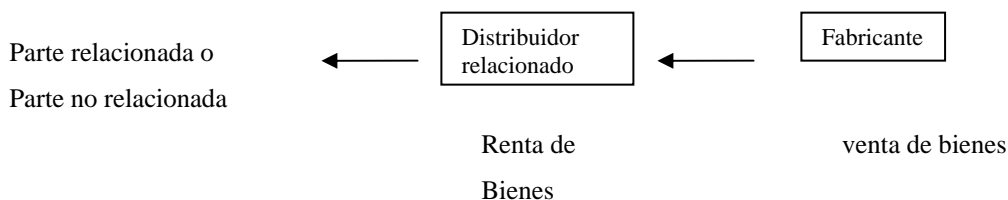
Estos patrones de conducta por la importancia que merecen se comentan en los siguientes numerales, mismos que son descriptivos más no limitativos.

1. Patrón de conducta entre el fabricante y el distribuidor:

Bajo este patrón de conducta, una sociedad extranjera o nacional (local) fabrica productos y vende éstos a su distribuidor relacionado, mismo que a su vez vende estos productos a partes no relacionadas. En algunos casos, la parte relacionada compradora realiza funciones distintas a la actividad de mercadotecnia. Por ejemplo, la parte relacionada puede efectuar funciones de producción o ensamble antes de revender los productos. Este patrón de conducta se ilustra a continuación.

DIAGRAMA 3.6.1

Patrón de Conducta



Fuente: Precios de Transferencia sus Efectos Fiscales, Herbert Bettinger Barrios

Como en su momento se comentó en capítulos anteriores, los precios de transferencia se determinan en operaciones en las que es posible además de obtener un beneficio económico, generar una ventaja fiscal y entre empresas relacionadas se brinda esta posibilidad con más frecuencia. Sin embargo, para cuantificar estos precios de transferencia dentro del patrón de conducta entre el fabricante y el distribuidor, debemos observar a su vez los métodos que dan las bases para dicha cuantificación.

Estos métodos para determinar los precios de transferencia en operaciones entre el fabricante y el distribuidor son los siguientes y deben cumplir con el "principio de igualdad":

Método de Precio Comparable no Controlado (CUPM, por las siglas en inglés, Comparable Uncontrolled Price Method). El precio en relación al "principio de igualdad" es igual al precio fijado en transacciones comparables no controladas.

Método de Precio de Reventa (RPM, por las siglas en inglés, Resale Price Method). El precio en relación al "principio de igualdad" es igual al precio de reventa (para ventas por parte de un distribuidor controlado o de un distribuidor comparable no controlado) a una parte no controlada, menos las utilidades brutas obtenidas en transacciones comparables no controladas.

Método de Costo de Producción más Utilidad Fija (CPPM, por sus siglas en inglés, Cost Plus Price Method).

Las utilidades de operación en relación al "principio de igualdad" de una parte controlada, atribuibles a actividades comerciales relevantes que incluyen transacciones controladas, aplicando un "indicador a nivel de utilidades" (relación entre utilidades de operación y ventas) con base en datos financieros de partes comparables no controladas.

Método de Distribución de Utilidades (POM, por sus siglas en inglés, Profit Distribution Method).

Es la división que se efectúa en relación al "principio de igualdad" de las utilidades (o pérdidas) de operación combinadas atribuibles a actividades comerciales relevantes de partes controladas, determinadas con base en (a) distribución de utilidades comparables, o (b) distribución de utilidades residuales.

2. El método de distribución de utilidades comparables divide las utilidades (o pérdidas) de operación con base en la distribución de utilidades de partes comparables no controladas; y
3. El método de distribución de utilidades residuales distribuye:

- a. Los ingresos de operación para proporcionar un rendimiento de mercado por las contribuciones rutinarias: y
- b. Las utilidades residuales con base en valores relativos de las contribuciones de bienes intangibles y que correspondan a las partes controladas (distintas a las contribuciones rutinarias).

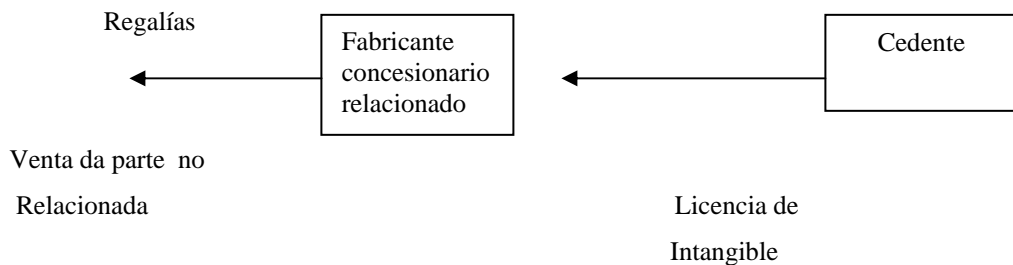
En el patrón de conducta entre fabricante y distribuidor y con el fin de determinar el precio de transferencia lo más apegado a la realidad de la operación, ha permitido que se utilicen otros métodos, como es aquél en el que el precio en relación al "principio de igualdad" se basa en el monto o las utilidades que una parte controlada podría obtener en una alternativa realista, en una transacción controlada.

2. Patrón de conducta entre el concedente y el concesionario (fabricante):

Por lo general, este patrón de conducta involucra a un cedente extranjero o nacional (local) que otorga una licencia sobre un bien intangible a un cesionario nacional (local o extranjero) relacionado, que también es fabricante y emplea en sus operaciones comerciales el bien intangible sobre el cual se otorgó la licencia. El bien es por lo general un intangible de manufactura, como una patente o un proceso confidencial y los conocimientos relacionados con ellos, son propiedad del cedente o sobre los cuales el cedente posee una licencia. El patrón de conducta puede involucrar la licencia de un intangible de mercadotecnia, como una marca registrada prestigiada o un nombre comercial y el conocimiento de mercadotecnia relacionado con ellos o los derechos a una organización de mercadotecnia. Este patrón de conducta se ilustra en el Diagrama 3.6.2.

DIAGRAMA 3.6.2

PATRÓN DE CONDUCTA ENTRE EL CONCEDENTE y EL CONCESIONARIO (FABRICANTE)



Fuente: Precios de Transferencia sus efectos fiscales, Herbert Bettinger Barrios

Conforme a este patrón de conducta se deben aplicar los siguientes métodos, mismos que permiten en su caso, la configuración de los precios de transferencia:

Método de Transacción Comparable No Controlada (CUTM, por las siglas en inglés, Comparable Uncontrolled Transaction Method). Las regalías en relación al "principio de igualdad" deben ser iguales a las regalías aplicadas en transacciones comparables no controladas.

Método de Utilidades Comparables (CPM, por las siglas en inglés, Comparable Profit Method). Utilidades de operación en relación al "principio de igualdad" de una parte controlada, atribuibles a actividades comerciales relevantes que incluyen transacciones controladas y que se determinan aplicando un "indicador de nivel de utilidades" (relación entre utilidades de operación y ventas) con base en datos financieros de partes comparables no controladas.

Método de Distribución de Utilidades (PDM, por sus siglas en inglés, Profit Distribution Method). Es la división que se efectúa en relación al "principio de igualdad" de las utilidades (o pérdidas) de operación combinadas atribuibles a actividades comerciales relevantes de partes controladas, determinadas con base en (a) distribución de utilidades comparables o (b) distribución de utilidades residuales.

a) El método de distribución de utilidades comparables divide las utilidades (o pérdidas) de operación con base en la distribución de utilidades de partes comparables no controladas; y

b) El método de distribución de utilidades residuales distribuye:

I) Los ingresos de operación para proporcionar un rendimiento de mercado por las contribuciones rutinarias; y

II) Las utilidades residuales con base en valores relativos a las contribuciones de bienes intangibles por parte de partes controladas (distintas a las contribuciones rutinarias).

La práctica ha permitido que la autoridad acepte al igual que en otras operaciones, diferentes métodos, como es aquél en el que las regalías en relación al "principio de igualdad" se basan en las regalías o las utilidades que una parte controlada genera en una alternativa realista, en una transacción controlada.

3.7 MÉTODOS UNIVERSALES PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Este capítulo tiene como finalidad que el lector se adentre en los criterios internacionales que se emplean para la configuración del precio de transferencia en la prestación de servicios. Cabe señalar que estos criterios se deben tomar en cuenta y en su caso complementar, con los lineamientos que sobre prestación de servicios se

contemplan en nuestra legislación interna. Ahora bien y como se estableció, en la determinación de precios de transferencia, se busca un valor o monto en relación al "principio de igualdad", en una transacción controlada, por medio de uno de los diversos métodos alternativos para la fijación de estos precios. Aun cuando es posible que los métodos difieran en un supuesto particular, ya que éstos se pueden enfocar en el costo de producción, en las utilidades brutas, en las utilidades de operación u otros aspectos, cada método hasta cierto grado, se basa en transacciones comparables como parámetro o punto de referencia, aplicándose los ajustes comparables con respecto a diferencias, a fin de hacer que las transacciones que se comparan sean similares, mejorando así la confiabilidad del análisis. O sea, la metodología de la determinación de los precios de transferencia no hace más que aplicar un enfoque básico a la valuación de operaciones comerciales internacionales entre partes relacionadas en diferentes jurisdicciones fiscales. Las transacciones múltiples del mismo tipo pueden analizarse en una base agregada, usando a su vez métodos estadísticos u otros aceptables.

Sin embargo, a pesar de la sencillez que se puede reflejar, la aplicación de la metodología para determinar los precios en transacciones entre partes relacionadas representa un problema complejo. Esta complejidad surge debido a la naturaleza inherentemente objetiva, es decir, basada en hechos de la investigación. Aun cuando las transacciones entre partes relacionadas básicamente toman sólo un número limitado de formas (venta de bienes tangibles por parte de un fabricante a un distribuidor mayorista), las transacciones específicas difieren en cuanto a diversos aspectos importantes (la naturaleza o el volumen del producto vendido) y a menudo es extremadamente difícil obtener toda la información relevante con respecto a una transacción controlada o no controlada.

Para efectos de determinar los precios de transferencia en la prestación de servicios, conforme a las reglas universales, y mismas que se basan en métodos y criterios adoptados por la mayoría de las autoridades fiscales de diversos países, se debe tomar en cuenta la residencia del prestador de estos servicios, ya que el monto que se pagué por ellos por la parte relacionada genera como resultado una deducción que reduce su ingreso para propósitos fiscales. En esta situación, la autoridad fiscal tiene interés en determinar que el precio pagado por la parte relacionada nacional (local) es demasiado alto, para rechazar así las deducciones por los "pagos excesivos". Por otro lado, cuando un contribuyente nacional (local) presta servicios a una parte relacionada extranjera, la autoridad impositiva también refleja interés en determinar que el precio pagado por la parte relacionada extranjera es demasiado bajo, para imputar así un ingreso adicional gravable a la parte relacionada nacional (local), por este "pago insuficiente".

Con respecto a la determinación de los precios de transferencia por servicios prestados entre partes relacionadas, la regla general es que cuando una parte relacionada presta servicios de mercadería, gerencial, administrativos, técnicos o de otro tipo para beneficio de o a nombre de otra. Parte relacionada, debe hacerse un cargo en relación a) "principio de Igualdad. En consecuencia, este cargo que se efectúa debe considerarse ya sea por los servicios que se hayan efectuado en beneficio conjunto de las partes relacionadas

o para el beneficio exclusivo del receptor. No es necesario hacer ningún cargo si los beneficios probables para la otra parte relacionada fueron indirectos o remotos o bien, en el caso de que las partes no relacionadas no hubiesen hecho ningún cargo por tales servicios. En general, debe hacerse un cargo, si en el momento en que fueron prestados los servicios, éstos estaban relacionados con la ejecución de una actividad de la otra parte relacionada o tenían como objetivo beneficiar a la otra parte relacionada en sus operaciones generales o en sus actividades diarias.

Por ejemplo, si una línea aérea internacional "X" da servicio a varias ciudades en las cuales una parte relacionada "Y" opera hoteles y la publicidad de "X" menciona con frecuencia el nombre de "Y" y describe los hoteles de "Y", y aun cuando el objetivo principal de esta publicidad hubiese sido beneficiar el negocio de transportación de "X", es razonable esperar que "Y" obtendría beneficios sustanciales de la publicidad, en términos de clientela para sus hoteles. Por lo tanto, la autoridad está en posibilidad de imputar ingresos bajo el "principio de igualdad", congruente con los beneficios relativos buscados, ya que la línea aérea habría hecho algún cargo a un hotel no relacionado por esa publicidad.

El cargo debe determinarse en el momento en que fueron prestados los servicios, con base en los hechos conocidos en ese momento. El cargo debe ser congruente con los beneficios relativos que se persiguen a través de los servicios, con base en los hechos conocidos en el momento en que fueron prestados los servicios y debe aplicarse aun cuando los beneficios buscados no se hayan materializado.

Los servicios a los que nos referimos se dividen en dos categorías:

- Servicios que no califican bajo la regla de "parte integral"
- Servicios de "parte integral"

Tomando en cuenta el "principio de igualdad" en la prestación de servicios, se tendría que considerar que el cargo por los servicios debe ser igual a la cantidad que habría sido cargada por los mismos servicios o servicios similares entre partes no relacionadas bajo circunstancias similares, tomando en cuenta todos los hechos pertinentes. Sin embargo, excepto en el caso de servicios de "parte integral", un cargo en relación de igualdad por servicios se considera, generalmente, igual a los costos totales, (incluyendo costos directos y costos indirectos) en que incurrió el prestador de los servicios. Los servicios que no califican bajo la regla de "parte integral", son aquellos a los que no se hace referencia en los siguientes párrafos.

El prestador de servicios debe asignar y proratear sus costos a los servicios prestados a una parte relacionada con base en un método razonable, aplicado de acuerdo Con las prácticas contables y de manera congruente"

Si el contribuyente emplea un método razonable y conforme a las prácticas contables, para asignar y prorratear costos y deducciones, no tendrá problemas con ese método. Si el contribuyente no emplea tal *método*, el método de asignar y prorratear costos se basará en las circunstancias particulares del caso. Deben considerarse las prácticas aplicadas actualmente para prorratear costos o gastos en relación con la preparación de los informes a accionistas, acreedores, socios, en empresas comunes, inversionistas potenciales, clientes u otros. Para el prorrateo de costos de partes relacionadas extranjeras a partes relacionadas nacionales (locales), debe considerarse el método de prorrateo de costos entre partes relacionadas nacionales (locales) cuando las relaciones con socios extranjeros del grupo sean comparables a las relaciones entre los socios nacionales (locales).

Para determinar el método apropiado de asignación y prorrateo, se deberán considerar los siguientes factores:

- Gastos totales
- Magnitud de activos
- Ventas
- Gastos de manufactura
- Nómina
- Espacio utilizado
- Tiempo invertido

Los costos en los que haya incurrido, pueden ser prorrateados con base en estimados generales o en la aplicación de índices razonables de gastos del contribuyente.

En los costos directos se incluyen los que provienen de la compensación, bonos y gastos de viaje atribuibles a empleados involucrados directamente en la prestación de servicios, materiales consumidos en la realización de los servicios, así como otros costos

En los costos indirectos se incluyen:

I) Costos o deducciones con respecto a servicios públicos, renta, compensación de supervisores y personal de oficina, así como otros gastos; y

II) Una parte adecuada de los costos o deducciones que se relacionan con soporte y otros gastos generales y administrativos aplicables en el grado en que razonablemente se asignarían a un servicio o actividad en particular, incluyendo depreciación, renta, impuestos prediales y otros costos de ocupación.

Por lo regular los costos y las deducciones, no se toman en cuenta cuando incluyen:

- Gastos de intereses sobre adeudos en [os que no incurrió específicamente para beneficio de otro miembro del grupo
- Gastos relacionados con la emisión de acciones y el mantenimiento de las relaciones con accionistas
- Gastos por el cumplimiento de reglamentos o políticas impuestas al prestador de los servicios por su gobierno, que no estén directamente relacionadas con el servicio en cuestión.

Por otro lado y con el fin de evitar confusiones posteriores, es importante señalar que por servicios de parte integral, se entienden aquéllos a los que se les debe hacer un cargo en relación al "principio de igualdad", según se determine de acuerdo con la norma de partes no relacionadas, que considera que un cargo en relación de igualdad es igual al reembolso de los costos directos e indirectos del prestador de los servicios que puedan ser asignados por tales servicios. Los servicios de parte integral son servicios que forman parte esencial de la actividad del prestador de servicios relacionado o de la parte relacionada que recibe los servicios.

Se considera que los servicios son parte integral si se presenta alguna de las cuatro situaciones siguientes:

1. El prestador o el receptor de los servicios está involucrado en el negocio de prestar servicios similares a una o más partes no relacionadas;
2. El prestador brinda servicios a una o más partes relacionadas como una de sus actividades principales. Excepto en el caso de actividades de manufactura, producción, extracción o construcción, se presume que el prestador no realiza servicios para partes relacionadas como una de sus actividades principales, si el costo de los servicios del prestador atribuibles a la prestación de servicios durante el año fiscal a partes relacionadas no excede por lo regular del 25% de los costos o las deducciones totales del prestador de servicios para el año fiscal;
3. El prestador es particularmente capaz de prestar los servicios y tales servicios son un elemento principal de las operaciones del receptor; y

4. El receptor ha recibido el beneficio de los servicios de una o más partes relacionadas durante su año fiscal. Estos servicios prestados por una o más partes relacionadas son sustanciales, si los costos o las deducciones que están directa o indirectamente relacionadas con los servicios y en los cuales incurrieron una o más de las partes relacionadas que prestaron estos servicios al receptor durante el año fiscal, exceden en términos generales del 25% de los costos o las deducciones totales del receptor.

Las situaciones que se describen del 2 al 4 numeral, al considerarse de carácter especial, requieren de reglas específicas y mismas que consisten en:

Con respecto al segundo numeral, si los costos de los servicios al prestador exceden por lo regular del 25% de los costos totales del receptor para el año fiscal, o si no se aplica la prueba del 25%, la determinación en cuanto a que los servicios en cuestión constituyan o no una "actividad principal" del prestador se hace tomando en cuenta todos los hechos, incluyendo:

- El tiempo invertido en la prestación de los servicios
- El costo relativo de los servicios prestados
- La regularidad de la prestación de los servicios
- El monto del capital invertido en la prestación de los servicios
- El riesgo de pérdida involucrado en la prestación de los servicios
- Si los servicios caen en la categoría de servicios de soporte o son independientes de las otras actividades del prestador

Para propósitos de la prueba del 25%, el costo de los servicios prestados a partes relacionadas incluye todos los costos directa o indirectamente relacionados con la prestación de tales servicios, incluyendo el costo de servicios que constituyen una actividad de manufactura, producción, extracción o construcción. Los costos o las deducciones totales del prestador para el año fiscal, excluyen las sumas que se encuentran adecuadamente reflejadas en el costo de los bienes vendidos del prestador. Si cualesquiera de los costos o las deducciones del prestador no reflejan sumas en relación de igualdad y no se hace ningún ajuste para reflejar una remuneración en relación al "principio de igualdad", la prueba del 25% no se aplicará si los costos o las deducciones relacionadas con la prestación de servicios por parte del prestador a entidades relacionadas (según se calcula sobre la base de relación de igualdad) excedería el 25% de los costos o las deducciones totales del prestador para el año fiscal.

Con respecto al tercer numeral (relativa a si el prestador es "particularmente capaz" de prestar tales servicios), el prestador del servicio deberá demostrar que es capaz de prestar éstos y en relación con tales

servicios, hace uso de una situación particularmente ventajosa, como el uso de habilidades especiales o reputación, el uso de una relación influyente con el cliente o el uso de bienes intangibles y el valor de ellos excede sustancialmente los costos o las deducciones del prestador atribuibles a los servicios.

En cuanto al cuarto numeral (en la que se comparan los costos o las deducciones totales de la prestación de los servicios en relación a los costos o las deducciones totales del receptor), los costos o las deducciones totales del receptor se determinan con ciertos ajustes. Específicamente, no se toman en cuenta:

I) Ninguna cantidad pagada o acumulada al prestador por parte del receptor de tales servicios; y

II) Ninguna cantidad pagada o acumulada por concepto de materiales cuyo costo se refleja adecuadamente en el costo del receptor por los bienes vendidos. Sin embargo, sí se consideran los costos o las deducciones del prestador del servicio que estén directa o indirectamente relacionadas con la prestación de tales servicios. A opción del contribuyente, los costos o las deducciones tomadas en cuenta pueden basarse en un promedio de 3 años (como mínimo) en el que los costos, en el año en que se prestaron los servicios, son extraordinariamente bajos debido al inicio o la terminación de una operación por parte del receptor u otras situaciones excepcionales que no sean de naturaleza recurrente.

Finalmente, cabe indicar que el prorrateo razonable no puede llevarse a cabo, cuando se involucren servicios entre partes relacionadas, si estos servicios son "auxiliares o subsidiarios" a otra empresa relacionada, y tienen como propósito la transferencia de bienes tangibles o intangibles a través de la venta, designación, préstamo, arrendamiento u otra acción. En lugar de ello, las autoridades han permitido la asignación del arrendamiento u otro uso de un bien intangible, o la venta de un bien tangible, según lo que resulte aplicable a la transferencia en cuestión.

Los servicios califican como "auxiliares o subsidiarios" si éstos son auxiliares y subsidiarios a la transferencia de los bienes o al inicio del uso efectivo de los bienes por parte del receptor de la transferencia.

Debemos considerar como servicios auxiliares y subsidiarios:

- La promoción de la transacción mediante la demostración y la explicación del uso de los bienes
- Asistencia en la etapa de inicio de operaciones
- Ejecución bajo garantía relacionada con la etapa de inicio de operaciones

A manera de ejemplo, en una situación en la que el cedente hace que uno de sus empleados revele un proceso secreto valioso que es propiedad del cedente, a una parte relacionada y al mismo tiempo supervisa la integración de este proceso en las operaciones de manufactura de la parte relacionada. Por otro lado, si el empleado continúa supervisando la operación de manufactura de la parte relacionada después de la integración del proceso secreto en esta operación de manufactura, se considerará que el cedente está prestando servicios que no son "auxiliares y subsidiarios" y puede hacerse una asignación con respecto a los servicios, y considerarlos como prestados entre partes relacionadas.

Finalmente por lo que respecta a los servicios que no califican bajo la regla de parte integral, cabe señalar que son todos aquéllos que no se involucran o inciden de manera directa o inmediata en un proceso de producción. En estos casos, los efectos de los precios de transferencia se observan en los resultados que se obtienen al comparar costos, precios, entre otros factores, con el fin de llevar a cabo una comparación que permita la configuración de estos precios de transferencia. La carga fiscal que se refleja, producto de los precios de transferencia en los servicios prestados que no califican como parte integral, no representa complejidad en su determinación, a diferencia de los servicios que sí son parte integral en un proceso por ejemplo de producción.

Para la configuración de los precios de transferencia en servicios prestados que no califican bajo la regla de parte integral, se aplican en forma descriptiva y no limitativa, cualquiera de los siguientes métodos:

Método de Precio Comparable no Controlado (CUPM, por sus siglas en inglés, Comparable Uncontrolled Price Method). El precio del servicio en relación al "principio de igualdad" es igual al precio fijado en servicios comparables no controlados.

Método de Costo de Producción más Utilidad (CPM, por sus siglas en inglés, Cost Plus Method). Las utilidades en la prestación de servicios en relación al "principio de igualdad" de una parte controlada, atribuibles a actividades relevantes, deben ser iguales a las utilidades generadas en servicios proporcionados comparables en empresas no controladas.

Estos métodos universales por lo general y como se comentó, son tomados en cuenta por la mayoría de las autoridades fiscales y como complemento a los métodos territoriales que las legislaciones de cada país contemplan. Estos métodos universales deben considerarse por los sujetos pasivos que celebren operaciones con o entre partes relacionadas, sin dejar de acatar las normas internas del país en donde son residentes, nacionales o mantengan un establecimiento permanente o asociaciones en participación.

3.8 MÉTODOS UNIVERSALES PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA ENAJENACIÓN DE BIENES TANGIBLES

En las operaciones a través de las cuales se enajenan bienes tangibles y bajo los lineamientos universales que contemplan criterios complementarios a los métodos que se consideran en las legislaciones internas, y tomando en cuenta los contratos que se celebran entre empresas relacionadas, la configuración del precio de transferencia se presenta cuando en forma artificial estas empresas, subvalúan los bienes vendidos o sobre valoran los bienes comprados, con el fin de reducir la carga impositiva.

Ante el evento de la subvaluación o sobrevaluación en la transmisión de los bienes, existen varios procedimientos para determinar si los entes involucrados están llevando a cabo operaciones respetando el "principio de igualdad" al que nos referimos en capítulos anteriores.

Cabe recordar que el "principio de igualdad" consiste en evaluar que la operación celebrada entre partes relacionadas, es semejante a las que éstas efectuarían con terceros.

Para efecto de que una operación se considere dentro del principio a que se refiere el párrafo anterior, existen varios métodos que permiten eliminar las dudas que en su momento se puedan reflejar y que en consecuencia, permitan la configuración del precio de transferencia.

Estos métodos de carácter universal son:

1. El Método de Precio Comparable no Controlado (CUPM, por las siglas en inglés, Comparable Uncontrolled Price Method);
2. El Método de Precio de Reventa (RPM, por las siglas en inglés, Re-sale Price Method);
3. El Método de Costo de Producción más Utilidad Fija (CPPM, por las siglas en inglés, Cost Plus Price Method);
4. El Método de Utilidades Comparables (CPM, por las siglas en inglés, Comparable Profit Method); y
5. Otros, como el Método de Distribución de Utilidades (PDM, por sus siglas en inglés, Profit Distribution Method).

1. Método de Precio Comparable no Controlado (CUPM). Tradicionalmente, el Método de Precio Comparable no Controlado (CUPM) ha sido considerado como el más preciso para reflejar un resultado bajo el "principio de igualdad".

El Método de Precio Comparable no Controlado (CUPM), se puede aplicar tomando como base las compras y las ventas entre el contribuyente y partes relacionadas con él, así como en las ventas entre dos partes no relacionadas entre sí. En la práctica, por supuesto, no hay dos ventas que sean exactamente iguales.

Sin embargo, las diferencias en las transacciones entre partes relacionadas y no relacionadas presentan similitud si se venden productos que son sustancialmente los mismos, bajo idénticas circunstancias y cualquier diferencia en los bienes no tendrá efecto sobre los precios o ésta puede medirse y eliminarse por medio de ajustes en la operación.

El precio de venta puede verse afectado por una serie de factores, entre los que se incluyen las diferencias en la calidad o en la cantidad del producto, las condiciones de venta, los bienes tangibles relacionados con la venta, el momento de la venta, el nivel competitivo y la ubicación geográfica del mercado en el que se realiza la venta. Los ajustes se efectúan sólo si el efecto sobre el precio está definido. Si no se pueden hacer ajustes razonables no puede usarse el Método de Precio Comparable no Controlado (CUPM).

En muchos casos para determinar los precios de transferencia, se han empleado transacciones comparables no controladas.

Las ventas no controladas realizadas a compradores no relacionados, en un mercado geográfico distinto y a un precio más elevado no se pueden considerar comparables. Las condiciones económicas en un mercado geográfico distinto, provocan que el precio sea más elevado y por lo tanto los ajustes más complejos, lo que en ocasiones imposibilita que el precio real de la operación se conozca con precisión.

2. Método de Precio de Reventa (RPM). Este tiene por objeto principalmente determinar el precio de igualdad por transferencias a empresas relacionadas que a su vez venden o distribuyen el producto a clientes no relacionados, sin un proceso adicional significativo. Estas empresas van desde subsidiarias básicas de agentes comisionistas hasta subsidiarias de mercadotecnia o de compraventa.

El "principio de igualdad" se determina de acuerdo con el Método de Precio de Reventa (RPM) al restar la "utilidad bruta" al "precio de reventa" del bien objeto del contrato. La "utilidad bruta" es la utilidad (expresada como porcentaje de las ventas) generada por el comprador/revendedor u otro, en la venta de los bienes que son comprados o revendidos.

El "precio de reventa" es el fijado para celebrar una compra controlada para a su vez enajenar los bienes en una operación no controlada. Deben hacerse ajustes por las diferencias materiales entre las compras y ventas controladas y no controladas, siempre que tales diferencias tengan un efecto definitivo y razonable sobre el precio.

Método de Precio de Reventa (RPM) enfocan aspectos comunes, como garantía y gastos de publicidad para ilustrar en donde puede ser necesario hacer ajustes para asegurar la similitud. Otros ejemplos se enfocan en gastos de mercadotecnia y promoción (MP) y el grado en que éstos pueden distribuirse con base en la propiedad y el valor del nombre comercial o la marca registrada. Esta distribución se basa en un análisis que busca quien incurre en el gasto o hace la inversión a fin de establecer el valor tangible. Así se consideran productos que imponen un precio más elevado al consumidor porque llevan una marca conocida. Por lo general, el distribuidor no posee ningún derecho legal sobre la marca. En la mayoría de los casos, el distribuidor se encarga del esfuerzo de publicidad y mercadotecnia para hacer que la marca sea mejor conocida en su país de operación. Al distribuidor no se le reembolsan esos gastos, pero el fabricante reduce el costo del producto para el distribuidor y si se juzga necesario, se efectúan ajustes por reembolso indirecto de los gastos de publicidad y promoción.

3. Método de Costo de Producción más Utilidad Fija (CPPM). Este método se utiliza para determinar el precio bajo el "principio de igualdad" para componentes o bienes no terminados, que estarán sujetos a un proceso adicional de fabricación o ensamble, antes de su distribución. En los casos en los que el fabricante sólo realiza este servicio para una empresa relacionada y el riesgo de la manufactura y de distribución recae sobre dicho ente relacionado, se ha denominado como el "método de fabricante contratado".

El Método de Costo de Producción más Utilidad Fija (CPPM) permite al fabricante, recuperar sus costos más un "porcentaje adecuado de la utilidad bruta" sobre las ventas o las transferencias a terceros. El primer paso para determinar el precio de transferencia bajo el "principio de igualdad" de acuerdo con el método de costo de producción más utilidad fija, es a través de calcular los costos de fabricación del productor. El método no contempla en lo particular ningún proceso especial de contabilidad para los costos de producción, ni proporciona una lista de los costos que deben incluirse o excluirse.

En lugar de ello, el método se enfoca en requerir que el costo de producción del fabricante se calcule de manera congruente con las prácticas contables para distribuir o prorratear costos, que ni favorezcan ni perjudiquen las ventas controladas en comparación con las ventas no controladas.

La congruencia en la contabilidad para los costos de producción es esencial bajo el Método de Costo de Producción más Utilidad Fija (CPPM), ya que siempre que sea posible, el porcentaje de utilidad bruta del fabricante por Ventas no relacionadas se usará para determinar el segundo componente del precio de igualdad para ventas relacionadas.

Otro procedimiento para determinar el precio bajo el "principio de igualdad", según el Método de Costo de Producción más Utilidad Fija (CPPM), es a través de calcular el "porcentaje apropiado de la utilidad bruta". Esto es igual al porcentaje de utilidad bruta, expresado como porcentaje del costo, generado por el fabricante u otro ente sobre la venta no controlada de bienes, que sea la más similar a la venta controlada en cuestión.

Se identifican diversos factores básicos que deben considerarse para determinar cual de las ventas no controladas es similar: funciones, riesgos, términos contractuales, condiciones económicas y bienes o servicios.

Como se mencionó, el porcentaje apropiado de la utilidad bruta para la venta controlada, debe derivarse del porcentaje de la utilidad bruta de la o las ventas no controladas más similares. Cuando la o las ventas no controladas más similares difieren en cualquier aspecto material respecto a la venta controlada y estas diferencias, tienen un efecto definido sobre el precio, el porcentaje comparable necesita ser ajustado para reflejar las diferencias.

A menudo, el método de costo de fabricación más utilidad fija es empleado por los distribuidores o revendedores europeos, ya que las autoridades fiscales se han acostumbrado al uso de este método o porque desean asegurar un nivel de utilidad que pueda lograrse a través del método de costo de producción más utilidad fija. Este enfoque ha sido considerado como deseable por aquellas autoridades fiscales, a pesar de las ventajas técnicas del Método de Precio de Reventa (RPM).

4. Método de Utilidades Comparables (CPM). Además de los métodos antes mencionados, el método de utilidades comparables también puede emplearse para determinar el precio de transferencia bajo el "principio de igualdad" para la venta de bienes materiales.

Hasta hace unos años, se le daba un alto nivel de importancia al Método de Utilidades Comparables (CPM) como medida de verificación para usarse en combinación con los Métodos de Precio de Reventa (RPM) y de Costo de Fabricación más Utilidad Fija (CPPM)]. Posteriormente se abandonó por parte de los contribuyentes. En consecuencia, el Método de Utilidades Comparables (CPM) se reestructuró bajo un enfoque independiente y se divide en dos:

4.1. Parte sometida a prueba. Se elige como "parte sometida a prueba" a uno de los entes involucrados en las transacciones de las partes relacionadas que se estén revisando. La parte sometida a prueba debe ser la más sencilla en su función operacional (es decir, la entidad que tenga las funciones más sencillas y que tenga el menor riesgo relativo y a su vez no utilice tangibles o que éstos no sean indispensables).

4.2. Segmento comercial. Se determina el "segmento comercial" apropiado para evaluar la parte sometida a prueba. Efectivamente, si la parte sometida a prueba tiene operaciones adicionales a las transacciones que involucran a la parte relacionada, es necesario segmentar los resultados financieros asociados con las transacciones con la parte relacionada. Con frecuencia esto es difícil por la necesidad de distribuir los gastos de operación.

El siguiente paso dentro de este método, consiste en identificar a las empresas comparables para establecer parámetros que permitan en su caso la configuración del precio de transferencia. Específicamente, puede haber una importante diferencia de producto y hasta cierta diferencia funcional. Sin embargo, el nivel de similitud determinará la magnitud de la escala permisible de los resultados de "ingresos de la operación" (COI, por las siglas en inglés de Constructed Operating Income). Al intentar mejorar el nivel de similitud, deben hacerse ajustes empíricos cuando haya un efecto definido. Los economistas pueden y hacen ajustes por diferencias en inventarios, en facturación o en cuentas por cobrar y características de gastos. El énfasis en la similitud (particularmente en cuanto a diferencias relativas a las variables como la competencia y el poder de negociación) influirá en la elección de compañías comparables.

Una vez que se han hecho en su caso los ajustes, se debe seleccionar el indicador adecuado al nivel de utilidad (PLI, por las siglas en inglés Profit-Level Indicators). A diferencia del método de utilidades comparables (CPM), de acuerdo con el cual se sugería que se aplicaran varios indicadores del nivel de utilidad (PLI) a fin de obtener parámetros sobre el resultado de los ingresos de la operación (COI) para la parte sometida a prueba, el Método de Utilidades Comparables (CPM) indica que debe elegirse un indicador del nivel de utilidad (PLI). La elección entre los distintos indicadores del nivel de utilidad (PLI) debe basarse en la naturaleza de las actividades sujetas a revisión y en la disponibilidad de datos.

Para determinar el nivel de utilidad (PLI) se puede emplear cualquiera de las siguientes opciones:

- Rendimiento sobre capital empleado, es decir, la relación entre los ingresos de operación y los pasivos de la operación
- Relación entre utilidad bruta y gastos de operación

5. Método de Distribución de Utilidades (CPM). Este quinto método que incluye el método de utilidades comparables (CPM) se utilizaba con frecuencia e incluye métodos basados en la tasa de rendimiento sobre el

capital empleado o la tasa de rendimiento sobre el capital social, así como otras tasas basadas en diversos indicadores del nivel de utilidad (PLI). No obstante, tales métodos es decir, los métodos basados en indicadores del nivel de utilidad (PLI) por lo general están ahora incluidos en el método de distribución de utilidades.

El método de distribución de utilidades se refleja a través de:

5.1. Distribución residual. Es un enfoque de dos pasos similar al método de rendimiento básico (BALRM, por las siglas en inglés de Basic Arm's Length Return Method) con distribución de utilidades. El primer paso requiere identificar las funciones rutinarias de las partes y designar un rendimiento de mercado para tales funciones. En el segundo paso, refleja la utilidad residual, misma que se obtiene al determinar un valor relativo a los bienes tangibles de cada una de las partes. Se permiten varios métodos para aproximar el valor relativo, entre los que se incluyen los gastos en que se haya incurrido para desarrollar los tangibles, los gastos actuales o los gastos capitalizados durante un período de cinco años.

5.2. Distribución del capital empleado. Se distribuyen las utilidades o pérdidas combinadas con base en la relación del capital empleado por los contribuyentes controlados que participan en la actividad comercial. La aplicación de este método es posible sólo si los participantes asumen un nivel de riesgo igual en cuanto al capital. El riesgo se mide con base en la probabilidad de ganancia o pérdida. Por ejemplo, si las actividades de los contribuyentes controlados son interdependientes, es decir que el grado de éxito o fracaso de cada participante esté directamente relacionado con el grado de éxito o fracaso del otro participante, se considera que los participantes han asumido un nivel de riesgo igual.

El capital empleado incluye el valor en libros o el valor razonable de mercado de los activos de operación y el valor de los activos tangibles distribuibles o prorrateables en la actividad comercial. El valor de los activos tangibles puede medirse con el valor razonable de mercado, si los datos están disponibles, o con el costo capitalizado del desarrollo y el mejoramiento de los tangibles, menos la amortización apropiada con base en la vida útil de cada tangible.

5.3. Método de Distribución de Utilidades (PDM). De acuerdo con este método, se logra una distribución de utilidades con base en las utilidades relativas de los contribuyentes no controlados involucrados en transacciones y funciones similares a las de los contribuyentes controlados.

No obstante que la metodología de distribución de utilidades puede beneficiar a muchos contribuyentes, el requisito de que ambas partes deben tener tangibles valiosos no rutinarios hace que sea extremada- mente

difícil de usar. Sin embargo, el método puede ser útil cuando las funciones y los tangibles del contribuyente son únicos, lo que provoca que otros métodos basados en transferencias de tangibles no sean aplicables.

3.9 MÉTODOS UNIVERSALES PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA ENAJENACIÓN DE BIENES INTANGIBLES

En el contexto universal para la configuración del precio de transferencia, en el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la autoridad fiscal cuenta con las facultades que le permiten ajustar las regalías generadas por la concesión de una licencia que permite la explotación de un bien de esta naturaleza, si estas regalías no toman en cuenta el “principio de igualdad”. Sin embargo, la facultad de ajustar el monto de regalías no es limitativa y es posible aplicarla a todas las transferencias de bienes intangibles entre entidades relacionadas, independientemente de la forma de la transferencia y el monto de la remuneración. Otra forma de transferencia, es aquella que involucra el pago de intereses por detentar la propiedad de bienes intangibles desarrollados por empresas relacionadas. La parte relacionada (el propietario) que posee los derechos para explotar los bienes intangibles y transfiere la obligación de pago de intereses a otra parte relacionada, debe hacer un cargo tomando en cuenta el “principio de igualdad” en el interés transferido. Aun más, el cargo en relación al “principio de igualdad” debe ser proporcional en su origen, a los ingresos generados por los bienes. También es importante señalar, que en el caso en que una parte relacionada brinde asistencia al propietario de un bien intangible con respecto al desarrollo (o el mejoramiento) de tal bien, la autoridad puede considerar salvo prueba en contrario, que la parte relacionada puede tener derecho a recibir remuneración, determinada con base en el “principio de igualdad”, por la asistencia prestada.

Los derechos para explotar un bien intangible pueden dividirse entre dos o más personas, que se consideren en forma directa o indirectamente afectados o beneficiados en un contrato en que se explote un bien intangible.

Las reglas relativas a la identificación de cual de las partes que participan es el propietario de un bien intangible, difieren según el bien tangible esté protegido legalmente o no. En el caso de bienes intangibles protegidos legalmente, el propietario legal del derecho de explotar un bien intangible “normalmente” será considerado el propietario. Sin embargo, puede considerarse que una parte relacionada se convierte en la propiedad legal de un bien intangible mediante la aplicación de una ley no fiscal o como resultado de una transferencia por un contrato, en la que participa quien tiene la totalidad de los derechos o parte de éstos sobre el bien intangible. Aun más, es posible imputar un precio de transferencia con base en la conducta de las partes relacionadas, y de acuerdo a los términos contractuales.

En el caso de bienes intangibles que no están protegidos legalmente, se considera sólo a una de las partes relacionadas que participa en el desarrollo del bien intangible como el desarrollador y el propietario del bien excepto cuando legalmente se demuestre lo contrario. Como regla general y de carácter universal, es posible señalar que (excepción hecha de lo dispuesto en los reglamentos temporales relativos a los arreglos de participación de costos), si dos o más sujetos pasivos de un grupo controlando desarrollando conjuntamente un bien intangible solamente uno de estos sujetos (controlados) será considerado como el desarrollador y el propietario del bien intangible, mientras que los otros como socios participantes, se consideran como asistentes.

Las consecuencias de esta regla calificada de simple es importante y sobre todo si consideramos el caso de un desarrollo conjunto para la configuración de un bien intangible, en la que participan extranjeros y una parte relacionada nacional (o local). Bajo un acuerdo de participación de costos, la parte relacionada extranjera asume todo el riesgo y se convierte en la propietaria del bien intangible, si éste llega a desarrollarse. El desarrollo se realiza por ejemplo en los Estados Unidos de América y la parte relacionada nacional (o local) efectuará el trabajo de desarrollo en consideración de un pago por sus servicios. Antes este escenario, debemos considerar que la revisión de los hechos se desprende que la parte relacionada nacional (o local) corre riesgos desproporcionados con respecto al nivel de los pagos que recibe y que hace un uso sustancial de sus propios bienes tangibles. Desarrollo, por lo cual no es compensado en relación al “principio de igualdad”. Además, debemos agregar que la terminación del desarrollo, la parte relacionada extranjera se convierte en la propietaria de un bien intangible y negocia licencias con la parte relacionada nacional (o local), así como otras partes relacionadas extranjeras, para producir, comercializar y vender bienes tangibles que incluyen el bien intangible sobre el que otorgó la licencia.

Si en la auditoría que practique la autoridad, se acepta a la parte relacionada extranjera como la propietaria del bien intangible y la parte relacionada nacional (o local) como proveedor de asistencia, la autoridad puede traer a colación el hecho de determinación si el pago de las regalías se pega el “principio de igualdad” por la licencia o si el propietario hizo un pago en relación a este principio a la parte relacionada local por servicios que esta última prestó en relación con el desarrollo del bien intangible. Por otro lado, si la autoridad determina que la parte relacionada nacional es la propietaria del bien intangible desarrollado, pero que ha transferido un interés completo de propiedad en el bien intangible a la parte relacionada nacional al completarse el desarrollo. En estas circunstancias, por lo general se requiere que la parte relacionada nacional lleve a cabo un cargo, a manera de remuneración, por estas regalías en relación al “principio de igualdad”, sujetas a los ajustes anuales de acuerdo con la revisión periódica. Por tanto en este caso, se podrían imputar regalías de la parte relacionada extranjera a la parte relacionada nacional y en muchas circunstancias se podría imponer una sustancial deficiencia fiscal a través de la configuración del precio de transferencia.

3.10 MÉTODOS UNIVERSALES PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA ANTE ACTOS DE COMPETENCIA DESLEAL

La complejidad de las reglas para la determinación de los precios de transferencia, provocan una serie de problemas y complicaciones potenciales para las autoridades fiscales. No obstante, esas reglas pertenecen principalmente a las operaciones domésticas de empresas transnacionales y en la medida en la que un socio del grupo corporativo enajena bienes a una entidad relacionada. Otro grupo de problemas surge con respecto a las restricciones legales sobre la conducta para la determinación de los precios de transferencia en empresas internacionales. Una de las limitaciones sobre la determinación de los precios de transferencia en operaciones internacionales, es aquella que se refleja en la ley interna, y en la norma o en la regla de carácter universal que regula la competencia desleal.

Como competencia desleal debemos entender, todas aquellas prácticas que se llevan a cabo en perjuicio económico de una industria o en comercio territorial, por parte de una empresa, industria o gobierno extranjero. Esta competencia desleal se presenta a través de la figura del dumping o bien, de la subvención.

Se entiende por dumping la importación al mercado nacional, de mercancías extranjeras a precios inferiores al valor normal que tengan las mismas en el país de origen o de procedencia. Es importante destacar que para realizar una comparación objetiva de los precios que determina la existencia del dumping (precio de importación y valor normal), ésta debe hacerse sobre bases equiparables en cuanto a las características físicas y especificaciones técnicas del producto, condiciones y términos de venta, cargas impositivas y otros elementos que afecten dicha comparación.

Se entiende por subvención, el otorgamiento directo o indirecto de cualquier estímulo, prima subsidio o ayuda de un gobierno extranjero a la fabricación, producción o exportación de mercancías, con el fin de fortalecer su posición competitiva, salvo el caso de prácticas aceptadas internacionalmente.

La premisa básica de la ley, de la forma o del reglamento que regulan la competencia desleal (dumping o subvención) es más fácil de describir que de justificar, ya que se presume que los productores extranjeros de bienes no deben vender mercancías en otro mercado a un precio menor que el del país de manufactura. La hipótesis que se encuentra detrás de este sencillo principio es la noción de que los productores extranjeros no deben ser capaces de competir con más vigor en cuanto a precios en el extranjero que en su propio país. El caso más extraordinario sería una situación en que las barreras a la importación harían difícil o imposible para los productores de un país extranjero, cuando los productores extranjeros de ese país tuvieran libertad de competir agresivamente por ejemplo en México y utilizar los ingresos generados en su propio país para respaldar políticas agresivas de precios en México.

En consecuencia, el propósito clave de la ley, de la norma o reglamento contra la competencia desleal (dumping o subvención) es proteger a la industria doméstica en contra de la competencia injusta extranjera. A

diferencia de la importancia que cobro de impuestos tiene en el contexto de los precios de transferencia, la obtención de más impuestos a través de cobrar derechos adicionales no es el objeto principal de la ley, de la norma o del reglamento contra la competencia desleal (dumping o subvención).

Esta noción de protección es de particular importancia, ya que la mera venta de bienes a precios menores en el mercado doméstico no es adecuado por sí mismo, para aplicar una compensación de acuerdo con la reglamentación sobre la competencia desleal. Las ventas de los productos extranjeros no sólo deben reflejar un precio injusto, sino que también debe existir evidencia de que tales ventas han lesionado la industria del país de origen, antes de que se apliquen derechos adicionales.

Existe un aspecto normativo en contra de la competencia desleal que merece un comentario especial. La competencia desleal no equivale a vender por debajo del costo. La competencia desleal es estrictamente la diferencia comparativa entre el mercado original y los precios de exportación. Por lo tanto, la competencia desleal puede presentarse incluso en una compañía que obtiene buenas utilidades, tanto en su país como en los mercados de exportación. Como resultado de esto, los riesgos contra la competencia desleal deben analizarse de manera rutinaria, incluso en los casos en que una compañía mantenga márgenes adecuados en todos los mercados.

Por lo que respecta a la competencia desleal por subvención, ésta se presenta como se mencionó, cuando a través de procedimientos de carácter público, los gobiernos extranjeros sacrifican recaudación creando estímulos a la exportación de productores, con el fin de minimizar su precio en el mercado internacional y beneficiar tanto al productor, como la generación de divisas.

Los casos de competencia desleal (dumping o subvención) son tanto gravosos como complejos. Además, tienen el potencial de interferir significativamente en la flexibilidad para determinar los precios de los productores extranjeros que se venden en un mercado doméstico. Por esta razón, un enfoque prudente requiere de un análisis anticipado y de medidas estratégicas antes de que se amenacen con la competencia desleal (dumping o subvención).

3.11 MÉTODOS UNIVERSALES PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA A TRAVÉS DEL ANÁLISIS ECONÓMICO

En las operaciones celebradas entre diversos sujetos pasivos relacionados o no relacionados y en las cuales, la autoridad considere que al llevarse a cabo no se cumplió con las obligaciones fiscales, al reflejarse precios diferentes a los promedio tanto en un país determinado como a nivel internacional, un elemento que permite demostrar la realidad de la transacción y que por lo tanto, es parte del soporte de las actuaciones de los entes involucrados, es el resultado que se obtiene a través del análisis económico de la operación.

En términos generales la autoridad debe realizar una investigación económica para sostener y respaldar su posición, e igualmente, la empresa sujeta a un proceso de revisión encaminado al determinado del precio de transferencia.

Cabe recordar que las normas que determinan los precios de transferencia entre empresas, parten del “principio de igualdad “en las transacciones, es decir, el precio de la transacción entre partes relacionadas debe estar respaldado como si se contratara en igualdad circunstancias entre partes no relacionadas y bajo este principio se basa tal teoría económica.

No obstante, durante algunos años las normas internacionales brindaron una libertad en la interpretación de lo que debemos entender como igualdad y en las formas en que el análisis económico se aplicaba para respaldar diversos métodos de determinación de los precios de transferencia. Tan es así, que por ejemplo las autoridades fiscales norteamericanas no estaban preparadas para emplear técnicas económicas detalladas a fin de determinar los precios de un contribuyente, dado que había solamente unos cuantos economistas que analizaban las operaciones en los Estados Unidos de América. Por esto, no era usual que en una revisión se aportaran elementos económicos.

Derivado de las bondades que se obtienen de los resultados económicos, tanto las autoridades fiscales como los contribuyentes cada vez más se respaldan en éstos, con el fin de sostener sus criterios.

A través de diversos métodos es posible obtener un resultado económico que sea aceptable por la autoridad, y que a su vez constituya un elemento de prueba que aporte el abogado defensor en caso de controversia.

Para efectos de determinar a través de un análisis económico, la configuración de los precios de transferencia., por lo general se siguen en un ámbito internacional dos enfoques globales, mismos que se utilizan por algunas autoridades fiscales como complementarios a los criterios domésticos y con el fin, de evaluar si los precios de transferencia de una empresa vinculada satisfacen la prueba de igualdad.

Esta prueba de igualdad se puede efectuar a través de:

1. Analizar los precios en las operaciones específicas del sujeto pasivo o sobre el margen bruto de las transacciones específicas, mismo que se calcula utilizando parámetros comparables funcionales, de acuerdo con los métodos de:

- 1.1 Precio comparable no controlado;

- 1.2 Precio de reventa;

- 1.3 Costo de producción más utilidad fija; y

1.4 Utilidades comparables.

Analizar la rentabilidad neta de las operaciones del sujeto pasivo, misma que se obtiene del resultado que reflejan los rendimientos de las empresas no relacionadas. Entre los métodos basados en el desempeño y que se reflejan en la rentabilidad, encontramos que el más importante es de utilidades comparables, (puede medir el rendimiento bruto sobre los gastos); el de rendimiento sobre activos; el de retorno sobre capital invertido y el de distribución de utilidades.

Para lograr que la prueba de igualdad refleje un resultado adecuado, se requiere a su vez que se aplique el mejor método, mismo que se define en términos generales como el método que brinda un resultado de igualdad o desigualdad de acuerdo con los hechos y las circunstancias de la operación que esté revisando.

En párrafos anteriores se señaló que la prueba de igualdad se puede efectuar a través de analizar los precios en las operaciones o la rentabilidad neta de éstas, por lo que debemos profundizar en ambos, en forma específica y como a continuación se trata.

Como se señaló en el primer numeral anterior, los precios de transferencia se pueden determinar tanto en operaciones específicas o sobre el margen bruto que reflejen estas operaciones.

Los métodos que se utilizan para determinar en operaciones específicas en operaciones específicas los precios del mercado, con base en los precios de transacciones controladas comparables o en los márgenes comparables de transacciones no controladas, se deben tomar en cuenta aspectos indirectos basados en la similitud de productos, funciones y condiciones económicas que circundan las transacciones, además de los métodos que a continuación se analizan:

1.1 Método de Precio Comparable No Controlado (CUPM).

El método de precio comparable no controlado (CUPM por las siglas en inglés de Comparable Uncontrolled Price Method) requiere de un análisis basado en el precio de transacciones comparables no controladas, transacciones entre partes no relacionadas, en las cuales los productos, los mercados y los términos de la transacción son sustancialmente similares a la transacción entre partes relacionadas. El análisis de precio comparable no controlado (CUPM) puede involucrar a una de las partes relacionadas que se encuentra bajo revisión y que realiza a su vez transacciones con una entidad no relacionada con ella (precio comparable no controlado (CUPM) interno) o dos o más partes no relacionadas entre sí (precio comparable no controlado (CUPM) externo).

El uso del método de precio comparable no controlado (CUPM) requiere del apoyo de estrictas normas que permitan la similitud en el proceso de comparación. Las normas requieren que tanto las características del producto como las circunstancias económicas en las que se desarrollan las transacciones, sean sustancialmente las mismas en el caso controlado y en el caso no controlado. Sin embargo, las normas deben permitir ajustes por diferencias menores entre las transacciones, pero tales diferencias no deben tener un efecto sobre el monto cobrado. Entre los factores empleados para determinar la similitud y los ajustes requeridos, se encuentran la calidad del producto, el volumen de ventas, el nivel del mercado, mercado geográfico en el cual ocurre la transacción, arreglos comerciales realmente disponibles para el comprador y el vendedor, así como los bienes intangibles relacionados con la venta.

En muchos casos se requiere de un análisis económico para determinar si las diferencias que resultan de estos factores provocan efectos en el precio o permiten ajustes cuantificables, o si las diferencias impiden el uso del método de precio comparable no controlado (CUPM). Por ejemplo, en algunos casos las diferencias en calidad o en las características del producto controlado y no controlado se pueden identificar y en consecuencia designar un precio. La relevancia de los descuentos por volumen dependen también de una evaluación de la existencia de una capacidad excesiva por parte de los proveedores para discriminar precios, evaluación que requiere de un análisis económico. Puede demostrarse si las diferencias en los mercados geográficos o en la fecha de las transacciones tienen o no importancia económica, según existan o no cambios significativos en la oferta del mercado y en las condiciones de la demanda.

Aun cuando se pueden identificar y analizar diversas diferencias en estos factores, resulta extremadamente difícil obtener suficientes datos para efectuar un análisis adecuado del precio comparable no controlado (CUPM). Si no se cumple con las estrictas normas de similitud del producto y de circunstancias económicas, no se puede emplear el método de precio comparable no controlado (CUPM) y la autoridad o el contribuyente debe recurrir a otro método. Los métodos que le siguen en cuanto a rigor en el grado de similitud requerido también se basan en las transacciones y éstos son: el método de precio de reventa (RPM. Por las siglas en inglés de Resale Price Method); se aplica por lo general a distribuidores, mayoristas o detallistas, el método de costo de producción más utilidad fija (CPPM, por las siglas en inglés de Costo Plus Price Method) se aplica por lo general a fabricantes y ensambladores de valor agregado mientras que el método de utilidades comparables (CPM, sus siglas en inglés de Comparable Profit Method) se aplica a su vez a todos los contribuyentes.

1.2 Método de Precio de Reventa (RPM).

El método de precio de reventa (RPM) establece un precio de mercado para la venta entre un proveedor y un revendedor (distribuidor, mayorista o detallista) relacionado con él, mediante la aplicación del margen bruto logrado en una transacción comparable. El precio de reventa se configura a través de:

Precio de reventa = precio del proveedor + margen bruto x precio de venta

O bien,

Precio del proveedor = precio de reventa – margen bruto x precio de reventa

O bien,

Precio del proveedor = precio de reventa (1 – margen bruto)

Así:

Precio de mercado del proveedor = precio de reventa (1 – margen bruto de la compañía comparable)

El margen bruto compensa a los revendedores por sus gastos en la operación y proporciona un rendimiento sobre la inversión asociada el capital. Los precios de mercado sobre la transacción entre partes controladas, se determinan para obtener el mismo porcentaje del revendedor independiente, quien se ha asegurado de haber designado un precio a su producto para lograr un margen bruto suficiente para cubrir los gastos de operación más un rendimiento competitivo sobre el capital.

El método de precio de reventa (RPM) es un enfoque basado en transacciones que requieren similitud entre partes controladas y no controladas, con base en las mismas categorías generales de funciones, riesgos, términos contractuales, condiciones económicas o de servicios requeridos para ser considerados según el método de precio comparable no controlado (CUPM). Sin embargo, por lo general no es necesaria una similitud en los bienes para establecer el margen bruto de utilidades del distribuidor.

No obstante es necesario demostrar que las diferencias físicas no afectan a los otros factores considerados como importantes para determinar la similitud de acuerdo con el método de precio de reventa (RPM). Aún más, no se debe utilizar el análisis económico para establecer la similitud de funciones, riesgos, términos contractuales y condiciones económicas o para hacer ajustes por una diferencia que sea cuantificable. Las normas deben considerar por su parte, factores específicos que pueden ser particularmente relevantes para el método de precio de reventa (RPM), entre los que se incluyen niveles de inventarios e índices de rotación de existencias, el alcance y los términos de las garantías otorgadas; programas y servicios de ventas, mercadotecnia y publicidad; volúmenes de ventas; el nivel del mercado; riesgo de divisas extranjeras; y extensiones del crédito y condiciones de pago. Para dar la debida consideración a todos estos factores normalmente se requiere tanto de un análisis funcional detallado como de una consideración cuidadosa de los aspectos económicos implícitos.

Por otra parte el revendedor puede comprar productos a terceros bajo condiciones y arreglos contractuales similares a los de las transacciones del revendedor con un proveedor con el que está relacionado. En general, si el revendedor vende esos productos a los mismos clientes y bajo los mismos términos contractuales y con las mismas funciones asociadas de distribución (es decir, mercadotecnia, garantía, servicio posterior a la venta, etc.), los márgenes sobre el producto comprado al proveedor no controlado pueden ser un parámetro

apropiado para determinar los precios de los productos que a su vez son adquiridos a una empresa relacionada.

En ciertos casos el contribuyente o la autoridad pueden aplicar el método de precio de reventa (RPM) usando el margen bruto total de una compañía con funciones comparables y que opere en un mercado comparable al del contribuyente. No obstante, el método de precio de reventa (RPM) es un método basado en transacciones. Por lo tanto, existe una pesada carga de prueba para demostrar que las funciones realizadas y las circunstancias económicas que circundan a las diferentes transacciones efectuadas por el contribuyente son, en efecto, muy similares a las funciones y a las condiciones económicas relacionadas con las transacciones de las empresas con las que se quiere comparar. Esto es, si un contribuyente tiene distintas líneas de negocios y diferentes tipos de clientes con distintos niveles de riesgo de garantía y diferentes requisitos de servicio posterior a la venta, la mezcla de transacciones de una compañía comparable debe ser la misma o similar con respecto al carácter de los clientes, sus riesgos de garantía y sus demandas de servicios posteriores a la venta. Con frecuencia es difícil efectuar una comparación externa en el método de reventa.

1.3 Método de Costo de Producción más Utilidad Fija.

El método de costo de producción más utilidad fija (CPPM) genera un precio de transferencia para transacciones entre un fabricante y un comprador, con base en el sobreprecio sobre costos logrado por un fabricante comparable en transacciones no relacionadas, bajo las siguientes operaciones:

Precio de transferencia = costo + sobreprecio x costo

O bien,

Precio de transferencia = costo (1 + sobreprecio) por lo tanto,

Precio de mercado de transferencia = costo (1 + sobreprecio de compañía comparable)

Al igual que el método de precio de reventa (RPM), el método de costo de producción más utilidad fija (CPPM) puede basarse en sobreprecios de productos que no sean idénticos pero que tengan similitudes importantes. Al determinar el parámetro de igualdad deben hacerse ajustes por las diferencias materiales entre las transacciones controladas y no controladas cuando sea posible determinar que tales diferencias tienen un efecto definitivo en los márgenes. Tal como ocurre con el método de precio de reventa (RPM), en el método de costo de producción más utilidad fija deben hacerse ajustes por las diferencias en los gastos de operación relacionados con las funciones realizadas y el riesgo asumido. Entre los factores específicos que deben considerarse se incluyen la complejidad de la fabricación o el ensamble; la ingeniería de fabricación, producción y proceso; aprovisionamiento; actividades de compras y control de inventarios; funciones de

prueba, gastos de ventas, generales y administrativos, riesgos de divisas extranjeras; extensión de crédito y condiciones de pago. Cada consideración de estos factores requiere de un análisis, tanto funcional como económico.

El método de costo de producción más utilidad fija (CPPM) puede basarse en comparables internas, es decir, en transacciones seleccionadas que involucren ventas de la entidad fabricante del contribuyente a un tercero no relacionado con ella, o a comparables externas, es decir, en transacciones seleccionadas entre dos entidades no relacionadas entre sí o en el sobreprecio promedio de las transacciones de un fabricante comparable en ventas a terceros no relacionados con él. Al igual que en el caso del método de precio de reventa, el método de costo de producción más utilidad fija basado en los sobreprecios promedio de las transacciones de un fabricante independiente, requiere de la demostración de las diferentes transacciones llevadas a cabo por la empresa comparable a las demás que efectúa el contribuyente. Dadas las dificultades generalmente relacionadas con la obtención de datos sobre transacciones seleccionadas de dos entidades no relacionadas entre sí, y dada la pesada carga de prueba para demostrar que la totalidad de las transacciones de la compañía comparable son similares en términos económicos a las del contribuyente, por lo general resulta más sencillo respaldar el método de costo de producción más utilidad fija con base en comparables internas que en comparables externas.

Por lo que respecta al segundo numeral y en lo que corresponde a la determinación de los precios de transferencia basados en la rentabilidad neta, es importante comentar que:

En muchos casos para la determinación de precios de transferencia, es difícil que se cumpla con las normas de similitud necesarias para aplicar los métodos de precio comparable no controlado (CUP), de precio de reventa (RPM) o de costo de producción más utilidad fija (CPPM), razón por la cual es posible utilizar en su caso, los precios de mercado bajo el desempeño de empresas que se puedan comparar por su nivel, ingresos o distribución de utilidades.

1.4 Método de Utilidades Comparables.

De acuerdo con este método de utilidades comparables (CPM), los resultados del desempeño de las empresas se utilizan para atribuir márgenes en los resultados basados en los ingresos de operación. Estos márgenes de ingresos basados por lo regular en la moneda del país que corresponde a la autoridad que actúa, reciben el nombre de utilidades implícitas de operación (COP, por las siglas en inglés de Constructive Operating Profits) del contribuyente. El grupo o subgrupo de estas utilidades implícitas de ingresos de la operación declarados por el contribuyente son congruentes con la norma de igualdad. A diferencia del método de costo de producción más utilidad fija (CPPM), requiere que las empresas sujetas a comparación sean similares al sujeto pasivo en cuanto a funciones, tipos generales de productos, y características de mercado, el método de

utilidades comparables (CPM), tan sólo requiere que el contribuyente y las compañías comparables sean similares en términos generales.

Por otro lado y en cuanto al análisis de la rentabilidad neta de las operaciones del sujeto pasivo, éste de efectúa a través del método de distribución de utilidades. En algunos casos, de los enfoques basados en transacciones ni el enfoque de utilidades comparables económicos implícitos de un contribuyente en particular. En tales casos, es posible aplicar otros métodos razonables, entre los que se incluyen enfoques de distribución de utilidades. El contribuyente que elija usar otros métodos tendrá que probar que éstos son mejores que los métodos prioritarios de precio comparable de producción más utilidad fija (CPPM) y de utilidades comparables (CPM), antes descritos.

Los dos conceptos económicos clave relacionados con la distribución de utilidades son:

I) Respaldo analítico para descartar otros métodos; y

II) Justificación para la distribución de las utilidades entre las partes relacionadas.

La situación que con más frecuencia justifica el uso de un enfoque de distribución de utilidades y que descarta el uso de los métodos de precio comparable no controlado (CUPM), de precio de reventa (RPM), de costo de producción más utilidad fija (CPPM) y de utilidades comparables (CPM) es la existencia de intangibles, “no rutinarios” valiosos (es decir, que generan utilidades “excedentes” o utilidades que estén por arriba del promedio de la actividad) y que ambas partes hayan desarrollado y/o tengan un interés de propiedad en los intangibles no rutinarios. La evaluación adecuada de tales factores requiere de un análisis económico.

Por su parte la forma más sencilla para determinar la existencia de intangibles no rutinarios es comparar las utilidades consolidadas de las partes relacionadas con las utilidades de otras compañías del mismo giro. Si las utilidades de las entidades contribuyentes consolidadas están constantemente por arriba de las compañías con las que se comparó durante un periodo de tiempo determinado, entonces es probable que existan intangibles no rutinarios. De este modo, el análisis económico que compara las mediciones de desempeño consolidado, (rendimiento sobre ventas, rendimiento sobre activos, rendimiento sobre capitales invertidos entre otros) con los de otras compañías dan cierta indicación de la existencia de intangibles no rutinarios.

Aun cuando existan tales intangibles no rutinarios, no es un hecho axiomático que dos compañías que generen intangibles y que operen con igualdad, distribuyan las utilidades excedentes con el mismo método. Ambas partes deben tener derecho a ser capaces de negociar el pago de utilidades por arriba y más allá del nivel al que tendría derecho cualquier otra compañía competitiva. De esta forma, un análisis adecuado de la distribución de utilidades requiere que se identifiquen los intangibles no rutinarios poseídos por cada entidad

y demostrar que ninguna de éstas podría ser reemplazada fácilmente por otra empresa dispuesta a ofrecer las mismas funciones y asumir el mismo riesgo.

El resultado de la prueba de igualdad, ya sea a través de analizar los precios en operaciones específicas o sobre su margen bruto, así como por el análisis de la rentabilidad neta de las operaciones del sujeto pasivo, será determinante para configurar o no configurara el precio de transferencia.

La prueba de igualdad al no reflejar desviaciones al aplicar sus diversos métodos, se traducirá en el sentido de que los actos u operaciones celebrados entre empresas relacionadas, se apegan a las prácticas comerciales y que los gastos o utilidades son razonables y que por lo tanto no se refleja una minimización de gravámenes en perjuicio de la autoridad fiscal.

Finalmente, de presentarse una desviación que se obtenga del resultado de la aplicación de estos métodos, ésta repercute a su vez en el diferencial del precio de transferencia y sobre el cual se pudiera determinar presuntivamente un ingreso.

El precio de transferencia que resulte, representa el monto de los ingresos que el sujeto pasivo dejó de declarar ante las autoridades fiscales.

3.12 EFECTO EN LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA POR EL TIPO DE CAMBIO

Existen diversas formas y procedimientos basados en criterios universales, para determinar el precio de transferencia en las operaciones celebradas entre empresas que guardan relación económica o por detentación accionaría.

Estas formas y procedimientos no se deben considerar como únicos y por lo tanto limitativos, ya que la variedad en la operación que se celebre, obliga tanto a la autoridad como a los especialistas a sumar nuevos conceptos, que se generan en su actuación o en sus intervenciones y que propician actos, que desvirtúan la intención del acuerdo económico de voluntades y provocar una minimización tributaria que afecta la recaudación de las autoridades ante las cuales se lleva a cabo este acuerdo.

Dentro de la gran gama que integran las normas o procedimientos reconocidos por la mayoría de las autoridades fiscales, encontramos los reconocidos por la mayoría de las autoridades fiscales, encontramos los efectos que propician diversos tipos de cambio y los que al parecer en una operación, son un elemento que desvirtúa las utilidades y genera un efecto de configuración del precio de transferencia.

El tipo de cambio produce un riesgo inseparable que se refleja invariablemente en las operaciones que se llevan a cabo entre empresas locales de exportación o importación o en sociedades transnacionales. No obstante que las modificaciones en el tipo de cambio no tienen un efecto neto en los entes involucrados en una operación, la incertidumbre en el tipo de cambio tiene diversas consecuencias potenciales en las partes involucradas. Estos efectos potenciales dependen tanto del tratamiento contable que se les dé a las ganancias y a las pérdidas cambiarias, como de las leyes fiscales, por lo que los movimientos del tipo de cambio pueden propiciar serias consecuencias en la determinación de los precios de transferencia.

Las operaciones que involucran divisas de diversos países, provocan distorsiones en el costo de la transacción, debido al tipo de cambio que se determina para el costo de la transacción, debido al tipo de cambio que se determina para la configuración del precio, por lo que las empresas con operaciones internacionales tratan de atenuar esta incertidumbre a través de: primero, reducir al mínimo los efectos del riesgo cambiario. En segundo lugar, utilizar los incentivos que se deriven de las leyes fiscales de los países involucrados. En tercer lugar, establecen precios que eviten a su vez la configuración del precio de transferencia y que satisfagan a las autoridades fiscales de las jurisdicciones en las que operen. Y en cuarto lugar, reducir al mínimo la carga fiscal a nivel mundial.

A pesar del impacto potencial que produce el tipo de cambio y sus implicaciones en los márgenes de utilidad de una empresa, poco se ha escrito y analizado en términos económicos cuando el riesgo cambiario tiene un efecto en el precio de transferencia.

Manejo de riesgo cambiario

Para comprender el impacto del riesgo cambiario en la determinación de los precios de transferencia, es útil revisar técnicas que emplean las empresas para manejar este riesgo.

Hay diversos procedimientos para manejar el riesgo cambiario. Los procedimientos que realmente se emplean dependen del escenario económico en el que se desenvuelven las empresas que participan en una transacción. Los procedimientos más usuales para determinar el riesgo cambiario con: el tipo de cambio y el ámbito económico o estratégico. Es importante hacer notar que estos procedimientos en lo individual no son excluyentes entre sí, ya que es posible tanto utilizar uno como varios en su conjunto.

Riesgo en el tipo de cambio

La técnica para manejo del tipo de cambio y lograra protegerse de sus ajustes, es a través de mantener un balance que refleje la misma cantidad de activos y pasivos expuestos en una misma divisa extranjera.

Si el balance de los activos y pasivos denominados en moneda extranjera se puede mantener, entonces la exposición neta del tipo de cambio es cero. La clave para determinar la exposición es a través de la utilización

de lo que conoce como divisa funcional o divisa principal con la que opera por ejemplo una empresa subsidiaria. Para una subsidiaria mexicana que fabrica y vende la mayor parte de su producción en México, la divisa funcional es el peso. Si la subsidiaria utiliza la moneda local como su divisa funcional, la casa matriz está expuesta a las fluctuaciones del tipo de cambio. Sin embargo, si la subsidiaria utiliza la moneda local de la casa como su divisa funcional, no existe exposición en el tipo de cambio.

Riesgo económico o estratégico

Como se señaló, no es determinante que una empresa sea internacional para que se enfrente a una exposición económica o estratégica de riesgo cambiario. Todo lo que se necesita es que se desarrolle en un ambiente de competidores extranjeros o mercados extranjeros para sus productos o para la adquisición de sus insumos.

En el grado en que haya modificaciones a largo plazo en los tipos de cambio, los precios relativos de insumos o productos, pueden sufrir variaciones cuando los adquirentes o enajenantes operan con diferentes divisas. Estas modificaciones a largo plazo en los precios, dan origen a la exposición económica estratégica.

La exposición económica se presenta por una variación en los precios y las estrategias financieras que por sí solas no son suficientes para controlar o eliminar el riesgo. Las técnicas financieras pueden ayudar a facilitar la transición de un ambiente de tipo de cambio a otro distinto.

Sin embargo, se han empleado estrategias operativas para controlar la exposición económica creada por variaciones fundamentales a largo plazo en los tipos de cambio. Estas estrategias son empleadas generalmente por compañías internacionales y consiste en; diversificar las operaciones, con base en la ubicación de los mercados y de los competidores de la compañía. Esto involucra el estudio de la elasticidad de la oferta y la demanda por los insumos y los productos de la compañía, al mismo tiempo que la adopción de una perspectiva estratégica de largo plazo sobre el impacto de los movimientos en el tipo de cambio. El resultado es, por lo general, una reubicación de los activos productivos para relejar los principales mercados y competidores. La segunda estrategia consiste simplemente en un enfoque agresivo de reducción de costos y de mejoramiento de la eficiencia de manufactura y del producto. Si la empresa tiene éxito al implantar el programa, garantizará que cuenta con los mejores productos al menor costo, alejándose así de la exposición económica creada por variaciones fundamentales a largo plazo en los tipos de cambio. De estas dos estrategias, la segunda es normalmente la más conveniente.

Determinación de precios de transferencia y riesgo cambiario

Después de haber revisado la definición de riesgo cambiario con el mayor sentido económico y comercial. Además optarán por soluciones que generen menos carga impositiva. Sin embargo, cuando se involucran precios entre compañías, también debe cumplirse con los requisitos de igualdad que las autoridades fiscales

implantan. Por desgracia, la interpretación de la norma de igualdad en lo que corresponda a tipo de cambio se dificulta aún más en comparación a otros supuestos que permitan la identificación de los precios de transferencia.

Esta dificultad se presenta tanto en empresas relacionadas como no relacionadas, ya que comparten en igual grado el riesgo cambiario con terceros con los que contratan, puesto que los efectos no se desprenden sólo de la moneda en la que se basan los contratos, sino que: 1) la determinación periódica de precios ofrece un mecanismo para transferir los cambios de éstos independientemente de la divisa de referencia en el contrato, y 2) de mayor importancia aún, el riesgo cambiario puede existir en una compañía cuya totalidad de costos e ingresos sean en una sola divisa, si sus competidores tienen costos en base a distintas divisas. El punto crítico es el impacto que con el paso del tiempo tienen las variaciones en el tipo de cambio sobre los márgenes de utilidad de las compañías involucradas.

Cuando una divisa se revalúa, el margen de utilidad combinado del fabricante y el distribuidor debe reducirse o en su caso, el precio final del mercado. Cuando aumenta el precio final del mercado por efectos en la moneda, su variación provoca que los diferentes en el tipo de cambio se transfieran al consumidor final.

La transferencia varía en función a la operación o en relación a las empresas involucradas, así como a la política fiscal de los países que participan, además de la dependencia de los costos base de los competidores, sin olvidar la elasticidad del precio en la demanda del mercado correspondiente. Sin embargo, es claro que no en todas las operaciones, la transferencia produce un impacto importante, ya que en ocasiones es mínima y los márgenes de utilidad se erosionan seriamente por la reevaluación de la divisa en la que se basa el costo.

No obstante, el hecho de que las variaciones en el tipo de cambio puedan afectar el margen de los distribuidores, no es lo mismo decir que en realidad afectan al margen de los distribuidores.

Es importante puntualizar que la diferencia que se presenta entre el precio determinado en una operación entre empresas relacionadas y el que refleja el mismo bien en el mercado, recibe el nombre de precio de transferencia y ésta diferencia se puede producir por el riesgo cambiario, cuando en una operación las empresas, relacionadas eligen en que momento, una de ellas absorbe este riesgo cambiario, utilizando actos contractuales u otros mecanismos para neutralizar la carga impositiva, ya sea cubriendo un gravamen menor o generando una pérdida.

3.13 MÉTODO ALTERNATIVO PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA CON BASE EN LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS

En el capítulo en que se hizo referencia a la determinación de los precios de transferencia conforme a nuestra legislación, se destacaron los métodos que se contemplan en la Ley del Impuesto Sobre la Renta para

configurar dichos precios y en particular, los aspectos relevantes del método alternativo. En el presente apartado se profundiza sobre este método, mismo que a través de disposición transitoria se empleo en su conceptualización en la industria maquiladora.

Si bien el método alternativo en forma específica, no se prevé en el la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no por eso pierde su importancia, ya que en base a los convenios sobre doble tributación que en nuestro país ha celebrado, las empresas residentes en el extranjero podrán solicitar a la autoridad fiscal mexicana, que para su operación individual se fije un método alternativo para determinar sus precios y evitar que se configuren ingresos acumulables o se castiguen gastos.

Estos métodos alternativos producen acuerdos anticipados entre el contribuyente y la autoridad fiscal para la determinación de los precios de las operaciones, por los que estos acuerdos determinan los criterios (por ejemplo: método, factores comparables y ajustes apropiados a los mismos) para fijar los precios de transferencia durante un período específico. Un acuerdo anticipado de determinación de precios se inicia por el contribuyente y requiere a su vez, de negociaciones entre éste y una o más empresas relacionadas, y una o más autoridades fiscales. El objetivo de los acuerdos anticipados para la determinación de precios, consiste en complementar los métodos tradicionales para configurar los precios de transferencia, los procedimientos judiciales y los tratados tributarios para resolver discrepancias entre sujetos activos y pasivos en la determinación de estos precios de transferencia.

Un aspecto clave en el concepto de los acuerdos anticipados, es qué tan específicos pueden ser en cuanto a la obsolescencia en la determinación de los precios de transferencia de un contribuyente en un período. En general, debe tenerse mucho cuidado si el acuerdo anticipado de determinación de precios va más allá de la metodología, de la manera en que será aplicado y de las consideraciones críticas, ya que las conclusiones más específicas dependen de los pronósticos sobre acontecimientos futuros.

La confiabilidad de cualquier pronóstico empleado en un acuerdo anticipado de determinación de precios depende tanto de la naturaleza del pronóstico como de las consideraciones críticas en las cuales se basa. Por ejemplo, no sería razonable considerar que la tasa de interés a corto plazo en una relación de igualdad para una compañía con préstamos internos del grupo, sea por ejemplo el 8% durante los próximos 3 o más años. Sería más razonable predecir que dicha tasa sea igual a algún instrumento financiero que se ajuste con base en la economía del país, como pudiera ser el CETE, más un porcentaje fijo o variable.

Para decidir qué tan específico puede ser un acuerdo anticipado de determinación de precios en un caso particular, las autoridades fiscales deben de reconocer que los pronósticos y las experiencias basadas en el método de distribución de utilidades en el futuro, parece ser el más razonable. Quizá sea posible usar como factor comparable las proporciones de utilidades de las empresas independientes, sin embargo estas proporciones también resultan ser volátiles y difíciles de predecir. El uso de las consideraciones críticas

apropiadas y el uso de escalas pueden mejorar la confiabilidad de los pronósticos. Los datos históricos de la empresa en cuestión pueden servir de guía.

La confiabilidad de un propósito depende de los hechos y las circunstancias de cada caso real. Los contribuyentes y las autoridades fiscales necesitan tener una cuidadosa atención en la confiabilidad de los pronósticos, al considerar el alcance de un acuerdo anticipado de determinación de precios. En los acuerdos anticipados de determinación de precios no deben incluirse pronósticos que no sean confiables. Por lo general, es posible predecir la idoneidad de un método y su aplicación, y se pueden llevar a cabo consideraciones críticas con más confiabilidad con la que se pueden predecir los resultados futuros (precio o nivel de utilidad).

Algunos países permiten acuerdos unilaterales en los que la administración fiscal y el contribuyente de su jurisdicción establecen un acuerdo, sin involucrar a otras autoridades fiscales interesadas. Sin embargo, un acuerdo anticipado de determinación de precios puede afectar la responsabilidad fiscal de las empresas relacionadas en otras jurisdicciones fiscales. Cuando se permiten acuerdos anticipados de precios unilaterales, debe informarse a las autoridades competentes de otras jurisdicciones interesadas en cuanto al procedimiento, tan pronto sea posible, a fin de determinar si están dispuestas a aceptar un acuerdo bilateral.

Debido a la preocupación de una doble imposición, la mayoría de los países prefieren acuerdos anticipados de determinación de precios bilaterales o multilaterales y de hecho algunos países no otorgan estos acuerdos unilaterales (un arreglo entre el sujeto pasivo y una autoridad fiscal), a contribuyentes de su jurisdicción. Es probable que el enfoque bilateral o multilateral asegure que los acuerdos reduzcan el riesgo de la doble imposición y que sean equitativos para todas las administraciones fiscales permitiendo a la vez, que los contribuyentes involucrados cuenten con mayor certidumbre. Sin embargo, en algunos países las disposiciones locales no permiten que las administraciones fiscales celebren acuerdos directamente con los contribuyentes, no obstante es posible que bajo el procedimiento de acuerdo mutuo y con el respaldo de tratado de doble tributación, la autoridad interna lleve a cabo los trámites sobre estos acuerdos.

Por otro lado, las administraciones fiscales pueden encontrar en los acuerdos anticipados de precios de determinación de precios, el apoyo para llevar a cabo prácticas para la distribución de utilidades o acumulación de ingresos generados en el contexto de renta universal y en operaciones comerciales globales, así como en el manejo de convenios multilaterales de distribución de costos. El concepto de los acuerdos anticipados de determinación de precios también puede ser muy útil para resolver los problemas que surjan de la aplicación del Artículo 7 del Modelo del Convenio de Impuestos sobre Ingresos y sobre Capital de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), relativo a la distribución, establecimientos permanentes y operaciones de sucursales.

Los acuerdos anticipados de determinación de precios, incluyendo a su vez los acuerdos unilaterales, difieren en ciertos sentidos de los dictámenes privados más tradicionales que algunas administraciones fiscales aplican

a los contribuyentes. Por lo general, un acuerdo anticipado de determinación de precios trata con aspectos reales, mientras que los dictámenes privados más tradicionales tienden a estar limitados al enfocar cuestiones de carácter legal basadas en los hechos presentados por el propio contribuyente. Los hechos inherentes a una petición de dictamen privado no pueden ser cuestionados por la administración fiscal, mientras que es probable que los hechos de un acuerdo anticipado de determinación de precios sean exhaustivamente investigados y analizados. Además, este acuerdo por lo general cubre varias operaciones sobre una base continua, o todas las operaciones internacionales de un contribuyente durante un período determinado. En contraste, una petición de dictamen privado normalmente se enfoca sólo a una operación en particular.

La cooperación por parte de las empresas relacionadas es vital la negociación exitosa de un acuerdo anticipado de determinación de precios. Por ejemplo, usualmente no se esperaría que las empresas relacionadas proporcionaran a las administraciones fiscales la metodología que consideran más razonable bajo hechos y circunstancias particulares. Las empresas relacionadas también deben presentar documentación que respalde la racionalidad de su propuesta en la que se incluirían, por ejemplo, datos relacionados con la industria, mercados y países que serán cubiertos por el acuerdo. Además, las empresas relacionadas pueden identificar negocios no controlados que sean comparables o similares a los negocios de las empresas relacionadas en términos de las actividades económicas realizadas y de las condiciones de determinación de los precios de transferencia; por ejemplo, costos económicos y riesgos incurridos, entre otros y realizar un análisis funcional de los mismos.

Por lo general, se permite que las empresas relacionadas participen en el proceso para obtener un acuerdo anticipado de determinación de precios, mediante la negociación, la presentación del caso ante las administraciones fiscales interesadas, la presentación de la información necesaria y la realización de acuerdos sobre cuestiones a la determinación de precios de transferencia. Desde la perspectiva de las empresas relacionadas, esta capacidad de participar puede verse como una ventaja sobre el procediendo tradicional de acuerdo mutuo.

A la conclusión del proceso del acuerdo anticipado de determinación de precios, las administraciones fiscales deben proporcionar a las empresas relacionadas de su jurisdicción, la confirmación de que no se harán ajustes a la administración de precios de transferencia mientras que el contribuyente cumpla con los términos de los acuerdos. En un acuerdo anticipado de determinación de precios también debe existir una disposición (quizá, con referencia a una escala) que prevea la posible revisión o cancelación del acuerdo en años futuros, cuando las operaciones de negocios cambien significativamente, afectando de manera crítica la confiabilidad de la metodología, de modo que las empresas independientes la consideren importante para propósitos de su determinación de precios de transferencia.

Un acuerdo anticipado de determinación de precios puede cubrir todos los aspectos para la configuración de los precios de transferencia de un contribuyente o puede brindar flexibilidad al sujeto pasivo, para limitar la

petición del acuerdo anticipado a operaciones específicas internas o con filiales. Un acuerdo anticipado de determinación de precios se aplicaría en perspectiva a operaciones y a ejercicios venideros y la duración real dependería de la industria, las operaciones y los productos involucrados. Las empresas relacionadas pueden limitar su petición a ejercicios fiscales específicos. Un acuerdo anticipado de determinación de precios puede brindar la oportunidad de aplicar la metodología acordada para resolver cuestiones similares en la determinación de precios de transferencia en ejercicios anteriores. Sin embargo, esta aplicación requeriría de un acuerdo entre la autoridad fiscal, el contribuyente y en su caso, la persona con al que se pretenda celebrar la operación.

Naturalmente, cada una de las administraciones fiscales involucradas en el acuerdo anticipado deseará vigilar el cumplimiento de este acuerdo por parte de los contribuyentes de su jurisdicción, y por lo general esto se hace de dos formas: en primer lugar, puede requerirse que un contribuyente que haya celebrado un acuerdo anticipado, presente informes anuales en los que se demuestre el grado en que cumple con los términos y las condiciones del acuerdo. En segundo lugar, la administración fiscal puede continuar examinando al contribuyente como parte de un ciclo normal de auditorías, sin hacer una nueva evaluación de la metodología. En su caso, en lugar de lo anterior, es posible que la administración fiscal limite el examen de la determinación de precios de transferencia a la verificación de los datos iniciales relevantes para la propuesta del acuerdo anticipado y a determinar si el contribuyente ha cumplido o no con los términos y las condiciones del mismo. Con respecto a la determinación de precios de transferencia, una determinación fiscal también puede examinar la confiabilidad y la precisión de las declaraciones incluidas en el acuerdo anticipado y los informes anuales y la precisión y la consistencia de la manera en que se ha aplicado la metodología particular. Todos los demás asuntos no relacionados con el acuerdo anticipado de determinación de precios quedan bajo el ejercicio de la facultad de revisión por parte de la autoridad, a través de la práctica de auditorías.

Un acuerdo anticipado de determinación de precios debe estar sujetos a revocación o cancelación, incluso retroactiva, en caso de fraude o falsedad en la declaración de información durante la negociación del acuerdo anticipado o cuando el contribuyente no cumpla con los términos y las condiciones de este acuerdo. Cuando se propone la cancelación o revocación de un acuerdo anticipado de determinación de precios, la autoridad fiscal que propone la acción debe notificar a las demás administraciones fiscales acerca de su intención y de las razones para tal acción.

Enfoques para las reglas legales y administrativas que rigen los acuerdos anticipados de determinación de precios

Los acuerdos anticipados para la determinación de precios que involucran a la autoridad competente y al contribuyente, bajo un tratado tributario, deben actuar dentro del alcance del procedimiento de acuerdo mutuo que los convenios tributarios establezcan, como ejemplo es posible señalar que en el modelo de la OCDE el

acuerdo mutuo se encuentra en el artículo 25 (84) y su párrafo tercero dispone que las autoridades competentes se esforzarán para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que surja con respecto a la interpretación o al aplicación del convenio. Los acuerdos anticipados de determinación de precios de naturaleza bilateral, deben quedar bajo lo que en su caso señalen los respectivos convenios tributarios que el país haya celebrado, ya que tienen como uno de sus objetivos, el evitar la doble imposición, no obstante que el convenio contempla a su vez ajustes para la determinación de los precios de transferencia y no específica metodologías ni procedimientos específicos.

En algunos países, las autoridades fiscales pueden emitir lineamientos específicos para los contribuyentes, en los que se describe el tratamiento fiscal adecuado de las operaciones, así como la metodología apropiada de determinación de precios. Como se mencionó antes, las leyes fiscales de algunos de los países incluyen disposiciones que permiten a los contribuyentes obtener dictámenes no hayan sido diseñados específicamente para los acuerdos anticipados de determinación de precios, pueden ser suficientemente amplios como para utilizarse e incluirse en estos acuerdos.

Algunos países carecen en sus leyes locales de reglas para celebrar acuerdos anticipados de determinación de precios. Sin embargo, cuando un convenio de impuestos incluye una cláusula relativa a un procedimiento de acuerdo mutuo, similar al artículo 25 del modelo OCDE, por lo general se les debe permitir a las autoridades competentes que celebren un acuerdo anticipado de determinación de precios. Tal acuerdo sería legalmente obligatorio para los países involucrados y crearía derechos para los contribuyentes. Los tratados de doble tributación tienen precedencia jerárquica sobre las leyes locales, la falta de base en las leyes locales para celebrar un acuerdo anticipado de determinación de precios no limita la posibilidad de establecer las bases de un procedimiento de acuerdo mutuo que surta sus efectos en otras jurisdicciones.

Ventajas de los acuerdos anticipados de determinación de precios

Un programa de acuerdo anticipado de determinación de precios puede ayudar a los contribuyentes a eliminar la incertidumbre y a mejorar el tratamiento fiscal en operaciones internacionales. Siempre que se tomen en cuenta las consideraciones críticas, un acuerdo anticipado puede brindar certeza a los contribuyentes involucrados en cuanto al tratamiento fiscal en la determinación de los precios de transferencia durante un período específico. En ciertos casos, un acuerdo anticipado también puede ofrecer una opción para ampliar el período durante el cual es aplicable. Cuando expira la vigencia del acuerdo, también puede existir la oportunidad de que las administraciones fiscales y los contribuyentes correspondientes renegocien al acuerdo anticipado de determinación de precios. Gracias a la certidumbre proporcionada por un acuerdo anticipado, un contribuyente puede encontrarse en una mejor posición para pronosticar sus responsabilidades tributarias, logrando así un ambiente fiscal favorable para inversión.

Un acuerdo anticipado de determinación de precios puede evitar revisiones costosas y tardadas, así como litigios sobre la determinación de precios de transferencia, tanto para los contribuyentes como para las administraciones fiscales.

Los acuerdos anticipados de determinación de precios bilaterales y multilaterales reducen sustancialmente o eliminan la posibilidad de una doble imposición ya que participan en su celebración, todos los países involucrados. En contraste, los acuerdos anticipados unilaterales no brindan certidumbre en cuanto a la reducción de la doble imposición, ya que las autoridades fiscales afectadas por las operaciones pueden considerar que la metodología adoptada no produce un resultado congruente con el principio de igualdad.

Desventajas relativas a los acuerdos anticipados de determinación de precios

Los acuerdos anticipados de determinación de precios unilaterales pueden presentar problemas importantes tanto para las autoridades fiscales como para los contribuyentes. Desde el punto de vista de otras autoridades, los problemas surgen porque dichas autoridades pueden no estar de acuerdo con las conclusiones del acuerdo anticipado. Desde el punto de vista de las empresas involucradas, un problema que se presenta es el posible efecto sobre el criterio que se debe aplicar a las empresas relacionadas. Si el contribuyente acepta un acuerdo que genere una mayor cantidad de ingresos al país en donde celebra el acuerdo anticipado de determinación de precios, con objeto de evitar prolongadas y costosas investigaciones sobre la determinación de precios de transferencia o multas excesivas, la carga administrativa se transfiere del país que otorga el acuerdo anticipado a las otras jurisdicciones fiscales que se encuentren relacionadas en las operaciones internacionales.

Otro problema que genera el acuerdo anticipado para la determinación de precios unilateral, consiste en los ajustes correspondientes. La flexibilidad de un acuerdo anticipado puede llevar a un contribuyente y al parte relacionada a adaptar sus precios dentro de la escala permisible en el acuerdo.

Al principio, un programa de acuerdo anticipado de determinación de precios puede ejercer presión sobre la determinación de los precios de transferencia, ya que por lo general las autoridades fiscales tendrán que desviar recursos designados para otros propósitos al programa de acuerdo anticipado de determinación de precios. Los contribuyentes pueden exigir que se usen recursos de una administración fiscal, en la búsqueda de la conclusión más rápida posible para una solicitud de acuerdo anticipado, ya que piensan en sus objetivos empresariales y en su programa como unidad, tendiendo a ser dirigidos por las demandas de la comunidad empresarial. Estas demandas pueden no coincidir con la programación de recursos de las administraciones fiscales, dificultando así el proceso eficiente, tanto de los acuerdos anticipados de determinación de precios como de otros trabajos de igual importancia. Sin embargo, la renovación de un acuerdo anticipado puede ser menos tardado que el proceso inicial de su implementación. El proceso de renovación se puede enfocar en la actualización o el ajuste de hechos, criterios comerciales y económicos y cálculos. En el caso de acuerdos

bilaterales, debe obtenerse el consenso de las autoridades competentes de los dos Estados Contratantes en cuanto a la renovación del acuerdo de determinación de precios para evitar la doble imposición.

Una desventaja potencial podría ocurrir cuando una administración fiscal ha celebrado varios acuerdos anticipados de determinación de precios que involucran solamente a algunas de las empresas relacionadas dentro de un grupo de empresas transnacionales. Puede existir una tendencia a armonizar la base para concluir posteriormente estos acuerdos de manera similar a los concluidos antes, sin dar suficiente atención a las condiciones operantes en otros mercados. Por lo tanto, debe tenerse cuidado de no interpretar que los resultados de acuerdos anticipados de determinación de precios concluidos previamente, son representativos de todos los mercados.

También podría presentarse problema si las autoridades fiscales hacen mal uso de la información obtenida en un acuerdo anticipado, para sus prácticas de fiscalización. Si el contribuyente retira su petición de celebrar un acuerdo anticipado de determinación de precios o si la solicitud del contribuyente es rechazada después de considerar todos los hechos, ninguna información no basada en hechos proporcionados por el contribuyente en relación con la petición del acuerdo anticipado de determinación de precios puede ser tratado como relevante en algún aspecto de auditoría. Además, hecho de que un contribuyente haya solicitado sin éxito un acuerdo anticipado, no debe ser tomado en cuenta por la administración fiscal para determinar si debe iniciar una revisión fiscal a las operaciones llevadas a cabo por el contribuyente.

Finalmente, no todos los contribuyentes cuentan con todos los elementos o recursos económicos para obtener un acuerdo anticipado de determinación de precios, ya que el procedimiento puede ser costoso y tardado y, por lo general, los sujetos pasivos pequeños no tienen capacidad para costearlo. Esto es particularmente cierto si se involucran expertos independientes. Además, el presupuesto asignado a la autoridad administrativa para llevar a cabo el programa de acuerdo anticipado de determinación de precios, puede limitar la atención de las solicitudes que una autoridad fiscal debe analizar.

3.14 METODOLOGÍA PARA DETERMINAR EN FORMA ANTICIPADA EL PRECIO DE LOS BIENES Y SERVICIOS ENTRE PARTES RELACIONADAS

En capítulos anteriores se analizaron los métodos mediante los cuales se determinan los precios de transferencia en operaciones que se llevan a cabo entre partes relacionadas. Estos métodos son utilizados tanto por la autoridad impositiva como por los contribuyentes para fijar los montos en las operaciones que tanto se realizan en forma territorial como extraterritorial entre partes relacionadas y que sirven de marco de referencia, con el fin de que las autoridades fiscales tanto internas como externas, no determinen a través de un proceso de revisión, un ingreso que a juicio de éstas se generó al llevarse a cabo operaciones entre empresas que de una u otra forma se encuentran relacionadas y que en su momento, no se considero en la declaración de impuestos. En relación a los métodos que se describen en diversos capítulos de este estudio y

aunado al contenido de esta obra que hace referencia al Método Alternativo para la Determinación de los Precios de Transferencia, los siguientes párrafos tienen como propósito y en base al Código Fiscal de la Federación, describir el método anticipado que surge al analizar por parte de la autoridad impositiva, la metodología que utiliza el sujeto pasivo, para la fijación de los precios y servicios que ofrece a una parte relacionada.

Con el fin de lograr el propósito que se persigue en la parte final del párrafo anterior, es importante señalar, que si bien la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece los métodos que sirven de base y referencia para la determinación y fijación de los precios de transferencia, el Código Fiscal de la Federación por su parte señala a su vez, las bases a través de las cuales el sujeto pasivo tiene la posibilidad de acudir ante la autoridad impositiva, con el fin de que se analice al procedimiento que sigue para la fijación de sus precios y de esta forma, evitar una acción fiscal que al final de la revisión determine un gravamen a cargo del contribuyente. Este procedimiento que sigue el contribuyente deberá estar apegado a alguno de los métodos que se contemplan en la Ley del Impuesto Sobre la Renta o en su defecto, el sujeto pasivo puede plantear la determinación de los precios en base a una combinación de métodos. Tanto la utilización de un método como de varios de ellos, fijarán la Metodología de los Precios de Transferencia (MPT). El contribuyente, en su solicitud para la determinación de los precios en base a una combinación de métodos, deberá anexar tanto la información como los documentos a que hacen referencia las disposiciones administrativas de carácter general.

El Código Fiscal de la Federación contempla los supuestos jurídicos a través de los cuales los sujetos pasivos pueden someter a la autoridad fiscal el MPT, para efecto de que se analicen los supuestos que influyen en los precios de bienes y servicios entre empresas relacionadas. El instrumento legal de referencia a su letra establece lo siguiente:

“Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 64-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes con un país con el que se tengan un tratado para evitar la doble tributación.

Las resoluciones en su caso se emitan en los términos de este artículo, podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en el que los soliciten. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional de que México sea parte.

La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de los requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.”

La mecánica en la fijación de la metodología para la determinación de los precios en operaciones llevadas a cabo entre partes relacionadas, debe surgir justamente del sujeto pasivo a través de la presentación de un escrito en el cual consulte a la autoridad fiscal y dé a conocer el procedimiento que sigue para la fijación de los precios se considere correcta. En la consulta que para estos efectos se presente, el interesado deberá demostrar, ejemplificar y demostrar a detalle, la metodología que utiliza para fijar los precios y los montos de las contraprestaciones.

La autoridad fiscal al analizar la metodología podrá sugerir adecuaciones, no en si el proceso que sigue internamente el contribuyente, ya que estas recomendaciones se vertirán sobre la parte cuantitativa o sea, sobre el precio mediante el cual el contribuyente pretende ofrecer los bienes y servicios.

Las resoluciones que emita la autoridad fiscal podrán ser con efecto interno o sea en México, cuando las empresas relacionadas se encuentran ubicadas en territorio nacional y no consideran la actividad de la empresa en el extranjero o en su caso, la resolución puede expedirse con carácter mixto y en la que se involucran tanto la autoridad mexicana como a una autoridad fiscal de otro país en el caso de una resolución bilateral o varias autoridades impositivas de otros países en cuyo caso, la resolución sería de carácter multilateral.

Si el análisis de la metodología implica la emisión de una resolución de carácter bilateral o multilateral, las autoridades fiscales mexicanas y según el texto del Código Fiscal de la Federación, podrán discrecionalmente condonar total o parcialmente los recargos, siempre que las autoridades competentes de uno u otro país no reintegren o devuelvan las cantidades a títulos de intereses y no hayan sin embargo, devuelto el impuesto correspondiente. O sea, la autoridad fiscal mexicana se obliga en forma discrecional a condonar los recargos en forma total o parcial cuando exista negativa de las autoridades fiscales extranjeras con las que se haya celebrado el contrato para evitar la doble tributación que se rehúsen a reintegrar o devolver las cantidades pagadas por intereses que se deriven de un impuesto si bien se pago en forma errónea, éste haya sido devuelto al contribuyente por satisfacer un crédito fiscal que no correspondía.

Las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales mexicanas mediante las cuales se fije el precio del bien o del servicio y como el texto lo señalan, podrán surtir sus efectos en el ejercicio en el que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en que lo soliciten. Esta vigencia podrá ser por un plazo mayor cuando se derive de un procedimiento amistoso y en los términos del acuerdo internacional en el que nuestro país sea parte.

Las resoluciones que emita la autoridad por lo regular, quedan condicionadas al cumplimiento de la metodología que fue efecto de análisis y de los requisitos que en la resolución de consulta señalen y de los cuales se determinaron los precios o las contraprestaciones. Estos precios o montos no se deben apartar de los que se hubieran utilizado entre partes independientes en operaciones comparables.

El acercamiento a la autoridad fiscal permite que se apruebe la metodología del contribuyente y se evite la generación de un crédito fiscal por ingresos omitidos y en el caso de operaciones internacionales, que las autoridades fiscales extranjeras no otorguen un crédito o compensación por los impuestos pagados en exceso, derivados de un precio superior a aquel utilizan empresas independientes en operaciones comparables.

Para evitar lo anterior surge lo que se denomina “Acuerdo Anticipado de Precio” y que es más conocido en su terminología en inglés como “Advance Price Agreement” (APA) que tiene como finalidad, establecer un acuerdo entre el contribuyente y la autoridad que obliga al sujeto pasivo a una metodología definida de precios de transferencia que en el caso de cumplir, la autoridad fiscal no disputará mediante una revisión que las transacciones entre el contribuyente y una parte relacionada no han sido realizadas en libre competencia. El resultado en el acercamiento con la autoridad puede generar una resolución unilateral, bilateral o multilateral.

El APA identifica a las partes relacionadas, a las transacciones o líneas de productos que están previstas en el planteamiento en el sujeto pasivo. No se requiere que todas las entidades relacionadas de un grupo se incluyan como parte de un APA, o de que se tomen en cuenta todas las transacciones o líneas de productos entre las partes relacionadas.

El APA tiene como finalidad, lograr un acuerdo entre las autoridades fiscales para la configuración de la Metodología de Precios de Transferencia (MPT). El APA se considera como uno de los métodos tradicionales reconocidos en las reglamentaciones para la determinación de los precios de transferencia y por lo general, los miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) aceptan los resultados que surgen de esta metodología.

Estas metodologías incluyen: el método de precio comparable no controlado (CUPM), el método de precio de reventa (RPM) y el método de costo adicionado (ACM), así como algunos otros métodos, como por ejemplo, el método de utilidades comparables (CPM), que ha recibido cierta aceptación como “cuarto método”. Sin embargo, el APA no se limita a estos métodos tradicionales y puede incluir unos de los métodos especificados en las disposiciones legales de los estados involucrados. El APA brinda generalmente un rango de resultados bajo el principio de libre competencia más que un resultado único. Por ejemplo, un APA aplicando el método de precio de reventa podría especificar que la parte relacionada en el extranjero utilice el método de precio de reventa para determinar el valor de compra del producto terminado de la compañía matriz, y que los márgenes de ganancia bruta de la parte relacionada durante cualquier año de vigencia de la APA fuese entre el 37% y

39%, expresado como porcentaje de ventas, entonces ambas autoridades fiscales aceptarían los resultados como reflejo de las transacciones de libre competencia.

La aceptación del MPT del contribuyente o del rango definido de resultados por parte de las autoridades fiscales, es la meta final que el sujeto pasivo busca a través del APA. El acuerdo no sólo asegura al contribuyente que no habrá ajustes en caso de que siga el MPT y de que los resultados estén dentro del rango especificado, si no que el APA también releva al contribuyente de las desagradables tareas que resultan de una detallada auditoría que busque la corrección de un MPT o de los resultados bajo el procedimiento del MPT.

El beneficio primario de buscar un APA es obtener la sorpresa del resultado con respecto a un grupo definido de transacciones, aplicando un MPT de acuerdo a las transacciones de las entidades y dentro de un plazo determinado de tiempo. En tanto el contribuyente cumpla con los términos y condiciones de la APA, la autoridad debe aceptar los resultados que genera el MPT como satisfactorios, conforme al estándar de libre competencia. En relación con las transacciones y entidades que no hagan referencia al APA, las autoridades tienen la posibilidad de aplicar las normas legales internas de cada estado donde se encuentren las partes relacionadas.

Como se mencionó, un APA bilateral será obligatorio para el contribuyente, sus partes relacionadas, la autoridad interna y la jurisdicción fiscal extranjera identificada. El rango de la certeza que brinda el APA incluye: (1) la posibilidad de pronosticar el tratamiento de las transacciones cubiertas, tanto en lo que se refiere a la cantidad, como a la caracterización de los elementos del ingreso; (2) evita la pérdida del tiempo que aplican las revisiones fiscales de las autoridades internas y extranjeras, y los procedimientos de controversia para las transacciones cubiertas; (3) elimina el riesgo de multas potenciales aplicables a las declaraciones que se encuentran substancialmente por debajo de la cantidad correcta; (4) disminuye las obligaciones de mantener registros que de otra manera serían obligatorias; (5) elimina la exposición relacionada con diferentes disposiciones legales fiscales internas y extranjeras que rigen el pago de cargos y multas sobre las deficiencias o reembolsos y problemas de limitaciones legales que pueden surgir en negociaciones con autoridades competentes; (6) evita que alguna autoridad fiscal no acepte acreditar o compensar el impuesto pagado en el extranjero y (7) reducción de las reservas fiscales en los estados financieros que podrían de otra manera aplicar a las transacciones cubiertas.

Como se comentó, un APA no requiere considerar a todas las partes relacionadas con el contribuyente, ni a todas las transacciones de las entidades. Al decidir cuales partes relacionadas o transacciones se deben incluir, el sujeto pasivo necesita equilibrar las consideraciones de costo, oportunidad administrativa y exposición fiscal potencial, contra el grado de certeza que está buscando.

El APA es un vehículo que si bien puede generar un beneficio al sujeto pasivo también puede ser un obstáculo psicológico que tienen que superar los contribuyentes que están considerando un APA, en si deben dar a conocer una extensa gama de información sobre hechos a la autoridad que es necesaria para proseguir con un APA. La preocupación acerca de efectuar declaraciones voluntarias contiene varios elementos. En parte, existe la preocupación acerca de declarar información se refieren a la extensión de la información que se necesita declarar. Las preocupaciones acerca de declarar información pueden también reflejar una profunda preocupación corporativa por su prevacía, especialmente en relación con información confidencial del negocio que puede considerarse como un secreto industrial.

Dada la profundidad de la información que un contribuyente que desee acogerse a un APA puede requerírsele, muchos sujetos pasivos temen que el proceso del APA involucre declarar tanta información que el proceso resultará demasiado costoso y poco practico. En general, la experiencia en el extranjero de contribuyentes que han incluido el proceso del APA, es que la información declarada que se requiere como parte del proceso del APA, se ha hecho más extensa de lo que se requiere para una resolución oficial, pero mucho menos extensa de lo que normalmente se requeriría en una auditoria sobre precios de transferencia. En la práctica, existe un rango bastante amplio de información que puede necesitar ser declarada y estar soportada con documentos, dependiendo de la complejidad de la estructura corporativa del contribuyente y de las transacciones correspondientes.

Antes de iniciar un proceso de APA, el contribuyente deberá considerar cuidadosamente la información que pretende presentar tanto en los trámites previos y como parte de la solicitud formal para el APA esta consideración incluye los supuestos que están basados en los hechos. Puesto que no existe protección éste deberá definir cuidadosamente y por anticipado los supuestos que serán presentados en cada etapa del proceso y limitar la información a la que sea necesaria para explicar y justificar la posición del sujeto pasivo. La falta de protección jurídica para los supuestos basados en hechos surge como parte de una revisión a la declaración del contribuyente, basada en hechos que puedan ser relevantes para determinar el riesgo legal del contribuyente.

La presentación de los asuntos basados en hechos, las consideraciones de oportunidad y la organización material y por otra parte, la declaración de supuestos no basados en hechos involucran la declaración de información que de otra manera no sería requerida y que puede ser potencialmente negativa para el contribuyente, ya sea que el APA llegue a consumarse o no. Así pues, los contribuyentes que consideren acogerse al proceso del APA, deberán estar consientes de que los asuntos que tendrán que manifestar sean asuntos basados en hechos.

Un elemento se necesita considerar al elegir un MPT es si lo propuesto es consistente con los sistemas contables internos e internacionales del contribuyente. En muchos casos, los sistemas contables gerenciales son establecidos con una cierta metodología de precios de transferencia, tales como un precio de reventa o un método de costo adicionado. Desviarse de los métodos para definir precios de transferencia previamente

establecidos puede requerir de una extensa preprogramación y cambios en los procedimientos contables que puedan generar un alto costo. Es más, la autoridad generalmente requiere que se presenten estados financieros auditados por separados para las entidades extranjeras relacionadas con el APA, lo cual podría ser un problema si tales entidades no hacen auditar sus resultados financieros de manera regular.

Costo de la obtención de un APA

Debido a que el APA es un proceso voluntario iniciado por el contribuyente éste necesitaría considerar el costo de acogerse al APA en comparación con otras posibilidades de acción disponibles. Los costos que deberán considerarse incluyen tanto el costo directo de conseguir el APA como los costos derivados.

El costo directo de acogerse a un APA incluye honorarios profesionales y honorarios de opiniones expertas, así como los salarios del personal contribuyente involucrado en el proyecto de la APA. Una parte significativa del gasto en que se incurriría para conseguir un APA resulta de la necesidad de recopilar y analizar un volumen significativo de la información del contribuyente y de terceros para apoyar el MPT propuesto por el contribuyente. A este respecto, la autoridad ofrece los siguientes consejos para controlar los costos del APA:

Para mantener bajo el costo del APA las audiencias previas por parte del contribuyente ante la autoridad constituyen un medio efectivo de explorar de manera informal las posibilidades de un APA exitoso, enfocándose exactamente en lo que la autoridad necesita para llegar a una decisión, a la luz de las circunstancias particulares relacionadas con el contribuyente involucrado; la autoridad y el sujeto pasivo pueden utilizar procedimientos especiales para resolver las necesidades o para facilitar negociaciones simultáneas con las autoridades extranjera competentes.

Como se sugiere, las reuniones previas son necesarias para definir cuidadosamente la necesidad de contar con el apoyo de los expertos y a su vez, so un medio efectivo de controlar los costos de obtener un APA. Los costos internos del contribuyente necesitan tomarse en cuenta al considerar el costo de un APA, junto con la singular capacidad, peritaje o experiencia que los consultores externos tengan para manejar estos asuntos; Los gastos indirectos también necesitarían tomarse en cuenta al decidir si resulta conveniente acogerse a un APA. Quizá el gasto indirecto más significativo que necesita tomarse en cuenta es el riesgo al cual el contribuyente quedara expuesto respecto a pagos de créditos fiscales que se generan por una inadecuada determinación de precios de bienes o servicios

Otro costo indirecto que necesita tomarse en cuenta para determinar si conseguir un APA es el costo de modificar los sistemas contables existentes con el fin de cumplir con el MPT acordado. El costo de compilar la información para preparar, y la preparación misma de los reportes anuales también debe considerarse.

En el caso del APA bilateral o multilateral se debe considerar el costo de análisis por parte de la o las autoridades extranjeras, ya que en algunas jurisdicciones los gastos que éstas realicen, son cubiertos por los sujetos pasivos.

Otros factores a considerar

Un factor que necesita tomarse en cuenta, es si el contribuyente tiene litigios pendientes de resolver con una autoridad interna o externa que puede ser afectado adversamente, ya sea por las presentaciones hechas durante el proceso del APA o por la simple existencia de un APA. Tales controversias podrían incluir litigio fiscal sobre asuntos similares de años anteriores, el litigio fiscal sobre asuntos no relacionados de años anteriores, litigios sobre aduanas que involucre productos que están potencialmente sujetos al APA, o litigio comercial.

Sin tomar en cuenta la posibilidad de procedimientos para restringir la aplicabilidad del APA para años o transacciones no consideradas, el efecto potencial del proceso del APA sobre el litigio colateral necesita considerarse cuidadosamente.

Identificación preliminar de comparables

Se impone sobre el contribuyente que está solicitando un APA, la obligación de identificar precios comparables o transacciones que sirvan como base para el MPT que el sujeto pasivo propone. La información concerniente a los comparables que el contribuyente debe intentar revelar incluye datos sobre precios en transacciones independientes, datos sobre transacciones comparables (si los datos no existen), datos sobre transacciones similares, aunque no exactamente comparables y datos sobre transacciones sobre las que se tienen que hacer ajustes para llevar estas transacciones a una paridad con las transacciones del contribuyente.

El contribuyente puede proponer un APA sin citar ningún comparable o transacciones potencialmente comparables, pero debe establecer primero la ausencia de dichas transacciones y debe demostrar la razón por la cual su MPT propuesto se comporta como si se tratara de operaciones entre empresas independientes.

La primera transacción que el sujeto pasivo debe discutir en una audiencia es lo que puede llamarse comparables internos, esto es, las transacciones entre el contribuyente, o un socio y terceras partes que involucren propiedad de bienes.

El contribuyente también querrá comentar previamente las transacciones potenciales comparables externas (terceras partes) que involucran los mismos productos o similares. La autoridad a la cual se somete la revisión de un MPT por lo regular consideran ajustes para que sean semejantes la operaciones entre partes relacionadas.

Estos ajustes por lo regular se reflejan en:

Segregación de líneas de negocio;
Diferencias de contabilidad;
Diferencias funcionales (actividades, activos, riesgos o costos);
Diferencias de volumen o escala;
Diferentes suposiciones económicas;
Penetración de mercado;
Nivel de operaciones de mercado;
Maduración de producto;
Términos de venta;
Capitalización

Otro asunto que el contribuyente debe discutir con la autoridad, es la identificación y comparación de competidores para el contribuyente en México o en un mercado extranjero. Generalmente se requiere un análisis del mercado del contribuyente y de sus competidores como parte de una proposición formal del APA.

Informes anuales

El contribuyente deberá presentar un informe anual sobre los aspectos más relevantes en relación al método que está empleando, como parte de su solicitud de APA. El convenio formal entre las partes incorporará esta propuesta así como cualquier modificación contenida entre el contribuyente y la autoridad. El informe anual presentado por el contribuyente deberá contener los aspectos que específicamente requiera el APA así como una solicitud de renovación, modificación o cancelación del APA, en su caso. Asimismo se requerirá al contribuyente para que demuestre el cumplimiento de buena fe del APA. El cumplimiento de buena fe se demuestra normalmente al mostrar que los supuestos críticos se aplican y al mostrar que la aplicación del MPT a las transacciones de las partes relacionadas produce resultados que se encuentran dentro del rango de los resultados sancionados por el APA. Finalmente el informe anual deberá describir cualquier ajuste compensatorio hecho conforme a los términos del APA.

Una vez que haya recibido el informe anual, la autoridad lo debe revisar bajo circunstancias apropiadas, con la autoridad extranjera competente. En algunas circunstancias, la autoridad podrá solicitar información adicional al contribuyente.

Ajustes compensatorios

En algunos casos, el APA requerirá de ajustes compensatorios dentro de un rango específico, para mantener los resultados del contribuyente o de la parte relacionada en el rango convenido del APA.

Cuando se efectúa un ajuste compensatorio, el ingreso gravable, así como las ganancias y utilidades de las partes relacionadas, reflejarán un incremento o decremento en el ingreso generado por ajuste compensatorio. El ajuste compensatorio no se toma en cuenta para determinar si el contribuyente: (1) ha pagado una cantidad menor al impuesto sobre la renta estimado, (2) es sujeto de alguna sanción, (3) deberá pagar un recargo que se determine en virtud del ajuste compensatorio a menos de que el contribuyente no haya efectuado un esfuerzo de buena fe para cumplir con el MPT de modo que se evite la necesidad de dichos ajustes. Para cualquier otro fin se utiliza como base el ingreso gravable.

Dentro de la definición del ajuste compensatorio, por lo regular las autoridades fiscales extranjeras incluyen lo que se conoce como un ajuste compensatorio subsecuente.

Revocación del APA

En casos extremos, la autoridad fiscal podrá revocar un APA. La revotación procederá cuando se presenten algunos de estos factores: (a) fraude o malversación o negligencia del contribuyente en relación con etapa, incluyendo, sin limitación, hechos materiales señalados en la solicitud del APA, en presentaciones subsecuentes o en el informe anual o (b) fraude, malversación o negligencia que constituyan una omisión de cumplimiento de buena fe en los términos y condiciones del APA. Un hecho material consiste en que si se hubiera hecho del conocimiento de la autoridad en el momento del análisis del MPT, el resultado del APA hubiera sido significativamente distinto o este no se hubiera autorizado. De hecho la autoridad no necesita revocar el APA, y puede requerir que el contribuyente cumpla con el APA aún en caso de fraude, malversación o negligencia.

3. 15 LA REGLA DEL METODO APLICABLE "THE BEST METHOD RULE"

La determinación correcta del precio al que se transfiere bienes, servicios, acciones, intangibles o productos financieros depende en esencia de la metodología elegida para determinarlo. En este sentido, el analista *debe* prestar particular atención al método o combinación de métodos que eventualmente podría aplicar; en todo caso, el analista podría aplicar los métodos permitidos por la legislación doméstica, una combinación de éstos o aplicar cualquier otro no definido en la ley, siempre que compruebe que dicho método es el más indicado para la industria, el tipo de operación, sus características y circunstancias que así lo correspondan:

Por lo que podríamos entonces afirmar que las empresas multinacionales están obligadas a determinar sus precios internacionales de transferencia utilizando una metodología que les permita determinar con mayor precisión el precio o rango de precios Arm's Length de dicha transacción.

En este orden de ideas, las empresas multinacionales están obligadas a utilizar un solo método o una combinación de éstos (estén descritos en ley o no), siempre que su aplicación dé el mejor resultado Arm's Length.

La Regla del "Best Method Rule"

El Código interno de tributación de los Estados Unidos establecía en el ejercicio de 1968 que el método que debería aplicarse (el cual debería aplicarse en todos los casos) sería el método CUP (Precio comparable no controlado) y, en su defecto, podría eventualmente aplicarse el método del costo adicionado (CPM) o el método de precio de reventa (RPM). Para 1992 el IAS reconoce que existen casos donde simplemente no existen empresas con operaciones comparables, por lo que se abre la posibilidad a la utilización de métodos que consideraban márgenes transaccionales, derogando para entonces la prioridad de utilizar métodos tradicionales.

La regla de "Best Method Rule" rompe entonces la rigidez de la ley o abre la puerta para que las empresas propongan el mejor método (Best Method Rule) aplicable para determinar precios o rangos Arm's Length. En este sentido, la reglamentación del Código Interno de los Estados Unidos, en su sección 483, establece tres reglamentaciones relevantes para seleccionar el método indicado:

1. Información completa y precisa.

Debe contarse con la información completa y precisa para ser utilizada en el estudio de precios de transferencia.

2. Grado de comparabilidad con operaciones no controladas.

La información debe de ser efectivamente comparable con operaciones similares realizadas por empresas independientes no relacionadas. El analista debe en este sentido prestar especial atención, considerando para su análisis empresas comparables independientes, las cuales no deberán estar relacionadas en ningún sentido, dejando claro que dichas empresas comparables seleccionadas por las operaciones materia del estudio, deberán estar exentas de cualquier manipulación posible y, en todo caso, deberá probarse que estas operaciones enfrentan la libre situación del mercado.

3. Los menores ajustes aplicables necesarios.

De igual manera la selección del método será correcta cuando garantice su idoneidad; en otras palabras, la menor cantidad de ajustes aplicables. Los ajustes pueden ocasionarse por un sin fin de razones, sin embargo el analista deberá basarse en el análisis de la operación realizada, el tipo de empresa y sus características primordialmente para poder determinar en un principio el mejor método aplicable.

En todo sentido el IAS establece tres limitaciones en selección del método correcto.

1. Bienes tangibles con intangibles no consistentes.

En el caso de determinar precios de transferencia para bienes tangibles que contengan efectos no consistentes de bienes intangibles será necesario aplicar para efectos de los intangibles la reglamentación en este sentido.

2. Métodos tradicionales pueden ser superados por intangibles inesperados.

Métodos aplicables a bienes tangibles pueden ser superados especialmente por intangibles no esperados.

3. Consulta al APA Programo

La empresa multinacional puede consultar al APA programa para que se le proponga el mejor método aplicable (sin necesidad de identificarse).

La Visión de la OCDE

Las directrices de la OCDE (1995) dividen la metodología en dos partes:

1. Métodos tradicionales (directos).
2. Métodos de utilidad transaccional.

En este sentido la OCDE insiste en que se aplique un único método, partiendo de la base de tratar de aplicar, en la medida de lo posible, los métodos tradicionales (CUP, CPM, APM) y que de no ser posible, se apliquen los métodos de utilidad transaccional descartando el método de distribución de utilidades dado sus efectos en materia de doble tributación. La OCDE señala textualmente en el párrafo 3.49 (directrices de la OECD):

“A la fecha, la experiencia práctica ha demostrado que en la mayoría de los casos, es posible aplicar los métodos transaccionales tradicionales”.

Con lo que los métodos de márgenes transaccionales deben ser utilizados por excepción (márgenes, ratios berry) y hace *mucho* hincapié en que el método de distribución de utilidades (método de prorrateo de costos, gastos o utilidades) es rechazado por los países que componen la OCDE, dado que es contrario a lo establecido por el principio Arm's Length.

La Visión del Internal Revenue Service

El ISRS de los Estados Unidos de Norteamérica *establece* en la sección 482 del Código Interno Tributario cinco posibles métodos:

1. Precio comparable no controlado (CUP).
2. Precio de reventa (RPM).
3. Costo adicionado (CPM).
4. Márgenes transaccionales.
5. Reasignación de utilidades.

Adicionalmente, permite el uso de algún método no especificado siempre que produzca mejores resultados que los anteriores.

En el caso de operaciones que involucren bienes tangibles, el Código Interno Tributario de los Estados Unidos de Norteamérica insiste en que *se utilice* el método CUP; sin embargo, la realidad en cuanto a la disponibilidad de información limita esta disposición. Según el Second Report Apa 2001 para el ejercicio 2000, sólo se presentaron dos solicitudes aplicando esta metodología siendo que el grueso de los aplicantes optó por el método de márgenes transaccionales. Los demás métodos tradicionales, como los costos adicionados o precio de reventa, fueron poco utilizados según el reporte 5 Apa's (3 de costo adicionado y 2 de precio de reventa). Sin embargo, en ambos casos se utilizó el método de márgenes transaccionales como apoyo para determinar el margen de operación de las empresas comparables.

El mismo reporte es claro en indicar que a final de cuentas el método más utilizado es el método de márgenes transaccionales debido a la existencia y confiabilidad de la información existente en Norteamérica. En este sentido se resolvieron 31 Apa's durante el ejercicio 2000.

En la práctica, debe entonces elegirse un único método para determinar el precio correcto de transferencia, aún así es recomendable que se aplique un método directo (CUP, CPM, RPM) y adicionalmente se compruebe lo antes mencionando con un método de márgenes transaccionales.

El profesor Charles W. Bee en su reporte titulado "The Best Method Rule", publicado en el libro Transfer Pricing Hand Book nos indica:

"La reglamentación fiscal obliga al contribuyente a aplicar más de un método para fijar el precio de transferencia correcto. Cuando dos o más métodos aplicados producen resultados inconsistentes la regla del "Best Method Rule" debe ser aplicada para determinar cuál de los métodos produce la información más precisa, sin embargo en todo caso si el segundo método es consistente con el primero entonces no será necesario invocar la regla del "Best Method Rule".

El comentario del profesor Charles nos deja claro que en principio es deseable aplicar por lo menos dos métodos (un método relacionado con el producto y un método de márgenes transaccionales); por lo que en principio debe aplicarse un método que se refiera al producto, servicio o intangible y otro que confirme lo concluido por el anterior, referenciado a los márgenes considerados. Sin embargo, puede que exista aún así alguna inconsistencia y, por lo mismo, debería buscarse un tercer método que confirme alguno de los anteriores para obtener resultados correctos.

En el remoto caso de que los métodos subsiguientes den como resultado información inconsistente, entonces podrá aplicarse en la Unión Americana, con estricto apego a la reglamentación para 1994, la regla "The Best Method Rule"; tomando como válido el más adecuado para determinar una relación Arm'sLength



Coats México, S.A. de C.V.
Análisis de Precios de Transferencia
Ejercicio Fiscal 2006

CAPITULO IV ANTECEDENTES GENERALES

4.1 RESUMEN CORPORATIVO

Nombre: Coats México, S.A. de C.V.

Dirección: Calzada México Xochimilco 4995 Col. Arenal Tepepan, 14610 Tlalpan, México D.F.

Domicilios de las plantas de manufactura y puntos de venta en México	
Oficinas principales	Calzada México Xochimilco 4995 Col. Arenal Tepepan, 14610 Tlalpan, México D.F.
Planta México	Calzada México Xochimilco 4995 Col. Arenal Tepepan, 14610 Tlalpan, México D.F.
Planta Orizaba	Km. 274 Autopista México Veracruz, Col. Centro 94390, Orizaba, Veracruz
Planta Tlaxcala	Km. 20 Carretera vía corta Puebla-Santa Ana Chiautempan, Col. Centro 90850. Tlaxcala
Centro de Distribución Tultitlán, Edo. Mex.	Km. 14.5 Carretera Puente de Vigas-Cuatitlán Col. Centro, 54900 Estado de México, México
Sucursal León, Guanajuato	Calle Las Trojes 126, Colonia Las Trojes 37227, León Guanajuato, México
Sucursal Mérida, Yucatán	Calle 99, No 644 A, Colonia Nueva Obrera, 97000, Mérida Yucatán, México
Sucursal Monterrey, Nuevo León	Calle Bernardo Reyes, No 5320, Colonia San José, 64270, Monterrey Nuevo León, México
Sucursal Torreón, Coahuila	Calle Canela 444, Parque Industrial Lagunero, 35070, Torreón Coahuila, México

Teléfono: +55 54 19 54 82

Fax: +55 54 19 54 82

RFC: GCT940301Q26

e-mail:

Director General: Johan De Praeter.

4.2 Misión:

Proveer de materiales de alta calidad, que cuenten con la resistencia requerida y sean productos competitivos enfocados a entidades Particulares, Industriales, Comerciales, etc., a fin de satisfacer las necesidades de comodidad y servicio que requieren nuestros clientes.

4.3 Los Valores de Coats México, S.A. de C.V.

- Nosotros ayudamos, no culpamos; trabajamos juntos.
- Nosotros nos concentramos en Alta Calidad y Valor agregado.
- Nosotros Creemos en el éxito de Nuestra Compañía.
- Nosotros somos abiertos al Cambio.
- Nosotros estamos orientados al Éxito.

Oferta y Prestación de Servicios:

En el desarrollo de cualquier producto o servicio, desde la idea inicial hasta el Producto Final.

Ventajas Para Los Clientes.

Coats México, S.A. de C.V. se ha comprometido a ofrecer al Cliente una solución completa e integral a sus necesidades de comodidad para el uso industrial o domestico. El Trabajo no constará simplemente de la venta del producto de hilos Coats Timon, sino que comprende la garantía y el servicio y del producto a vender.

4.4 Estudio administrativo

Organigrama de Coats México, S.A. de C.V.

Organigrama Departamental

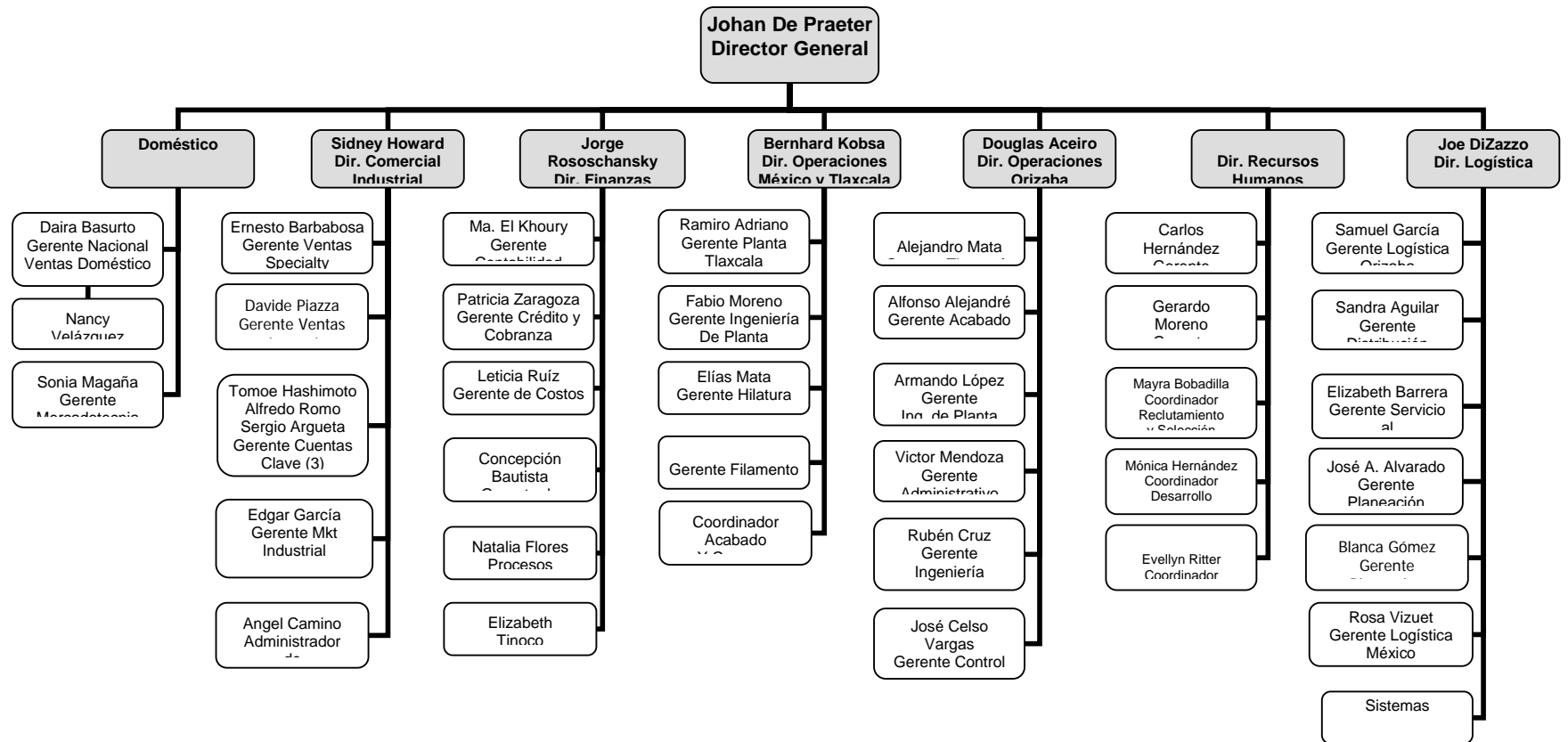
La mayoría de las estructuras organizacionales son demasiados complejas para transmitirse verbalmente. Por esta razón, los administradores trazan comúnmente un organigrama.

Organigrama

Diagrama de la estructura de una organización, en el que se muestran las funciones, departamentos o posiciones dentro de la organización y cómo se relacionan.



Organigrama Coats México



Entorno e identificación del proyecto

1.- Proyecto: Producción de Hilos de fibras naturales y sintéticos.

Tipo de proyecto: Privado, macroeconómico, estatal, nacional, internacional, lucrativo.

Clasificación empresarial: macroempresa.

Ubicación del proyecto: México, D.F. (zona sur).

Proyecto industrial: Manufacturador de hilos para uso domestico e industrial.

2.- Evaluación Del Entorno

Entorno Social:

a). Ventajas:

- * Innovación en el mercado de un nuevo productos con tecnologia de punta, para satisfacer las necesidades del comprador.
- * La ubicación estratégica del establecimiento en la zona sur de la ciudad, permitirá una mayor afluencia de nuestros clientes hacia nuestro negocio, ofreciendo comodidad para clientes que lleguen en su automóvil como para aquellos que utilicen un medio de transporte público.
- * Creación de nuevos empleos para el desarrollo económico del Distrito Federal.

b). Desventajas:

- * No habrá entrega a domicilio del producto, siendo necesario que los clientes acudan a nuestro establecimiento.
- * La no-existencia de sucursales al norte del país, no permitirá tan fácil, el acceso de nuestros clientes al producto, especialmente los ubicados en los lugares alejados de la ciudad.

Entorno Político:

a). Ventajas:

- * Facilidades que el gobierno está dando para la apertura de nuevas empresas integradoras, para fomentar la cultura y desarrollo económicos.

b). Desventajas:

* Posibles obstáculos arancelarios para la importación de nuestro producto en un futuro.

Entorno Cultural:

a). Ventajas:

* En la historia del vestido se a usado el hilo como parte esencial para el la hechura del vestido la cual el uso del hilo contando con la tecnología para la comodidad y satisfacción de sus necesidades.

b). Desventajas:

* Ausencia de información en nuestros posibles clientes, acerca de los hilos de alta tecnología, ya que las personas al escuchar hablar de estos productos, piensan que el acceso a ellos no es de fácil entendimiento.

Entorno Geográfico:

a). Ventajas:

* Gracias a la estancia en la ciudad de México, tendremos acceso directo a la materia prima a un bajo costo.

* Por estar establecidos en una ciudad del centro del país, el mercado del sureste, puede ser zona posible de expansión.

* La ciudad de Tlaxcala es una ciudad de las más importantes del país y esto beneficia a la industria manufacturera y comercializadora, por existir mano de obra barata y capacidad técnica.

b). Desventajas:

* La no-existencia de sucursales fuera de la ciudad de México y Tlaxcala.

Entorno Ideológico:

a). Ventajas:

* Orientar a la gente al uso de la tecnología de hilos de alta calidad.

* Se propicia el desarrollo de nuevos sistemas para el beneficio de la comunidad, por parte de especialistas y aficionados, todos éstos diseñados en México.

b). Desventajas:

* La creencia de la gente acerca de que lo que está hecho en México, está mal hecho.

* La gente pudiera pensar que la compra de un hilo de alta tecnología sería innecesaria un producto elaborado para tener una larga duración.

* La gente, asimismo, pudiera creer que un producto coats es solamente un producto costo sin ninguna ventaja.

Entorno Demográfico:

a). Ventajas:

* Al ser la ciudad de México, una de las más pobladas, se espera una gran demanda del servicio.

* No se tendrá problema al solicitar empleos, debido a al desempleo que existe en el Estado y en la ciudad de México.

b). Desventajas:

* Por ser muy poblada la ciudad, pudiera surgir otra empresa semejante que haga competencia a la nuestra.

* Debido al alto índice de desempleo, se traduce a un alto índice delictivo, poniendo en riesgo nuestros intereses.

Entorno Legal:

a). Ventajas:

* Simplificación administrativa por parte del gobierno. “facilidades administrativas”

b). Desventajas:

* Retardo en el proceso administrativo de la legalización de la empresa, debido al burocratismo, aún por encima de la simplificación implementada por el Gobierno.

* Posibles incrementos en los costos de licencia de funcionamiento.

Entorno Económico:**a). Ventajas:**

- * Gracias al módico precio que tendrá el producto, éste será accesible a la mayoría de los presupuestos familiares.
- * El costo de la materia prima a usar, será barata, haciendo que el producto también así lo sea.

b). Desventajas:

- * Debido a la crisis económica del país, será difícil tener una demanda constante del producto.
- * A causa de que la materia prima es de importación, estamos sujetos directamente a la paridad de nuestra moneda con el dólar.

Información:**a). Ventajas:**

- * Como fundadores de la empresa, nosotros contamos con los conocimientos a nivel ingeniería, con los cuales seremos capaces de afrontar problemas tanto de diseño como de mantenimiento a nuestro equipo.
- * Para posibles dudas o carencias de información en un detalle específico, contamos con una amplia bibliografía para consulta.
- * Además se cuenta con la red internacional Internet, para cualquier consulta.

Entorno Tecnológico:**a). Ventajas:**

- * En nuestro diseño inicial del dispositivo contamos con la tecnología (entiéndase herramientas y conocimientos) necesarios para realizar nuestro cometido de lanzar al mercado nuestro producto.
- * La cercanía con los Estados Unidos de Norteamérica y Canadá, permitirá tener conocimientos de la tecnología de punta.
- * La existencia de máquinas autómatas beneficiará el proceso de producción.

b). Desventajas:

- * El costo es elevado en máquinas automáticas para la producción.
- * A medida de que la tecnología avance, nos veremos en la necesidad de modificar nuestro sistema de producción, para no quedar obsoletos en el mercado.

Entorno Ambiental:

a). Ventajas:

- * Se creará una conciencia ambiental y ecológica acerca del cuidado del agua ya que nuestras fibras son lavadas con aguas que se reciclan tratando de minorar el consumo del agua.
- * El producto es libre de contaminantes en su producción y en su consumo y utilización.

b). Desventajas:

- * El desecho inorgánico que producen los empaques del producto. Que puede ser solucionado si se elige un empaque reciclable.
 - Propiciar el desarrollo de nuevos sistemas tecnológicos y propiciar el conocimiento y utilización de dichos sistemas en la gente.

CAPITULO V CASO PRÁCTICO

5.1 CARTA DE PRESENTACION

COATS MÉXICO, S.A. DE C.V.
Calzada México-Xochimilco No 4985
Col. Arenal Tepepan
14610 México, D.F.

Atendiendo al requerimiento establecido en la fracción XII del artículo 86 de la LISR para el ejercicio fiscal 2006, anexo al presente se encuentra la documentación comprobatoria a las operaciones efectuadas residentes en el extranjero.

De la aplicación de los métodos dispuestos en el artículo 216 de la LISR y en los capítulos II y III de los Lineamientos de Precios de Transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), aplicables a las operaciones realizadas de Cotas México; la compra de inventario para la producción y el pago de intereses fueron pactados considerando los precios y montos de contraprestación que hubiesen utilizado partes independientes en operaciones comparables, de acuerdo con lo establecido por el primer párrafo del artículo 215 de la LISR y por el artículo 9 del Modelo Convenido Fiscal de la OCDE. En cuanto a la compra de inventarios para distribución y la venta de inventarios producidos se encuentra por arriba del rango Arm's Length obtenido, por tanto esta operación no presenta riesgo significativo para efectos fiscales mexicanos.

CONSULTING GROUP, S.C
Práctica de Precios de Transferencia
América Latina



Coats México, S.A. de C.V.
Análisis de Precios de Transferencia
Ejercicio Fiscal 2006

5.2 Resumen Ejecutivo

El objeto del presente resumen es proporcionar los resultados del análisis de precios de transferencia para las siguientes transacciones efectuadas por Coats México, S.A. de C.V. (Coats México) con sus partes relacionadas residentes en el extranjero durante el ejercicio fiscal 2006:

Tabla 5.2.1 Operaciones efectuadas con partes relacionadas extranjeras.

Tipo de operación	Parte relacionada	Importe
Compra de inventarios para producción	Coats American Inc.	\$24,045,926
	Coats Cadena, S.A. (Colombia)	560,220
	Coats HN, S.A.	484,199
	Coats Corrente Ltda.	1,382,888
	Madura Coats Private Ltda.	1,923,373
Suma operación (15)		28,405,606
Compra de inventarios para distribución	Coats American Inc.	\$44,385,316
	Coats & Clark Inc.	5,380,421
	Coats Cucirini SPA	1,080,953
	Coats Hungary Ltd	3,630,315
	Coats Corrente Ltda.	4,193,087
	Madura Coats Private Ltda.	11,299,443
	Coats Cadena, S.A. (Perú)	1,710,996
Suma operación (16)		72,130,531
Compra de activo fijo	Coats American Inc.	\$13,992,733
	Coats CN	30,790
Suma operación (17)		14,023,763
Pago de regalías por know how	JP Coats Limited	\$6,945,138
Suma operación (18)		6,945,136
Pago de asistencia técnica	Coats Cadena, S.A. (Chile)	\$388,767
Suma operación (19)		388,767

Pago de intereses	Coats Finance Company Ltd.	\$221,538,460
Suma operación (28)		221,538,460
Pago por otros servicios prestados	Coats Internacional PTE LTD	\$3,461,052
Suma operación (25)		3,461,052
Tipo de operación	Parte relacionada	Importe
Otros pagos	Coats & Clark Inc.	\$153,588
	Coats Fabra, S.A.	17,053
	Coats Corrente Ltda.	59,038
	Coats Cadena,S.A. (Perú)	9,024
Suma operación (31)		238,863
Suman total de egresos		\$347,132,000
Ingreso neto por venta de inventarios	Coats American Inc	165,144,773
	Coats & Clark Inc´	1,309,470
	Coats Cadena, S.A. (Venezuela)	358,158
	Coats Cadena, S.A. (Argentina)	141,148
	Coats Hong Kong	38,545
	Coats Bell Division Coats Canada, Inc	20,007
Suma operación (01)		167,012,101
Ingreso, vta. inventarios para distribución	Coats Corrente Ltda.	164,486
Suma operacion (02)		164,486
Suma total de ingresos		167,176,587

Fuente: Información proporcionada por Cotas México

Tabla 5.2.2 Domicilio fiscal de las partes relacionadas con las que fueron efectuadas operaciones.

Parte relacionada	Domicilio Fiscal
Coats American Inc.	3430 Toringdon Way, Suite 301, Charlotte, NC 28277
Coats & Clark Inc.	Atlanta, GA 30392-1611, Box 101611 USA
Coats China	19 /E Millenium City 378Kwuntung Road, Kowloon
Coats Cadena S.A.	Avda. Sta. Rosa 02057 San Bernardo, Región Metropolitana, Chile,
Coats Cadena S.A.	Ave. Santander calle 6 esquina pereira, apartado 343, Bogota Colombia
Coats CucirinI S p A	Via A. Vespucci nr. 2 - 20124 Milan-Italy
Coats Fabra, S.A.	SANT ADRIA 20, BARCELONA
J & P Coats Limited	1, The square Stockley Park uxbridge Middlesex, England
Coats Finance Company Ltd.	1, The square Stockley Park uxbridge Middlesex, England
Coats Honduras, S.A.	Zona Libre Inhdelva 800 mts carretera a la Jutosa, Choloma, Cortes, Honduras
Coats Hungary Ltd	1044 Budapest, VACI UT 91. Hungary
Coats Corrente Ltda.	rua do Manifesto, 705, Ipiranga, Sau Paulo, Brasil, CEP 04209-000
Madura Coats Private Limited	No. H-85 Old Madras Road, P.B. No. 1600, Bangalore - 560 016, Índia
Coats Cadena S.A.	Av. Nicolas de Ayllón 2925 El Agustino, Lima 10, Peru
Coats International Pte. Ltd.	Fynlayson Green 2 Asia Insurance Building
Coats Cadena S.A.	Carretera Nacional Zona el Carmen 2018 Estado Carabobo, Venezuela, Venezuela
Coats Hong Kong	No. 5 Wang Kee Street Kowlon Bay Hong Kong 3/Fjing Hin Industrial Bldg

La Ley del Impuesto Sobre la Renta para el Ejercicio Fiscal 2006, en la fracción XII del artículo 86, requiere que los contribuyentes que hayan efectuado operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, obtengan y conserven la documentación mediante la cual puedan demostrar que sus ingresos y deducciones fueron determinados considerando los precios y montos de contraprestaciones que hubiesen utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Los datos que debe incluir la información comprobatoria de precios de transferencia son los siguientes:

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

El análisis y resultados obtenidos de las operaciones referidas en la tabla 1 se muestran a continuación:

5.3 Metodología empleada y resultados obtenidos de la compra de inventarios para producción

Las partes relacionadas del contribuyente le proveen a éste de las materias primas necesarias en sus procesos de manufactura. Los proveedores relacionados del contribuyente consolidan las adquisiciones y posteriormente transmiten únicamente los costos derivados de la adquisición y manejo de los insumos. Para el ejercicio fiscal analizado esta operación ascendió a: \$28, 405,606

i) Selección del método de precios de transferencia

El primer párrafo del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) requiere que los precios y montos de contraprestaciones entre partes relacionadas, sea determinado considerando los términos que terceros independientes habrían establecido en operaciones comparables. El requerimiento de Ley citado se fundamenta en el artículo 9 del Modelo Convenio Fiscal de la OCDE, el cual norma los tratados internacionales en materia de doble imposición celebrados por México. Este requerimiento es aplicable para el ejercicio fiscal 2006.

Para verificar que la compra de inventarios a partes relacionadas se haya efectuado en conformidad con el principio de asimilación a empresas independientes (Arm's Length), fue aplicado el método de precio comparable no controlado (MPC), dispuesto en la fracción I del artículo 216 de la LISR y en el capítulo II de los Lineamientos de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales de la OCDE. (Los Lineamientos).

El MPC fue aplicado como mejor método, ya que existen comparables internos y estos permiten verificar directamente si existen diferencias en los precios de los insumos acordados con terceros independientes y con partes relacionadas.

ii) Búsqueda de entidades o transacciones comparables a la operación analizada.

La LISR proporciona la siguiente definición de comparabilidad: “Para los efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existen diferencias significativas entre éstas que afecten significativamente el precio o el monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables”...

Como se ha detallado, la metodología empleada en conformidad con lo expuesto por las directrices de precios de transferencia, consiste en comparar que el precio pactado entre operadores independientes, sea el establecido entre las partes relacionadas. Los proveedores de Coats México, principalmente Coats North American, consolidan las compras de cierto sector del Grupo Multinacional, y posteriormente distribuyen las materias primas a aquellas filiales que las requieran, considerando únicamente el costo de los insumos.

Para efectos de sustentar lo anterior, se requirió al contribuyente la integración de una muestra selectiva que alcanzó el 35% de las operaciones de compra de materias primas. La siguiente tabla muestra importes representativos de la muestra, así como el precio pactado entre terceros independientes y el precio de transferencia relacionado:

No de factura independiente	No de factura relacionada	Descripción	Precio Independiente (USD)	Precio relacionado (USD)	Diferencia porcentual
46092	7134	Sunbelt Colorantes	3,227.50	3,227.50	0%
46156	7137	Sunbelt Colorantes	12,934	12,934	0%
46086	7132	Sunbelt Colorantes	3,227.50	3,227.50	0%
CT546592	7131	Univar Químicos	1984.50	1,984.50	0%
46040	7118	Sunbelt Colorantes	17,930	17,930	0%
46095	7130	Sunbelt Colorantes	9,157.50	9,157.50	0%

iii) Resultados obtenidos

Como se ha señalado, la operación implica únicamente la transmisión de las materias primas al costo en el que fueron adquiridas de terceros independientes, en conformidad con lo establecido por las directrices de la OCDE. Por tanto, podemos concluir que esta operación fue pactada en los términos que terceros independientes hubiesen acordado, tal y como es requerido por el primer párrafo del artículo 215 de la LISR para el ejercicio fiscal analizado.

5.4 Metodología empleada y resultados obtenidos de la compra de inventarios para distribución

El contribuyente compra inventarios para distribución. Específicamente hilos para consumo doméstico que posteriormente son comercializados en mercerías y bisuterías.

i) Selección del método de precios de transferencia

El primer párrafo del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) requiere que los precios y montos de contraprestaciones entre partes relacionadas, sea determinado considerando los términos que terceros independientes habrían establecido en operaciones comparables. El requerimiento de Ley citado se fundamenta en el artículo 9 del Modelo Convenio Fiscal de la OCDE, el cual norma los tratados internacionales en materia de doble imposición celebrados por México. Este requerimiento es aplicable para el ejercicio fiscal 2006.

Para verificar que la compra de inventarios a partes relacionadas se haya efectuado en conformidad con el principio de asimilación a empresas independientes (Arm's Length), fue aplicado el método de precio de reventa (MPR), dispuesto en la fracción II del artículo 216 de la LISR y en el capítulo II de los Lineamientos de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales de la OCDE. (Los Lineamientos).

El MPR fue seleccionado como mejor método de precios de transferencia ya que de la razón financiera bajo el cual se sustenta, es posible verificar que los márgenes obtenidos por el contribuyente de la distribución, correspondan a los obtenidos por distribuidores independientes en operaciones comparables.

ii) Búsqueda de entidades o transacciones comparables a la operación analizada.

La LISR proporciona el siguiente concepto de comparabilidad: "Para efectos de la LISR, 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 establecidos en el artículo 216 de esta Ley y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen

mediante ajustes razonables” La definición de la LISR se encuentra en conformidad con lo establecido por los Lineamientos de la OCDE en su Capítulo I, numeral 1.15.

En la transacción analizada, la condición a evaluar con la metodología seleccionada es el margen de utilidad bruta del contribuyente, vs. la obtenida por operadores independientes en transacciones comparables. La búsqueda de comparables se condujo a través de la base de datos **Research Insigth** de Standard & Poor’s con la información financiera disponible al finales del segundo semestre de 2006. Research Insigth provee datos en los siguientes segmentos:

Compustat. La base de datos norteamericanos Compustat presenta la información financiera, económica, y de mercado para aproximadamente 11,300 compañías inactivas y 10,000 compañías activas en los mercados bursátiles de los Estados Unidos y Canadá, así como de compañías que operan en el mercado de los Estados Unidos domiciliadas en el extranjero. (ADR).

Global. La base de datos Global contiene información financiera y de mercado de compañías alrededor del mundo. Contiene información detallada de aproximadamente 15,000 compañías de Europa, Asia, América, África, Medio Oeste y la Cuenca del Pacífico

Los criterios de comparabilidad empleados fueron los siguientes:

1. Distribuidores de hilos, bisutería o productos relacionados
2. Distribuidores que reportaran coincidencias funcionales con respecto a la operación analizada.
3. Distribuidores que incurrieran en riesgos comparables a los asumidos por el contribuyente en la operación analizada.

La estrategia de búsqueda se fundamentó en la utilización de las Standard Industrial Codes (SIC) para identificar a compañías que en la industria textil coincidieran con los criterios de búsqueda definidos. El código SIC utilizado fue el siguiente:

5.4.1 Descripción de clave

Clave Código SIC	Descripción
513 Apparel, Piece Goods & Notions	Establishments primarily engaged in the wholesale distribution of piece goods or yards goods of natural or manmade fibers, notions (sewing and hair accessories, etc) and other dry goods

Fuente: Información proporcionada por Coats México

5.4.2 Los resultados obtenidos de la búsqueda fueron los siguientes:

Base de datos	Total de la Muestra	Revisadas en Detalle	Aceptadas
Compustat	3	1	1
Global	59	7	5

Fuente: Información proporcionada por Coats México

La selección de entidades comparables fue efectuada atendiendo los criterios establecidos. Asimismo les fueron aplicados ajustes de estandarización contable, de capital de trabajo y propiedad planta y equipo (PP&E) para aumentar la comparabilidad entre éstas y el contribuyente. Las entidades seleccionadas fueron las siguientes:

5.4.3 Base de datos comparables

Base de datos	Comparables seleccionadas
Compustat	Tag it Pacific
Global	Impact 21 Co. Ltd King Co. Ltd Marumitsu Co. Ltd Morito Co Ltd Sankyo Seiko Co. Ltd

Fuente: Información proporcionada por Coats México

iii) Resultados obtenidos

El rango Arm's Length obtenido de esta muestra es el siguiente:

Utilidad Bruta como porcentaje de las Ventas Netas, Promedio Ponderado 2004-2006

5.4.4 (Compañías comparables distribución, Coats México)

Rango Arm's Length	Promedio Ponderado 2004-2006
Mínimo	5.39%
Primer cuartil	5.45%
Mediana	5.73%
Tercer cuartil	7.05%
Máximo	23.28%

Fuente: Información proporcionada por Coats México

Coats México, del indicador de nivel de utilidad aplicado bajo el MPR, por el ejercicio fiscal 2006 obtiene el 31.81%. Por tanto esta operación no presenta riesgo significativo para efectos fiscales mexicanos.

5.5 Metodología empleada y resultados obtenidos de la compra de activo fijo

Las partes relacionadas del contribuyente le proveen a éste de las materias primas necesarias en sus procesos de manufactura. Los proveedores relacionados del contribuyente actúan como agentes, al consolidar las adquisiciones y posteriormente transmitir únicamente los costos derivados de la adquisición y manejo de los insumos. Para el ejercicio fiscal analizado esta operación ascendió a \$14, 023,763

i) Selección del método de precios de transferencia

El primer párrafo del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) requiere que los precios y montos de contraprestaciones entre partes relacionadas, sea determinado considerando los términos que terceros independientes habrían establecido en operaciones comparables. El requerimiento de Ley citado se fundamenta en el artículo 9 del Modelo Convenio Fiscal de la OCDE, el cual norma los tratados internacionales en materia de doble imposición celebrados por México. Este requerimiento es aplicable para el ejercicio fiscal 2006.

Para verificar que la compra de activos fijos a partes relacionadas se haya efectuado en conformidad con el principio de asimilación a empresas independientes (Arm's Length), fue aplicado el método de precio comparable no controlado (MPC), dispuesto en la fracción I del artículo 216 de la LISR y en el capítulo II de los Lineamientos de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales de la OCDE. (Los Lineamientos).

El MPC fue aplicado como mejor método, ya que existen comparables internos que permiten comparar el precio de transferencia de los activos, vs. el precio acordado por los proveedores relacionados del contribuyente con terceros independientes.

iii) Búsqueda de entidades o transacciones comparables a la operación analizada.

La LISR proporciona la siguiente definición de comparabilidad: "Para los efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existen diferencias significativas entre éstas que afecten significativamente el precio o el monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables"...

Como se ha detallado, la metodología empleada en conformidad con lo expuesto por las directrices de precios de transferencia, consiste en comparar que el precio pactado entre operadores independientes, sea el

establecido entre las partes relacionadas. Las partes relacionadas del contribuyente que le proveen de activos fijos, adquieren éstos de terceros independientes y en su caso, revenden estos al contribuyente considerando su valor original, menos la depreciación de los mismos.

Para efectos de sustentar lo anterior, se requirió al contribuyente la integración de una muestra selectiva que alcanzó el 35% de las operaciones de adquisición de activos. La siguiente tabla muestra importes representativos de la muestra, así como el precio pactado entre terceros independientes y el precio de transferencia relacionado:

5.5.1 Muestra selectiva

No de factura relacionada	Descripción	Valor en Libros (USD)	Precio relacionado (USD)	Diferencia porcentual
15705 ^a	Maquinaria usada	3,227.50	3,227.50	0%
15603 ^a	Maquinaria usada	150,763.50	150,763.50	0%
15539 ^a	Maquinaria usada	221,544	221,544	0%
15439 ^a	Maquinaria usada	144,555	144,555	0%
15209 ^a	Maquinaria usada	57,653	57,653	0%

Fuente: Información proporcionada por Coats México

iii) Resultados obtenidos

Como se ha señalado, la operación implica únicamente la transmisión de las materias primas al costo en el que fueron adquiridas de terceros independientes, en conformidad con lo establecido por las directrices de la OCDE. Por tanto, podemos concluir que esta operación fue pactada en los términos que terceros independientes hubiesen acordado, tal y como es requerido por el primer párrafo del artículo 215 de la LISR para el ejercicio fiscal analizado.

5.6 Metodología empleada y resultados obtenidos del pago de intereses

i) Selección del método de precios de transferencia

La LISR para el ejercicio fiscal 2006 requiere que los contribuyentes demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones sean pactados conforme lo hubiesen acordado partes independientes en operaciones comparables. Coats México clasifica esta operación como una deducción autorizada.

Para verificar que esta operación responda al principio de asimilación a empresas independientes (Arm's Length) establecido en el primer párrafo del artículo 215 y en el artículo 9 del Modelo Convenio Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), fue aplicado el método precio comparable no controlado (PC), cuyo concepto se encuentra establecido en la fracción I del artículo 216 de la LISR y en el capítulo II de los Lineamientos de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales de la OCDE.

El método de precio comparable no controlado (PC) permite comparar transacciones entre partes independientes en las cuales el producto, servicio o intangible involucrado, los niveles de propiedad planta y equipo utilizados, el volumen de los productos o servicios sujetos de la operación, así como las circunstancias económicas propias de la transacción sean similares a la transacción controlada analizada.

En cuanto al pago de intereses, el PC fue seleccionado como mejor método ya que al contar con información contractual de las condiciones de la operación, fue posible analizar y obtener conclusiones sobre la condición Arm's Length de esta operación mediante el análisis de tasas de interés del mercado internacional.

ii) Determinación de transacciones económica y funcionalmente comparables y resultados obtenidos

Para evaluar esta operación, fue considerado el costo de oportunidad del prestamista, en cuanto al rendimiento de su inversión. Para estos efectos fue considerado como rendimiento mínimo la tasa de referencia libor al cual está indizado el préstamo y como techo la tasa prime, más el riesgo país de México (156 puntos base) expresado por el Emerging Market Bond Index Plus (EMBI+) elaborado por el banco de inversiones J.P. Morgan de Estados Unidos.

5.6.1 Determinación del rango.

Rango Arm's Length	Resultados 2006
Tasa Piso	3.56%
Mediana	5.66%
Tasa Techo	7.75%

Fuente: Información proporcionada por Coats México

Coats México, como se ha detallado, pactó el pago de este préstamo a una tasa Libor + 2%, equivalente para el ejercicio fiscal 2006 a 5.59%. Por tanto, podemos concluir que esta operación se condujo en los términos que terceros independientes en operaciones comparables hubiesen acordado, en conformidad con lo requerido por el primer párrafo del artículo 215 de la LISR.

5.7 Metodología utilizada y resultados obtenidos en el análisis del pago de regalías por know-how.

El contribuyente celebró un contrato de transferencia de tecnología con J.P. Coats, mediante el cual recibe asesoría en relación a la manufactura de los productos que comercializa. Por este servicio el contribuyente remunera a su parte relacionada con 1.5% del total de las ventas netas de los bienes autorizados vendidos bajo la Licencia de uso de Tecnología de acuerdo a las condiciones del contrato.

i) Selección del método de precios de transferencia

Para verificar que esta operación responda al principio de asimilación a empresas independientes (Arm's Length) establecido en el primer párrafo del artículo 215 de la LISR y en el artículo 9 del Modelo Convenio Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), fue aplicado el método de precio comparable no controlado, (PC), cuyo concepto se encuentra establecido en la fracción I del artículo 216 de la LISR y en el capítulo II de los Lineamientos de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales de la OCDE (Los Lineamientos).

El PC fue seleccionado como mejor método ya que mediante la evaluación de la tasa de regalía pagada por el contribuyente a su parte relacionada vs. las tasas pagadas por terceros independientes participantes de la industria, es posible obtener conclusiones sobre la condición arm's length de la operación.

ii) Determinación de transacciones económica y funcionalmente comparables

El MPC se sustenta en la evaluación del precio pactado entre partes relacionadas vs. el precio pactado en contraprestaciones comparables entre terceros independientes. Para el caso analizado, una vez identificadas las características de la transacción controlada, se identificaron contraprestaciones comparables, reportadas contractualmente ante la Security & Exchange Commission (SEC) de los EE.UU.

Para estos efectos fue empleada la base de datos Royalty Stat ® mediante la siguiente combinación:

5.7.1 Criterios de búsqueda

Criterios de búsqueda, RoyatyStat

Agreement Type

Know How

Process

Product

Proprietary info

Technology

SIC Code Search

2200 Textile Mill Products

2211 Broadwoven Fabric Mill Cotton

2253 Knit Outerwear Mills
2273 Carpet & Rugs
2300 Apparel and Other Finished Products
2311 Mens and Boys Suits, Coats
2320 Mens, Boys Furnishing, Work Clothing
2321 Mens, Boys, Shirts, Except Working Shirt
2331 Womens, Misses, Juniores, Blouses, Shirts
2339 Womens, Misses, Juniors, Outwear
2340 Womens, Misses, Juniors, Undergarment
2341 Womens, Misses, Childs, Infants, Underwear
2389, Apparel and Accessories
2390 Miscellaneous Fabricated Textile Products

Fuente: Información proporcionada por Coats México

Esta búsqueda sólo reportó un contrato identificado, el cual no es comparable a la transacción analizada por el contribuyente. Ya que no fue posible identificar contraprestaciones comparables bajo la estrategia de búsqueda implementada, se realizó una nueva búsqueda de contratos por palabra clave empleando los siguientes criterios:

*cotton

*synthetic sewing

*handicraft threads

La búsqueda anterior no reportó contratos identificados. Ante la ausencia de contratos comparables en Royalty Stat, se realizó una búsqueda funcional, en la cual terceros independientes acordarán la cesión de Know-How e información de la cual son propietarios. Lo anterior se realizó en la totalidad de los Códigos SIC reportados por Royalty Stat. La búsqueda reportó 37 contratos identificados, de los cuales se eliminaron 10, que no establecían el pago de la regalía en función de las ventas netas, como es el caso de la contraprestación analizada. El Rango Arm's Length de los 27 contratos empleados es el siguiente:

iii) **Resultados obtenidos**

5.7.2 El Rango Arm's Length obtenido de esta muestra para el ejercicio fiscal de 2006 es el siguiente:

Concepto	Valor	Rango Arm's Length	Valor
Número de acuerdos	27		
Máximo	70	Primer Cuartil	2.50%
Promedio	14.02%	Mediana	5.00%
Desviación Estándar	20.52	Tercer Cuartil	10.56%
Mínimo	1.00%		
		Coats México	1.5%

Fuente: Información proporcionada por Coats México

La contraprestación del contribuyente fue acordada en 1.5%, cifra que se encuentra 1% abajo del primer cuartil de la muestra obtenida de contraprestaciones funcionalmente comparables. En función de lo anterior podemos concluir que esta operación no presenta un riesgo significativo para efectos fiscales mexicanos.

5.8. Metodología empleada y resultados obtenidos de la venta de inventarios producidos

El contribuyente vende a sus partes relacionadas hilos de las líneas denominadas "apparel" y "specialty". Esta actividad forma parte del giro principal de negocios de la compañía y para el ejercicio fiscal 2006 ascendió a: \$167, 012,101

i) Selección del método de precios de transferencia

La LISR para el ejercicio fiscal 2006 requiere que los contribuyentes demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones sean pactados conforme lo hubiesen acordado partes independientes en operaciones comparables. La compra de inventarios para producción efectuada por Coats México es clasificada por la compañía como deducción autorizada.

Para verificar que esta operación responda al principio de asimilación a empresas independientes (Arm's Length) establecido en el primer párrafo del artículo 215 de la LISR y en el artículo 9 del Modelo Convenio Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), fue aplicado el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación (MTU), cuyo concepto se encuentra establecido en la fracción VI del artículo 216 de la LISR y en el capítulo III de los Lineamientos de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales de la OCDE.

El contribuyente efectúa la venta de producto terminado tanto a partes relacionadas como a terceros independientes, y cuenta con estados financieros comparativos de ambas transacciones. Considerando la

estructura de costos y gastos que fue proporcionada, el MTU resulta ser un método apropiado para evaluar la rentabilidad de ambas operaciones y verificar si la operación controlada se pactó en los términos que terceros independientes en operaciones comparables hubiesen acordado, en conformidad con lo establecido por el primer párrafo del artículo 215 de la LISR para el ejercicio fiscal 2006.

ii) Determinación de transacciones económica y funcionalmente comparables

Para la aplicación del MTU, es necesaria la identificación de transacciones que sean económica y funcionalmente comparables a la analizada, de tal modo que sea posible evaluar si los márgenes de utilidad resultantes de la transacción, difieren en promedio de los que hubieran obtenido terceros independientes.

Como se ha manifestado, el contribuyente realiza la venta de productos terminados de las mismas características tanto a terceros independientes como a partes relacionadas, de las líneas “apparel” y “specialty”. Fueron requeridos los estados de resultados tanto de las ventas a terceros independientes como de las ventas a partes relacionadas para evaluar la condición arm’s length de las transacciones controladas. Es importante mencionar que en todos los casos, el comprador es un distribuidor.

La información financiera proporcionada por el contribuyente fue la siguiente:

Tabla 5.8.1. Estados comparativos de resultados.

Concepto	Intercompañía	Terceros Independientes
Ventas	\$176,044	\$556,003
Costos Totales	167,026	585,137
Utilidad de Operación	9,018	29,134
Mark Up	5.12%	-5.23%

Fuente: Información proporcionada por Coats México

iv) Resultados obtenidos

De la información financiera proporcionada, se puede concluir que a nivel operativo el contribuyente obtiene una rentabilidad menor en las ventas a terceros independientes que en las ventas a partes relacionadas. Esta situación se origina en el exceso de gastos incurridos en la comercialización con entidades no vinculadas al grupo. Dado lo anterior podemos concluir que la operación intercompañía no presenta un riesgo significativo para efectos fiscales mexicanos, ya que de la operación controlada deriva un ingreso mayor al obtenido entre operadores independientes.

1. Declaración de Hechos

1.1 Introducción

En la presente sección se presentan aspectos relevantes de negocios del Grupo Multinacional Coats y de su parte relacionada, Coats México, para el ejercicio fiscal 2006.

1.2 Descripción de negocios del Grupo Cotas

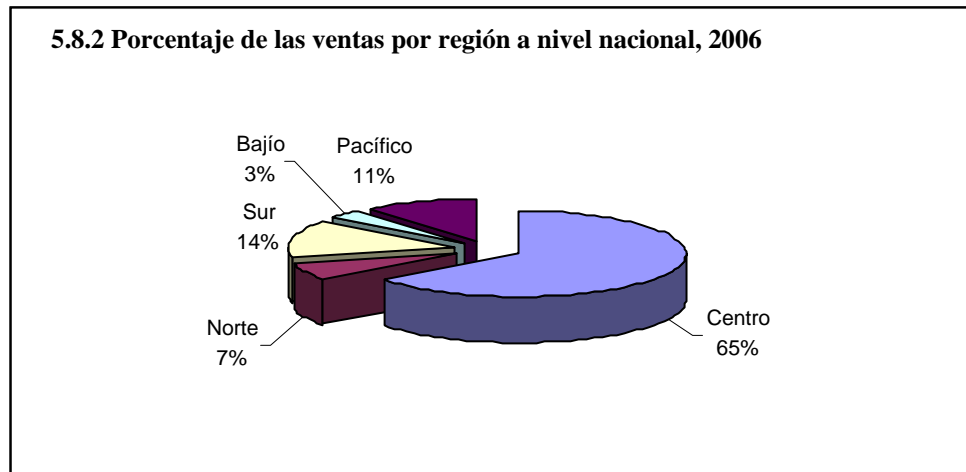
Las principales actividades del grupo son la manufactura y comercialización de hilos de tipo doméstico (para costura, tejidos, bordados, etc.), e hilos de carácter industrial. De manera colateral también reporta ingresos por la comercialización de cierres y bisutería. Estas actividades son llevadas a cabo en 67 países en todos los continentes. Desde el 1º de abril de 2004, Guinness Peat Group PLC, posee control accionario en Coats Group Limited, anterior casa matriz de las compañías del grupo.

1.3 Información y datos de identificación fiscal de Coats México.

Coats México, S.A. de C.V. es una compañía constituida al amparo de las leyes mexicanas, con domicilio fiscal ubicado en Calzada México Xochimilco N° 4895 Col. Arenal Tepepan. C.P. 14610, México D.F. con registro federal de contribuyentes: HTI-891127-PD2. La compañía es una subsidiaria al 99.99% de Coats Ltd, quien a su vez es subsidiaria de Coats Group Limited.

Coats México entra formalmente al mercado mexicano en 1992, mediante la adquisición de la empresa Hilos Timón, S.A. de C.V. Para el año 2001, Coats México adquiere una planta de hilado en Tlaxcala y en 2002 inicia la construcción de la planta Orizaba, la cual, para el ejercicio fiscal 2006 ya se encontraba en operaciones. Alrededor de 1.100 personas laboran para la compañía.

Los principales ingresos de Coats México provienen de la venta de hilo industrial 87% e hilo doméstico 13%. Las actividades de negocios de Coats México se realizan únicamente dentro de territorio mexicano, que por región reporta los siguientes ingresos al contribuyente:



Fuente: Información proporcionada por Coats México

Los domicilios de sus oficinas principales, plantas, almacenes y centros de distribución se muestran en los anexos a este reporte.

2. Análisis de comparabilidad

El principio Arm's Length se sustenta en la comparación de operaciones controladas (operaciones efectuadas entre partes relacionadas) versus operaciones no controladas (operaciones efectuadas con o entre partes independientes). La OCDE proporciona el siguiente concepto de comparabilidad: Las operaciones o las empresas son comparables cuando ninguna de las diferencias (si existen) entre las situaciones que se están comparando, afectan en forma significativa la condición que se esté analizando en la metodología (por ejemplo; precio o margen), o aún existiendo diferencias, se puedan efectuar ajustes lo suficientemente precisos para eliminar el efecto de cualquiera de ellas. Esta definición aparece en el tercer párrafo del artículo 215 para el ejercicio fiscal 2005.

El análisis de comparabilidad es un paso necesario antes de verificar la condición Arm's Length de las operaciones sujetas a análisis. Para ello, es necesario verificar entre transacciones controladas y no controladas al menos los elementos que enumera el artículo 215 de la LISR:

I. Las características de las operaciones, incluyendo:

II.

- a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor, y tasa de interés;
- b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;
- c) En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien.
- d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como, si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección.
 - e) En el caso de enajenación de acciones, se considerarán 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.

II. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones de cada una de las partes involucradas en la operación.

III. Los términos contractuales,

IV. Las circunstancias económicas

V. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

En el caso de Coats México, las principales operaciones en atención a la actividad normal de la compañía son la venta de inventarios, la compra de inventarios para distribución y la compra de materias primas para producción. También importantes y de manera complementaria a su actividad de negocios son la compra de activos fijos, know how e intereses. A continuación se integra el análisis de comparabilidad para el contribuyente, en atención a lo requerido por el artículo 215 de la LISR en México y por los Lineamientos de Precios de Transferencia de la OCDE en su capítulo I.

2.1 Descripción de los productos, servicios o bienes tangibles o intangibles objeto de las transacciones intercompañía.

Los Lineamientos de Precios de Transferencia de la OCDE requieren para efectos del análisis de comparabilidad, considerar en primera instancia las características de los productos, servicios o bienes involucrados en la transacción intercompañía. En atención a este requerimiento y al formulado por la fracción I del artículo 215 de la LISR, el contribuyente proporciona la siguiente información:

Descripción de los inventarios para producción adquiridos de partes relacionadas (materias primas).

Coats México adquiere de sus partes relacionadas diversos hilos “crudos” (sin procesar), bajo las siguientes denominaciones: Greige Danf 150/3, Admiral GIM P 210 Greige, Epic Tex 40 Greige, PCC Tex 105 Greige, PCC Tex 60 C8167, SPP Tex 105 Greige, SSP Tex 210 Greige, SPP Tex 27 Greige Epic, SSP Tex 60 Greige, SSP Tex 80 Greige, Hilo Crudo Spun Poly Natural 50/2 e Hilo Texturizado Epic Tex 120 Greige.

Adicionalmente son adquiridos diversos colorantes y químicos. Los insumos anteriormente señalados son vendidos por Coats North America y empleados en el proceso de manufactura de la planta de México, junto con otros insumos adquiridos de terceros independientes. La política de precios de transferencia para esta operación es:

Descripción de los productos adquiridos de partes relacionadas para su comercialización en territorio nacional.

Adicionalmente a los productos que son manufacturados en México, el contribuyente adquiere de sus partes relacionadas diversos productos terminados, específicamente los productos denominados “Dual Duty” y “Spun Poly Thread”. Estos productos son comercializados a través de minoristas en tiendas especializadas o se colocan directamente en otros manufactureros que emplean estos insumos como materia prima. La política de precios de transferencia para esta operación es:

5.1.3. Descripción de los activos fijos adquiridos de partes relacionadas.

Para el ejercicio fiscal 2006, Coats México adquirió principalmente de Coats America Inc diversos activos a su valor en libros, los cuales actualmente son empleados en las actividades productivas de la compañía. Los activos adquiridos fueron destinados a las plantas de México, Tlaxcala y Orizaba. Estos activos consisten en bobinadoras y máquinas de teñido.

Cabe mencionar que el contribuyente considera como activos fijos a los bienes de capital durable y tangible que son adquiridos o construidos con la intención de ser empleados sobre bases continuas y no se pretende venderlos en el curso normal de sus operaciones. Coats México no considera como activos las compras o egresos de inventarios, o gastos de fabricación. Las políticas y procedimientos de activo fijo se anexan a este reporte.

2.1.4. Pago de regalías por know-how

Durante el ejercicio fiscal 2006, Coats México realizó a J.P. Coats Limited pagos por concepto de know how¹. La información de carácter confidencial puesta a disposición de Hilos Timón es la relativa a los procesos de manufactura de hilos de algodón y de costura sintética. Por este concepto, el contribuyente realiza el pago de 1.5% de las ventas de los productos en los cuales se utilizó la experticia de J.P. Coats Limited. El pago se realiza de manera trimestral. El contrato que ampara esta contraprestación se encuentra anexo a este reporte.

2.1.5. Pago de intereses.

Para el ejercicio fiscal 2006, Coats México paga intereses a Coats Finance Company Ltd

2.1.6. Venta de inventarios

Coats México vendió principalmente a Coats American Inc. (98.88% de las ventas intercompañía)

Descripción de las funciones efectuadas, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente y sus partes relacionadas.

El análisis de comparabilidad, conforme a lo dispuesto por las directrices de precios de transferencia de la OCDE requiere una descripción detallada de las funciones efectuadas, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente y sus partes relacionadas en las operaciones intercompañía. Coats México está dividido en siete áreas funcionales, las cuales tienen bajo su responsabilidad la ejecución de tareas relativas a su campo de especialización. Todas estas áreas reportan a la dirección general en México.

Las áreas y funciones ejercidas por las mismas, así como la participación de entidades relacionadas se muestran a continuación:

2.2.1 Funciones efectuadas por el contribuyente y sus partes relacionadas.

Dirección General. La dirección general establece los lineamientos generales de operación de la compañía, concilia los aspectos del negocio en México con las directrices de operación proporcionadas por el grupo multinacional y coordina y controla las actividades asumidas por las gerencias de las áreas de productos doméstico e industrial, finanzas, operaciones, recursos humanos y logística.

Gerencia General Doméstico. Esta dirección coordina las actividades del segmento de negocios del segmento de clientes doméstico. Las funciones realizadas por esta área son la planeación, dirección y control de las actividades de ventas y distribución en el territorio nacional para los productos del área doméstica, también son asumidas todas las actividades relacionadas con la logística de manufactura y comercialización, y

la atención a los clientes principales de este segmento de negocios. Las funciones aquí indicadas son asumidas de manera autónoma por el responsable de esta gerencia, sin participación directa de las partes relacionadas del contribuyente.

Dirección Comercial Industrial. Esta dirección coordina las actividades del segmento de negocios de clientes industriales. Las funciones asumidas mediante distintas gerencias son ventas en la zona metropolitana de la ciudad de México, ventas a nivel regional, atención a cuentas claves de este segmento y formulación de la planeación de mercadotecnia, orientada a incrementar los márgenes de utilidad de la división. Las funciones aquí indicadas son asumidas de manera autónoma por el responsable de esta gerencia, sin participación directa de las partes relacionadas del contribuyente.

Dirección de Finanzas. La dirección de finanzas ejerce funciones de planeación financiera contabilidad, crédito y cobranza, planeación y control de costos, abastecimientos y sistemas. Esta última área se hace cargo de los sistemas informáticos empleados al interior de la compañía, con las correspondientes actividades de planeación de sistemas de información, soporte técnico, e integración de nuevas plataformas informáticas. En este sentido y durante el ejercicio fiscal 2005, el contribuyente se encuentra en proceso de implementar la plataforma SAP R/2. El proceso de implantación del sistema se realiza con asesoría de JP Coats Limited que subcontrata al personal técnico de SAP para estos efectos.

Cabe mencionar que actualmente el contribuyente dispone de líneas de crédito extendidas por Coats Finance Company Ltd, que para estos efectos asistió en la cuantificación y otorgamiento del empréstito.

Dirección de operaciones México y Tlaxcala. La dirección de operaciones controla las actividades de manufactura de las plantas de México y de Tlaxcala. A esta dirección también reportan las gerencias de ingeniería de planta, de cocoons, filamentos e hilaturas. Los diagramas de flujo de los **procesos de compras, producción y comercialización** de ambas plantas, se encuentra en los anexos a este reporte.

Cabe mencionar que el contribuyente para las operaciones de México y Tlaxcala se beneficia de la tecnología desarrollada por el grupo multinacional, y explota algunas de las marcas comerciales que el grupo posee. Asimismo, se llega a recibir asistencia técnica o servicios de soporte cuando se hace necesario (implantación de nuevos proyectos o asistencia en áreas productivas o administrativas fuera del rango de actividades normales del personal del contribuyente).

Dirección de operaciones de Orizaba. La dirección de operaciones de Orizaba controla las actividades de manufactura de la planta en Veracruz. Esta dirección controla las gerencias de tintorería y de acabados, así como la ingeniería de planta, gerencia administrativa, de ingeniería industrial y control de calidad. El diagrama de flujo del **proceso de compras, producción y comercialización** llevado a cabo en la planta de Orizaba se encuentra anexo a este reporte.

Para la operación de la planta de Orizaba, el contribuyente también se beneficia de la tecnología desarrollada por el grupo multinacional, y explota algunas de las marcas comerciales que el grupo posee. Asimismo, se llega a recibir asistencia técnica o servicios de soporte cuando se hace necesario (implantación de nuevos

proyectos o asistencia en áreas productivas o administrativas fuera del rango de actividades normales del personal del contribuyente).

Dirección de Recursos Humanos. La dirección de recursos humanos dirige las actividades en materia de relaciones laborales, reclutamiento y selección, desarrollo organizacional, y servicios gerenciales. Las funciones realizadas en esta área son el pago de sueldos y prestaciones laborales en conformidad con las disposiciones de Ley y las políticas del grupo. El área de recursos humanos también asume las relaciones con los sindicatos y la supervisión de las obligaciones patronales.

Director de Logística. La dirección de logística controla las actividades en este rubro de la planta Orizaba, así como la distribución nacional, el servicio al cliente, la planeación de producción de hilo crudo, y la planeación de la producción de la línea de apparel.

Investigación y Desarrollo. Esta actividad es conducida de manera individual por el grupo multinacional. Para el ejercicio fiscal 2004 (última información financiera disponible) la investigación y desarrollo se enfocó en el desarrollo de sistemas de administración del color.

El organigrama organizacional del contribuyente con la descripción de las áreas funcionales mediante las cuales se agrupa, se encuentra en los anexos.

2.2.2. Activos Utilizados

El contribuyente para el ejercicio fiscal 2006, empleó los siguientes activos (con información financiera del auditor)

Edificios y construcciones	100, 948,725	
Maquinaria y equipo	323, 226,332	
Mobiliario y equipo de oficina	8, 761,909	
Equipo de transporta	3, 165,289	
Equipo de cómputo	18, 393,453	
Instalaciones en locales arrendados	<u>4, 605,237</u>	
		459, 100,945
Depreciaciones y amortización acumuladas	<u>(336, 128,630)</u>	
		122, 972,315
Terrenos	22, 350,981	
Construcciones en proceso	1, 220,798	
Anticipo a proveedores	<u>398,436</u>	
	\$	<u>146, 942,530</u>

Adicionalmente, el contribuyente en el curso normal de sus operaciones se beneficia de la explotación de bienes intangibles relacionados con procesos administrativos o de manufactura. Asimismo, los productos que comercializa están amparados en diversas marcas comerciales, pertenecientes al grupo multinacional. El logotipo y marca Coats Cadena representa un intangible significativo y valioso en el mercado nacional. Los contratos que amparan la explotación de estos bienes de carácter intangible se encuentran anexos a este documento

2.2.3. Riesgos asumidos

Riesgos de mercado

Riesgos de cobranza

Riesgo por tipo de cambio

Riesgo de desabasto

2.3 Términos contractuales

Como se ha detallado en el análisis de funciones de este reporte, el contribuyente recibe diversos servicios de soporte para la realización de sus actividades normales de negocio. Estos servicios pueden incluir asistencia técnica, la cual es prestada considerando las disposiciones establecidas por el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, la cesión de bienes de carácter intangible se encuentra documentada. Los contratos intercompañía vigentes durante el ejercicio fiscal 2006 se anexan a este reporte.

2.4 Circunstancias económicas.

El contribuyente forma parte de la cadena productiva de la industria textil. Las circunstancias económicas relevantes para el ejercicio fiscal analizado, se muestran a continuación:

México cuenta con una industria textil bien desarrollada, abarcando todos los segmentos de la cadena productiva, siendo la confección y la producción de telas y fibras sintéticas los segmentos más fuertes. Con base en la última información disponible, (2004) los principales indicadores de la Industria textil y de la confección en México fueron los siguientes:

6.5 % del total del PIB manufacturero (incluye cuero)

11.5 % del personal ocupado en la industria manufacturera

5.8 % del total de las exportaciones

6.7% del total de las exportaciones manufactureras

La industria textil y del vestido se caracteriza por ser intensiva en mano de obra, por lo que las diferencias en los costos salariales de un país a otro es un factor muy importante que incide en los niveles de competitividad

de los países en la economía global. Los costos de mano de obra en México representan el 22% de toda la cadena productiva, comparado con el 33% de Estados Unidos e Italia, el 18% en Brasil y el 9 % en China. Lo cual demuestra lo difícil que es para México la competencia con países como China en esta actividad económica (y en muchas otras).

Materias primas

México produce algodón, fibra e hilaza, pero importa el 80% de sus requerimientos, principalmente de Estados Unidos. La producción local de algodón es relativamente reducida; por ejemplo, en el año 2001 sólo alcanzó para abastecer el 10% de las necesidades de consumo.

Sin embargo, dada su condición de gran productor de derivados del petróleo, México es fuerte en la producción de fibras sintéticas. Esta rama industrial se encuentra concentrada en pocas empresas, aproximadamente 20, de acuerdo a la información publicada por la Secretaría de Economía. Entre éstas empresas se encuentran algunas de las más grandes de Latinoamérica. En 2002 la capacidad de producción fue de 650,000 toneladas anuales, destacando la producción de poliéster, nylon, acrilán, polipropileno, acetato, rayón y elastómeros. Se exporta aproximadamente un 30% de la producción de fibra sintética a países como Chile, Colombia, Centroamérica y Estados Unidos. De acuerdo al Directorio del Sistema de Información Empresarial Mexicano, en el sector formal hay aproximadamente 116 empresas dedicadas a la hilandería.

Telas

México es un gran productor tanto de tejido plano como de punto. En este sector se registran aproximadamente 2,100 empresas, donde 40% de ellas son microempresas. Una de las principales fortalezas es la producción de tejido denim para jeans, donde se han venido realizando fuertes inversiones en maquinaria. México es proveedor de telas de un gran número de productores en Centroamérica, lo cual tiene incidencia positiva en el Tratado de Libre Comercio de Centroamérica (CAFTA).

Confección

La confección en México es sumamente fuerte, con aproximadamente 14 000 empresas registradas, donde alrededor de 87% son microempresas, 11% pequeñas y medianas y sólo poco menos de 2% se consideran grandes. Su producción se centra en confecciones básicas; las incursiones en full package han sido principalmente de parte de las empresas más grandes, las micro y pequeñas prácticamente no tienen acceso a ese mercado.

Accesorios

Hay una gran cantidad de accesorios disponibles en la cadena textil mexicana. De acuerdo al Directorio del Sistema de Información Empresarial Mexicano, México produce una cantidad sustancial de accesorios en todos los segmentos, en particular zippers, botones, entretelas, etcétera. No obstante, existe cierta debilidad en el sector de acabados, en cuanto a la calidad y la consistencia de los mismos.

Diseño

El diseño en México no se ha desarrollado suficientemente: registra niveles bajos de competitividad, tanto a nivel nacional como internacional, en lo que se refiere a patrones, productos y diseños de moda. Esta rama de la industria se ve afectada por la falta de capacidad para desarrollar nuevas telas, y la dificultad en conseguir ciertos acabados especiales y colores. Varios estudios destacan que la cadena de suministro está fragmentada, lo que dificulta servicios de respuesta rápida y un movimiento hacia procesos más complejos como el paquete completo (full package).

Costos

Hay un amplio reconocimiento a nivel mundial de que los costos de producción en China, en diversas actividades económicas, son menores que en muchos de los países occidentales. La industria textil y del vestido es un ejemplo típico: los costos de los productos chinos son muy inferiores a los costos de productos similares elaborados en Latinoamérica, y en especial en México. Con el fin de cuantificar esta diferencia, es interesante ver los resultados de un estudio hecho por el Apparel and Footwear Association en el 2002, que compara el costo total puesto en embarque de una camisa de vestir que toma 20 minutos para cortar, coser y terminar, con destino hacia el mercado de EE.UU.

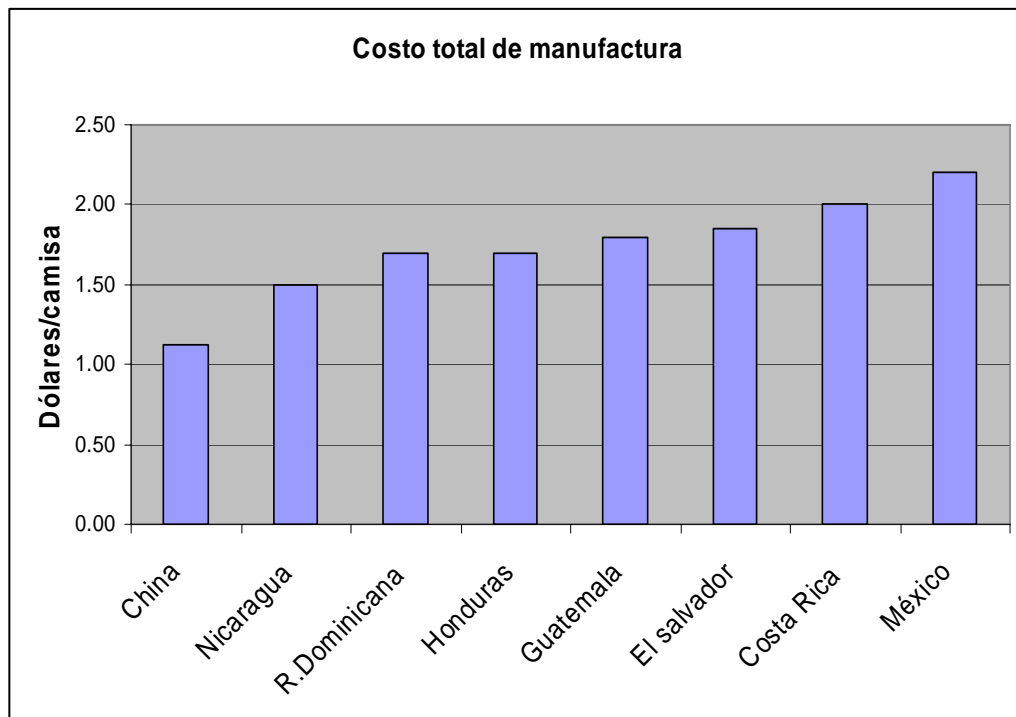
Como se muestra en el cuadro siguiente y su correspondiente gráfico, los costos de producción en China son mucho menores que en los países latinoamericanos. En el mejor de los casos la diferencia es un 34% más en Nicaragua, y cerca del doble en México.

5.8.3 Costo total de la manufactura

País	Dólares/Camisa
China	1.12
Nicaragua	1.50
R.Dominicana	1.70
Honduras	1.70
Guatemala	1.80
El salvador	1.85
Costa Rica	2.00
México	2.20
E. U.	5.00

Fuente: Información proporcionada por Coats México

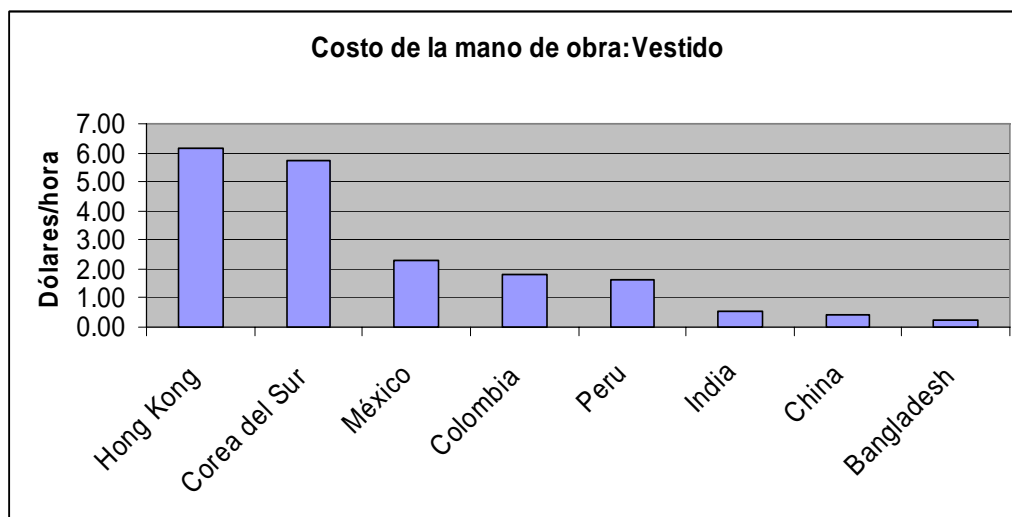
5.8.3 Costo de Manufactura



Fuente: Información proporcionada por Coats México

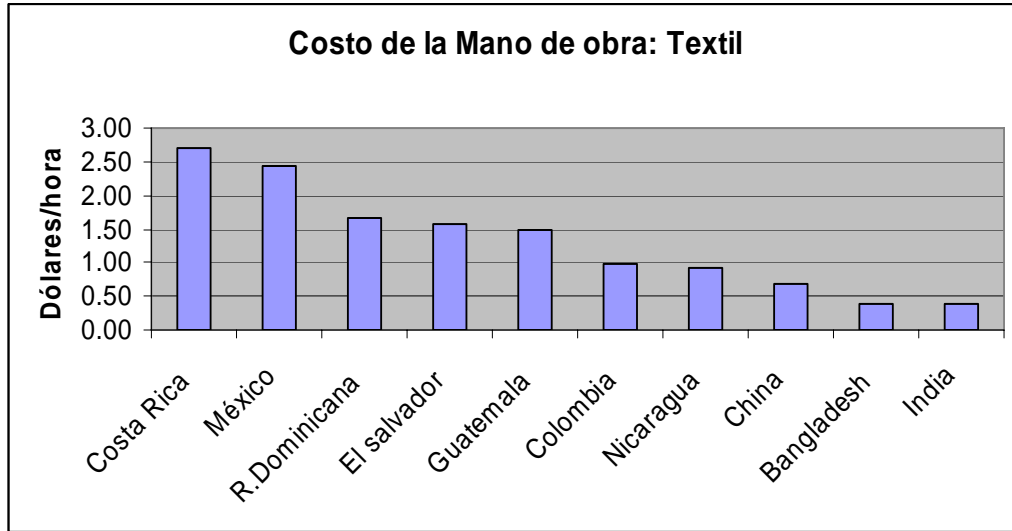
En una industria intensiva en el uso de mano de obra como lo es la confección, los salarios toman especial importancia. Los salarios por hora, incluyendo beneficios, en la actividad textil son en sustancialmente menores en China que en Latinoamérica, como se muestra en los siguientes gráficos:

5.8.4 Costo de la Mano de obra: Vestido



Fuente: Información proporcionada por Coats México

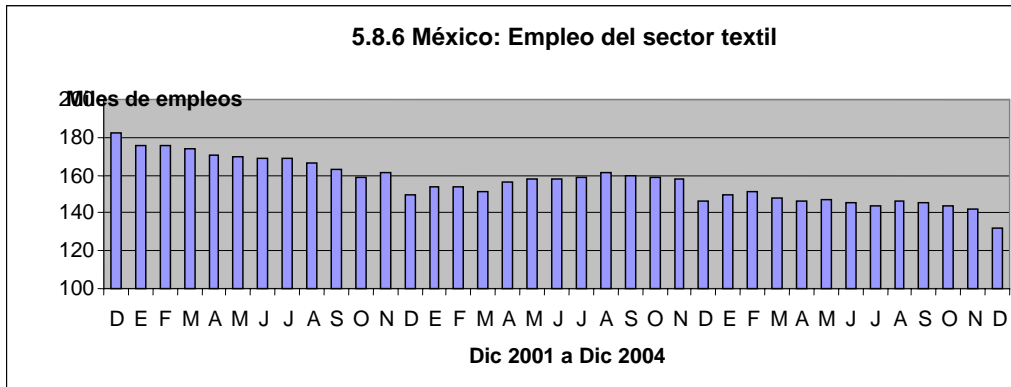
5.8.5 Costo de la mano de obra Textil



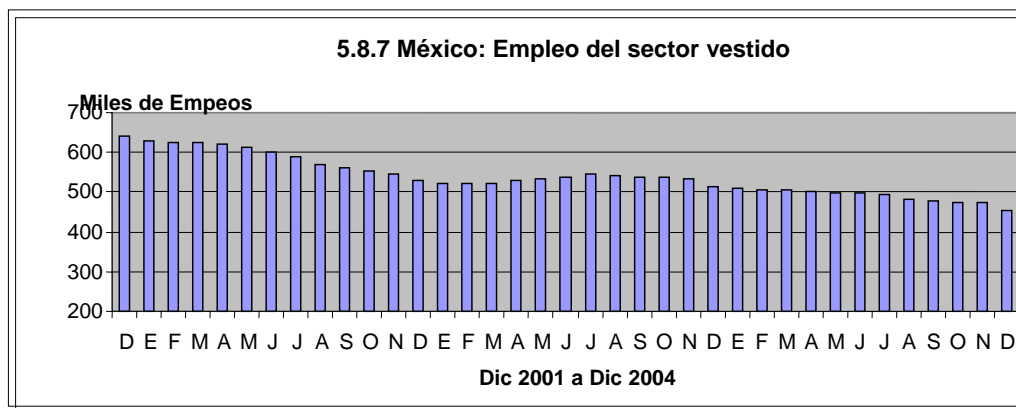
Fuente: Información proporcionada por Coats México

Empleo

En virtud de la expansión de la industria textil y del vestido de China y de otros países más competitivos en este sector, el empleo en México ha venido cayendo en los últimos años; por ejemplo: como se observa en los dos siguientes gráficas, del mes de diciembre del 2002 al mes diciembre del 2005, se han perdido aproximadamente 49,389 empleos dentro del sector textil y, por lo que respecta al sector de la confección, se han perdido aproximadamente 185,000 empleos en el mismo periodo. En conjunto, en estas dos fases del proceso, se tiene una pérdida total de 234,389 empleos.



Fuente: Información proporcionada por Coats México



Fuente: Información proporcionada por Coats México

Comercio exterior

Desde la firma del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), en 1994, el valor de las exportaciones de México, incluyendo la industria maquiladora, pasó de USD \$ 2,700 millones a USD \$ 9,531.7 millones en el 2004.

La industria textil y de la confección en México, la cual incluye toda la cadena productiva: desde la fabricación de fibras naturales, artificiales y sintéticas, hilos y tejidos, hasta la confección y comercialización interna y de comercio exterior, ha tenido cambios sustanciales en su estructura en los últimos años, principalmente en lo que a comercio internacional se refiere: de 1996 a 2001, México fue el primer proveedor de productos textiles y de la confección a los Estados Unidos, seguido de Canadá y China que fueron el segundo y tercero respectivamente; pero a partir del 2002 China pasó a ser el primer proveedor, quedando México y Hong Kong en el segundo y tercer sitio respectivamente.

Balanza comercial

México mantiene una balanza comercial positiva, aunque decreciente, dentro del sector textil y confección, ya que tal y como se indica en la siguiente tabla, el saldo pasó de USD \$1,246 millones en el 2000 a USD \$451.7 millones en el 2003. Destaca el déficit Correspondiente al algodón, que en el 2003 ascendió a USD \$ 1,334 millones aproximadamente.

5.8.8 Cuadro comparativo: Saldo de la Balanza Comercial (Millones de dólares)

Descripción	AÑO			
	2000	2001	2002	2003
Seda	-13	-12	-8	-8.7
Lana	-65	-90	-75	-73.0
Algodón	-1,357	-1,231	-1,289	-1334.1
Las demás fibras vegetales	-11	-12	-12	-14.9
Filamentos sintéticos o artificiales	-768	-707	-743	-742.4
Fibras sintéticas o artificiales	-380	-408	-448	-411.5
Guata, fieltro y telas sin tejer	-259	-262	-231	-216.8
Alfombras	-111	-113	-110	-111.5
Tejidos especiales	-475	-459	-475	-454.3
Tejidos impregnados	-447	-523	-554	-589.7
Tejidos de punto	-516	-453	-443	-529.7
Prendas de vestir, de punto	1,360	1,412	1,379	1419.5
Prendas excepto los de punto	3,595	3,099	3,052	2903.6
Los demás artículos textiles	693	520	665	615.0
TOTAL BALANZA SECTOR	1,246	761	708	451.6

Fuente: Información proporcionada por Coats México

5. 9 Algunas conclusiones

México logró un desarrollo importante en su industria textil y del vestido con la firma del TLCAN. Estados Unidos mantuvo cuotas de importación amparándose en la posibilidad que tenían algunos miembros de OMC para imponer restricciones a la importación vía cuotas. Estas cuotas fueron un rezago del Acuerdo Multifibras, que se institucionalizó en el Acuerdo sobre Textiles y Vestido de la OMC y que permitía la imposición de restricciones por un período de 10 años, contados a partir de 1995. Las cuotas cumplieron su objetivo: limitar las importaciones a su territorio, especialmente de productos de origen asiático.

Durante estos años las exportaciones mexicanas se concentraron en ensamble básico, lo cual ha restringido el desarrollo de una sólida cadena productiva que pudiera hacerle frente en la actualidad y en los próximos años a la creciente competencia. Paradójicamente lo que fue el motor que impulsó el desarrollo de la maquila, ahora puede convertirse en obstáculo para el desarrollo futuro de la actividad.

Las condiciones en el escenario mundial están cambiando: la eliminación total de las cuotas significa que México, y algunos países latinoamericanos, ya no contarán con una protección cuantitativa frente a los grandes productores asiáticos pues varios de estos países tienen costos mucho menores que los de México. Además, los países asiáticos, en especial China, también cuentan con un mayor desarrollo de infraestructura y servicios de apoyo de clase mundial, así como grandes economías de escala en producción, distribución e investigación y desarrollo, consecuencia de sus altos volúmenes. Por ello, la competencia directa basada en precio, no parece ser sostenible, por lo menos no para la inmensa mayoría de las empresas mexicanas. Sin embargo, las producciones de confecciones de Asia y México pueden ser complementarias, y no necesariamente competencia directa una de otra. Así, los países de Asia, dados sus altos volúmenes, economías de escala y bajos costos estarían en mejor posición para especializarse en atender órdenes grandes de producción, planificadas con varios meses de anticipación. México, dada su mayor rapidez de respuesta y flexibilidad, se especializaría en atender órdenes más pequeñas que permitan amoldar la oferta de textiles a las particularidades de los gustos, modas y preferencias del consumidor norteamericano en cada temporada, dentro de un período de tiempo de respuesta mucho menor al asiático.

2.5. Estrategias de negocios.

Para este ejercicio fiscal, el contribuyente no tiene puesta en marcha estrategias de negocios que impliquen el establecimiento de precios o márgenes de utilidad entre partes relacionadas menores a los típicamente manejados por la industria.

5.9.1 Estrategia de negocios

Europa	
Austria	Coats Harlander Gesmbh
BeNeLux	Coats NV
Estonia	Coats Eesti AS
Finlandia	Coats Opti Oy
Francia	Steiner Feres S.A
Alemania	Coats GmbH
Hungría	Coats Crafts Nagyatad
Italia	Coats Cucirini S.p.A.
Latvia	Coats Latvija SIA
Lituania	Coats Lietuva UAB
Polonia	Coats Polska Sp. z o.o.
Portugal	Coats and Clark, Portugal
Rumania	Coats Romania Impex SRL
Eslovaquia	Coats s.r.o
España	Coats Fabra SA
Suecia	Coats Expotex
Suiza	Coats Stoppel AG
Turquía	Coats Turkiye Iplik Sanayii A.S.
Reino Unido	Coats Crafts UK

Norteamérica	
Canadá	Coats Bell
Costa Rica	Hilos de Norte America, S.A.
República Dominicana	Coats North America
El Salvador	Hilos de Norte America, S.A.
Guatemala	Coats de Guatemala, S.A.
Honduras	Coats Honduras
México	Coats Timon
Estados Unidos	Coats North America

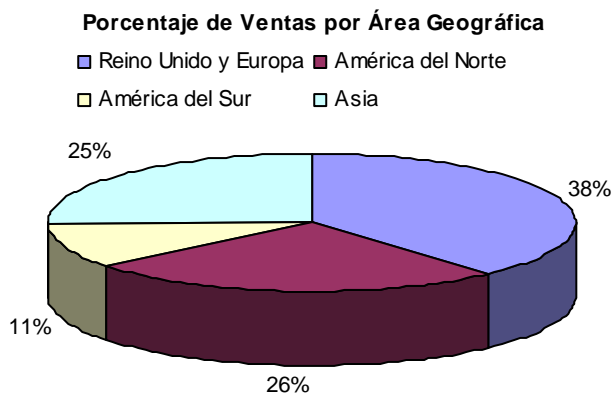
Sudamérica	
Argentina	Coats Cadena S.A Argentina
Brasil	Coats Corrente Ltda (Brasil)
Chile	Coats Cadena Ltda.
Colombia	Coats Cadena S.A.
Ecuador	Hilos Cadena SA
Perú	Coats Cadena S.A
Uruguay	Coats Cadena Uruguay
Venezuela	Coats de Venezuela S.A.

África	
Túnez	Coats Tunisie
Zimbawe	Coats Zimbabwe (Private) Ltd
Egipto	Coats Egyt SAE
Mauritania	J and P Coats (Mauritius) Ltd
Madagascar	Coats Madagascar
Marruecos	Coats Maroc S.A.
Sudáfrica	Coats South Africa (Pty) Ltd

Lejano Oriente	
Bangladesh	Coats Bangladesh Ltd
China	Coats Guangzhou Ltd Barbour Threads - Guangzhou
Hong Kong	Coats Hong Kong Ltd
India	Coats India
Indonesia	P.T. Coats Rejo Indonesia
Japón	Coats China Japan
Corea	Coats Korea Co. Ltd
Malasia	Coats Thread (Malaysia) Sdn
Paquistán	J & P Coats Pakistan (Pvt) Ltd.
Filipinas	Coats Manila Bay Inc.
Singapur	Coats Thread (Malaysia) Sdn Bhd
Sri Lanka	Coats Thread Lanka (Pvt) Ltd
Taiwan	Coats China Holdings Limited -
Tailandia	Coats Threads (Thailand) Ltd
Vietnam	Coats Phong Phu

Fuente: Información proporcionada por Coats México

5.9.1.1 Grafica de Ventas por Área Geográfica



2.3 Análisis del sector

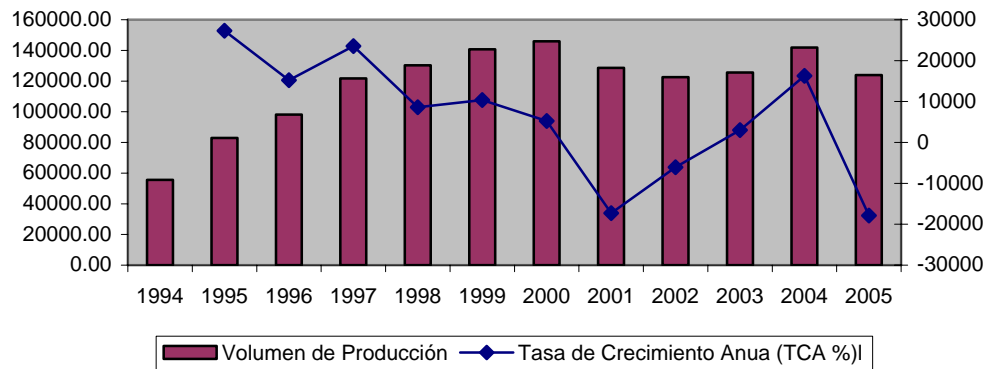
A continuación presentamos de forma breve la evolución del volumen de producción y el volumen de ventas de hilo para coser, bordar y tejer desde 1994 a la fecha en México.

5.9.2 Volumen de producción

Año	Volumen de Producción en Miles de Pesos a Precios Corrientes
1994	55,634.58
1995	82,933.91
1996	98,157.83
1997	121,707.25
1998	130,322.50
1999	140,669.67
2000	145,911.83
2001	128,612.08
2002	122,546.50
2003	125,551.58
2004	141,840.58
2005	123,946.25

5.9.2.1 Grafica de Volumen de producción

Volumen de Producción de Hilo para Coser, Bordar y Tejer

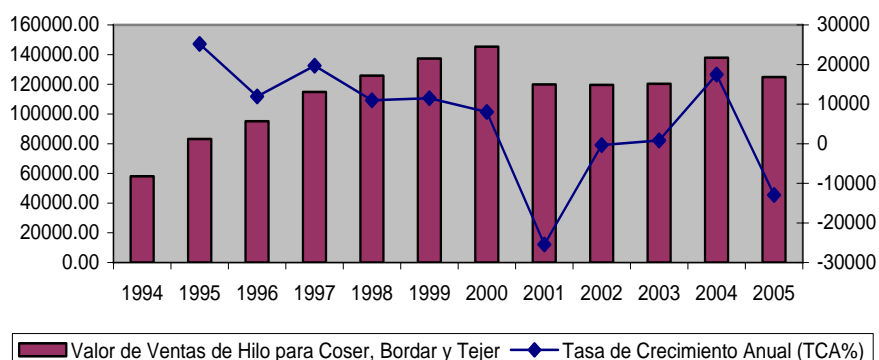


Elaboración de Quorum Consulting Group con datos del INEGI

5.9.3 Volumen de ventas

Año	Volumen de Ventas en Miles de Pesos a Precios Corrientes
1994	58056.08
1995	83229.42
1996	95169.75
1997	114859.83
1998	125831.75
1999	137326.83
2000	145330.83
2001	119893.50
2002	119552.33
2003	120395.42
2004	137867.75
2005	124903.00

Volumen de Ventas de Hilo para Coser, Bordar y Tejer



Elaboración de Quorum Consulting Group con datos del INEGI

Domicilios de las plantas de manufactura y puntos de venta en México

Oficinas principales	Calzada México Xochimilco 4995 Col. Arenal Tepepan, 14610 Tlalpan, México D.F.
Planta México	Calzada México Xochimilco 4995 Col. Arenal Tepepan, 14610 Tlalpan, México D.F.
Planta Orizaba	Km. 274 Autopista México Veracruz, Col. Centro 94390, Orizaba, Veracruz
Planta Tlaxcala	Km. 20 Carretera vía corta Puebla-Santa Ana Chiautempan, Col. Centro 90850. Tlaxcala
Centro de Distribución Tultitlán, Edo. Mex.	Km. 14.5 Carretera Puente de Vigas-Cuatitlán Col. Centro, 54900 Estado de México, México
Sucursal León, Guanajuato	Calle Las Trojes 126, Colonia Las Trojes 37227, León Guanajuato, México
Sucursal Mérida, Yucatán	Calle 99, No 644 A, Colonia Nueva Obrera, 97000, Mérida Yucatán, México
Sucursal Monterrey, Nuevo León	Calle Bernardo Reyes, No 5320, Colonia San José, 64270, Monterrey Nuevo León, México
Sucursal Torreón, Coahuila	Calle Canela 444, Parque Industrial Lagunero, 35070, Torreón Coahuila, México

5.10 CONCLUSIONES

Éste trabajo de investigación ha surgido del análisis de los diversos métodos para determinar los precios de transferencia, mediante la cual analizamos éstos métodos valiéndonos de diversa fuentes, además el tomar en consideración varios factores como son: los avances del comercio internacional, los tratados internacionales, la globalización, la tecnología, etc; han ayudado a nuestro estudio ha comprender la regulación fiscal, debido a la proliferación de empresas multinacionales, las cuales utilizan dichos métodos de precios de transferencia.

También se ha comprendido la necesidad de que los países que efectúan operaciones con empresas multinacionales tengan una regulación del fisco entre dichos países, con la finalidad, que en el caso de los precios de transferencia se evite la doble tributación, o la múltiple tributación, para lo cual la OCDE, siendo un organismo internacional, ha creado guías para regular los precios de transferencia; además de la importancia de definir los efectos fiscales que se pueden producir entre partes relacionadas, entre los países.

En el caso de la empresa COATS, S.A. de C.V. que fue la empresa k analizamos, cuya empresa Integradora se encuentra en Inglaterra, el método para la evaluación de los precios de transferencia que utilizan es adecuado, debido a que los resultados demuestran que no existe algún riesgo significativo para efectos fiscales y al evaluar en éste trabajo los distintos métodos de evaluación existentes se llega a la conclusión de que el método que se utiliza es el adecuado.

Así que mientras la situación del país, los tratados de libre comercio, la leyes fiscales entre países y las guías emitidas por la OCDE, sean las mismas entonces las operaciones entre partes relacionadas han de guiarse por ellas; sin embargo, la situación mundial cambia constantemente y en sí éste tema de los precios de transferencia y las partes relacionadas es un tema nuevo para nuestra economía, del cual las empresas mexicanas están empezando a adaptarse, así que todavía queda mucho por investigar acerca de los beneficios y las desventajas de los Métodos para evaluar los precios de transferencia.

Anexos

GLOSARIO.

A

Antidumping.-

B

Bonos.- Un bono es una promesa de pago de una cierta cantidad de dinero, a una tasa de interés dada y en una fecha determinada. Un bono es esencialmente un instrumento de deuda con el que cuentan entidades gubernamentales y corporaciones para recaudar dinero.

D

Dumping.- Precio de importación - valor normal

E

Enajenación Transmisión de propiedad de un bien o derecho a otra persona o personas.

Erogación.- Un gasto.

G

Gasto: Desembolso en el que ha incurrido una empresa para obtener ingresos.

I

Impuestos: Pagos obligatorios de dinero que exige el Estado a los individuos y empresas que no están sujetos a una contraprestación directa, con el fin de financiar los gastos propios de la administración del Estado y la provisión de bienes y servicios de carácter público.

Importación: Ingreso legal al país de mercancía extranjera para su uso y consumo, la que debe pagar, previamente, si corresponde, los gravámenes aduaneros, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y otros impuestos adicionales.

L

Ley: Normas obligatorias de carácter general, aprobada por el Poder Legislativo y sancionadas por el Poder Ejecutivo, quien ordena su promulgación y publicación en el Diario Oficial.

M

MPyMEs: Micro, pequeñas y medianas empresas.

O

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 precios de transferencia, y en caso de existir dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables.

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).- es un organismo internacional cuyos objetivos fundamentales son el intercambio de información, la armonización de la política entre sus

países miembros en un gran número de áreas, la promoción del bienestar económico y social de los ciudadanos de los países miembros de la misma, evitar la doble tributación y todo ello basado en la buena marcha de la economía mundial.

P

Parte relacionada.- A aquellas personas morales o físicas que juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona.

Precio: Medida del valor de una mercancía o servicio en términos monetarios o en cualquier otro medio de pago aceptado. El pago por la compra de bienes se denomina “precio”, el pago de los servicios del trabajo se llama “sueldo” o “salario” y el pago por prestar fondos es el “interés”.

Precios de transferencia.- Comparación de las operaciones celebradas entre partes independientes y aquellas que se llevan a cabo entre partes relacionadas, es decir, al efectuar transacciones, éstas no tienen por qué ser diferentes entre sí, siempre que se busque el provecho y beneficio de carácter individual y dentro de los parámetros pertinentes.

Principio ARM'S Length.- significa “extensión del brazo” su traducción literal al castellano. En un sentido metafórico, éste tienen por objeto extender el Principio de asimilación a empresas independientes.

S

Sociedad Anónima (S.A.): Es una persona jurídica formada por la reunión de un fondo en común suministrado por accionistas responsables sólo por sus respectivos aportes y administrada por un directorio integrado por miembros esencialmente revocables.

T

Tasas de equilibrio.- son los porcentajes de retención aplicados a residentes en el extranjero

Tasa de interés.- Las tasas de interés son los precios que se han de pagar por la utilización del dinero ajeno.

FUENTES DE CONSULTA

Bettinger Barrios Herbert

PRECIOS DE TRANSFERENCIA, SUS EFECTOS FISCALES 2005

Editorial: ISEF

Edición: Mayo, 2005; México, D.F.

Lic. Gómez Cotero José de Jesús

PRECIOS DE TRANSFERENCIA Una visión jurídica

DOFISCAL EDITORES

Edición: Marzo, 2004; México, D.F.

Dr. Latapí Ramírez Mariano

CASOS PRACTICOS SOBRE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA 2003

ISEF, Ediciones Fiscales ISEF

Edición: Mayo , 2003 ; México, D.F.

C.P. Lechuga Santillán Efraín

FISCO AGENDA 2006

ISEF, Ediciones Fiscales ISEF

Edición: Junio, 2006; México, D.F.

SITIOS Web :

www.sat.gob.mx

www.economía.gob.mx

www.shcp.gob.mx

www.coats.com

www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc

www.kpmglegal.com

www.offixfiscal.com.mx

José Ignacio Sentéis Laborde

Notaria No. 104

México, D.F.

TESTIMONIO

78758

PROTOCOLIZACIÓN HE ACTA DE ASAMBLEA GENERAL EXTRAORDINARIA DE ACCIONISTAS.- "COATS MÉXICO", SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, antes "Hilos Timón", Sociedad Anónima de Capital Variable; por quien comparece su Delegado Especial, el señor licenciado Gustavo Adolfo Alcocer Lugo.

2005

*Amores 1814, Colonia del Valle, Delegación Benito Juárez C. P.
03100, México, D. F. Tel: 5534-1023 al 29 Fax: 5524-2014*



JOSE IGNACIO SENTIES LABORDE
NOTARIA No. 104 MEXICO, D.F.

ESC78758***NOT.104-D.F.

NÚMERO SETENTA y OCHO MIL SEISCIENTOS CINCUENTA y OCHO -
- - - - - LIBRO DOS MIL DOSCIENTOS TRECE - - - - -

En México, Distrito Federal, el cinco de abril de dos mil cinco, ante mí el licenciado José Ignacio Senties Laborde, titular de la Notaría número ciento cuatro, "COATS MÉXICO", SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, antes "Hilos Timón", Sociedad Anónima de Capital Variable, por quien comparece su Delegado Especial, el señor licenciado Gustavo Adolfo Alcacer Lugo, otorga una *protocolización de acta de Asamblea General Extraordinaria de Accionistas de fecha veintiuno de febrero de dos mil cinco*, particularmente por lo que se refiere al cambio de denominación y modificación del artículo primero de los Estatutos

Sociales, en los siguientes términos:- - - - -

- - - - - A N T E C E D E N T E S - - - - -

1.- CONSTITUCIÓN.- Por escritura número cuarenta y dos mil trescientos sesenta y dos, de fecha tres de marzo de mil novecientos setenta, otorgada ante el licenciado Jorge H. Falomir, notario número trece del Distrito Federal, actuando como asociado en el protocolo de la Notaría número cincuenta y nueve, de la que fue titular el señor licenciado Raúl Falomir, cuyo primer testimonio quedó inscrito en la Sección de Comercio del Registro Público de la Propiedad de esta capital el cuatro de abril de mil novecientos setenta, bajo el número ciento treinta y uno, a fojas ciento veintisiete, volumen setecientos cincuenta, libro tercero, previo permiso de la Secretaría de Relaciones Exteriores número cuatro mil seiscientos setenta y dos, expediente trescientos cincuenta y nueve mil' doscientos treinta y siete, de fecha veinticuatro de febrero de mil novecientos setenta, se constituyó "HILFA", SOCIEDAD ANÓNIMA Y de dicha escritura lo conducente copio:- "...ESTATUTOS.- ...II.- El objeto social es: La fabricación, manufactura, compra, venta, adquisición, enajenación,

Handwritten signature or initials.

permuta, importación, exportación y distribución por cuenta propia o en comisión de toda clase de hilos, hilazas, tejidos, fibras sintéticas y toda clase de artículos conexos o similares; la adquisición o alquiler:

de toda clase - de bienes muebles o inmuebles, maquinaria, equipo, materias primas y vehículos convenientes o necesarios para la realización de los fines sociales antes mencionados; la adquisición, explotación o instalación de fabricas, talleres, bodegas, almacenes, expendios y oficinas convenientes o necesarias para la realización de los fines sociales anteriores; y en general la ejecución de toda clase de actos y la celebración de toda clase de convenios civiles o mercantiles que se relacionen con los fines sociales antes mencionados.- IIL- El domicilio social es la ciudad de México, con facultades para establecer agencias o sucursales en otros lugares dentro o fuera de la República.- IV.- El plazo social es de cincuenta años, a contar de la fecha de esta escritura.- CAPITAL.- V.- El capital Social es de VEINTE MILLONES DE PESOS, representado por VEINTE MIL ACCIONES al portador con valor nominal de UN MIL PESOS cada una, íntegramente suscritas y pagadas.- ... VII.- Todo extranjero, que en el acto de la constitución o en cualquier tiempo ulterior, adquiera un interés o participación social en la sociedad se considerará por ese simple hecho como mexicano respecto de uno y otra, y se entenderá que conviene en no invocar la protección de su Gobierno, bajo la pena, en caso de faltar a su convenio, de perder dicho interés o participación en beneficio de la Nación Mexicana".....ASAMBLEAS.- XIIL- La Asamblea de Accionistas es el órgano supremo de la sociedad son ordinarias o extraordinarias y se reunirán en el domicilio social. Son Ordinarias las que tratan asuntos no enumerados en el artículo ciento ochenta y dos de la Ley General de Sociedades Mercantiles, deberán reunirse cuando menos una vez al año,

dentro de los cuatro meses que sigan al ejercicio social, y en su presididas por el Administrador Único o por el Presidente del Consejo ya su falta por la persona que la asamblea designe...". - -

II.- AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL.- Por escritura:

número cuarenta y ocho mil setecientos sesenta y tres, de fecha veinticuatro de junio de mil novecientos setenta y cuatro, otorgada en el mismo protocolo y ante el mismo Notario que la anterior, cuyo primer testimonio quedó inscrito en la Sección de Comercio del Registro Público de la Propiedad de esta capital bajo el número noventa y seis, a fojas ciento cuatro, del volumen novecientos diecinueve, libro tercero, se protocolizó un acta de Asamblea General Extraordinaria de Accionistas que tomó el acuerdo de aumentar el capital social a la suma de Veinticinco millones de pesos, moneda nacional, actualmente Veinticinco mil pesos, moneda nacional.- ., - -

III- TRANSFORMACIÓN A SOCIEDAD ANÓNIMA

DE CAPITAL V ARIABLE.- Por escritura número cuarenta y un mil cuatrocientos sesenta y dos, de fecha quince de junio de mil novecientos ochenta y tres, otorgada ante el señor licenciado Antonio Velarde Violante titular de la Notaría ciento sesenta y cuatro del Distrito Federal, actuando como suplente en el protocolo de la Notaría ciento dieciséis, de la que es titular el señor licenciado Ignacio Morales Lechuga, cuyo primer testimonio quedó inscrito en el Registro Público de Comercio de esta capital en el *folio mercantil número veinte mil quinientos sesenta y cuatro*, se protocolizó un acta de Asamblea General Extraordinaria de Accionistas que acordó la transformación de la otorgante a SOCIEDAD ANÓNIMA DE . CAPITAL V ARIABLE, reformando al efecto el artículo primero y quinto de sus Estatutos Sociales.- -----

El
not
del



IV.- CAMBIO DE DENOMINACIÓN.- Por escritura número' cinco mil doscientos veintiuno, de fecha catorce de diciembre de mil novecientos ochenta y nueve, otorgada en el protocolo de la Notaría número ciento ochenta y dos del Distrito Federal ante su titular la señora licenciada Olga Sánchez Cordero Dávila de García Villegas, cuyo primer testimonio quedó inscrito en el Registro Público de Comercio de esta capital el nueve de abril de mil novecientos noventa, en el *folio mercantil número veinte mil quinientos sesenta y cuatro*, previo permiso de la Secretaría de Relaciones Exteriores número cero sesenta y cuatro mil seiscientos treinta y dos, se protocolizó un Acta de Asamblea General Extraordinaria de Accionistas que acordó el cambio de denominación de la sociedad por la de "HILOS TIMÓN", SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, reformando al efecto el artículo primero de los Estatutos Sociales.- - - - -

V.- ACTA QUE SE PROTOCOLIZA.- El compareciente me exhibe en tres fojas útiles escritas únicamente por el anverso, el acta que se protocoliza y su lista de asistencia, lo que agrego al apéndice en el legajo de esta escritura bajo la letra "A" y transcribo a Continuación el acta como sigue:- - - - -

"ASAMBLEA GENERAL EXTRAORDINARIA DE ACCIONISTAS DE "HILOS TIMÓN", S.A. DE C.V., CELEBRADA EL 21 DE FEBRERO DE 2005.- En la Ciudad de México, Distrito Federal, en el domicilio social de "HILOS TIMÓN", S.A. DE C.V., siendo las trece horas del día 21 de febrero de 2005, se reunieron los accionistas de la sociedad, cuyos nombres aparecen en la lista de asistencia que se agrega al cuerpo de la presente acta, con objeto de celebrar una asamblea general extraordinaria de accionistas. Asistieron en representación de "Grupo Coats Timón", S.A. de C.V., el señor



Alcocer Lugo y en representación de Administraciones Timón", S.A. de C.V., la señorita María Yonfief Khoury Kasep, del mismo modo se encontraba presente el se David John Williamson Fielding. en su carácter de secretario

consejo de administración.- Por decisión unánime de los asistentes, presidió la asamblea el señor David John Williamson Fielding y actuó como secretario el señor Gustavo A. Alcacer Lugo.- El presidente: designó como escrutador a Emilio Gárate Galaviz, quien aceptó el cargo y procedió a desempeñarlo, haciendo constar que se encuentran representadas la totalidad de las 68,572,200 acciones en que se divide el capital de la sociedad conforme a la lista de asistencia que se agrega a ésta acta como Anexo 1 y que a continuación se transcribe: "LISTA DE ASISTENCIA A LA ASAMBLEA GENERAL EXTRAORDINARIA DE ACCIONISTAS DE HILOS TIMÓN, S.A. DE C.V., CELEBRADA EL 21 DE FEBRERO DE 2005".- El suscrito, en mi carácter de escrutador, manifiesto que al tiempo en que se celebró dicha Asamblea General Extraordinaria de Accionistas y al momento de tomarse todos y cada uno de los acuerdos de la misma, se encontraron representadas 68,572,200 acciones que constituyen el 100% del capital suscrito y pagado de la sociedad, distribuido en los siguientes términos: ACCIONISTAS.- ACCIONES PORCENTAJE.- Grupo Coats Timón, S.A. de C.V.- 68,572,193.99.999989%.- Representado por Gustavo A. Alcacer Lugo. Administradores Timón, S.A. de C.V.- 7.- 0.0000105%. Representado por María Yonfief El Khoury Kasep Firma.- TOTAL.- 68,572,200.- 100%.- México, Distrito Federal a 21 de febrero de 2005. Escrutador Emilio Gárate Galaviz (finado).- En virtud de encontrarse representada la totalidad de las acciones que integran el capital social, el presidente de la asamblea, con base en la certificación anterior y con fundamento en lo dispuesto por el artículo 188 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, declaró legalmente instalada la asamblea y válidos los acuerdos que en ella se tomen, sin necesidad de mediar previa publicación de la convocatoria.- A continuación el secretario dio lectura al orden del día, que tiene el





siguiente texto: orden del día.- 1. discusión y en su caso aprobación del cambio de denominación de la sociedad de "hilos timón" a "coats méxico", y en su caso la correspondiente reforma al artículo primero de los estatutos sociales.- 2. nombramiento de delegado especial que formalice y de cumplimiento a las resoluciones tomadas en la presente asamblea.- Una vez leído el Orden del Día, fue aprobado unánimemente por la asamblea, procediendo a su desahogo en los siguientes términos:

1. DISCUSIÓN Y EN SU CASO APROBACIÓN DEL CAMBIO DE DENOMINACIÓN DE LA SOCIEDAD DE "HILOS TIMÓN" A "COATS MÉXICO", y EN SU CASO LA CORRESPONDIENTE REFORMA AL ARTÍCULO PRIMERO DE LOS ESTATUTOS SOCIALES.- En desahogo del primer punto del orden del día, en uso de la palabra el presidente de la asamblea sometió a consideración "de los accionistas el cambiar la denominación actual de la sociedad de "Hilos Timón", S.A. de C.V. a la

De “ Coats México S.A. de C. V. dada la gran aceptación del nombre de "Coats" en el mercado.- Del mismo modo, el presidente de la asamblea informó a los ahí presentes que "Hilos Timón"; S.A. de C.V., cuenta con la autorización de "Grupo Coats Timón" S.A. de C.V. para hacer uso de la palabra Coats dentro de la nueva denominación de la sociedad.- Lo anterior, en términos de la autorización expedida por el señor David John Williamson Fielding en su carácter de secretario del . consejo de administración de "Grupo Coats Timón" S.A. de C.V. y apoderado en lo individual de dicha empresa, que en original se anexa al cuerpo de la presente acta como Anexo 2.- Después de una asamblea de liberación los accionistas por unanimidad de votos adoptaron Primera Resolución.- Se aprueba el cambio de denominación de sociedad de "Hilos Timón", S.A. de C.V., por el de "Coats México", S.A. de C.V., así como la consiguiente reforma al artículo primero de los estatutos sociales para quedar redactado en los siguientes términos:

1. La denominación social es "Coats México", seguida de las palabras "Sociedad Anónima de Capital Variable o de su abreviatura S.A. de C. V. "-

El
ñor
de
v

2. NOMBRAMIENTO DE DELEGADO ESPECIAL QUE FORMALICE Y DE CUMPLIMIENTO A LAS

RESOLUCIONES TOMADAS EN LA PRESENTE ASAMBLEA.- En relación con el segundo punto del orden del día, el presidente propuso como delegados de ésta Asamblea a los señores Gustavo A. Alcocer Lugo y David John Williamson Fielding, por lo que los accionistas por unanimidad de votos, resolvieron adoptar la siguiente: **Segunda Resolución.-** Se designan a los señores Gustavo A. Alcocer Lugo y David John Williamson Fielding como Delegados Especiales de esta Asamblea General Extraordinaria de Accionistas de la Sociedad, para que conjunta o separadamente comparezcan ante el Notario Público o

Corredor de su elección; así como para que soliciten la protocolización total o parcial de la presente acta, tramiten la inscripción del instrumento respectivo en el Registro Público de Comercio correspondiente, den los avisos, obtengan los permisos y realicen los trámites de registro correspondientes ante cualesquiera de las entidades de la Administración Pública Federal, Estatal, Local o Municipal que fueren necesarios.- No habiendo otro asunto que tratar, El presidente suspendió la asamblea durante el tiempo necesario para redactar la presente acta, la cual, después de haber sido leída, fue aprobada en sus propios términos por votación unánime de la asamblea.- Se hace constar que los accionistas que se consignan en el cuerpo de esta acta y en la lista de asistencia que se agrega a la presente para formar parte de la misma, estuvieron presentes durante toda la asamblea.- Firman la presente acta para constancia, el



Presidente y secretario. Damos fe.- David John Williamson Fielding. Presidente.- (firmado).- Gustavo A. Alcocer Lugo.- Secretario (firmado)."- - - - -

Manifiesta. El compareciente que el acta antes transcrita y la lista de asistencia son auténticas, así como las firmas que constan en las mismas.- - - - -

VI.- PERMISO DE LA SECRETARÍA DE

RELACIONES EXTERIORES.- Para el otorgamiento de esta escritura, el compareciente me exhibe el permiso de la Secretaría de Relaciones Exteriores expedido el primero de abril de dos mil cinco, el que en una foja útil agrego al apéndice al legajo de esta escritura con la letra "B" y que copio como sigue: Al ángulo superior derecho: "DIRECCIÓN GENERAL DE ASUNTOS JURÍDICOS. DIRECCIÓN DE PERMISOS ARTÍCULO 27 CONSTITUCIONAL. SUBDIRECCIÓN DE SOCIEDADES".- Al ángulo superior izquierdo un sello con el Escudo Nacional que dice: "ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.- SECRETARÍA DE RELACIONES EXTERIORES".-. Al margen superior derecho: "PERMISO 0909,258.- EXPEDIENTE 198909359237.- FOLIO 295J1GN5".- Al centro: "En atención a la solicitud presentada por el (la) C. JOSÉ IGNACIO SENTÍES LABORDE en representación de HILOS TIMON SA DE CV esta Secretaría concede el permiso para cambiar la denominación de: HILOS TIMON SA DE CV a COATS MEXICO SA DE CV.- Habiéndose CONCEDIDO a el (la) solicitante permiso para reformar sus Estatutos Sociales en los términos arriba especificados, de conformidad con 10 que establecen los artículos 16 de la Ley de Inversión Extranjera y 15 del Reglamento de la Ley de Inversión Extranjera y del Registro Nacional Inversiones Extranjeras.- El interesado, deberá dar aviso del uso este permiso a la Secretaría de Relaciones Exteriores dentro de los

meses siguientes a la expedición del mismo, de conformidad con lo que establece el artículo 18 del Reglamento de la Ley de Inversión Extranjera y del Registro Nacional de Inversiones Extranjeras.- Este permiso quedará sin efectos si dentro de los noventa días hábiles siguientes a la fecha de otorgamiento del mismo, los interesados no acuden a otorgar ante fedatario público el instrumento correspondiente a la reforma estatutaria de la sociedad de que se trata, de conformidad con lo que establece el artículo 17 del Reglamento de la Ley de Inversión Extranjera y del Registro Nacional de Inversiones Extranjeras; así mismo se otorga sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 91 de la Ley de la Propiedad Industrial.- Lo anterior se comunica con fundamento en los artículos: 27 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 28, fracción V de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; 16 de la Ley de Inversión Extranjera y 15 y 18 del Reglamento de la Ley de Inversión Extranjera y del Registro Nacional de Inversiones Extranjeras.- TLATELOLCO, D.F., a 01 de Abril de 2005.- EL DIRECTOR.- LIC. JULIO A. DORANTES HERNÁNDEZ".Firmado.- Sello que dice: "SECRETARIA DE RELACIONES EXTERIORES.- 'ABR. 11 (ilegible).- DIRECCIÓN GENERAL DE ASUNTOS JURÍDICOS."-----

VII.- CÉDULAS DE IDENTIFICACIÓN FISCAL.- En cumplimiento a lo dispuesto por el artículo veintisiete del Código'

Fiscal de la Federación y la regla dos punto tres punto doce de la Resolución Miscelánea Fiscal para el año dos mil cuatro, el compareciente me exhibe las cédulas de identificación fiscal de las accionistas que intervinieron en la asamblea cuya acta se protocoliza, las que agrego al apéndice en el legajo de esta escritura bajo las letras ."C" y "D" Y de 'las que relaciono a continuación sus claves del Registro Federal de Contribuyentes:-----



A).- "Grupo Coats Timón", Sociedad Anónima de Capital Variable: "GCT940301Q26" (GCT nueve cuatro' cero tres cero uno Q dos seis).- - - - -

B).- "Administraciones Timón", Sociedad Anónima de Capital Variable: "A TI840118PKA" (A TI ocho cuatro cero uno ocho PKA).- - - - -

Expuesto lo anterior se otorgan las siguientes:- - - - -

- - - - - C L A U S U L A S - - - - -

PRIMERA.- "COATS MÉXICO", SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, antes "Hilos Timón", Sociedad Anónima de Capital Variable, por quien comparece su Delegado Especial, el señor licenciado Gustavo Adolfo Alcacer Lugo, deja protocolizada el acta de Asamblea General Extraordinaria de Accionistas que ha quedado transcrita en el punto cinco romano de los antecedentes de este instrumento, que se tiene aquí por íntegramente reproducida para todos los efectos legales a que haya lugar. - - - - -

SEGUNDA.- De acuerdo a la protocolización que antecede, "COATS MÉXICO", SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, antes "Hilos Timón", Sociedad Anónima de Capital Variable, representada como 'se ha indicado, formaliza los siguientes acuerdos:- - - - -

A).- Se cambia la denominación de la sociedad de "Hilos Timón", Sociedad Anónima de Capital Variable, por el de "COATS MÉXICO", SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE.- B).:" Se modifica el artículo primero de los estatutos sociales para quedar redactado en los siguientes términos:- - - - -

"1 La denominación social es "Coats México", seguida de las palabras' "Sociedad Anónima de Capital Variable o de abreviatura S.A. de C. V. ". - - - - -

TERCERA.- El compareciente manifiesta que su representada está inscrita en el Registro Nacional de Inversiones

Extranjeras y al efecto me exhibe la constancia respectiva, cuya copia' agrego al legajo de esta escritura con la letra "E".- - - - -
- - - - -

CUARTA.- El otorgante se somete a los tribunales "de la Ciudad de México, Distrito Federal, para todo lo relacionado con la interpretación y el cumplimiento de este instrumento, cuyo costo es por cuenta de la misma sociedad. - - - - -

Acreditada la constitución legal de la otorgante, así como las facultades del compareciente, manifiesta éste bajo protesta de decir verdad que su representada tiene capacidad legal para la celebración de este acto, que las facultades con que actúa no le han sido revocadas ni modificadas en forma alguna y que por sus generales es mexicano como sus padres, nacido en esta ciudad el primero de julio de mil novecientos sesenta y cinco, casado, abogado, de ésta vecindad, con domicilio en el inmueble marcado con el número diecisiete de la calle Pedro Luis Ogazón, colonia San Ángel, delegación Álvaro Obregón, código postal cero un mil. - - - - -

Todo lo cual, así como que lo inserto y relacionado ha sido compulsado con sus originales y concuerda fielmente, sin tener indicio alguno de su falsedad; que al compareciente lo conozco personalmente y que a mi juicio tiene capacidad legal; que le fue leída íntegramente esta escritura y le hice saber del derecho que tiene de leerla personalmente y de que su contenido le sea explicado por el suscrito Notario; que le expliqué el contenido de esta escritura, así como su valor, consecuencias y alcances legales, enterándole de las penas en que incurren quienes declaran con falsedad ante Notario, en términos de la fracción doce romano del artículo ciento dos y del artículo ciento sesenta y cinco, ambos de la Ley del Notariado; que manifestó plenamente su comprensión y su conformidad, mediante su





firma el día de su fecha que el presente instrumento ha sido redactado por mi, y definitivamente por. estar cumplidos todos los requisitos, yo el Notario hago constar bajo mi fe.- Sigue la firma del señor licenciado Gustavo Adolfo Alcacer Lugo.- José Ignacio Senties Laborde.- El sello de autorizar.- - - - -

Nota primera.- El cinco, de abril de dos mil cinco" expedí primer testimonio a "COATS MEXICO", SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE, como interesada, particularmente por lo que se refiere al cambio de denominación y modificación del artículo primero de los Estatutos Sociales.- Va en trece páginas útiles debidamente protegidas .- Doy fe.- Rúbrica.- - - - -Nota segunda.- El 13 de abril' de 2005, la Secretaría de Relaciones Exteriores recibió el aviso a que se refiere el artículo 18, del Reglamento de la ley de Inversión Extranjera y del Registro Nacional de Inversiones; Extranjeras con el número: 2A3HIHL8 cuyo original agrego al apéndice en dos fajas con el número de este instrumento y la letra "F" y agregaré copias con mi sello y mi facsímile a los testimonios .- Doy fe.- Pública.- - - - -

. Nota tercera.-A veintiuno de abril de dos mil cinco, expedí del segundo al décimo tercer testimonios a "COATS MÉXICO", SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, como interesada.- Cada testimonio va en trece páginas útiles debidamente protegidas cada una 110.- Doy fe.- Pública.- - - - -

ES DECIMO QUINTO TESTIMONIO que expido a "COATS MÉXICO", SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE



SECRETARÍA DE RELACIONES EXTERIORES

DIRECCIÓN GENERAL DE ASUNTOS JURÍDICOS
DIRECCIÓN DE PERMISOS ARTÍCULO 27 CONSTITUCIONAL
SUBDIRECCIÓN DE SOCIEDADES

////// 000000----0-11111 /11/ 00000000000

PERMISO 0909,258
EXPEDIENTE 198909359237
FOLIO 29511GN5



En atención a la solicitud presentada por el (la)
LABORDE
en representación de HILOS TIMON SA DE CV
esta Secretaría concede el permiso para cambiar la denominación de: HILOS TIMON SA DE CV
a COATS MEXICO SA DE CV

Habiéndose CONCEDIDO a el (la) solicitante permiso para reformar sus Estatutos Sociales en los términos arriba especificados, de conformidad con lo que establecen los artículos 16 de la Ley de Inversión Extranjera y 15 del Reglamento de la Ley de Inversión Extranjera y del Registro Nacional de Inversiones Extranjeras.

El interesado deberá dar aviso del uso de este permiso a la Secretaría de Relaciones Exteriores dentro de los seis meses siguientes a la expedición del mismo, de conformidad con lo que establece el artículo 18 del Reglamento de la Ley de Inversión Extranjera y del Registro Nacional de Inversiones Extranjeras.

Este permiso quedará sin efectos si dentro de los noventa días hábiles siguientes a la fecha de otorgamiento del mismo, los interesados no acuden a otorgar ante fedatario público el instrumento correspondiente a la reforma estatutaria de la sociedad de que se trata, de conformidad con lo que establece el artículo 17 del Reglamento de la Ley de Inversión Extranjera y del Registro Nacional de Inversiones Extranjeras; así mismo se otorga sin perjuicio de la dispuesto por el artículo 91 de la Ley de la Propiedad Industrial.

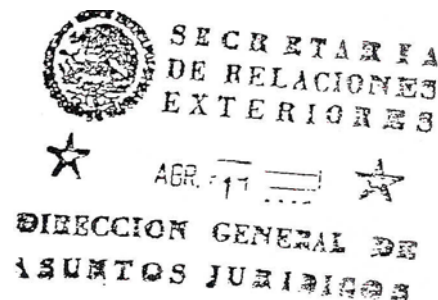
Lo anterior se comunica con fundamento en los artículos: 27, fracción J de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 28, fracción V y Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; 16 de la Inversión Extranjera 15 y 18 de "Reglamento de la Ley de Inversión Extranjera y del Registro Nacional de Inversión Extranjera

TLATELOLCO, D.F., a 01 de Abril de 2005.

por
del

EL DIRECTOR

LIC. JULIO A. DORANTES HERNÁNDEZ





Servicio de Administración Tributaria

**AVISOS AL REGISTRO FEDERAL DE
CONTRIBUYENTES.
CAMBIO DE SITUACIÓN FISCAL**

ANTES DE INICIAR EL LLENADO DE ESTA
FORMA OFICIAL, LEA LAS INSTRUCCIONES

027609

013 ALTA SITUACIÓN FISCAL 2006

2006 ABR 18 AM 11 51

2 RFC (Número
asignado al
contribuyente)

3 CLAVE ÚNICA DE
REGISTRO DE
POBLACIÓN

4 ANTE LA LETRA CORRESPONDIENTE
AL TIPO DE AVISO QUE PRESENTA

4.1 CUANDO SE TRATE DE AVISO
COMPLEMENTARIO, INDIQUE EL
NÚMERO DE FOLIO ASIGNADO POR
LA AUTORIDAD A EL AVISO
ANTERIOR

RF1891127PD2

N= NORMAL
C= COMPLEMENTARIO

5. DATOS DEL CONTRIBUYENTE

APELLIDO PATERNO

APELLIDO MATERNO

NOMBRE (S)

DENOMINACIÓN O
RAZÓN SOCIAL (S)

HILOS TIMON SA DE CV

6. DOMICILIO FISCAL MANIFESTADO EN EL RFC (2)

CALLE CALZADA MEXICO XOCHIMILCO

NÚMERO Y/O LETRA EXTERIOR 4985

NÚMERO Y/O LETRA INTERIOR

ENTRE LAS CALLES DE Y DE KYOTO Y SANTA CRUZ

COLONIA ARENAL TEPEPAN

TELÉFONO 52271800

LOCALIDAD MEXICO

MUNICIPIO O DELEGACIÓN TLALPAM

CÓDIGO POSTAL 14610

ENTIDAD FEDERATIVA DISTRITO FEDERAL

CORREO ELECTRÓNICO

7. DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL (Ver instrucciones)
(Tratándose de inscripciones, modificaciones y/o revocaciones en el registro de representantes legales, deberá acompañar el anexo 10)

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES EOKY720804UWA

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN

APELLIDO PATERNO EL KHOURY

APELLIDO MATERNO KASEP

NOMBRE(S) MARTA YONFIEP

8. DECLARO BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD QUE LOS DATOS
CONTENIDOS EN ESTE AVISO SON CIERTOS

FIRMA O HUELLA DIGITAL DEL CONTRIBUYENTE, O BIEN, DEL REPRESENTANTE LEGAL, CUANDO MANIPISTA HAYA PROTESTA DE DECIR VERDAD, QUE A ESTA FECHA EL MANDATO CON EL QUE SE OSTENTA NO LE HA SIDO MODIFICADO O REVOCADO

(1) Tratándose de cambio de denominación o razón social, se deberá anexar en este rubro la denominación o razón social que se manifestó en la solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (R-1), en su caso, elevándose en el último aviso de cambio de situación fiscal presentado (R-2). La nueva denominación o razón social se anotará en el inciso A del rubro 10.
(2) Tratándose de cambio de domicilio, se deberá anexar en este rubro el domicilio fiscal que se manifestó en la solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (R-1), en su caso, el manifestado en el último aviso de cambio de domicilio fiscal presentado (R-2). Cuando el domicilio fiscal se anotó en el rubro 11.

SE PRESENTA POR DUPLICADO

9 ACTIVIDAD PREPONDERANTE

9.1 INDIQUE LA ACTIVIDAD PREPONDERANTE A DESARROLLAR: **FABRICACION DE HILO PARA COSER**

9.2 INDIQUE EL NÚMERO DEL SECTOR AL QUE CORRESPONDE LA ACTIVIDAD PREPONDERANTE A DESARROLLAR:

MARQUE CON "X" SI: PRODUCE BIENES VENDE BIENES PRESTA SERVICIOS

9.3 REALIZARÁ ACTIVIDADES CON EL PÚBLICO EN GENERAL 9.4 CONTARÁ CON MÁQUINA REGISTRADORA DE COMPROBACIÓN FISCAL

10 TIPO DE MOVIMIENTO QUE REALIZA (Ver instrucciones)

		FECHA DE MOVIMIENTO				
		AÑO	MES	DÍA	INDICAR LA NUEVA DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL	
A	<input checked="" type="checkbox"/> CAMBIO DE DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL	2005	02	21	COATS MEXICO SA DE CV	
B	<input type="checkbox"/> CAMBIO DE DOMICILIO FISCAL (2)					
D	<input type="checkbox"/> AUMENTO DE OBLIGACIONES (2)					
E	<input type="checkbox"/> DISMINUCIÓN DE OBLIGACIONES					
F	<input type="checkbox"/> SUSPENSIÓN DE ACTIVIDADES (2)					
G	<input type="checkbox"/> REANUDACIÓN DE ACTIVIDADES					
H	<input type="checkbox"/> INICIO DE LIQUIDACIÓN					
I	<input type="checkbox"/> APERTURA DE SUCESIÓN					
J	<input type="checkbox"/> APERTURA DE ESTABLECIMIENTO, SUCURSAL, LOCAL, PUESTO Fijo, SEMFijo O ALMACÉN (2)					
G	<input type="checkbox"/> ASALARIADOS QUE AUMENTAN OBLIGACIONES (2)					
	MARQUE CON "X" SI (LOS AMEROS) QUE ACOMPAÑA (Ver instrucciones)	1	2	3	4	5
	INDICAR LA(S) CLASE(S) DE LA OBLIGACIÓN ESTO QUE SE DISMINUYE					
	INDICAR FOLIO Y REGIÓN DEL ÚLTIMO COMPROBANTE EMITIDO (en su caso, acompañar copia)				AÑO	MES
						DÍA
K	<input type="checkbox"/> CIERRE DE ESTABLECIMIENTO, SUCURSAL, LOCAL, PUESTO Fijo, SEMFijo O ALMACÉN (2)					
L	<input type="checkbox"/> CAMBIO DE REPRESENTANTE LEGAL (sólo trasladarse de residencia en el extranjero sin establecerse permanentemente en México (2)					
M	<input type="checkbox"/> CAMBIO DE ACTIVIDAD PREPONDERANTE					

11 DOMICILIO FISCAL O DOMICILIO QUE ORIGINA EL AVISO DE CAMBIO DE SITUACIÓN FISCAL

(Sólo se proporcionará esta información cuando realice los movimientos B, F, J o K del rubro 10 o cualquiera del rubro 13)

CALLE:

NÚMERO Y/O LETRA EXTERIOR: NÚMERO Y/O LETRA INTERIOR: ENTRE LAS CALLES DE Y DE:

COLONIA:

LOCALIDAD (en su caso):

CÓDIGO POSTAL: MUNICIPIO O DELEGACIÓN EN EL D.F.:

ENTIDAD FEDERATIVA: TELÉFONO:

CORREO ELECTRÓNICO:

(1) Debe anotarse en el rubro 11 el nuevo domicilio fiscal.

(2) Si se trata de aumento de obligaciones únicamente por alguna de las categorías de los artículos 26, 27, o 14, de la Constitución de estos, no será necesario actualizar suceso alguno.

(3) Debe anotarse en el rubro 11 el domicilio en donde se iniciará la explotación y domicilio de explotación fiscal.

(4) Debe anotarse en el rubro 11, el domicilio correspondiente del establecimiento, sucursal local, puesto fijo, semifijo o almacén.

(5) Los datos del representante legal, se anotarán en el rubro 7 de la cartilla.

DOCUMENTOS QUE SE DEBEN ACOMPAÑAR A ESTE AVISO

TIPO DE MOVIMIENTO

DOCUMENTOS

A Cambio de denominación o sea social.	<ul style="list-style-type: none"> Copia certificada y fotocopia del acta donde consta el cambio de denominación sea social (copia certificada para cotejar).
B Cambio de domicilio fiscal.	<ul style="list-style-type: none"> Los contribuyentes invariablemente deberán presentar original y fotocopia del comprobante de domicilio fiscal, que cuente con los datos solicitados en el rubro 11 del estado de cuenta bancaria, últimos recibos de pago del impuesto predial, de los servicios de luz, teléfono o agua; última liquidación del IMSS; contratos de arrendamiento o subarrendamiento acompañados del último recibo de pago de renta vigente, de fiducias o debidamente protocolizado, de apertura de cuenta bancaria o de servicios de luz, teléfono o agua; o, en su caso, carta de aplicación de residencia expedida por los Gobiernos Estatal, Municipal o del D.F. El original se será devuelto previo cotejo con la copia. Cualquiera de los comprobantes antes mencionados, no deberá tener una antigüedad mayor a dos o cuatro meses, según corresponda.
C Asalariados que gozan de obligaciones.	<ul style="list-style-type: none"> Acta de Nacimiento en copia certificada o en fotocopia certificada por funcionario público competente o fedatario público y fotocopia simple (copia certificada para cotejar). Tratándose de mexicanos por naturalización, original y fotocopia de carta de naturalización expedida por la autoridad competente debidamente certificada o legalizada, según corresponda (original para cotejar). Tratándose de extranjeros, original y fotocopia del documento migratorio vigente que corresponda emitido por autoridad competente, con la debida autorización para realizar los actos o actividades que manifiesten en su caso (permiso o permiso migratorio, original para cotejar), así como la autorización que a continuación se señalan. Tratándose de residentes en el extranjero, fotocopia debidamente certificada, legalizada o apostillada por autoridad competente, del documento con el que se expelen su Número de Identificación Fiscal de la residencia en el extranjero, cuando tengan obligaciones de contar con este en dicho país. En caso de contar con ella, copia de la constancia de la Clave Única de Registro de Población. Original y fotocopia de comprobante de domicilio fiscal. (Original para cotejar).
D Aumento de obligaciones.	<ul style="list-style-type: none"> Copia y fotocopia del (de los) anexo(s) correspondiente(s). En el caso de personas físicas, cuando la Cédula de Identificación Fiscal del contribuyente esté cancelada o bien no cuente con ella, y con motivo del aumento esté obligado a expedir comprobantes (fiscales), deberá presentar únicamente original o copia certificada y fotocopia del acta de nacimiento, carta de naturalización o documento migratorio vigente, según corresponda (original o copia certificada para cotejar) o bien fotocopia de la constancia de la Clave Única de Registro de Población. En este caso, si desea obtener la Cédula de Identificación Fiscal al día hábil siguiente a su tramitación, además de los requisitos anteriores, su domicilio fiscal deberá encontrarse en estado de LOCALIZADO en la base de datos del RFC, o en caso contrario presentar como comprobante de domicilio alguno de los siguientes documentos: <ul style="list-style-type: none"> Estado de cuenta a nombre del contribuyente proporcionado por alguna de las instituciones que componen el sistema financiero, con una antigüedad máxima de dos meses; el domicilio deberá coincidir con el manifestado al RFC y con el asentado en la identificación oficial. Comprobante del último pago del impuesto predial, en el caso de pagos parciales el recibimiento debe tener una antigüedad mayor a cuatro meses, tratándose de pago anual el recibo debe ser del ejercicio en curso, en cualquiera de estos casos, el domicilio consignado en el recibo deberá coincidir con el manifestado al RFC, y con el asentado en la identificación oficial. Último comprobante de pago de servicios de agua, luz, teléfono o agua; y en el caso de siempre cuando no tenga una antigüedad mayor de cuatro meses y coincida con el domicilio manifestado al RFC, y con el asentado en la identificación oficial. Contrato de arrendamiento, acompañado del último recibo de pago de renta que reúna requisitos fiscales, que coincida con el domicilio manifestado al RFC y con el asentado en la identificación oficial.
E Disminución de obligaciones.	<ul style="list-style-type: none"> La Forma Fiscal R-2, así como los documentos de identificación y/o acreditamiento de la personalidad que más adelante se mencionan. En caso de que con motivo de la disminución se tenga que manifestar al RFC un domicilio fiscal diferente, se deberá también presentar el aviso de cambio de domicilio fiscal previsto en esta guía.
G Reanudación de actividades.	<ul style="list-style-type: none"> Los documentos de identificación y/o acreditamiento de la personalidad que más adelante se mencionan. Firma fiscal "DECLARACIÓN GENERAL DE PAGO DE DERECHOS" con sello de la institución bancaria, excepto cuando se trate de contribuyentes que no tengan la obligación de contar con la Cédula de Identificación Fiscal (contribuyentes que obtengan ingresos, por la prestación de un servicio personal subordinado y asimilados a salarios, intereses, obtención de premios, enajenación o adquisición de bienes, los que obtengan los representantes de sociedades o sociedad conyugal, ya sea del régimen de arrendamiento del régimen intermedio o del régimen de las actividades empresariales y profesionales; los del régimen de pequeños contribuyentes; los socios accionistas y la combinación entre éstos, así como los sujetos que obtengan ingresos por estas formas de activo del régimen de Residentes en el Extranjero en Establecimiento permanente en México, o la combinación entre ellos). En caso de que al momento de la reanudación de actividades, o los contribuyentes personas físicas, fedatarios o los que expiden la Cédula de Identificación Fiscal, no presentará la forma fiscal "DECLARACIÓN GENERAL DE PAGO DE DERECHOS" al día hábil de la institución bancaria en los mismos supuestos que el párrafo anterior.
H Inicio de liquidación.	<ul style="list-style-type: none"> Este aviso lo presentarán las personas morales que tributen conforme al Título II de la Ley del ISR. Original y fotocopia de la declaración anual por la terminación anticipada del ejercicio o, en su caso, sólo indicar el momento de haberse tratado de su presentación a través de Internet o banca electrónica o el original y fotocopia del acuse de recibo, cuando la presentación por medios electrónicos sea mediante ventanilla bancaria (original para cotejar).
I Apertura de sucesión.	<ul style="list-style-type: none"> Copia certificada y fotocopia del documento en el que el representante de la sucesión acepta el cargo (copia certificada para cotejar). Acta de defunción expedida por el Registro Civil de la Entidad Federativa correspondiente.
J Apertura de establecimiento, sucesión, local, sucursal, oficina, sucursal oalmacén.	<ul style="list-style-type: none"> Los contribuyentes invariablemente deberán presentar original y fotocopia del comprobante de domicilio que cuente con los datos solicitados en el rubro 11 pudiendo acompañar estado de cuenta bancaria; últimos recibos de pago del impuesto predial, de los servicios de luz, teléfono o agua; última liquidación del IMSS; contratos de arrendamiento o subarrendamiento acompañados del último recibo de pago de renta vigente, de fiducias o debidamente protocolizado, de apertura de cuenta bancaria o de servicios de luz, teléfono o agua; o, en su caso, carta de aplicación de residencia expedida por los Gobiernos Estatal, Municipal o del D.F. El original se será devuelto previo cotejo con la copia. Cualquiera de los comprobantes antes mencionados, no deberá tener una antigüedad mayor a dos o cuatro meses, según corresponda.
K Cierre de establecimiento, sucursal, local, puesto, oficina, sucursal oalmacén.	<ul style="list-style-type: none"> Entrega de la Forma Fiscal R-2, así como los documentos de identificación y/o acreditamiento de la personalidad que más adelante se mencionan.
L Cambio de representante legal.	<ul style="list-style-type: none"> Documento notarial con el que haya sido designado.

DOMICILIO:

- Se deberá presentar original y fotocopia del comprobante de domicilio fiscal manifestado en el apartado 11, que cuente con los datos solicitados en dicho apartado: Estado de cuenta e nombre del contribuyente que proporcione en las instituciones que componen el sistema financiero. Dicho comprobante no deberá tener una antigüedad mayor a dos meses.
- Recibos de pago: Último pago del impuesto predial, en el caso de pagos parciales el recibo no deberá tener una antigüedad mayor a 4 meses y tratándose de pago anual éste deberá corresponder al ejercicio en curso; último pago de los servicios de luz, teléfono o agua, siempre y cuando dicho recibo no tenga una antigüedad mayor a 4 meses.
- Última liquidación del Instituto Mexicano del Seguro Social a nombre del contribuyente.
- Contratos de Arrendamiento, acompañado del último recibo de pago de renta vigente que cuente con los requisitos fiscales o bien, el contrato de subarrendo acompañado del contrato de arrendamiento correspondiente y último recibo de pago de renta que cuente con los requisitos fiscales debidamente protocolizado, de apertura de cuenta bancaria que no tenga una antigüedad mayor a 4 meses; servicio de luz, teléfono o agua que no tenga una antigüedad mayor a 4 meses.
- Carta de aplicación o residencia a nombre del contribuyente expedida por los Gobiernos Estatal, Municipal y sus similares en el Distrito Federal, conforme a su ámbito territorial que no tenga una antigüedad mayor a 4 meses.
- Comprobante de alienación y número oficial emitido por el Gobierno Municipal que deberá contener el domicilio del contribuyente y que no tenga una antigüedad mayor a 4 meses.

La persona física que desea obtener la Cédula de Identificación Fiscal (CIF) al día hábil siguiente a su tramitación, deberá presentar como comprobante de domicilio alguno de los siguientes documentos:

- Estado de cuenta a nombre del contribuyente proporcionado por alguna de las instituciones que componen el sistema financiero, con una antigüedad máxima de dos meses; el domicilio deberá coincidir con el manifestado en el aviso correspondiente al RFC y con el asentado en la identificación oficial.
- Comprobante del último pago del impuesto predial, en el caso de pagos parciales el recibo no debe tener una antigüedad mayor a cuatro meses, tratándose de pago anual el recibo debe ser del ejercicio en curso, en cualquiera de estos casos el domicilio consignado en el recibo deberá coincidir con el manifestado en el aviso correspondiente al RFC y con el asentado en la identificación oficial.
- Último comprobante de pago de servicios de agua, luz, teléfono o agua; y en el caso de siempre cuando no tenga una antigüedad mayor de cuatro meses y coincida con el domicilio manifestado en el aviso correspondiente al RFC y con el asentado en la identificación oficial.
- Contrato de arrendamiento, acompañado del último recibo de pago de renta que reúna requisitos fiscales, que coincida con el domicilio manifestado en el aviso correspondiente al RFC y con el asentado en la identificación oficial.

Cuando se presente comprobante de domicilio distinto a los antes señalados el entregado de la CIF será dictaminado en el domicilio fiscal del contribuyente vía SEPOMEX.

12

CAMBIO DE RESIDENCIA FISCAL

12.1 TRATÁNDOSE DE PERSONAS MORALES MARQUE CON "X" EL TIPO DE AÑO QUE PRESENTA:

		FECHA DE MOVIMIENTO		
N	<input type="checkbox"/> INICIO DE LIQUIDACIÓN	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
O	<input type="checkbox"/> LIQUIDACIÓN TOTAL DEL ACTIVO	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
P	<input type="checkbox"/> CESACIÓN TOTAL DE OPERACIONES	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

12.2 TRATÁNDOSE DE PERSONAS FÍSICAS MARQUE CON "X" EL TIPO DE AÑO QUE PRESENTA:

		FECHA DE MOVIMIENTO		
Q	<input type="checkbox"/> SUSPENSIÓN AL RFD	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
R	<input type="checkbox"/> AUMENTO O DISMINUCIÓN DE OBLIGACIONES PERMANENTE EN MÉXICO	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
S	<input type="checkbox"/> TENDRÁ ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN MÉXICO	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

MARQUE CON "X" EL (LOS) AÑO(S) QUE ACOMPAÑA

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
0	1	2	3	4	5	6

INDICAR LAS OBLIGACIONES QUE SE DISMINUYAN

<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
----------------------	----------------------	----------------------	----------------------	----------------------

NOMBRE DEL REPRESENTANTE LEGAL QUE SE DESIGNA CON EFECTOS FISCALES EN MÉXICO (X)

RFC DEL REPRESENTANTE LEGAL QUE SE DESIGNA CON EFECTOS FISCALES EN MÉXICO (X)

INDICAR EL NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL EN EL PAÍS DE RESIDENCIA FISCAL

INDICAR EL NOMBRE DEL PAÍS DE RESIDENCIA FISCAL

13

CANCELACIÓN EN EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

(Deberá indicar en el rubro 11 el domicilio en el cual conservará su contabilidad y demás documentación fiscal)

		FECHA DE MOVIMIENTO			
		AÑO	MES	DÍA	
T	<input type="checkbox"/> FUSIÓN DE SOCIEDADES	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	RFC DE LA SOCIEDAD QUE SUBSISTE O RESULTA DE LA FUSIÓN <input type="text"/>
U	<input type="checkbox"/> ESCISIÓN TOTAL DE SOCIEDADES	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	RFC DE LA SOCIEDAD ESCINDIDA DESIGNADA <input type="text"/>
V	<input type="checkbox"/> LIQUIDACIÓN TOTAL DEL ACTIVO	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
W	<input type="checkbox"/> CESACIÓN TOTAL DE OPERACIONES (Personas morales que por ley no están en liquidación)	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
X	<input type="checkbox"/> LIQUIDACIÓN DE LA SUCESIÓN	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
Y	<input type="checkbox"/> TERMINACIÓN DEL CONTRATO DE REPRESENTACIÓN	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	

		FECHA DE MOVIMIENTO		
		AÑO	MES	DÍA
A1	<input type="checkbox"/> DEFUNCIÓN (Solo para personas físicas que agotan sus días naturales o que no están o fueron en condiciones permanentes)	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
B1	<input type="checkbox"/> OLANE TEMPORAL DE RESIDENCIAS EN EL EXTRANJERO SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN MÉXICO	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

14

OTROS

14.1 SI SE REGISTRA COMO RFD COMO SOCIO, ACCIONISTA, ASOCIANTE O ASOCIADO DE PERSONA MORAL, INDIQUE SI ES:

SOCIO O ACCIONISTA ASOCIANTE ASOCIADO

DEJO DE SER SOCIO, ACCIONISTA, ASOCIANTE O ASOCIADO DE PERSONA MORAL (por extinción)

EN CASO DE ESTAR INSCRITA, INDIQUE EL RFD DE LA PERSONA MORAL (De ser necesario acompañar listado)

EN CASO DE ESTAR INSCRITA, INDIQUE EL RFD DE LA PERSONA MORAL (De ser necesario acompañar listado)

14.2 MARQUE CON UNA "X" SI:

ES EMPRESA EXPORTADORA DE SERVICIOS DE HOTELERÍA (X)

ES EMPRESA EXPORTADORA DE SERVICIOS DE CONVENCIONES Y EXPOSICIONES (X)

(X) Sólo cuando se designa como se marcan los casillos F, Q, R o S. En el caso de que marque los casillos N o P se llenará este campo con los datos del representante legal de la liquidación.

Documentos que se deben acompañar

EMPRESAS EXPORTADORAS DE SERVICIOS DE HOTELERÍA

• Listado de los domicilios de cada uno de los contribuyentes en los que se presta los servicios de hotelería y operar en su carácter de empresa exportadora. En el caso de no acompañar listado, se cancelará con los servicios de hotelería y operará únicamente en el domicilio fiscal en su carácter de empresa exportadora.

EMPRESAS EXPORTADORAS DE SERVICIOS DE CONVENCIONES Y EXPOSICIONES

• Listado de los domicilios de cada uno de los establecimientos en los que se presta los servicios de convenciones y exposiciones en su carácter de empresa exportadora. En el caso de no acompañar listado, se cancelará con los servicios de convenciones y exposiciones únicamente en su domicilio fiscal en su carácter de empresa exportadora.

• Lista del desarrollo del contrato que se celebra con el interesado, así como de los derechos para operar en el ámbito de convenciones o de exposiciones.

DOCUMENTOS QUE SE DEBEN ACOMPAÑAR A ESTE AVISO

CAMBIO DE RESIDENCIA FISCAL		DOCUMENTOS
M Inicio de liquidación por cambio de residencia fiscal	Este aviso lo presentarán las personas físicas que habitan conforme al Título II de la Ley del ISR y cambio de residencia fiscal.	<ul style="list-style-type: none"> Copia certificada y fotocopia del documento notarial de donde consta el cambio de residencia fiscal debidamente inscrita ante el Registro Público de la Propiedad del Comercio Exterior. Original y fotocopia de la declaración por la terminación anticipada del ejercicio, presentada en papel ante alguna de las Instituciones de Crédito, con sello original de la misma, o bien, tratándose de su presentación a través de Internet o banca electrónica, original y fotocopia del acuse de recibo de la declaración respectiva, en el que conste el número de operación e-Info, así como del recibo bancario de pago de contribuciones federales que corresponda (original para coexistir). En su caso, fotocopia del documento que acredite la vivienda identificada fiscal del país o nuevo estado, debidamente certificada, legalizada o apostillada por autoridad competente, según corresponda.
O Liquidación total del activo por cambio de residencia fiscal.	Este aviso lo presentarán las personas físicas que habitan conforme al Título II de la Ley del ISR y cambio de residencia fiscal. Previamente se deberá haber presentado el Aviso de Inicio de Liquidación por cambio de residencia fiscal.	<ul style="list-style-type: none"> Copia certificada y fotocopia del documento notarial de donde consta el cambio de residencia fiscal. Previamente se deberá haber presentado el Aviso de Inicio de Liquidación por cambio de residencia fiscal.
P Cesación total de operaciones por cambio de residencia fiscal.	Este aviso lo presentarán las personas físicas que habitan conforme al Título II de la Ley del ISR y cambio de residencia fiscal.	<ul style="list-style-type: none"> Además de los requisitos establecidos para el Aviso de Inicio de Liquidación, deberán presentar declaración de bienes y patrimonio apostillado ante fedatario público donde conste la designación de bienes presentados legal para efectos fiscales en México, incluso que deba ser residente en el extranjero con establecimiento permanente en México. En su caso, fotocopia del documento que acredite su domicilio fiscal del país en que reside, debidamente certificado, legalizado o apostillado según corresponda, por autoridad competente.
Q Cancelación al RFC por cambio de residencia fiscal.	Presentación este aviso las personas físicas en caso de suspender actividades para efectos fiscales totalmente en el país.	<ul style="list-style-type: none"> En su caso, fotocopia del documento que acredite su domicilio fiscal del país en que reside, debidamente certificado, legalizado o apostillado según corresponda, por autoridad competente. Documento de bienes y patrimonio apostillado ante fedatario público donde conste la designación de los bienes legal para efectos fiscales en México. Este se presentará desde el residente en el país residente en el extranjero con establecimiento permanente en México.
R Aumento de obligaciones por cambio de residencia fiscal.	Residentar este aviso las personas físicas que mantengan establecimiento permanente en el país o bien mantengan ingresos o cuenta de dinero en México con posterioridad al cambio de residencia fiscal.	<ul style="list-style-type: none"> Además de los requisitos establecidos para el Aviso de Inicio de Liquidación, deberá presentar, en su caso, fotocopia del documento que acredite su domicilio fiscal del país en que reside, debidamente certificado, legalizado o apostillado según corresponda, por autoridad competente. En caso de continuar en el país sin establecimiento permanente o en el extranjero con un lugar de nueva residencia en México, documento debidamente apostillado ante fedatario público donde conste la designación de los bienes legal para efectos fiscales en México. Dicho representante deberá ser residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México.
CANCELACIÓN EN EL RFC		
T Fusión de sociedades.		<ul style="list-style-type: none"> Copia certificada y fotocopia del documento notarial debidamente apostillado en donde conste la liquidación certificada para coexistir. Original y fotocopia de la Declaración de que la sociedad queada inscrita en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio correspondiente a la Entidad Federativa que se trate (original para coexistir). Original y fotocopia de la declaración por la terminación anticipada del ejercicio, presentada en papel ante alguna de las Instituciones de Crédito, con sello original de la misma, o bien, tratándose de su presentación a través de Internet o banca electrónica, original y fotocopia del acuse de recibo de la declaración respectiva, en el que conste el número de operación e-Info, así como del recibo bancario de pago de contribuciones federales que corresponda (original para coexistir). En su caso, copia certificada y fotocopia del documento que acredite su domicilio fiscal del país en que reside, debidamente certificado, legalizado o apostillado según corresponda, por autoridad competente.
U Extinción total de sociedades.		<ul style="list-style-type: none"> Copia certificada y fotocopia del documento notarial debidamente apostillado en donde conste la liquidación certificada para coexistir. Original y fotocopia de la Declaración de que la sociedad queada inscrita en el Registro Público de Comercio correspondiente a la Entidad Federativa que se trate (original para coexistir). Original y fotocopia de la declaración por la terminación anticipada del ejercicio, presentada en papel ante alguna de las Instituciones de Crédito, con sello original de la misma, o bien, tratándose de su presentación a través de Internet o banca electrónica, original y fotocopia del acuse de recibo de la declaración respectiva, en el que conste el número de operación e-Info, así como del recibo bancario de pago de contribuciones federales que corresponda (original para coexistir). En caso de que se extinga de las sociedades escritas en el extranjero y que existiera en México una sociedad de sociedades durante los cinco años anteriores, deberá acompañar original y fotocopia del oficio de autorización de la autoridad fiscal competente para llevar a cabo la fusión.
V Liquidación total del activo.	Este aviso lo presentarán las personas físicas que habitan conforme al Título II de la Ley del ISR.	<ul style="list-style-type: none"> Copia certificada y fotocopia del documento notarial debidamente inscrita ante el Registro Público de la Propiedad del Comercio Exterior certificado para coexistir. Original y fotocopia de la declaración del ejercicio de liquidación presentada en papel ante alguna de las Instituciones de Crédito, con sello original de la misma, o bien, tratándose de su presentación a través de Internet o banca electrónica, original y fotocopia del acuse de recibo de la declaración respectiva, en el que conste el número de operación e-Info, así como del recibo bancario de pago de contribuciones federales que corresponda (original para coexistir).
W Cesación total de operaciones (Personas físicas que por el ejercicio en liquidación).		<ul style="list-style-type: none"> Copia certificada y fotocopia del documento notarial de donde conste la liquidación certificada para coexistir. Tratándose de la Administración Pública (Federal, Estatal, Municipal, etc.) Decreto Acuerdo por el cual se extinga de las entidades públicas en el extranjero al Estado certificada en Periódico o Gaceta Oficial. Original y fotocopia de la última declaración presentada en papel ante alguna de las Instituciones de Crédito, con sello original de la misma, o bien, tratándose de su presentación a través de Internet o banca electrónica, original y fotocopia del acuse de recibo de la declaración respectiva, en el que conste el número de operación o fotocopia del recibo bancario de pago de contribuciones federales que corresponda (original para coexistir).
X Liquidación de sucesión.		<ul style="list-style-type: none"> En su caso, copia certificada y fotocopia del documento que acredite el representante legal de la sucesión o de la otra parte firmada en otros testigos y notificaciones, las firmas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público o notario certificado para coexistir. Copia certificada y fotocopia del documento que acredite la liquidación de la sucesión por la autoridad fiscal certificada para coexistir.
Y Terminación del convenio o contrato de un asociado en Participación o de Enticomas.		<ul style="list-style-type: none"> Original y fotocopia del documento en el que conste el acto (original para coexistir).
AA Defunción.	Sólo para personas físicas que presten servicios personales subordinados y/o profesionales o que se estén obligando a declaraciones periódicas.	<ul style="list-style-type: none"> Copia certificada y fotocopia del acta de defunción expedida por el Registro Civil (copia certificada para coexistir).
BB Cesación de clave temporal de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México.		<ul style="list-style-type: none"> Original y fotocopia de la última declaración del ISR presentada en papel ante alguna de las Instituciones de Crédito, con sello original de la misma, o bien, tratándose de su presentación a través de Internet o banca electrónica, original y fotocopia del acuse de recibo de la declaración respectiva, en el que conste el número de operación e-Info, así como del recibo bancario de pago de contribuciones federales que corresponda (original para coexistir).

IDENTIFICACIÓN

Además de lo anterior, la persona física o el representante legal de la persona de que se trate deberá acompañar original y fotocopia de cualquiera de los siguientes documentos procedencia para votar del Instituto Federal Electoral: Pasaporte vigente, Cédula Profesional, en su caso, Cartilla del Servicio Militar Nacional, Permiso de conducción de vehículos o copia certificada. Tratándose de extranjeros, el documento en cuestión deberá ser expedido por autoridad competente.

ACREDITAMIENTO DE LA PERSONALIDAD DEL REPRESENTANTE LEGAL:

Copia certificada y fotocopia del poder notarial en el que se acredite la personalidad del representante o carta poder firmada ante dos testigos y notificaciones, las firmas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público (copia certificada para coexistir).

Tratándose de residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, deberá acompañar original y fotocopia del documento notarial con el que se acredite la designación del representante legal por el Poder Judicial o notario para coexistir.

Tratándose de esposos o esposas que ejercen la Patria Potestad o tutela de menores de edad y actúan como representantes de los mismos, para acreditar la paternidad o maternidad, deberá presentar Copia Certificada y fotocopia del Acta de Inscripción del Menor expedida por el Registro Civil, en su caso, así como en el caso de los cónyuges y/o padres para que uno de ellos actúe como representante de menor, en su caso, la inscripción judicial o documento emitido por fedatario público (original y fotocopia) en el que conste la patria potestad o tutela, así como alguno de los documentos de identificación oficial de los padres o del tutor que actúe como representante indicados en el apartado IDENTIFICACIÓN de arriba para coexistir.