



INSTITUTO POLITÉCNICO NACIONAL

ESCUELA SUPERIOR DE COMERCIO Y ADMINISTRACIÓN

UNIDAD SANTO TOMÁS

SEMINARIO: ESTUDIO Y APLICACIÓN
DE LOS IMPUESTOS EN MÉXICO

“IMPORTANCIA DE LOS PRECIOS
DE TRANSFERENCIA COMO MEDIO DE FISCALIZACIÓN”

TRABAJO FINAL

Que para obtener el Título de:

CONTADOR PÚBLICO

Presentan:

MARCO ANTONIO CAMPOS ESPINOZA

ANABEL MARTÍNEZ MARÍN

ELIZABETH YAZMINE ORTÍZ CHÁVEZ

JUAN MANUEL RAMÍREZ GUDIÑO

BRENDA FABIOLA RAMÍREZ SANCHEZ



CONDUCTOR: C.P. MA. DE LOS ANGELES MEDINA CARRASQUEDO
MÉXICO D.F. FEBRERO 2010

INTRODUCCION	3
CAPITULO 1. ANTECEDENTES	
1.1 Internacionales	5
1.2 Nacionales	9
1.2.1 Evolución legislativa de los Precios de Transferencia en México	10
CAPITULO 2. ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	
2.1 ¿Qué son los precios de transferencia?	19
2.2 Importancia y relevancia	23
2.3 Objetivo	23
2.4 Precios de Transferencia en la actualidad	24
2.5 Repercusiones y Beneficios fiscales en materia de precios de transferencia	27
CAPITULO 3. PROBLEMÁTICA MUNDIAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	
3.1 La problemática mundial de precios de transferencia	30
3.2 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)	31
3.3 Guías	35
3.3.1 Análisis funcional.	36
3.3.2 Sanciones	38
3.4 Directrices	39
3.5 Safe Harbour	40
3.6 El principio Arm's Length	47
3.6.1 Alcance del Arm's Length. Rango de precios	51
3.7 Acuerdos Anticipados de Precios (Advanced Pricing Agreement APA's)	52
3.7.1 Objetivo	53
3.7.2 Generalidades	53
3.7.3 Clasificación	57
3.7.4 Marco legal de los APA's en México	58
3.7.5 Ventajas y desventajas de los acuerdos anticipados de determinación de precios	65
CAPITULO 4. NORMATIVIDAD APLICABLE A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA	71
CAPITULO 5. NORMATIVIDAD FISCAL NACIONAL	
5.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	92
5.2 Tratados internacionales	92

5.3 Código Fiscal de la Federación	102
5.4 Ley del Impuesto Sobre la Renta	104
5.5 Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU)	124
5.6 Ley Impuesto al Valor Agregado (LIVA).	125
5.7 Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS).	126
5.8 Ley del mercado de valores	127
5.9 Facultades de las autoridades fiscales	128
5.10 Efectos en otros impuestos por ajustes de precios de transferencia	129
5.11 Fiscalización de las Autoridades Fiscales Nacionales en Precios de Transferencia	130
5.12 Ajustes correspondientes y secundarios en materia de precios de transferencia	132

CAPITULO 6. MÉTODOS RECONOCIDOS PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

6.1 Conforme a nuestra legislación	138
6.2 Tipos de actividades que regulan los precios de transferencia	142
6.2.1 Operaciones de financiamiento	142
6.2.2 Prestaciones de servicios	143
6.2.3 Uso, goce o enajenación de bienes tangibles	150
6.2.4 Explotación o transmisión de la propiedad de un intangible	150
6.2.5 Enajenación de acciones	151
6.3 Métodos para determinar los precios de transferencia	151
6.3.1 Método del precio libre comparable	151
6.3.2 Precio comparable no controlado	153
6.3.3 Método del precio de reventa	154
6.3.4 Método del coste incrementado	159
6.3.5 Métodos del beneficio de la operación	163
6.3.6 Método de reparto del beneficio	164
6.3.7 Método del margen neto de la operación	166
6.4 Procedimiento simplificado para la determinación de los precios de transferencia	168
6.5 Definición y conceptos de límites de seguridad	169
6.5.1 Factores que respaldan el uso de límites de seguridad	170
6.5.2 Problemas presentados en el uso de límites de seguridad	171
6.6 Rango intercuartil	172
6.7 Otros métodos estadísticos	183

CAPITULO 7. CASO PRÁCTICO

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo final nos muestra los cambios que han surgido en tema de Precios de Transferencia, producto de la globalización debido a que está impulsando la competitividad, el crecimiento de transacciones entre empresas multinacionales (que son aquellas denominadas firmas, conglomerados, corporaciones, transnacionales, etc. Las cuales se definen como: “Un sistema de producción o prestación de servicios, integrado por unidades localizadas en distintos países, que responden a estrategias centralmente planificadas en una casa matriz cuyo control se basa preeminentemente aunque no exclusivamente en la propiedad de todo o parte del capital de las subsidiarias, y que a su vez es poseída y gerenciada por ciudadanos del país donde tal matriz tiene su domicilio.”) y nacionales,(son las que desarrollan su actividad en un único país) así como el impacto de los servicios intensivos en tecnología, nuevas tácticas de penetración en los mercados, se han reestructurado las organizaciones multinacionales, día a día aparecen nuevas estrategias de comercialización y de relación con los clientes.

Por otra parte es importante mencionar que se ha incrementado la complejidad en los impuestos tales como el Impuesto Sobre la Renta (ISR) e impuestos sucesorios, tanto para administraciones fiscales como para las empresas multinacionales, ya que difiere la forma de gravar las utilidades de un país a otro teniendo el riesgo de generar una doble imposición.

Hablar de Precios de Transferencia es encontrarnos, ante un tema de enorme complejidad, y de actualidad evidente, que requiere de un análisis somero que permita una mejor comprensión del fenómeno, de su trascendencia, así como de sus implicaciones presentes y de su perspectiva de futuro.

De acuerdo a datos oficiales de la Organización de Naciones Unidas (ONU), más del 60 por 100 del comercio mundial transnacional se realiza entre entidades vinculadas, la importancia de una regulación tributaria adecuada de los precios de transferencia queda fuera de toda duda. El incremento cuantitativo y cualitativo del comercio y las transferencias económicas internacionales incrementa la relevancia del tratamiento tributario de los precios de transferencia.

El utilizar una correcta política de precios de transferencia por parte de las empresas multinacionales es un mecanismo que permite reducir la carga fiscal global de los rendimientos de estas, el cual se ha convertido en la actualidad en el instrumento más importante de planificación fiscal internacional. Ya que es fácil aplicarlo por las empresas, en la mayoría de las ocasiones se da por un simple mecanismo documental por ejemplo: el registro en facturas.

Sin embargo es difícil controlar por las autoridades tributarias, al no existir clara transparencia y ser difícil establecer los parámetros de comparación necesarios para aplicar la regularización tributaria.

Mencionaremos dentro del Capítulo 3 la importancia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), sus guías y directrices, el Principio Arm's Length, y Acuerdos de Precios Anticipados (APA), los diferentes métodos de precios de transferencia de acuerdo a nuestra normatividad fiscal nacional, (Capítulo 6). Así como los puntos clave que deben considerar las compañías al ser auditadas y evitar sanciones, multas, recargos y actualizaciones dentro del Capítulo 5 "Fiscalización de las Autoridades Fiscales en materia de Precios de Transferencia".

Para entender mejor este tema realizaremos el análisis de un estudio de precios de transferencia en el Capítulo 7.

CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES

1.1 Internacionales

La práctica de precios de transferencia se ha originado y desarrollado ante un proceso de globalización mundial, se dice que vivimos en la era de comunicaciones, como resultado de la expansión y trascendencia de las operaciones entre empresas multinacionales.

Como consecuencia de lo anterior, las administraciones tributarias de varios países han establecido reglas de precios de transferencia, conforme a las Directrices de la OCDE de la cual platicaremos más adelante en el Capítulo 3. Esto con el objetivo de que los contribuyentes obtengan y conserven documentación comprobatoria que permita evidenciar que las operaciones celebradas entre partes relacionadas residentes en el extranjero se realizan conforme a valores de mercado, con el objeto de llevar a cabo una distribución justa de utilidades entre partes relacionadas ante la determinación del impuesto razonable a pagar, y evitar con esto la práctica de evasión fiscal.

Las primeras manifestaciones de análisis presentadas en las actividades fueron realizadas por la Sociedad de Naciones Unidas, dando paso a que el 27 de octubre de 1920 el Comité Económico, Financiero y Fiscal fueran los encargados iniciales del análisis del fenómeno y consecuencias de la doble imposición.

La Gran Bretaña alrededor del año de 1915 es el primer país en el mundo que adopta en su legislación fiscal lo que conocemos como precios de transferencia, seguida por Estados Unidos de América en 1917, este último permitía que las tasas correspondientes por el impuesto al ingreso variara de un estado a otro, o territorio asociado (como es el caso de Puerto Rico o las Islas Vírgenes), por lo que al presentarse dicha situación se tendía a que algunas personas físicas (PF) y morales (PM) movían la utilidad de un lugar a otro con el fin de pagar menos impuestos.

En la actualidad en Estados Unidos de América, se cuenta con las disposiciones sobre los precios de transferencia en la Sección 482 del IRC (Internal Revenue Code) y su reglamento, las cuales se encuentran controladas por el *Internal Revenue Service* (IRS).

En la legislación estadounidense se establecieron como métodos para conocer si un precio, una operación o transacción se encontraba a valor de mercado los siguientes¹:

¹ Precios de Transferencia- Marco Teórico, Jurídico y Práctico IMCP págs. 35 y36

- Método de precio comparable no controlado (ó CUP, por sus siglas en inglés: *Comparable Uncontrolled Price Method*).
- Método de transacción comparable no controlada (ó CUT, por sus siglas en inglés: *Comparable Uncontrolled Price Method*).
- Método de precio de reventa (ó RPM, por sus siglas en inglés: *Resale Price Method*).
- Método de costo adicionado (ó CP, por sus siglas en inglés: *Cost Plus Method*).
- Método de utilidades comparables (ó CPM por sus siglas en inglés: *Comparable Profits Method*).
- Método de partición de utilidades (ó PSPM, por sus siglas en inglés: *Profit Split Method*).
- Método residual de partición (ó RPSM, por sus siglas en inglés: *Residual Profit Split Method*).

Dicha práctica no es exclusiva de los Estados Unidos, ya que fue retomada por la OCDE.

El concepto de Precios de Transferencia surge simplemente como un instrumento preventivo, y fue hasta después de la Segunda Guerra Mundial cuando el mismo adquiere una importancia mayor.

El término “precios de transferencia” se utiliza desde principios de siglo y, de esta forma, el primer organismo que estudia a fondo los precios de transferencia es la ONU a través del grupo AD HOC (Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria) concentrándose los primeros esfuerzos normativos internacionales en los años 1928 y 1935 en las convenciones de la Liga de Naciones, en las cuales se reconoce el Principio “Arm’s Length” (principio de igualdad) como un mecanismo natural del mercado para reconocer el precio real de las operaciones multinacionales a través de la libre competencia entre las partes no relacionadas. Estos estudios se siguen conservando actualmente y sus lineamientos se plasman en un modelo tributario llamado “Modelo de la ONU”.

En 1943 se elaboraron dos modelos de convenio bilateral para evitar la doble imposición. El objetivo de tales modelos fue el de asegurar la reciprocidad e igualdad del esfuerzo financiero que enfrenta cada Estado contratante para eliminar la doble imposición, así como el equilibrio entre los derechos tributarios del Estado de residencia (exportador de capitales) y el de la fuente (importador de capitales).

Por su parte, con el ánimo de unificar criterios al ultimar convenios internacionales de doble imposición entre las naciones, el Comité Económico se dedicó a redactar las definiciones, las cuales fueron incluidas en un protocolo adicional, que aún cuando se consideran poco elaboradas constituyen el antecedente de los actuales conceptos en materia de Precios de Transferencia.

Cabe mencionar que el Principio de Plena Competencia (Arm’s Length Principle), fue abordado inicialmente en el año de 1934 por la Sociedad de Naciones, pero su definición actual es atribuible al Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.

Es importante indicar que a través del tiempo se han publicado reportes y documentos en los que se habla acerca de los precios de transferencia, entre los más destacados se encuentra el reporte de 1979, posterior a éste siguieron documentos muy similares, como el publicado en 1984 denominado *Precios de transferencia y empresas multinacionales. Tres cuestiones fiscales*, el cual trata problemas de precios de transferencia en contextos específicos. En 1993, se publicó otro reporte denominado *Aspectos fiscales de los precios de transferencia en empresas multinacionales, las disposiciones propuestas por Estados Unidos*, que dirigía su contenido a las disposiciones propuestas por ese país.

Sin embargo es hasta el 25 de junio de 1995, cuando el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE aprueba las *Guías de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales (Capítulo 3)*, las cuales fueron publicadas el 13 de julio de 1995.

Igualmente en octubre de 1999 se tiene una publicación en la que informa en un anexo denominado “Lineamientos para la Conducción de Acuerdos de Precios Anticipados” bajo el Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM) emitida por el Comité de Asuntos Fiscales relacionada con las Guías de la OCDE².

Dado que se trata de una materia en auge, numerosos países en todas las latitudes han adoptado reglas en esta materia. A continuación se presentan de manera muy resumida algunos aspectos relevantes de diversas legislaciones de países de Latinoamérica:

- Legislación Argentina:

El artículo 15 de la Ley del Impuesto a las Ganancias de Argentina, según la versión de la Ley 25.063, estableció los métodos de constatación de los precios de transferencia que el contribuyente debía utilizar para su documentación. Posteriormente, esta ley fue modificada por la Ley 25.239, la cual fue reglamentada por el Decreto N° 1037/2000 del Poder Ejecutivo Nacional. Por su parte, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), mediante la Resolución General N° 1122/2001, emitió las disposiciones de detalle para la preparación de la documentación necesaria, en punto a constatar si los precios de transferencia utilizados responden a las prácticas de mercado entre partes independientes.

La legislación argentina se encuentra en concordancia con los lineamientos de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales emitidos por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (Lineamientos de la OCDE). Éstos establecen que no existe ningún método que sea aplicable a todas las situaciones y, por lo tanto, a los fines de la determinación de los precios de transferencia entre

² Precios de Transferencia- Marco Teórico, Jurídico y Práctico IMCP págs. 37 y38

partes relacionadas, los contribuyentes deberán utilizar el método que resulte más apropiado, de acuerdo con el tipo de transacción analizada.

El artículo 11 de la Resolución General N° 1122/2001 establece que el método que resulte más apropiado para determinar si los precios de transferencia responden a las prácticas normales de mercado entre partes independientes, será aquél que mejor refleje la realidad económica de las transacciones.

- Legislación Venezolana:

La autoridad en materia de precios de transferencia en este país es el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), adscrito al Ministerio de Finanzas. En el caso de Venezuela las regulaciones aplicables para el ejercicio 2006 están contenidas en la LISR, Capítulo III, Título VII, de los artículos 112 al 170. Adicionalmente, a partir de 1995 se contempla a las Guías de la OCDE como aplicables de manera supletoria a las leyes venezolanas en materia de precios de transferencia.

- Legislación Colombiana:

En Colombia la autoridad encargada de los asuntos relacionados con precios de transferencia es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Las reglas aplicables para el ejercicio fiscal 2006, se encuentran señaladas en el Libro I, Título I, Capítulo XI de los artículos 260-1 al 260-11 del Estatuto Tributario.

- Legislación Ecuatoriana:

El Servicio de Rentas Internas (SRI) del Ecuador expidió el Decreto N° 2430 del 20 de diciembre de 2004, mediante el cual reglamenta la materia de precios de transferencia como mecanismo de control fiscal, con vigencia desde el año 2005. Este mecanismo está regulado en la Ley de Régimen Tributario Interno e incluye su efecto contable, estandarizado por la Norma Ecuatoriana de contabilidad N° 6, Revelaciones de partes relacionadas. Existen también dos Resoluciones del SRI (NAC-DGER2005-0640 y NAC-DGER2005-0641) que tratan sobre el contenido del anexo que se debe presentar junto con la declaración del ISR, así como de la elaboración de un Informe Integral sobre Precios de Transferencia³.

- Legislación Peruana:

³ Precios de Transferencia- Marco Teórico, Jurídico y Práctico IMCP págs. 54 y55

En el artículo 24, así como en el Capítulo XIX (de los artículos 108 a 119) de la LISR, se encuentran las regulaciones y normas que corresponden a la aplicación de precios de transferencia vigentes en Perú. Por otra parte, la entidad encargada de regular las normas que rigen los precios de transferencia es la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT). La ley obliga a mantener información comprobatoria de las operaciones celebradas con partes relacionadas.

1.2 Nacionales

En México el concepto de Precios de Transferencia se adoptó debido a que a nuestro país en la década pasada se volvió un país altamente globalizado y con un número cada vez mayor de exportaciones e importaciones a países como los Estados Unidos de América y Canadá. Al darse este fenómeno de un país con una economía abierta al mundo se vuelve necesaria la aplicación de instrumentos que permitan a las autoridades fiscales poder tener un adecuado control en lo que respecta a la recaudación de impuestos.

En lo que a la legislación mexicana compete, los Precios de Transferencia tienen su primer antecedente en el año de 1986 y 1987, cuando en los artículos 64 y 64 Bis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) vigente en aquellos años, establecía:

“La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) podrá determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes adquieren o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en los casos de operaciones distintas a la enajenación.”

En su artículo 64 de la LISR mencionaba que: “La SHCP podrá modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación presuntiva del precio en el que los contribuyentes adquieran o enajenen, así como el monto de las contraprestaciones en el caso distinta a la enajenación en los casos siguientes:

- Cuando las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.
- Cuando la enajenación de los bienes se realice a igual o menor costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de operación, o que los bienes sufrieron demerito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones.
- Cuando se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se traten de pagos al extranjero.

El artículo 64-A de la LISR del año 1992, facultaba a la SHCP a determinar presuntivamente los ingresos, y para estimar el precio o la contraprestación de las operaciones celebradas entre las partes relacionadas, cuando el precio o la contraprestación pactada hubiera sido diferente a lo pactado por las operaciones idénticas o similares, en transacciones independientes, con o entre partes sin interés relacionados y bajo condiciones similares, así mismo definía como partes relacionadas “el que una PF o PM, residente en México o en el extranjero, posea interés en los negocios de otra empresa, o si existen intereses en el negocio de otra persona, o bien existen intereses comunes entre ambas, o inclusive cuando una tercera persona tenga interés en el negocio o bienes de aquellos”.

Dichos artículos han sufrido severas modificaciones hasta que prácticamente ha quedado estructurado en los términos que a nivel internacional se considera en otros países contemplando los lineamientos que ha dado a conocer la OCDE.

En 1994 fue el año en que México se integró a la OCDE y por consiguiente, en 1995 se establecen las primeras reglas de precios de transferencia para empresas maquiladoras a través del Acuerdo Anticipado de Precios (Advance Pricing Agreement [APA]) y el *Safe Harbour*, en este último nos indicaba que la utilidad fiscal que resulte en el ejercicio, represente al menos el 5% del valor de los activos utilizados en la actividad de maquila.

1.2.1 Evolución Legislativa de los Precios de Transferencia en México

En 1995 es cuando se da una aplicación formal, pero sólo en las empresas denominadas “maquiladoras”. Las reglas existentes en aquel momento estaban contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF), no en la LISR.

Para 1997 se publica la legislación de precios de transferencia en la LISR en su artículo 58 fracción XIV, 64, 64-A y 65, y el Código Fiscal de la Federación (CFF), en el artículo 34 y 76 y en la RMF.

La legislación en esta materia obligó en un inicio a aquellos contribuyentes que realizaran únicamente operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, a contar con documentación comprobatoria de precios de transferencia que evidencie que el monto de sus ingresos y deducciones se realizaron conforme a valor de mercado.

La obligación resultó ser aplicable tanto a PM como a PF con actividad empresarial y servicios profesionales, para éstos últimos aún no existen lineamientos establecidos por la OCDE aplicables para la elaboración de un estudio de precios de transferencia.

En ese sentido, la exposición de motivos para la reforma fiscal de 1997 señalaba lo siguiente:

“La mayoría de los países miembros de la OCDE aplican los lineamientos en materia de precios de transferencia; resultante 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 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”.

Así, nacieron las siguientes disposiciones:

La fracción XIV del artículo 58 de la LISR, establecía en 1997 que:

“Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en el Título II (de las PM), además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta ley, tendrán las siguientes:

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

- a) El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.
- b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente.
- c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos.
- d) El método aplicado conforme al artículo 65 de esta Ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables.

Los contribuyentes que realicen pagos provisionales trimestrales, de conformidad con el párrafo segundo de la fracción III del artículo 12 de esta Ley no estarán obligados a cumplir con la obligación establecida en esta fracción, excepto aquellos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el último párrafo del artículo 64-A de esta Ley.

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, el artículo 64-A de la LISR establecía que:

Los contribuyentes de este Título que celebren operaciones con partes relacionadas están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

En caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y 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, ya sea que éstas sean con PM, residentes en el país o en el extranjero, PF y establecimientos permanentes (EP) o bases fijas en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos”.

El último párrafo de ese artículo señalaba que:

“Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades ubicadas o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal, son entre partes relacionadas en las que las contraprestaciones no se pactan conforme a las que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables”.

Además, en el artículo 65 de la LISR se preveían los métodos para determinar si en esas operaciones se habían considerado los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

- Método de precio comparable no controlado
- Método de precio de reventa
- Método de costo adicionado

- Método de partición de utilidades
- Método residual de partición de utilidades
- Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación

De la redacción de la fracción XIV del artículo 58 antes citado, podía inferirse sin ningún problema que era posible, técnicamente hablando, el realizar los estudios de precios de transferencia de manera “global”.

Es decir, si una empresa tenía diversos tipos de operaciones intercompañía y se aplicaba el Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación, con éste se podía probar de manera global e indirecta que algunas o todas las operaciones intercompañía sujetas al estudio, se encontraban a valores de mercado.

A partir de 1997 las autoridades fiscales tienen facultades para revisar que las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero se hayan realizado considerando los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Para efectos del CFF se estableció la facultad de las autoridades fiscales para emitir APA's, incluyendo las penalizaciones en esta materia.

En consecuencia por las diferencias encontradas, podrían entonces requerir el pago de:

- El impuesto omitido, con su respectiva actualización.
- Los recargos correspondientes.
- Una multa que puede variar entre 70 y 100% del impuesto omitido.

Cabe señalar que si el contribuyente, contaba con la documentación comprobatoria a que se refiere la fracción XIV del artículo 58, las multas serían 50% menores de lo previsto en las fracciones I y II del artículo 76 del CFF.

En 1998 se incluyó en el CFF los procedimientos con respecto a visitas domiciliarias para el proceso de fiscalización en precios de transferencia.

En el año 2000, se reformó la fracción XIV del artículo 58 la LISR para quedar como sigue:

- 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 65 de esta Ley.
- d) El método aplicado conforme al artículo 65 de esta Ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.

Esta adición implicó que para los estudios correspondientes a 2000 y años posteriores, los análisis de precios de transferencia tuvieran que realizarse de manera “transaccional”; es decir, habría que llevar a cabo análisis separados por cada tipo de transacción realizada por el contribuyente.

Además, a partir de ese año nació la fracción XV del mismo artículo 58, en la que se estableció la obligación de “presentar en el mes de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas, la declaración de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, en la que proporcionen la información respecto a las operaciones efectuadas durante el año calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto elabore la SHCP.

Paralela a esta nueva obligación surgió la fracción XVII, tanto del artículo 81 como 82 del CFF, en el que se estableció que, en caso de no presentar la mencionada declaración informativa o de presentarse incompleta o con errores se impondrá una multa entre \$35,000 y \$70,000⁴.

De 2000 a 2002, esta declaración se presentaba a través del formato impreso 55 (Declaración Informativa de Operaciones con Partes Relacionadas Residentes en el Extranjero).

En 2002, cuando hubo una reforma fiscal relativamente importante, las obligaciones de documentación a que nos hemos referido fueron reubicadas en el artículo 86 de la LISR. Así, la fracción XIV del artículo 58 se convirtió en la fracción XII del artículo 86 y la fracción XV del mismo artículo 58 se convirtió en la fracción XIII del artículo 86.

⁴ Cifras vigentes enero de 2000.

La exención para hacer estudios se modificó al desaparecer los pagos provisionales trimestrales, de la siguiente manera:

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

Como se mencionó anteriormente surgió la fracción XV del artículo 86 de la LISR que establece también como obligación para los contribuyentes residentes en el país que:

XV. Tratándose de PM que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Para 2002 se realizaron algunas modificaciones importantes en la LISR en materia de precios de transferencia, destacando de manera importante, el sustentar también que las operaciones realizadas con partes relacionadas nacionales se efectuaron a precios razonables (de mercado), a través de la aplicación de uno de los métodos previstos en el artículo 216 de la LISR.

Esta es la disposición de la que surge la obligación de contar con “estudios de precios de transferencia” para operaciones entre partes relacionadas nacionales, aunque la redacción no es igual de clara en cuanto a los requisitos que se deben cumplir en estos estudios, como se establecen para operaciones con extranjeros.

En 2002 se publican las reglas de precios de transferencia para empresas maquiladoras en Disposiciones Transitorias de la LISR.

Se incorporó entre otras cosas como un último párrafo al artículo 215 en el que se establece:

“Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y la Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la OCDE en 1995, a aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México”.

A partir del 2003, la declaración se presenta vía electrónica por Internet a través del anexo 9 del formato 30 de la Declaración Informativa Múltiple (DIM).

En esta misma ley se adiciona el artículo 216-BIS en 2003, en el cual se establecen nuevas reglas para maquiladoras, a través de tres opciones que permitan cumplir con los lineamientos de precios de transferencia:

- Obtener y conservar documentación comprobatoria
- *Safe Harbour*, al obtener una utilidad fiscal que represente, al menos, la cantidad mayor que resulte de aplicar los siguientes cálculos: 6.9% sobre el valor total de los activos utilizados en la operación de maquila, y 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de operación con respecto a la transacción en comento. (Fracción II, incisos a) y b) del artículo 216-BIS de la LISR)
- Solicitud de un APA en los términos del artículo 34-A (ver página 58) del CFF

Asimismo, el 30 de octubre de 2003 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) un decreto para maquiladoras, un beneficio fiscal aplicable en materia de precios de transferencia.

Para efectos de establecer un mejor desarrollo de la práctica, en 2002 nuestro país solicitó a la OCDE una revisión sobre los sistemas de Precios de Transferencia desarrollados al interior. En enero del 2005 el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, publicó su diagnóstico y recomendaciones conforme a los resultados de la evaluación del desarrollo de la legislación, práctica y experiencia que México había estado realizando hasta marzo de 2003.

Desde entonces, se empezó el proyecto de implementar nuevas reglas y cambios importantes en la legislación de precios de transferencia, así como la creación de la nueva Administración Central de Auditoría de Precios de Transferencia a partir de diciembre del 2007, se cambia el nombre a Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia, dependiente de la Administración General de Grandes Contribuyentes, incluyendo también cambios importantes en el reglamento interno e implementación de mejores herramientas de fiscalización.

En 2005 se incorporó la fracción XXVI al artículo 32 (gastos no deducibles) de la LISR referente a la aplicación de las reglas internacionales de "capitalización delgada" o "capitalización insuficiente", que por cierto, fueron "importadas" de otras legislaciones del mundo, ya que al no permitir la deducibilidad de intereses provenientes de un endeudamiento excesivo entre empresas relacionadas, estipulando una proporción mayor de 3 a 1 respecto del capital contable, con el objeto de impedir que por esta vía se trasladen utilidades o pérdidas de un país a otro, o países con baja imposición fiscal.

En un inicio existía la confusión si esta regla era aplicable únicamente a endeudamientos entre partes relacionadas residentes en el extranjero o también incluía a las nacionales. Por lo que se tuvieron que publicar tanto decretos como reglas administrativas que lo flexibilizaran de alguna manera.

En la reforma fiscal para 2006 se hicieron modificaciones sustanciales a los artículos 216 y 86, fracción XV, dichas modificaciones se refieren a la adopción de la regla del mejor método que se contempla en la legislación de los Estados Unidos (*Best Method Rule*) o la regla del método más apropiado a que se refieren las Guías de la OCDE.

Para 2006, los artículos 86 fracción XV y 216 de la LISR, señalan un orden establecido para aplicar los métodos de precios de transferencia.

El artículo 86, fracción XV, señala que el contribuyente deberá de aplicar los métodos previstos conforme al orden establecido en el artículo 216 de esta Ley (ver página 115).

El Método del Precio Comparable No Controlado es el más viable para precisar que las operaciones intercompañía se realizaron a precios de mercado, en caso de que éste no sea viable se le dará preferencia a los métodos de Precio de Reventa, Costo Adicionado, Participación de Utilidades, Residual de Participación de Utilidades y Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación.

En 2007 sufrieron modificaciones importantes las reglas “Capitalización insuficiente”, pues el tema de no deducibilidad de intereses se localizó hacia deudas contratadas con partes relacionadas extranjeras.

Por otra parte, la regla 3.4.3 en RMF, específica la información que los contribuyentes deben presentar ante la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia, tratándose de contribuyentes que soliciten una resolución de APA en los términos del artículo 34-A del CFF (ver página 58), para efectos de lo establecido en el artículo 32, fracción XXVI, penúltimo párrafo de la LISR, concerniente al párrafo anterior.

Artículo 32 fracción XXVI. Los intereses que deriven del monto de las deudas del contribuyente que excedan del triple de su capital contable que provengan de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero en los términos del artículo 215 de la LISR.

Durante 2008 se modificó lo correspondiente a pérdidas sufridas por enajenación de acciones, la fracción XVII del artículo 32 de la LISR, con nuevos requisitos para estar en posibilidades de deducir las pérdidas sufridas en la enajenación de acciones no colocadas entre el gran público inversionista, el cual establece:

- Se deberá considerar el ingreso que resulte mayor entre el pactado en la operación y el precio de venta de las acciones determinado conforme a la metodología establecida en los artículos 215 y 216 de la LISR.
- Además, cuando la operación se realice con y entre partes relacionadas, se deberá presentar un estudio sobre la determinación del precio de venta de las acciones en los términos de los artículos 215 y 216 de la LISR y considerando los elementos contenidos en el inciso e) de la fracción I del artículo 215.
- Para operaciones con títulos valor, incluso bursátiles, pero que se adquieran o enajenen fuera de bolsa, el adquirente, en todo caso, y el enajenante, cuando haya pérdida, deberá presentar aviso dentro de los diez días siguientes a la fecha de la operación y, en su caso, el estudio sobre el precio de venta de las acciones a que se refiere el inciso anterior.

Así mismo la fracción VII del artículo 97 señalaba que las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles, deberán informar a las autoridades fiscales de las operaciones que celebren con partes relacionadas.

Con respecto al Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) que entró en vigor a partir del 1 de enero de 2008, las regalías cobradas a partes relacionadas no corresponden a un ingreso gravable, y el pago de regalías a partes relacionadas no se considera como un egreso deducible; mientras que las regalías cobradas y pagadas entre partes independientes, son acumulables y deducibles, respectivamente, para este impuesto.

En el artículo 18 párrafo III de LIETU se establece como una obligación, que los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas deberán determinar sus ingresos y sus deducciones autorizadas, así como aplicar uno de los métodos establecidos en el artículo 216 de LISR.

El viernes 7 de agosto de 2009 se publicó en el DOF que los contribuyentes podrían optar por no revelar la información sobre sus operaciones con partes relacionadas para efectos de la presentación del Dictamen Fiscal ejercicio 2008 (Anexo 34.1 Información del contribuyente sobre sus operaciones con partes relacionadas y anexo 42 Cuestionario en materia de precios de transferencia), los cuales corresponden al formato General.

CAPÍTULO 2. ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

2.1 ¿Qué son los precios de transferencia?

Antes de empezar a citar las definiciones es necesario identificar el alcance que tiene el concepto de partes relacionadas. De conformidad con las directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias "se dice que dos empresas son asociadas una respecto de la otra cuando una de ellas cumple con los requisitos establecidos en el artículo 9 párrafos 1a) o 1b) del Modelo de Convenio Fiscal (Sobre la Renta y sobre el Patrimonio) de la OCDE en relación con la otra empresa".

Dichos párrafos se transcriben a continuación:

Cuando:

- 1a) Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o
- 1b) Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.

Los precios de transferencia son aquellos que se establecen en transacciones que se realizan entre diferentes ramos o divisiones de una misma empresa o grupo multinacional de empresas.

Tanto la LISR como los tratados internacionales con miembros de la OCDE regulan estos precios para evitar el arbitraje fiscal.

También se definen cuando una empresa transfiere bienes físicos, intangibles, o proporciona servicios a sus empresas asociadas⁵.

⁵ "Precios de Trasterencia". Directrices de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico)- Revisión del Informe sobre Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales

Para los fines del reporte de la OCDE, dos empresas están asociadas si una de ellas participa directa o indirectamente en la administración, control o capital de la otra o si las mismas personas participan directa o indirectamente en la administración, control o capital de ambas empresas. En el artículo 215 de la LISR, se señala que “tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes. Siguiendo el mismo artículo “se consideran partes relacionadas de un EP, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma. Asimismo “salvo prueba en contrario, se presume, que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas, en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables”.

Por otro lado en Economía de los negocios "precios de transferencia" es: "el monto cobrado por un segmento de una organización por un producto o servicio que el mismo provee a otro segmento de la misma organización"⁶.

A su vez, Otis Rodner dijo al respecto: “Precios de transferencia es la práctica de fijar el precio de los bienes y servicios que se transfieren entre varios países para los efectos de trasladar (junto con el bien o servicio) utilidades o pérdidas entre dos o más sociedades”⁷.

Cambarros Villanueva define como: “traslaciones de beneficios entre sociedades vinculadas o entre sociedades y sus socios bajo la capa de contratos en los que las contraprestaciones difieren notablemente de las que serán acordadas en una situación de independencia”⁸.

El Dr. Herbert Bettinger menciona que son 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, verificando en consecuencia que las operaciones de los contribuyentes sean reales y se apeguen a las circunstancias que en su momento influyeron a celebrar un acto que difiera de sus estándares normales o contratar un servicio o en su caso, pagar un pasivo⁹.

En nuestro país, el concepto de partes relacionadas cada día toma mayor relevancia. En la LISR vigente para el ejercicio fiscal 2009, en los artículos 86, fracciones XII y XV, así como en el artículo 215,

⁶ C.T. Homgren, W.O. Stratton y G.L. Sundem “Introduction to Management Accounting”. Prentice Hall International Inc., 1996. (citado por Hubert Hamaekers)

⁷ Otis Rodner, James, La inversión internacional en países en desarrollo, 1993, Editorial Arte.

⁸ Combarros Villanueva, V.E., Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas, 1988, Madrid.

⁹ Bettinger Barrios, Herbert. Precios de transferencia, sus efectos fiscales. ED ISEF Pág. 21, México 2008.

encontramos las obligaciones que tienen los contribuyentes que pactan operaciones con partes relacionadas.

Por otra parte en la Norma de Información Financiera (NIF) C-13 se hace especial énfasis a dicho concepto. En su párrafo 4 se desarrollan los diferentes conceptos que se relacionan con partes relacionadas.

Los siguientes términos son usados en esta NIF con el significado para cada caso se indica:

- a) Entidad informante - Es la entidad emisora de los estados financieros;
- b) Parte relacionada - Es toda PF o entidad informante, que:
 - i. Directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios:
 - Controla a, es controlada por, o está bajo control común de, la entidad informante, tales como: entidades controladoras, subsidiarias y afiliadas, así como, PF socios o accionistas, miembros del consejo de administración y personal gerencial clave o directivos relevante de la entidad informante;
 - Ejerce influencia significativa sobre, es influida significativamente por, o está bajo influencia significativa común de, la entidad informante, tales como: entidades tenedoras de asociadas y afiliadas, así como PF socios o accionistas, miembros del consejo de administración y personal gerencial clave o directivos relevantes de la entidad informante.
 - ii. Es un negocio conjunto en el que participa la entidad informante,
 - iii. Es familiar cercano de alguna de las personas que se ubican en los supuestos del inciso (i);
 - iv. Es una entidad sobre la cual alguna de las personas que se encuentran en los supuestos señalados en los incisos (i) y (iii) ejerce control o influencia significativa; o
 - v. Es un fondo derivado de un plan de remuneraciones por beneficios a empleados (incluyendo beneficios directos a corto y largo plazo, beneficios por terminación y beneficios al retiro), ya sea de la propia entidad informante o de alguna otra que sea parte relacionada de la entidad informante;
- c) Operaciones entre partes relacionadas – es toda transferencia de recursos, servicios u obligaciones realizada entre la entidad informante y una parte relacionada, con independencia de que exista o no un precio o contraprestación;
- d) Familiar cercano – es el cónyuge, la concubina, el concubinario y el pariente consanguíneo o civil hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el tercer grado, de algún socio o accionista, miembro

del consejo de administración o de algún miembro del personal gerencial clave o directivo relevante de la entidad informante;

- e) Personal gerencial clave o directivo relevante – es cualquier persona que tenga autoridad y responsabilidad para planear y dirigir, directa o indirectamente, las actividades de la entidad informante;
- f) Control – es el poder para gobernar las políticas de operación y financieras de una entidad, a fin de obtener beneficio;
- g) Influencia Significativa – es el poder para participar en decidir las políticas de operación y financieras de la entidad en la cual se tiene una inversión, pero sin tener el poder de gobierno sobre dichas políticas; y
- h) Negocio Conjunto – acuerdo contractual por el cual dos o más entidades participan en una actividad económica sobre la cual tienen influencia significativa.

Algunos ejemplos de situaciones en las que ciertas personas o entidades no se consideran partes relacionadas de conformidad con la NIF C-13 (la cual abordaremos en el Capítulo normatividad aplicable a los precios de transferencia) en su anexo A son los siguientes:

- a) Dos o más entidades que tienen un mismo miembro en sus consejos de administración, sólo por el hecho de tenerlo;
- b) Dos o más entidades que tienen a una misma persona gerencial clave o directivos relevantes, sólo por el hecho de tenerlos;
- c) Dos o más entidades que participan en un negocio conjunto, sólo por participar;
- d) Las siguientes entidades por el simple hecho de tener relaciones normales con la entidad informante:
 - i. Proveedores de financiamiento;
 - ii. Sindicatos;
 - iii. Entidades de servicios públicos; y
 - iv. Entidades, organismos y agencias gubernamentales;

- e) cualquier cliente, proveedor, concesionario, distribuidor o agente exclusivo con los que la entidad realice un volumen significativo de operaciones, por el simple hecho de realizar operaciones con ella¹⁰.

2.2 Importancia y relevancia

Las empresas, con un estudio y una buena política de Precios de Transferencia, podrán tener una visión más amplia que facilite determinar como estas transacciones pueden ayudar al mejor manejo de las mismas, así como el tener una visión más amplia y corporativa de las mismas, dentro de dichas ventajas podemos mencionar:

- El poder estudiar las operaciones de compra y venta entre partes relacionadas como operaciones que pueden ser comparadas con los competidores en su aspecto financiero, el fiel cumplimiento del presupuesto corporativo, la correcta negociación con clientes, pagos a proveedores, así como ventajas en tasas de interés en la obtención de financiamientos.
- El entender cuál es la situación de la empresa frente a otros competidores, conocer las fuentes de financiamiento, así como determinar cual es el costo financiero de obtener efectivo o créditos en dichas fuentes frente a otras empresas similares que se encuentren en el mismo sector.
- Entender de una manera más amplia y globalizada la forma como la empresa identifica sus procesos, la forma como cada unos de ellos genera beneficios comprobados a los clientes.
- Tratar de imitar buenas prácticas de los competidores que saben hacer de los mismos procesos que involucran al sector de una manera más diferenciada y tratar de entender como estas pueden contribuir en el entendimiento y mejoramientos de los procesos en nuestra organización.
- Ayudar a entender la forma en que la empresa maneja y determina sus costos de producción, sienta las bases sobre las cuales determina sus precios, así como saber la manera en que controla sus existencias.

2.3 Objetivo

El objetivo del estudio de precios de transferencia es documentar que los precios a los cuales se transfieren bienes y servicios entre compañías vinculadas, sean comparables con operaciones similares realizadas en el mercado por sus competidores a precio de mercado. Con este estudio hay un traslado de

¹⁰ Normas de Información Financiera C-13 Vigentes 2009

la carga de la prueba para quienes realizan estas transferencias, con el objetivo de atacar las operaciones de transferencias que efectúan compañías vinculadas entre sí.

Los principales objetivos que se persiguen con los precios de transferencia son:

- a) Movimiento internacional de fondos, ya que permiten que las empresas multinacionales trasladen fondos de un país a otro utilizando precios más altos o más bajos en función de su interés.
- b) Penetración en nuevos mercados o reducción de la competencia.
- c) Evacuación de la gestión de las filiales cuando la empresa se encuentra organizada en centros de decisión o de beneficios (profit - centres).
- d) Reducción del pago de aranceles o aprovechamiento de subsidios a la exportación.
- e) Minimización de los riesgos frente a fluctuaciones de los tipos de cambio, desviando beneficios de países con moneda débil a otros con moneda fuerte.
- f) Disminución del impuesto a las rentas de las sociedades.

2.4 Precios de Transferencia en la actualidad

Los precios de transferencia suponen en nuestros días una parte importante del control de la administración debido al crecimiento de los grupos empresariales internacionales y por ello las empresas deben estudiar y confeccionar correctamente los informes de precios de transferencia.

En la actualidad el estudio de la traslación vía precios de los beneficios de una sociedad a su sociedad vinculada se ha convertido en una herramienta importante como medio de fiscalización. La existencia de países en donde hay regímenes de baja tributación para la atracción de capitales, ha favorecido la expansión de las políticas de precios de transferencia en los grupos transnacionales, tratando de situar su mayor cartera de negocios en estos países de baja tributación.

Las transferencias que se pueden dar entre sociedades de un mismo grupo, pueden ser tangibles, intangibles, de servicios y de operaciones financieras. Con todo, lo que va a vigilar la Administración será el que las transacciones de cada grupo entre compañías se adecue a lo que se establece como precio de mercado, es decir, el precio que fijan partes independientes bajo las mismas o similares circunstancias.

A veces no es fácil establecer este precio, pues en la práctica se producirán situaciones intermedias que se deben analizar con la perspectiva de que estén más próximas al extremo de independencia o bien al otro extremo de dependencia total.

Por ejemplo, supongamos que la matriz de un grupo realiza una labor de Ingresos y/o Deducciones y decide transferir los derechos de patentes a una filial fabricante. La Administración nunca podría cuestionar la operación basándose en que las sociedades independientes no realizarían esta operación. Lo que debe de hacer es efectuar una correcta valoración de esos precios de transferencia.

Para ello deberá hacer en primer lugar un análisis de comparación, que se traduce en la comparación de las condiciones de una operación vinculada con los resultantes de operaciones entre empresas independientes. Este análisis de comparación trata de determinar las diferencias entre las situaciones para determinar si éstas pueden influir en la valoración: del precio, del margen de beneficio bruto, del ratio (proporción que se establece entre dos cantidades o medidas) de beneficios o del margen neto.

Las transacciones comparadas tienen que tener un volumen equivalente: Naturalmente el precio de los bienes están en función del número de operaciones que se realice. Por otra parte, los precios varían según el nivel en que se realice la operación dentro de la cadena que va desde el fabricante al mayorista, de éste al minorista etc.

Por último las operaciones comparadas han de ser realizadas en los mismos términos y condiciones de la transacción tales como forma de pago, periodo de suministro etc. También existen otros factores a tener en cuenta tales como el transporte, empaque, publicidad, garantías, tipo de cambio etc.

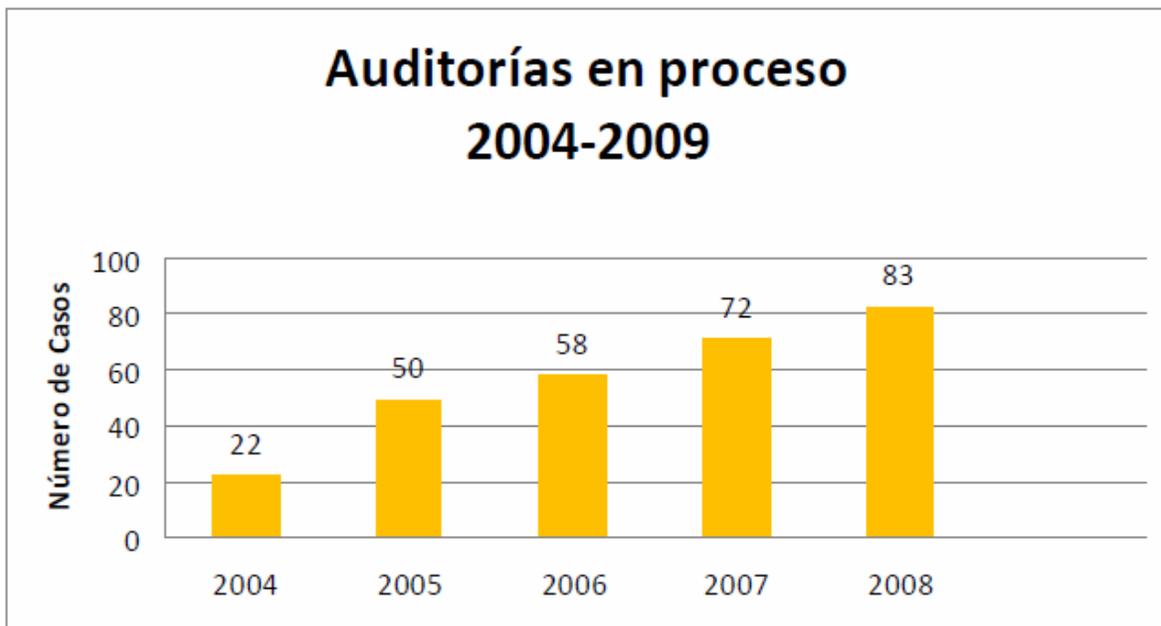
En definitiva, la dificultad en la gestión del precio de transferencia está determinada por la gestión simultánea de las diversas variables de su entorno, por lo mismo, es prioritario que la dirección del grupo defina el objetivo de la administración (accionista o empresa) y que éste se vea correspondido con objetivos congruentes en relación con las pretensiones del grupo al que representa. De cualquier forma, la teoría general que justifica el comercio intragrupo se basa en que las asimetrías de los mercados motivan a las empresas a obtener mejores resultados respecto a empresas puramente domésticas. Para lograrlo, la forma en que la multinacional organiza sus funciones resulta ser determinante para el logro de los planes. En general, las multinacionales prefieren aplicar una mezcla de las distintas políticas organizativas y éstas quedarían definidas no por la actividad, sino por las funciones.

Actualmente las Inspecciones de Hacienda se realizan a través de la auditoría sobre operaciones transnacionales la cual se dirige a ciertas estructuras tales como:

- Conversión a Maquilas
- Migración de intangibles
- Estructuras de deuda (“debt pushdown”)
- Venta de usufructo (derecho de goce sobre bienes ajenos)
- Ingresos por regímenes fiscales preferentes
- Cargos administrativos de Casa Matriz
- Juicios de lesividad contra confirmaciones de criterio (debemos entender por dicho juicio el intentado por una autoridad administrativa con el propósito de anular una resolución favorable otorgada a un gobernado, por haber sido emitida de manera ilegal.)
- Inicio de la aplicación de la facultad para determinar la existencia de una “simulación de actos jurídicos para efectos fiscales” en transacciones celebradas con partes relacionadas.

Durante el 2008 el fisco ha sido efectivo, ya que se recaudo más de 100 millones USD¹¹

A continuación se muestra una gráfica de las auditorías correspondientes a precios de transferencia.



Fuente: **Secretaría de Hacienda 2009**

*2009 más de cien

Lo que se espera en el 2010 respecto a las tendencias de precios de transferencia es:

¹¹ De acuerdo al foro México visión 2010 Ernst & Young (Cifras SAT)

- Continuación en la especialización y sofisticación del fisco
- Incremento exponencial en Fiscalización
- Operaciones de alto perfil y de industrias estratégicas
- Uso de fuentes alternas de información
 - Obtenida bajo convenio con otros fiscos
 - Comercio Exterior
- Cumplimiento más estricto por parte de las empresas
 - Estudios mejor preparados
 - Anexos del Dictamen
- Revisión fiscal más minuciosa por parte de los auditores externos.
- Mayor controversia en la defensa de utilidades reducidas (ó pérdidas) y de re-estructuras causadas por la recesión económica
 - Incremento en el número de casos resueltos bajo PAM
 - Incremento en el uso de APA's Bilaterales
 - Incremento en casos llevados Tribunal (Litigio)

2.5 Repercusiones y beneficios fiscales en materia de precios de transferencia

Repercusiones fiscales de acuerdo a las disposiciones legales de precios de transferencia

- **Determinación de un crédito fiscal**

No contar con documentación comprobatoria de precios de transferencia en caso de ser requerida por las autoridades fiscales correspondientes, derivaría en la posible determinación de un crédito fiscal que incluiría el ISR omitido, así como la determinación de su actualización y recargos al respecto.

- **La no deducibilidad de pagos a partes relacionadas**

La LISR en su artículo 31, fracción V (ver página 108), señala que para que los pagos al extranjero sean deducibles, el contribuyente debe cumplir con todas las obligaciones establecidas en el artículo 86 de la citada ley (ver página 109), lo cual incluye las reglas de precios de transferencia.

En este mismo sentido, y de acuerdo con la aprobación de la Tesis en sesión del 28 de marzo de 2006 por parte de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), no serán deducibles los pagos a partes relacionadas residentes en el extranjero si no se demuestra que éstos se efectuaron conforme a valor de mercado, para lo cual se requiere indispensablemente la existencia del estudio de precios de transferencia. Si bien es cierto que esta Tesis no constituye jurisprudencia, es de destacar que ésta establece un precedente importante que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) podría utilizar en revisiones de precios de transferencia.

- **La revelación de incumplimiento en el dictamen fiscal**

El auditor está obligado a informar en el dictamen acerca de la situación fiscal del contribuyente en materia de precios de transferencia, referente a operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero y nacionales. Por lo tanto, el emitir una revelación de incumplimiento de esta obligación, equivaldría a un foco de atención para las autoridades fiscales, lo cual incrementaría la posibilidad de que éstas pudiesen iniciar en cierto momento un proceso de auditoría en esta materia.

- **Multa por no presentar la declaración informativa con partes relacionadas residentes en el extranjero, o bien, presentarla incompleta o con errores**

El artículo 82, fracción XVII, del CFF, determina la multa correspondiente para los contribuyentes que apliquen lo dispuesto en el artículo 81, fracción XVII del CFF, por un monto de \$54,410.00 a \$108,830.00¹² pesos mexicanos, dicha cantidad es vigente a partir del 1 de enero de 2009 de conformidad con la **RM 2009/2010 I.2.1.10.** y se da como resultado de no presentar la declaración informativa con partes relacionadas residentes en el extranjero durante el año calendario inmediato anterior, de conformidad con los artículos 86, fracción XIII, 133, fracción X, de la LISR, o presentarla incompleta o con errores.

Beneficios fiscales de acuerdo a las disposiciones legales de precios de transferencia

- **Reducción de créditos fiscales**

El cumplimiento correcto de esta obligación, permite al contribuyente para el caso de operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero, el reducir las multas establecidas por las autoridades fiscales hasta en un 50%, y una reducción del 15% al 20% de la diferencia que resulte cuando las pérdidas fiscales declaradas sean mayores a las realmente sufridas. (Artículo 76, penúltimo párrafo del CFF.)

- **Ajustes contables y financieros de precios de transferencia realizados con tiempo**

El reporte de precios de transferencia permite detectar si los precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad del contribuyente se encuentran fuera de los rangos de valores de mercado por motivos de un problema de precios de transferencia; o bien, por circunstancias económicas

¹² Resolución Miscelánea Fiscal 2009-2010 I.2.1.10

desfavorables desde un enfoque interno o externo de la empresa, cuyos ajustes pueden ser realizados oportunamente, siempre que el estudio sea emitido antes de la presentación de la declaración anual del ejercicio, o bien, antes de la entrega del dictamen fiscal.

- **Mejor control de los registros de operaciones intercompañía**

Se daría un mejor control de los registros a través de información financiera segmentada, incluyendo un debido orden en las facturas, contratos, declaraciones, entre otros, al contar con documentación de precios de transferencia antes de la realización formal de operaciones intercompañía, permite el prevenir anticipadamente algún movimiento contable o fiscal por ajustes de precios de transferencia

CAPÍTULO 3. PROBLEMÁTICA MUNDIAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

3.1 La problemática mundial de precios de transferencia

Es un hecho que la economía Mexicana forma parte ya de un mercado global, y que por tal razón tiene la necesidad de cumplir con las leyes y requerimientos administrativos, los cuales presentan problemas adicionales, puesto que cambian de país a país. Los diferentes requisitos pueden conducir a una carga mayor para una multinacional, y como resultado altos costos en comparación a empresas similares, que operan en una sola jurisdicción fiscal. El crecimiento de las multinacionales presenta en forma creciente problemas complejos para las administraciones fiscales, ya que las diferentes reglas fiscales para gravar a las multinacionales no pueden ser vistas de forma aislada, sino dentro de un contexto internacional. Este problema se origina debido a la dificultad a nivel política y práctica:

A nivel de práctica.- Para determinar el ingreso y los gastos que deben considerarse en una sola jurisdicción, especialmente de una compañía o EP que es parte de un grupo multinacional cuyas operaciones tienen un grado muy elevado de integración.

A nivel de política.- Los países necesitan conciliar su legítimo derecho a gravar las utilidades de un contribuyente en función de su ingreso y gastos, que de una manera razonable se considere se originan dentro de su territorio, con la necesidad de evitar gravar el mismo concepto de ingreso por más de una administración fiscal. La doble o múltiple tasación de impuestos puede crear impedimentos para transacciones entre países de bienes y servicios así como para los flujos de capital. La apertura de fronteras así como el dinamismo de las transacciones comerciales entre los países, trajo como consecuencia que se crearan organismos internacionales para regular los flujos en las operaciones de importación y exportación. Este dinamismo afectó en términos generales a la materia fiscal, puesto que las empresas participantes en el comercio internacional, iniciaron actos para trasladar sus ingresos a través de operaciones a otros países que les permitían libertades fiscales.

Los derechos de cada país para gravar los ingresos dependen de si el país usa el sistema de impuestos basado en la residencia, o en el origen o ambos. En un sistema fiscal basado en la residencia, un país incluiría en su base fiscal todo o parte del ingreso, incluyendo ingreso de fuentes de riqueza en el exterior de ese país, de cualquier persona (incluyendo personas jurídicas así como corporaciones) que se consideran residentes en esa corporación. En un país basado en el origen, el país incluiría en su base fiscal el ingreso que se origina dentro de una jurisdicción fiscal, independientemente de la residencia del

contribuyente. En lo que se refiere a multinacionales, estas dos bases frecuentemente usadas conjuntamente, generalmente consideran a cada empresa que pertenece a un grupo multinacional como una entidad por separado. Evitando que la relación entre los miembros de un grupo multinacional pueda permitirle el establecer condiciones especiales en sus relaciones entre sí que difieran de aquellas que se hubieran establecido si los miembros del grupo hubieran actuado como empresas independientes participando en un mercado abierto.

El aplicar los principios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para gravar a las empresas multinacionales, presenta uno de los problemas más difíciles que radica en establecer para fines fiscales un precio de transferencia apropiada. Los problemas de transferencia de precios originalmente se manifestaron en las relaciones comerciales entre empresas asociadas operando dentro de una misma jurisdicción fiscal. Estos aspectos internacionales son más difíciles de tratar debido a que abarcan a más de una jurisdicción fiscal y por consiguiente cualquier ajuste a los precios de transferencia en una jurisdicción implica que un cambio recíproco en la otra jurisdicción es lo apropiado. Sin embargo si la otra jurisdicción no está de acuerdo en efectuar el ajuste correspondiente, el grupo multinacional será gravado dos veces en esa parte de sus utilidades.

3.2 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

Antecedentes

Es una organización de cooperación internacional, compuesta por 30 Estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales. Fue fundada en 1960 y su sede central se encuentra en la ciudad de París, Francia. En la OCDE, los representantes de los países miembros se reúnen para intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y coadyuvar a su desarrollo y al de los países no miembros. Se considera que la OCDE agrupa a los países más avanzados y desarrollados del planeta, siendo apodada como *club de países ricos*.

Los países miembros son los que proporcionan al mundo el 70% del mercado mundial. Se creó después de la Segunda Guerra Mundial, con el nombre de Organización para la Cooperación Económica Europea, con el propósito de coordinar el Plan Marshall.

PAISES MIEMBROS DE LA OCDE

- 1960: 10/04:  Canadá
- 1960: 12/04:  Estados Unidos
- 1960: 02/05:  Reino Unido
- 1960: 03/05:  Dinamarca
- 1960: 06/05:  Islandia
- 1960: 04/07:  Noruega
- 1960: 03/08:  España
- 1960: 04/08:  Portugal
- 1960: 17/08:  República de Irlanda
- 1960: 07/08:  Francia
- 1960: 27/09:  Grecia
- 1960: 27/09:  Alemania
- 1960: 02/09:  Turquía
- 1960: 13/09:  Bélgica
- 1960: 28/09:  Suecia
- 1960: 28/09:  Suiza
- 1960: 29/09:  Austria
- 1960: 13/11:  Países Bajos
- 1962: 03/29:  Italia
- 1964: 04/28:  Japón
- 1969: 28/01:  Finlandia
- 1971: 07/06:  Australia
- 1973: 29/05:  Nueva Zelanda
- 1994: 18/05:  México
- 1995: 21/12:  República Checa
- 1996: 07/05:  Hungría
- 1996: 22/11:  Polonia
- 1996: 12/12:  Corea del Sur
- 1996: 12/12:  Luxemburgo
- 2000: 14/12:  Eslovaquia

Países que han iniciado el proceso de incorporación

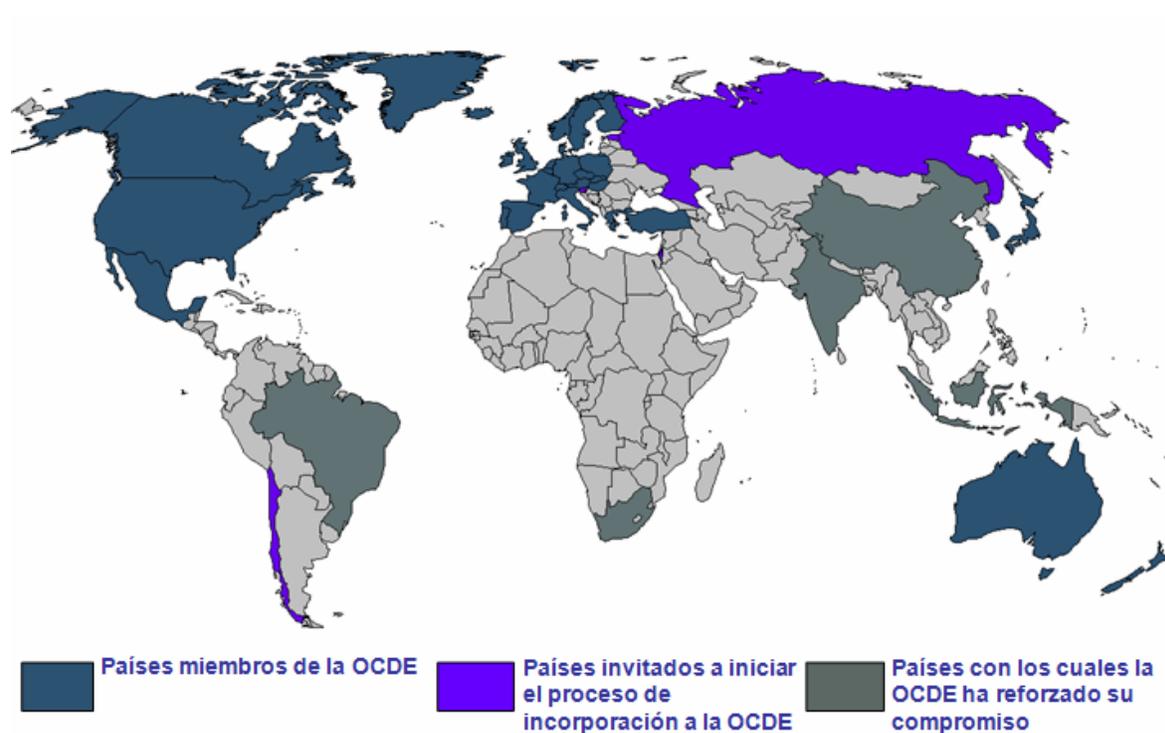
- Chile
- Eslovenia
- Estonia
- Israel
- Rusia

Países con Cooperación reforzada

- Brasil
- China
- India
- Indonesia
- Sudáfrica

La OCDE se ha constituido como uno de los foros mundiales más influyentes, en el que se analizan y se establecen orientaciones sobre temas de relevancia internacional como economía, educación y medioambiente. El principal requisito para ser país miembro de la OCDE es liberalizar progresivamente los movimientos de capitales y de servicios. Los países miembros se comprometen a aplicar los principios de: liberalización, no discriminación, trato nacional y equivalente.

La OCDE cuenta con los siguientes socios en todo el mundo.

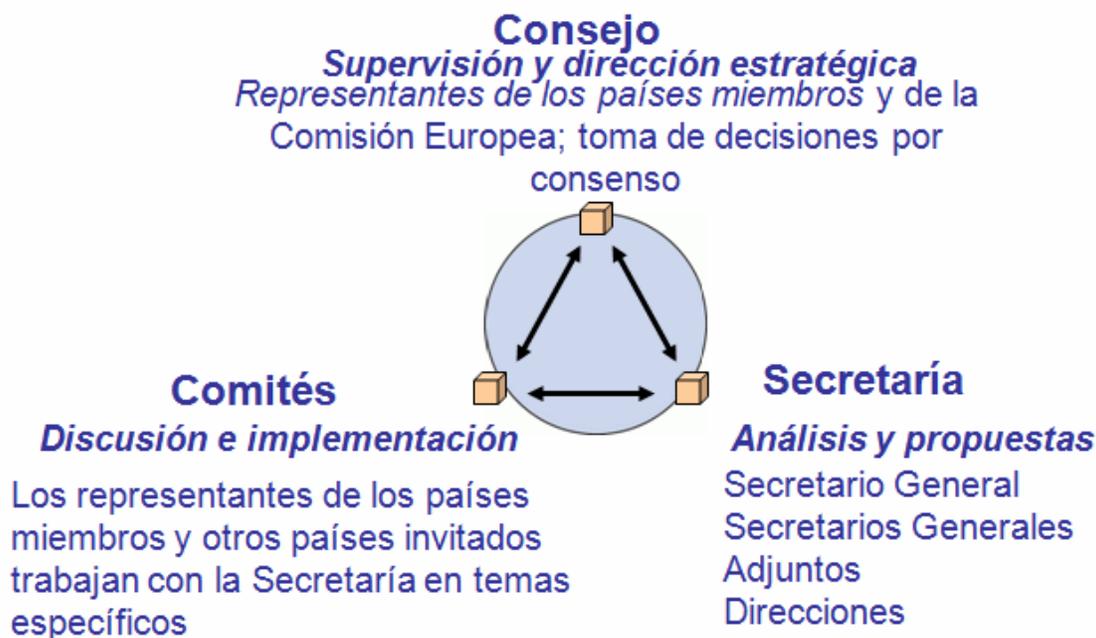


MISIÓN

El artículo 1 de La Convención de la OCDE, establece su misión con un enfoque hacia:

- Alcanzar el mayor crecimiento económico y de empleo sustentable de los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial.
- Contribuir a una sana expansión económica en los países miembros, así como no miembros, en proceso de desarrollo económico.
- Contribuir a la expansión del comercio internacional en una base multilateral, no-discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales.

El trabajo de la OCDE es dirigido por:



El Consejo es el órgano supremo, se encarga de la supervisión y dirección estratégica, y está integrado por representantes de los países miembros y de la Comisión Europea. La toma de decisiones se hace por consenso. La Secretaría lleva a cabo el análisis y hace propuestas. El Secretario General de la OCDE actualmente es José Ángel Gurría, de nacionalidad mexicana, él cual desempeña tan importante labor desde junio de 2006.

La OCDE cuenta con el Comité de Asuntos Fiscales dedicado, entre otros temas, al estudio continuo de la doble imposición y que en 1979 publicó un reporte denominado *Precios de transferencia y empresas multinacionales*, que desarrolló el “Principio de Plena Competencia” (Arm’s Length Principle) como aparece en Artículo 9 del Modelo Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, que establece lo siguiente:

Cuando: “Las condiciones son acordadas o impuestas entre dos entidades (asociadas) en sus relaciones comerciales o financieras las cuales difieren de las que hubieran sido acordadas entre entidades independientes, los beneficios que hubieran sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esta entidad y ser sometidos a imposición en consecuencia”.

Ejemplos de Logros de la OCDE:

Mejorar la transparencia y ética en los negocios internacionales

- Principios de gobierno corporativo.
- Guía para empresas multinacionales.
- Convención anti-corrupción.
- Principio de “el que contamina paga” (PPP).

Temas de simplificación de impuestos en transacciones internacionales

- Modelo de Convención Fiscal.

Ayudar a las economías emergentes y en transición

- Programas de cooperación con mercados emergentes incluyendo China, India y Brasil.

3.3 Guías

Como se mencionó anteriormente, en el apartado de antecedentes, el 25 de junio de 1995 (Capítulo 1), el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE aprobó las **Guías de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales**, siendo publicadas el 13 de Julio de 1995.

Los reportes que fueron emitidos previamente fueron sustancialmente revisados e integraron los primeros cinco capítulos de las Guías de la OCDE, los cuales fueron:

- Capítulo I. Principio Arm’s Length
- Capítulo II. Métodos transaccionales tradicionales
- Capítulo III. Otros Métodos
- Capítulo IV. Enfoque administrativo para evitar y resolver desacuerdos originados por precios de transferencia.
- Capítulo V. Documentación

Durante el mes de marzo de 1996 se adicionaron dos capítulos.

- Capítulo VI. Consideraciones especiales para los servicios intragrupo
- Capítulo VII. Consideraciones especiales para la propiedad intragrupo

Se adicionó otro Capítulo durante el mes de Agosto de 1997.

- Capítulo VIII. Acuerdo de contribución de costos

Las guías de la OCDE adoptaron el principio de independencia (*Arm's Length*) y recomiendan el uso tanto de transacciones comparables no controladas como de métodos específicos de precios de transferencia en la determinación de un rango de precios independientes (*Arm's Length*) para operaciones controladas.

En términos generales, las Guías de la OCDE están estructuradas por un prefacio, un glosario, siete capítulos y un apéndice.

En el prefacio se encuentra la historia del proceso que se llevó a cabo a su publicación, invitando a los países miembros de la OCDE a seguirlas.

En las Guías se establecen los casos en los que pudieran darse ajustes financieros y contables razonables a los estados financieros de las empresas consideradas comparables cuando así se requiera.

3.3.1 Análisis funcional

Es importante mencionar que en las Guías de la OCDE se encuentra el concepto de *análisis funcional*, en el que describe como un análisis de las funciones realizadas por partes relacionadas en transacciones controladas y por partes independientes en transacciones comparables no controladas, tomando en consideración los activos utilizados y los riesgos asumidos. Se debe entender por transacciones controladas, las realizadas entre partes relacionadas y transacciones no controladas las efectuadas con un tercero independiente.

En la legislación mexicana, en materia de precios de transferencia, el análisis funcional es uno de los requisitos que debe contener la documentación comprobatoria a la que están obligados a mantener y conservar los contribuyentes que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, de acuerdo con el artículo 86 fracción XII inciso b) de la LISR, tratándose de PM, así como con el artículo 133 fracción XI del mismo ordenamiento, tratándose de PF, recordando que no existen lineamientos establecidos por la OCDE para éstos últimos.

Dicho análisis funcional es la columna vertebral de todo análisis de precios de transferencia, ya que con base en éste se llevarán a cabo los demás procesos del análisis. Dichos procesos son, entre otros: identificar la empresa involucrada en la operación a la que se le aplicará el método de precios de

transferencia; el tipo de comparables que se deberán buscar; selección del método aplicable; los posibles ajustes a la información de la empresa analizada y/o a la de los comparables, y la interpretación de resultados.

Dentro de los rubros que componen el análisis funcional se encuentran los siguientes:

- Análisis de funciones

En cada una de las operaciones que se efectúan entre dos o más partes relacionadas o independientes se realizan distintas funciones. De acuerdo a dichas funciones es como se puede determinar la actividad principal de cada empresa, de acuerdo a dicho tipo de función que realice cada una será como se determinará el precio o contraprestación de la transacción.

Las funciones tendrán que ser congruentes con el giro o actividad principal de una empresa.

- Análisis de activos

Una vez que se identifiquen las funciones que cada compañía va a realizar, se deben analizar los activos que cada una aporta a la transacción y deberán ser acorde con estos. No necesariamente los activos aportados tienen que ser bienes tangibles, puede darse el caso de que los bienes que aporte una parte relacionada a una operación en particular sean intangibles.

- Análisis de riesgos

Después de haber identificado las funciones que realiza cada parte, en la operación realizada entre ellas y los activos correspondientes a esas funciones se debe proceder a identificar los riesgos en que incurre cada empresa involucrada en la transacción.

- Términos contractuales

Se refiere a que las operaciones entre partes relacionadas estén soportadas por un contrato, en éstos se puede observar cuáles son las funciones que cada parte involucrada en la operación debe llevar a cabo, así como las condiciones y especificaciones en que se pactaron las mismas.

- Circunstancias económicas

Al llevar a cabo operaciones entre partes relacionadas, se pueden presentar situaciones originadas por el entorno económico, que lleguen a influenciar el precio de transferencia.

Algunas de estas circunstancias pueden ser efectos inflacionarios, escasez o sobre oferta de productos, introducción de productos complementarios o sustitutos, ambiente político, ubicación geográfica, niveles de oferta y demanda, y tamaño del mercado, entre otros, lo cual debe ser tomado en cuenta al momento de llevar a cabo el Análisis Funcional, ya que, dichas circunstancias pueden tener un efecto negativo en el precio de transferencia.

- Estrategias de negocio

Este punto se relaciona con el anterior ya que pueden existir circunstancias en las cuales se decida tomar algunas acciones en las operaciones entre partes relacionadas, con el fin de obtener un resultado esperado en el futuro. Estas situaciones o estrategias pueden ser sacrificios en el margen de utilidad, ya sea mediante una reducción al ingreso o un incremento al costo.

Dichas estrategias van enfocadas a penetrar o ganar mercado y se pueden dar ya sea mediante una disminución en el precio de venta para desplazar a la competencia y asegurar que los consumidores adquieran y prueben el producto, o mediante una inversión en gastos para promover y dar a conocer el producto como podría ser invertir en publicidad, entre otros.

Como resultado de las estrategias de negocio, se puede caer en situaciones en las que aparentemente el precio de transferencia no sea similar al que hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables.

3.3.2 Sanciones

La imposición de sanciones en materia fiscal por parte de las autoridades u organismos gubernamentales, se refiere a la acción de castigar el incumplimiento a las diversas disposiciones fiscales relevantes (en materia de obligaciones), aplicando una sanción a los contribuyentes responsables solidarios y terceros con ellos relacionados.

La imposición de sanciones consiste en la acción de una dependencia gubernamental debidamente facultada, de identificar alguna conducta infractora y encuadrarla en un supuesto previsto en Ley que se encuentre sujeto a la aplicación de una sanción, la cual, conforme a su naturaleza, podría ser monetaria o de otro tipo.

Sanciones conforme a las Guías de La OCDE

El Capítulo IV relativo a las Guías de la OCDE¹³, incluye una serie de principios que las autoridades fiscales deben tomar en cuenta cuando se sanciona el incumplimiento en materia de precios de transferencia.

Las Guías de la OCDE disponen que la aplicación de sanciones deba tener como objetivo fundamental disuadir al contribuyente de incumplir con sus obligaciones de proporcionar información, de presentar declaraciones o de determinar su carga tributaria incorrectamente. Asimismo recomiendan que, en casos relacionados con procedimientos amistosos interpuestos en materia de precios de transferencia, las autoridades competentes de los estados involucrados en dichos procedimientos deban buscar en todo momento que el efecto económico y legal de las multas impuestas se elimine o se reduzca según sea el caso y señalan que los países miembros de la OCDE, aplican sanciones administrativas al incumplimiento que tienden a ser más onerosas cuando se documenta claramente alguna negligencia por parte del contribuyente auditado, o cuando se documenta una intención clara de erosionar la base declarada para el pago del ISR, bajo ninguna circunstancia, las Administraciones Fiscales deban aplicar sanciones “sumamente onerosas” en contra de sus contribuyentes, ya que tal política podría dar lugar a que algunos contribuyentes tiendan a incrementar artificialmente la base de pago del ISR en su jurisdicción, con el fin último de evitar ser sujetos a una revisión en la que se les imponga alguna sanción onerosa.

La imposición de sanciones y el combate a las mismas desde el punto de vista contencioso, debe ser analizado cuidadosamente por parte de los contribuyentes auditados, junto con un asesor jurídico debidamente capacitado para ello, ya que se reitera la imposición de sanciones por parte de la autoridad fiscalizadora, lo cual representa un acto con múltiples aspectos detallados y particulares a cuidar.

3.4 Directrices

Las primeras legislaciones que incorporaron reglamentación sobre los precios de transferencia surgieron durante la primera guerra mundial, basadas en principios preventivos más que operativos. El grupo AD HOC de la Organización de las Naciones Unidas fue el primero en realizar un análisis documentado sobre la transferencia de utilidades por organismos multinacionales.

El comité de Asuntos Fiscales de la OCDE dió a conocer en 1979 el reporte “Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales”, el cual sentó las bases del Principio de Plena Competencia (Arm’s Length Principle) reflejado en el artículo 9 del modelo convenio sobre ingresos y capital. En 1995, una revisión y

¹³ Apartado iii) Penalties, del capítulo “Administrative Approaches”, puntos 4.18 al 4.28.

actualización al mencionado reporte dio lugar a las conocidas Directrices de Precios de Transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales.

Las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales (en adelante, las Directrices) son recomendaciones dirigidas por los gobiernos a las empresas multinacionales, que enuncian principios y normas voluntarias para una conducta empresarial responsable compatible con las legislaciones aplicables. La vocación de las Directrices es garantizar que las actividades de esas empresas se desarrollen en armonía con las políticas públicas, fortalecer la base de confianza mutua entre las empresas y las sociedades en las que desarrollan su actividad, contribuir a mejorar el clima para la inversión extranjera y potenciar la contribución de las empresas multinacionales al desarrollo sostenible.

Las Directrices forman parte de la Declaración de la OCDE sobre Inversión Internacional y Empresas Multinacionales, cuyos restantes elementos se refieren al tratamiento nacional, a las obligaciones contradictorias impuestas a las empresas y a los incentivos y desincentivos a la inversión *internacional*.

Dichas Directrices son fuente imprescindible de análisis y revisión para países miembros de la OCDE; y han ido complementándose por los siguientes trabajos:

- Durante 1996 y 1997 se añadieron capítulos sobre intangibles y sobre acuerdos de contribución de costos, respectivamente.
- En 1998 se incluyeron nuevos anexos con ejemplos prácticos y procedimientos para vigilar la puesta en marcha de las directrices; y
- En 1999 se agregó un anexo que cubre las guías de procedimientos sobre Acuerdos Anticipados de Precios bajo el procedimiento de Acuerdo Mutuo (MAP APA's).

3.5 Safe Harbour

Un Safe Harbour es una disposición que se aplica a una categoría de contribuyentes y los libera de determinadas obligaciones que aparecen en el sistema fiscal, sustituyéndolas en forma excepcional, por obligaciones más sencillas de cumplir. En el caso específico de precios de transferencia, puede variar de una condonación total a contribuyentes específicos de la obligación de adecuarse a la legislación del país sobre precios de transferencia, a disposiciones sobre la obligación de cumplir con diversas reglas de procedimiento como una condición para satisfacer los requisitos para el Safe Harbour.

El uso de estas disposiciones tienden a simplificar el cumplimiento para los contribuyentes elegibles en la determinación de sus condiciones *Arm's Length* para transacciones controladas. Proporcionar seguridad a una categoría de contribuyentes que el precio cargado o recibido sobre operaciones controladas sería

aceptado por la administración fiscal sin una mayor revisión. Y liberar a las administraciones fiscales de efectuar revisiones posteriores y auditorías a esos contribuyentes por lo que se refiere a los precios de transferencia. Ejemplos:

- Caso de México:

LISR 2002 (Disposiciones Transitorias, artículo segundo fracción LXXIV), 215 y 216 (Ver página 113 y 115) de la LISR. Cuando la utilidad fiscal que del ejercicio, represente al menos la cantidad que resulte mayor en la comparación del 6.9% del valor de los activos utilizados en la actividad de maquila y el 6.5% sobre el monto total de costos y gastos de operación relacionados a la actividad de maquila. Las empresas que realicen actividades de maquila, cumplen con lo dispuesto con lo siguiente:

Artículo Segundo. En relación con la LISR a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

LXXIV. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 2o. de la LISR y en los tratados para evitar la doble imposición celebrados por México, por los ejercicios de 2002 y 2003, los residentes en el extranjero que se ubiquen en alguno de los supuestos de establecimiento permanente derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantengan con empresas que lleven a cabo actividades de maquila en los términos de los Decretos para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación, publicados en el **DOF** el 22 de diciembre de 1989, el 1o. de junio de 1998, el 30 de octubre y 31 de diciembre de 2000, excepto las denominadas maquiladoras de servicios cuando no realicen exclusivamente actividades de comercio exterior, podrán considerar que no tienen un establecimiento permanente en el país únicamente por dichas actividades y que cumplen con lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la LISR, aun cuando con anterioridad al 31 de diciembre de 1999, hayan obtenido una resolución particular para los ejercicios fiscales de 2000, 2001 y 2002 en la que se confirme que cumplen con lo dispuesto en los artículos 64-A y 65 de la LISR que se abroga, siempre que, en su caso, dichas empresas maquiladoras cumplan con lo siguiente:

- a) La utilidad fiscal de la empresa maquiladora determinada de conformidad con el artículo 10 y demás aplicables de la LISR en cada uno de los ejercicios de 2002 y 2003, represente al menos la cantidad mayor que resulte de aplicar lo dispuesto en los numerales 1 y 2 siguientes:
 1. El 6.9% sobre el valor total de los activos destinados a la operación de maquila en cada uno de los ejercicios fiscales de 2002 y 2003, incluyendo los que sean propiedad de la empresa maquiladora, de residentes en el extranjero, y de cualquiera de sus partes relacionadas, incluso cuando hayan sido otorgados en uso o goce temporal a dicha maquiladora.

Las empresas maquiladoras podrán excluir del cálculo a que se refiere el párrafo anterior, 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 cumplan con los siguientes requisitos:

- i) Que la maquiladora conserve la documentación que compruebe que las contraprestaciones correspondientes fueron pactadas a precios de mercado o, en su caso, que cumplan con lo dispuesto en los artículos 215, 216 y demás aplicables de la LISR.
- ii) Que la maquiladora retenga y entere el impuesto sobre la renta que los residentes en el extranjero estén obligados a pagar por los ingresos que obtengan por el arrendamiento de los mencionados activos.
- iii) Que los bienes arrendados no hayan sido propiedad de la maquiladora.
- iv) Que los bienes arrendados no hayan sido propiedad de partes relacionadas residentes en el extranjero de la maquiladora.
- v) Que la maquiladora manifieste bajo protesta de decir verdad, conjuntamente con la información a que se refiere el inciso c) de esta fracción, que no ha obtenido en arrendamiento los activos con el fin de disminuir el valor total de los activos a que se refiere el primer párrafo de este numeral.
- vi) Que el otorgamiento del uso o goce de dichos activos no se realice a través de contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el artículo 15 del CFF.

El valor de los activos destinados a la operación de maquila 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 destinados a la operación de maquila será calculado de conformidad con lo dispuesto en las fracciones LXXV y LXXVI de este Artículo Transitorio.

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

2. El 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de operación relacionados con la operación de maquila, incluso los incurridos por residentes en el extranjero, correspondientes a cada uno de los ejercicios fiscales de 2002 y 2003, determinados de conformidad con los principios de

contabilidad generalmente aceptados, aplicables al 31 de diciembre de 2001, excepto por lo siguiente:

- i) 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 II de la LISR, efectuadas en cada uno de los ejercicios de 2002 y 2003, destinados a la operación de maquila, aun cuando no se enajenen o no hayan sido utilizados en la operación de maquila.

Para los efectos de este numeral, no se incluirá el valor que corresponda a la adquisición de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, destinados a la operación de maquila, que efectúen por cuenta propia residentes en el extranjero.

- ii) 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 los porcentajes máximos autorizados en los artículos 39, 40 y 41 de la LISR. La depreciación y amortización antes señaladas se actualizarán de conformidad con el artículo 37 de la citada Ley.

Para los efectos de este subinciso no se considerará la depreciación y amortización de los activos fijos, gastos y cargos diferidos, propiedad de residentes en el extranjero.

- iii) No deberán considerarse los efectos de inflación determinados en los términos del Boletín B-10 emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- iv) Podrán no considerarse los gastos financieros.
- v) Podrán no considerarse los gastos realizados en el extranjero por residentes en el extranjero por concepto de servicios relacionados con la operación de maquila, siempre que dichos servicios se presten y se aprovechen totalmente en el extranjero y su pago no se efectúe por cuenta de dicha maquiladora.

Los conceptos a que se refiere este numeral se deberán considerar en su valor histórico sin actualización por inflación, con excepción de lo dispuesto en el subinciso ii) de este numeral.

Para los efectos del cálculo a que se refiere el primer párrafo de este numeral, 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 SAT, otorgadas a la PF.

Cuando la PF 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 PF 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 número de días que la PF permanece en territorio nacional, aquellos 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 PF 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 empresas maquiladoras que opten por aplicar lo dispuesto en este inciso presentarán ante el SAT, un aviso en escrito libre en el que manifiesten que la utilidad fiscal de la empresa maquiladora en cada uno de los ejercicios fiscales de 2002 y 2003, representará al menos la cantidad mayor que resulte de aplicar lo dispuesto en los numerales 1 y 2 anteriores.

Las empresas maquiladoras que hayan optado por aplicar lo dispuesto en el presente inciso, quedarán exceptuadas de la obligación de presentar la declaración informativa señalada en la fracción XIV del artículo 86 de la LISR, únicamente por la operación de maquila.

- b) Cuando no opten por aplicar lo dispuesto en el inciso anterior, deberán solicitar y obtener una resolución particular en los términos del artículo 34-A del CFF, en la que se confirme que cumplen con lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la LISR.

Las empresas maquiladoras deberán proporcionar a las autoridades fiscales conjuntamente con la solicitud a que se refiere el párrafo anterior, la información y documentación que al efecto señale el SAT mediante reglas de carácter general, incluyendo, además, copia del programa de operación de maquila aprobado por la Secretaría de Economía, así como sus modificaciones correspondientes.

Para los efectos de este inciso las empresas maquiladoras deberán presentar ante el SAT, una consulta de conformidad con el artículo 34-A del CFF y con las reglas de carácter general que al efecto expida el propio Servicio, en la cual se deberán considerar todos los activos destinados a la operación de maquila.

c) Las empresas maquiladoras que hayan optado por lo dispuesto en el inciso a) de esta fracción, deberán presentar a más tardar el 30 de abril de 2003 y 2004, según corresponda, en el formato o medios magnéticos que al efecto autorice el SAT mediante reglas de carácter general, entre otra, la siguiente información:

- El monto de la utilidad fiscal obtenida en cada uno de los ejercicios de 2002 y 2003, según corresponda, así como los porcentajes que representa respecto del valor de los activos destinados a la operación de maquila en los citados ejercicios y respecto del monto total de los costos y gastos correspondientes a tales ejercicios, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) de esta fracción.
- El valor de todos los activos destinados a la operación de maquila, calculados de conformidad con el numeral 1 del inciso a) de esta fracción, agrupados por cada uno de los siguientes conceptos: activos financieros, activos fijos, gastos y cargos diferidos, terrenos, inventarios y otros activos. Esta información deberá presentarse en forma separada por los activos propiedad de la empresa maquiladora, del residente en el extranjero, de cada una de las partes relacionadas de dicha maquiladora o del residente en el extranjero. No se considerará para los efectos de este numeral el valor de los activos que se haya excluido en los términos del segundo párrafo del numeral 1 del inciso a) de esta fracción.
- El monto de las contraprestaciones y los plazos que se hubieren pactado en cada uno de los contratos a través de los cuales se otorgue el uso o goce temporal de los activos destinados a la actividad de maquila, en los casos en que el valor de dichos activos se hubiere excluido de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 1 del inciso a) de esta fracción.
- El valor de todos los activos que se excluyeron del cálculo previsto en el inciso a) de esta fracción de conformidad con lo dispuesto en la fracción LXXVI de este Artículo Transitorio, agrupados de conformidad con el numeral 2 de esta fracción, señalando la razón por la cual fueron excluidos.
- Una relación de los costos y gastos de operación correspondientes a la maquiladora por cada uno de los ejercicios de 2002 y 2003, según corresponda, desglosados por concepto e importe, señalando por separado los conceptos a que se refieren los subincisos i) y ii) del numeral 2 del inciso a) de esta fracción.

La información relacionada con los gastos a que se refieren el segundo y tercer párrafos del numeral 2 del inciso a) de esta fracción, que solicite la autoridad fiscal a la maquiladora en el ejercicio de sus facultades, podrá ser presentada por el residente en el extranjero que haya realizado dichos gastos. Sólo cuando dicho residente presente en tiempo y forma ante la autoridad la documentación requerida, quedará liberada la maquiladora de este requisito.

En ningún momento se aplicarán los beneficios previstos en esta fracción si la documentación a que se refiere este inciso no se presente, se presente incompleta o en forma extemporánea. El SAT podrá autorizar por el ejercicio fiscal de 2002 y 2003 a las empresas maquiladoras que hayan optado por lo dispuesto en el inciso b) de esta fracción, a que cambien dicha opción y apliquen lo dispuesto en el inciso a) de la misma, siempre que cumplan con lo dispuesto en las reglas de carácter general que al efecto expida el propio SAT.

Las empresas maquiladoras que hayan optado por aplicar lo dispuesto en el inciso a) de esta fracción, podrán cambiar dicha opción en los ejercicios fiscales de 2002 y 2003, siempre que soliciten y obtengan una resolución particular en los términos del artículo 34-A del CFF, en la que se confirme que en dichos ejercicios cumplen con lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la LISR.

Las maquiladoras que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 215 de la LISR, no sean partes relacionadas de los residentes en el extranjero a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, podrán estar a lo dispuesto en dicho primer párrafo, si cumplen con lo dispuesto en los incisos a) y c) anteriores y siempre que dichas maquiladoras presenten un aviso ante las autoridades fiscales a más tardar el 31 de marzo de 2002. Cuando la aplicación de lo dispuesto en este párrafo genere o pueda generar doble tributación para el mencionado residente en el extranjero, la maquiladora podrá iniciar, ante las autoridades fiscales mexicanas competentes, el procedimiento amistoso de resolución de controversias previsto en los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, según sea el caso.

Para los efectos de esta fracción, se considera que las maquiladoras de servicios realizan exclusivamente actividades de comercio exterior, cuando más del 90% de los ingresos que obtengan en el ejercicio fiscal de que se trate hayan sido pagados por residentes en el extranjero u otras empresas que tengan autorizado un programa de maquila conforme los decretos señalados en el primer párrafo de esta fracción y además dichos ingresos provengan del ensamble, reparación, clasificación o empaque, de mercancías importadas temporalmente al amparo de un programa de maquila que posteriormente se retornen al extranjero en los términos de la legislación aduanera.

- Caso de E.U.A.:

Sección 1.482 del IRS. Safe Harbour para el pequeño contribuyente.

“Las regulaciones prevé, en general, que en la determinación del ingreso real de un contribuyente controlado (relacionado), el principio (standard) que debe aplicarse en todos los casos es el de un contribuyente que actúa bajo el principio de Arm’s Length, con un contribuyente no controlado (relacionado)”.

No se efectuarán asignaciones bajo la sección 1.482 cuando un contribuyente cumpla con los siguientes requisitos:

1. Así lo elija
2. Determina el ingreso gravable agregado de todas las transacciones controladas aplicando los indicadores
3. Ventas inferiores a \$10 millones de dólares
4. El contribuyente extranjero controlado tiene ventas menores a \$10 millones de dólares.
5. Se deben agregar los ingresos.
6. Elección del contribuyente para aplicar el indicador de utilidad apropiado.

3.6 El principio Arm’s Length

El principio de plena competencia es un término económico que hace referencia a un mercado competitivo en el que no hay posibilidad de ganancias extraordinarias por medio del arbitraje, es decir, una persona no puede tener ganancias comprando un producto barato y vendiendo caro ese mismo producto, contando todos los costos de transacción (impuestos, transporte, depreciación, etc.).

Un ejemplo muy común es el de la paridad del poder adquisitivo. La teoría predice que si los costos de transacción y de transporte fueran cero o muy pequeños, los mercados funcionarían de forma competitiva, y el tratamiento fiscal en distintas economías sería muy parecido, entonces los precios y el tipo de cambio se ajustarían en el largo plazo. Es decir, la teoría de la paridad del poder adquisitivo predice que en términos reales los bienes deberían costar lo mismo en todo el mundo. Estas ganancias de arbitraje son inexistentes en el largo plazo, pues dado lo contrario serían explotadas y se regresaría a las ganancias de equilibrio (nulas).

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.

Para 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 importantes 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 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 comparables o similares las funciones realizadas por las dos empresas que han realizado esas operaciones. Este análisis funcional toma en cuenta 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, 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 las mismas, 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.

Transacciones reales

Existen dos casos en los que la administración fiscal puede hacer caso omiso a la estructura adoptada por el contribuyente al efectuar una operación controlada:

- 1- Cuando la esencia económica de la transacción difiere de su forma. En este caso la administración fiscal puede hacer caso omiso de la forma como las partes estructuraron la transacción y reestructurarla de acuerdo con su esencia.

Ejemplo:

Una inversión en una empresa asociada en la forma de una deuda que genera intereses cuando, tomando en consideración las circunstancias pueda ser considerada como aportación de capital,

- 2- Cuando aunque la forma y la esencia de la transacción sean congruentes, los acuerdos en relación con la transacción, examinados en su totalidad, difieren de aquéllos que hubieran adoptado empresas independientes actuando de una manera racionalmente comercial y la estructura actual prácticamente impide a la administración fiscal determinar el precio de transferencia apropiado.

En esos casos, la totalidad de la operación sería el resultado de una condición que no hubiera ocurrido si la relación entre las partes hubiera sido Arm's Length y pudo haber sido estructurada de esa manera por el contribuyente para evadir o reducir los impuestos. Por consiguiente se permite un ajuste de las mismas para que reflejen las que hubieran correspondido si la transacción hubiera sido estructurada de conformidad con la realidad económica y comercial de las partes.

Transacciones separadas y combinadas

Dado que frecuentemente existen situaciones en donde transacciones diferentes están tan íntimamente relacionadas o se presentan con tanta frecuencia que no pueden ser evaluadas adecuadamente en forma individual, las mismas deben de ser evaluadas en forma unificada usando el método o métodos Arm's Length más apropiados.

También puede darse el caso de transacciones contratadas en paquete que deban ser evaluadas por separado para determinar si las condiciones son Arm's Length.

3.6.1 Alcance del Arm's Length. Rango de precios

En muchos casos la aplicación del o de los métodos más apropiados produce una variedad de resultados, todos los cuales son igualmente confiables. Las diferencias en esa variedad de resultados están causadas por el hecho de que, en general, sólo es posible una aproximación de las condiciones entre empresas no vinculadas.

El rango de cifras también puede resultar cuando más de un método es aplicado para evaluar una transacción controlada. Cada método puede producir un resultado o un rango de resultados que difieran del otro; debido a diferencias en la naturaleza de los métodos y en la información relevante para la aplicación del método específico usado.

Cuando la aplicación de uno o más métodos produce un rango de cifras, una desviación sustancial entre los puntos de esos rangos podría indicar que la información usada para establecer algunos de los puntos podría no ser confiable o que la desviación puede resultar de características en la información comparable que requieren ajustes. En esos casos es necesario un análisis adicional de esos puntos.

Si el precio o el margen está dentro del alcance del Arm's Length, no debiera ser hecho ajuste alguno por la administración tributaria. Si el precio o el margen quedan fuera de ese alcance, el contribuyente debiera tener la oportunidad para presentar pruebas adicionales. Y si el contribuyente falla en hacerlo, la administración tributaria debiera encontrar el punto, dentro del alcance referido, que mejor refleje la situación de esa particular operación.

Información de varios años

El análisis de la información del año que se está revisando y de años anteriores referida a hechos y circunstancias que rodean a la transacción controlada puede revelar hechos que pudieron o debieron haber influido en la determinación del precio de transferencia.

Pérdidas

La presencia de pérdidas recurrentes en una empresa asociada, acompañada de utilidades en la multinacional como grupo debe permitir sospechar a la Administración Tributaria que tales pérdidas son consecuencia de una política incorrecta de precios de transferencia, salvo que las compañías afectadas puedan justificar satisfactoriamente que tales pérdidas, durante un plazo razonable, se deben a la penetración en un nuevo mercado o a la necesidad de ampliar la cuota de mercado en un producto.

Es obvio que las empresas asociadas igual que las independientes pueden tener pérdidas genuinas. Sin embargo, una empresa independiente no estaría preparada para tolerar pérdidas indefinidamente.

Efecto de políticas gubernamentales

Para el caso que existan intervenciones del gobierno en la economía deben ser consideradas como condiciones del mercado en un país específico y en el curso ordinario de actividades deben ser tomadas en consideración al evaluar el precio de transferencia del contribuyente en ese mercado. La cuestión que se plantea es si a la luz de esas condiciones, las transacciones efectuadas por las partes controladas son consistentes con las efectuadas por compañías independientes.

Compensaciones intencionales

Una compensación intencional ocurre cuando una empresa asociada ha proporcionado un beneficio a otra empresa asociada del grupo que se compensa en cierta medida con diferentes beneficios recibidos de esa empresa a su vez. Estas empresas pueden pedir que el beneficio que cada una ha recibido sea compensado con el beneficio que cada una ha proporcionado como pago total o parcial por esos beneficios de tal manera que únicamente una ganancia neta o pérdida (si existe) deba ser considerada para fines de evaluar los pasivos fiscales. El reconocimiento de compensaciones intencionales no cambia el requisito fundamental que para fines fiscales, los precios de transferencia por transacciones controladas deben de ser consistentes con el principio de Arm's Length.

3.7 Acuerdos Anticipados de Precios (Advanced Pricing Agreement APA´s)

Definición

Un APA es un acuerdo particular entre administraciones fiscales y empresas multinacionales que determina anticipadamente métodos, comparables y ajustes apropiados para la determinación del precio de transferencia sobre transacciones controladas por un período determinado. Es un complemento a los mecanismos tradicionales de naturaleza administrativa, judicial y de los tratados para resolver asuntos relacionados con los precios de transferencia.

Su origen

El origen de los APA, tiene lugar en los E.U.A., a principios de los años noventa, cuando el Departamento del Tesoro dio a conocer los lineamientos generales para la presentación, negociación y obtención de un APA. Dichos lineamientos fueron modificados en 1996¹⁴, y en 1998. El departamento del Tesoro publicó un procedimiento simplificado de solicitud, negociación y obtención, de los APA para contribuyentes pequeños¹⁵.

Desde la implementación del programa de los APA en los EUA, diversos países han establecido programas similares. En el caso de nuestro país, fue en 1995, cuando por primera vez se hace referencia en las reglas de carácter general emitidas para las empresas maquiladoras.

3.7.1 Objetivo

Tienen por objeto completar los mecanismos tradicionales (de naturaleza administrativa, judicial y de tratados), de resolver los problemas derivados de los precios de transferencia. Puede ser de mayor utilidad cuando los mecanismos tradicionales fallan o son difíciles de aplicar.

3.7.2 Generalidades

Se trata de la revisión de un estudio de precios de transferencia elaborado por la empresa multinacional en instalaciones de la administración fiscal. La entrega del estudio es hecha por iniciativa propia, buscando eliminar la incertidumbre al aumentar la seguridad del tratamiento fiscal para transacciones internacionales.

Los APA's son aquellos que se negocian entre el fisco y el contribuyente, de acuerdo a la OCDE, representan procedimientos administrativos que se pueden aplicar para reducir los desacuerdos por precios de transferencia (en operaciones celebradas con partes relacionadas) y ayudar a reducir las controversias entre:

- Los contribuyentes y sus administraciones fiscales de cada país miembro de la OCDE,
- Las diferentes administraciones fiscales de cada país donde se encuentre cada contribuyente (parte relacionada).

¹⁴ Procedimiento de Ingresos 96-53 (Revenue Procedure 96-53)

¹⁵ Resolución de Ingresos 98-65 (Revenue Notice 98-65)

Pueden ser unilaterales, bilaterales y multilaterales dependiendo de la Legislación en que se encuentra el solicitante. La utilización de estos dos últimos permite una mayor congruencia con tratados internacionales y ajustes de correspondencia sobre las operaciones objeto.

Debe cuidarse su tratamiento, ya que forma parte fundamental de la metodología para evaluar futuros eventos de cuando las partes relacionadas celebren operaciones de la misma naturaleza. Por ejemplo, no sería razonable afirmar que la tasa de interés Arm's Length para préstamos a corto plazo para una corporación o préstamos entre compañías de un grupo se mantendrá al 6% durante todos los años futuros. Sería más factible predecir que la tasa sería London Interbank Offered Rates (LIBOR) más un porcentaje fijo.

Un APA cubre todos los aspectos relacionados con los precios de transferencia de un contribuyente, ya que en dicho acuerdo, la autoridad fiscal evalúa y emite una resolución anticipada, acerca de los precios que se manejaron en las operaciones celebradas con partes relacionadas, se aplicaría a operaciones y años futuros y el plazo dependería del sector industrial, los productos o de la naturaleza de las transacciones.

Un APA es formalmente solicitado por el contribuyente cuando esté ya posea el estudio de transferencia por las operaciones celebradas con sus partes relacionadas, por un ejercicio fiscal, generalmente se estila sostener una entrevista informal y anónima con funcionarios de la administración fiscal local, explicando de manera general, lo siguiente:

- El tipo de transacciones que se someterán a estudio
- Las características de las propiedades o servicios en cuestión
- Las funciones, riesgos y propiedades involucradas
- Los términos contractuales entre las partes
- Las circunstancias especiales económicas
- Las estrategias de negocios
- La metodología que se pretende aplicar

Una vez acordada la metodología entre la autoridad fiscal local y el contribuyente, se procede a solicitar formalmente, por escrito, con la expedición de un APA, proporcionando la siguiente información:

- Información general de las empresas vinculadas que intervienen en las transacciones controladas
- La información particular con respecto a tales transacciones
- La documentación que soporte la petición

- El estudio económico que, mediante la aplicación de alguno de los métodos de precios de transferencia, determine el precio que fijarían empresas independientes comparables de la misma o similar transacción en condiciones comparables

Durante el proceso administrativo del APA, se sostienen varias reuniones con los funcionarios de la administración para discutir las controversias que se vayan presentando, tales como las empresas independientes comparables seleccionadas para la realización del estudio de precios de transferencia, el método aplicado o los ajustes efectuados a la información de las comparables.

Cuando finalmente se llega a un acuerdo, la administración fiscal local emite una resolución anticipada, confirmando que el precio que se considera cumple con el principio de independencia en la transacción materia de la resolución, con lo cual se evitan litigios futuros. Las resoluciones anticipadas suelen expedirse con efectos retroactivos y retrospectivos por un número de años que varía de país a país.

Al finalizar el proceso administrativo para conceder un APA, las administraciones fiscales locales deben confirmarles a las empresas asociadas (partes relacionadas) en sus jurisdicciones que no se efectuará ningún ajuste a los precios de transferencia mientras el contribuyente se apegue a las condiciones acordadas.

La cooperación de las empresas asociadas es vital para el éxito de las negociaciones que desembocarán en un APA. En el caso de las empresas asociadas deberían normalmente indicar a las Administraciones Tributarias el método que ellas juzgan más adecuado dada su situación particular, deberían igualmente presentar la documentación en apoyo de su propuesta que incluiría, los datos referentes al sector, a los mercados y países a los que se extenderá el acuerdo. Además, podrán identificar las operaciones en el mercado libre que son comparables o similares a sus operaciones, desde el punto de vista de las actividades económicas ejercidas y de las condiciones de precios de transferencia; por ejemplo, los costos económicos y los riesgos incurridos, etc., y efectuar un análisis funcional.

En general, las empresas asociadas están autorizadas para participar en el procedimiento de obtención de un APA, presentando el caso y negociando con las autoridades fiscales implicadas, suministrando a las mismas la información necesaria y buscando el acuerdo en materia de precios de transferencia. Desde el punto de vista de las empresas asociadas, esta posibilidad de intervenir puede parecer como una ventaja en relación con el procedimiento amistoso convencional.

Una vez concluido el procedimiento de un APA, las Administraciones Tributarias deberían garantizar a las empresas asociadas de su jurisdicción que no se efectuará ningún ajuste de precio de transferencia en tanto que los contribuyentes cumplan las cláusulas de los acuerdos.

El APA debería contener igualmente, para años futuros, una cláusula de revisión o de anulación (quizás tomando como referencia un rango) en caso de modificación importante de las operaciones del sector o de circunstancias económicas impredecibles (por ejemplo, modificaciones importantes de los tipos de cambio) con una incidencia importante en la fiabilidad del método utilizado, de tal forma que empresas independientes hubieran considerado estos cambios significativos para la fijación de sus precios de transferencia.

Un APA puede referirse al conjunto de los precios de transferencia de un contribuyente o dejar al contribuyente la posibilidad de limitar su petición de APA a filiales o a operaciones entre empresas determinadas. En general, el APA no se aplicaría más que a ejercicios y operaciones futuras; su duración estaría en función de la rama de actividad, de los productos o de las operaciones en cuestión. Las empresas asociadas podrán limitar su petición a ejercicios futuros concretos. El APA podrá abrir la posibilidad de aplicar el método de convenio de fijación de precios de transferencia para resolver problemas similares que se hayan planteado en ejercicios anteriores no prescritos. Sin embargo, aplicarlo de esa manera requeriría el acuerdo de la Administración Tributaria, del contribuyente y, en su caso, de la Administración del Estado con el que se haya concluido un convenio fiscal.

Naturalmente cada Administración Tributaria firmante del APA querrá efectuar un seguimiento del cumplimiento del acuerdo por parte de los contribuyentes de su jurisdicción, lo que podrá realizar en general de dos maneras. En primer lugar, podrá exigir al contribuyente un informe anual demostrando la conformidad de sus precios de transferencia con las condiciones previstas en el APA y mostrando la relevancia de las hipótesis fundamentales. En segundo lugar, podrá continuar el examen de la situación del contribuyente mediante sus auditorías regulares, sin evaluar de nuevo la validez del método. En su lugar, la Administración Tributaria puede limitar la inspección de los precios de transferencia a la verificación de los datos iniciales sobre los que se ha fundado la propuesta del APA y la determinación de si el contribuyente ha cumplido o no con sus términos y condiciones. Podrá, igualmente, revisar la fiabilidad y precisión de las informaciones consignadas en dicho acuerdo y en los informes anuales, así como de la aplicación sistemática del método establecido. Cualquier otra cuestión no vinculada con el APA cae dentro del procedimiento ordinario de inspección.

El APA debería poder ser objeto de cancelación, incluso retroactivamente, en caso de fraude o de presentación inadecuada de la información del curso de las negociaciones o en caso de omisión por el contribuyente de las condiciones previstas en el mismo. En el caso de su cancelación o revocación, la Administración Tributaria que lo propone debería informar a las otras Administraciones de su intención y de sus motivos.

3.7.3 Clasificación

Se clasifican, según las directrices de la OCDE, como sigue:

- Unilaterales
- Bilaterales o Multilaterales

APA´s Unilaterales

Son los acuerdos en los que la administración fiscal local y el contribuyente en su jurisdicción establecen un acuerdo en el que no participará otra administración fiscal de otro país interesada.

Sin embargo, un APA unilateral puede afectar el pasivo fiscal de empresas asociadas (parte relacionada) en otras jurisdicciones fiscales. Aunque los APA´s unilaterales están permitidos, las autoridades fiscales de otras jurisdicciones interesadas deben ser informadas sobre el procedimiento a la brevedad que sea posible para determinar si pueden considerar un acuerdo bilateral bajo el procedimiento de acuerdo mutuo.

APA´s Bilaterales o Multilaterales

Son los acuerdos efectuados ante las administraciones fiscales de dos o más países. Este enfoque tiene una mayor probabilidad de que los acuerdos reduzcan el riesgo de la doble tributación.

La mayoría de los corporativos multinacionales prefieren APA´s bilaterales o multilaterales, ya que tienen una mayor probabilidad de:

1. Reducir el riesgo de la doble tributación, siendo equitativos para todas las administraciones fiscales y contribuyentes que participen, y
2. Proporcionar una mayor certeza a los contribuyentes en cuestión, al grado de no impactar el pasivo fiscal de las empresas asociadas (partes relacionadas) en otras jurisdicciones fiscales.

Por lo anterior, es preferible solicitar resoluciones anticipadas a las autoridades fiscales de dos o más países, con el fin de que los precios de transferencia determinados sean aceptables para todas esas administraciones fiscales. Debido a que existen varios conflictos entre las administraciones fiscales por lo que, no siempre es posible que los APA´s Unilaterales sean aceptados por algunas autoridades fiscales. Hay que recordar que uno de los objetivos de los precios de transferencia es el evitar la doble tributación, a través del adecuado establecimiento de la renta gravable en cada jurisdicción fiscal.

3.7.4 Marco legal de los APA´s en México

En México, el CFF, en su Art. 34-A 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 215 de la LISR, 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 de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación".

Momento en que surten efectos las resoluciones

Las resoluciones que 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 que se soliciten. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional del que México sea parte.

Validez de las resoluciones

La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de 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.

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

La vigencia de los APA's en México puede ser hasta de cinco años. El año por el cual se solicita, un año anterior y tres años posteriores al solicitado. Sin embargo si el APA que se solicita es bilateral, su vigencia podrá ser extendida en los términos del Tratado con el país de que se trate. Asimismo, dicho artículo 34-A maneja el concepto de condiciones críticas al indicar que las resoluciones particulares que se emitan al amparo de este precepto podrán condicionarse al cumplimiento de ciertos requisitos.

La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de 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.

Adecuada Documentación - Prevención de Auditorias Costosas

Es importante considerar que, pese a que las propias directrices de la OCDE, en su Capítulo I “Arm’s Length Principle”, establecen que las administraciones fiscales no deben de una manera automática asumir que las empresas asociadas buscan manipular sus utilidades.

Derivado de lo anterior, es lógico pensar que las empresas que cuentan con los medios apropiados para realizar un estudio de precios de transferencia, recurran de forma anticipada a la formulación de consultas relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, dado su tamaño y prestigio institucional susceptible de posibles prácticas de auditoría.

Si bien es cierto que los APA no liberan a los contribuyentes de revisiones relativas, al menos evitan a los contribuyentes y a las administraciones fiscales, auditorias costosas y que requieren mucho tiempo, así como litigios sobre aspectos importantes en los precios de transferencia. Una vez que ha sido autorizado, se requerirán menores recursos para auditorias subsecuentes a las declaraciones de los contribuyentes, dado que se conoce más información del contribuyente.

Sin embargo, no existe regulación que defina la forma en que un APA deba documentarse; a este respecto, los art. 18 y 18-A del CFF dan a conocer los requisitos que deben cubrir las promociones que se presenten ante las autoridades fiscales cuando no existan las formas oficiales para su elaboración.

A continuación se muestran los requisitos a que se hace referencia, de los cuales, se subrayan los de mayor importancia para la formulación de los APA’s:

- Nombre, denominación o razón social, y domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro
- Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción,
- La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones,
- Señalar los números telefónicos del contribuyente y el de los autorizados en los términos del art. 19 del CFF,
- Señalar los nombres, direcciones y el registro federal de contribuyentes o número de identificación fiscal tratándose de residentes en el extranjero, de todas las personas involucradas en la solicitud o consulta planteada,
- Describir las actividades a las que se dedica el interesado,

- Indicar el monto de la operación u operaciones objeto de la promoción,
- Señalar todos los hechos y circunstancias relacionados con la promoción, así como acompañar los documentos e información que soporten tales hechos o circunstancias,
- Describir las razones de negocio que motivan la operación planteada,
- Indicar si los hechos o circunstancias sobre los que trata la promoción han sido previamente planteados ante la misma autoridad u otra distinta, o han sido materia de medios de defensa ante autoridades administrativas o jurisdiccionales y, en su caso, el sentido de la resolución,
- Indicar si el contribuyente se encuentra sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la SHCP o por las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, señalando los periodos y las contribuciones, objeto de la revisión. Asimismo, deberá mencionar si se encuentra dentro del plazo para que las autoridades fiscales emitan la resolución a que se refiere el artículo 50 del CFF. (Plazo para resoluciones de las autoridades al practicar visitas a los contribuyentes en sus facultades de comprobación)

Documentación según Resolución Miscelánea Fiscal

De acuerdo al artículo 6 del CFF, en materia fiscal se aplican las normas de procedimiento previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, el artículo 39 del CFF, establece que el Ejecutivo Federal podrá dictar las medidas de administración, control y procedimientos señalados en las leyes fiscales, mediante resoluciones de carácter general. Con base en lo anterior, la regla II.2.9.2. De la RMF para 2009, textualmente dice lo siguiente respecto a la información y documentación que deben contener los APA's:

“Regla II.2.9.2. Para los efectos del artículo 34-A del CFF, la solicitud de resolución a que se refiere dicho precepto deberá presentarse ante la Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional, anexándose, por lo menos, la siguiente información y documentación:”

Información General

El nombre, la denominación o razón social, el domicilio fiscal, la clave del Registro Federal de Contribuyentes (RFC), el número de identificación fiscal y el país de residencia de:

- El contribuyente, indicando, en su caso, si tiene sucursales en territorio nacional.
- Las personas residentes en México o en el extranjero que tengan participación directa o indirecta en el capital social del contribuyente, anexando copia del registro de acciones nominativas previsto en el artículo 128 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

- Las personas relacionadas residentes en México, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente.
- Las personas relacionadas residentes en el extranjero, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente.
- Cuando el contribuyente forme parte de un grupo multinacional, se deberá proporcionar descripción de las principales actividades que realizan las empresas que integran dicho grupo, incluyendo el lugar o lugares donde realizan las actividades, describiendo las operaciones celebradas entre el contribuyente y las empresas relacionadas que formen parte del mismo grupo de interés, así como un organigrama donde se muestre la tenencia accionaria de las empresas que conforman el citado grupo.
- Copia de los estados de posición financiera y de resultados, incluyendo una relación de los costos y gastos incurridos por el contribuyente, y de las personas relacionadas residentes en México o en el extranjero que tengan una relación contractual o de negocios con el mismo, así como de las declaraciones anuales normales y complementarias del ISR del contribuyente, correspondientes a los ejercicios por los que se solicita la expedición de la resolución, así como de los 3 ejercicios inmediatos anteriores.
- Los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, en lugar de presentar los estados de posición financiera y de resultados a que se refiere el párrafo anterior, deberán anexar copia del dictamen, así como los estados financieros dictaminados y sus anexos respectivos.
- Copia en idioma español de los contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y las empresas relacionadas con el mismo, residentes en México o en el extranjero.
- Fecha de inicio y de terminación de los ejercicios fiscales de las personas residentes en el extranjero relacionadas con el contribuyente, que tengan una relación contractual o de negocios con este último.
- Moneda en la que se pactaron o pactan las principales operaciones entre el contribuyente y las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con él.

Información Específica

Las transacciones u operaciones por las cuales el contribuyente solicita resolución particular, proporcionando sobre las mismas la información siguiente:

- Descripción detallada de las funciones o actividades que realizan el contribuyente y las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con él, que mantengan una relación contractual de negocios con el contribuyente, incluyendo una descripción de los activos y riesgos que asumen cada una de dichas personas.
- El método o métodos que propone el contribuyente, para determinar el precio o monto de la contraprestación en las operaciones celebradas con las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con él, incluyendo los criterios y demás elementos objetivos para considerar que el método es aplicable para dicha operación o empresa.
- Adicionalmente, el contribuyente deberá presentar la información financiera y fiscal correspondiente a los ejercicios por los que solicita la resolución, aplicando el método o métodos propuestos para determinar el precio o monto de la contraprestación en las operaciones celebradas con las personas relacionadas.
- Información sobre operaciones o empresas comparables, indicando los ajustes razonables efectuados para eliminar dichas diferencias, de conformidad con el tercer párrafo del artículo 215 de la LISR. (ver página 113)
- Especificar si las personas relacionadas con el contribuyente, residentes en el extranjero, se encuentran sujetas al ejercicio de las facultades de comprobación en materia de precios de transferencia, por parte de una autoridad fiscal y, en su caso, describir la etapa que guarda la revisión correspondiente. Asimismo, se deberá informar si dichas personas residentes en el extranjero están disipando alguna controversia de índole fiscal en materia de precios de transferencia ante las autoridades o los tribunales y, en su caso, la etapa en que se encuentra dicha controversia. En el caso de que exista una resolución por parte de la autoridad competente o que se haya obtenido una sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes, se deberán proporcionar los elementos sobresalientes y los puntos resolutivos de tales resoluciones.
- La demás documentación e información que sea necesaria, en casos específicos, para emitir la resolución a que se refiere el artículo 34-A (ver página 58) del CFF, que sea requerida por la autoridad.

Plazo para la Resolución de las Autoridades

“El artículo. 37 del CFF fija el plazo en el cual las autoridades fiscales habrán de resolver la consulta sobre la metodología de precios aplicada en el estudio de precios de transferencia en operaciones con partes relacionadas, el cual es de ocho meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a los ocho meses señalados. Cuando en los términos de los artículos 18 y 18-A CFF, se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.”

Finalmente, el artículo 38 del CFF, da a conocer los requisitos que debe cubrir la resolución de las autoridades fiscales, sobre la consulta relativa al estudio de precios de transferencia, hecha por el promovente, a saber:

- I. Constar por escrito en documento impreso o digital. Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.
- II. Señalar la autoridad que lo emite.
- III. Señalar lugar y fecha de emisión.
- IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Declaraciones Informativas

Como una herramienta de comprobación al cumplimiento de normas relativas a precios de transferencia, varios países se inclinan por la presentación de declaraciones informativas. La idea general es utilizar la

información recopilada en una base sectorial, para comparación individual con empresas sujetas a revisión.

Entre los países que cuentan con declaraciones informativas se encuentra Canadá, Estados Unidos de América, Australia, México, Brasil, Argentina y Dinamarca.

Estudio de las predicciones con respecto a los APA'S

La fiabilidad de una predicción utilizada en APA es función a la vez de la naturaleza de esta predicción y de las hipótesis fundamentales sobre las cuales se basa la predicción. Por ejemplo, no sería razonable considerar que, en condiciones de plena competencia, el tipo de interés para préstamos a corto plazo de una empresa determinada en el contexto de un grupo siga siendo igual a 6% durante los tres años siguientes. Una predicción más digna sugeriría que ese tipo de interés fuera igual al LIBOR incrementado en un porcentaje fijo. Esta predicción sería incluso más íntegra si se añadiese una hipótesis básica relativa a la clasificación crediticia (por ejemplo, que el incremento del LIBOR será modificado si la clasificación crediticia cambia).

Otro ejemplo: no sería apropiado fijar una fórmula de reparto (split) del beneficio entre empresas asociadas si se espera que la asignación de funciones entre estas últimas sea inestable. Sería por el contrario posible utilizar una fórmula de reparto del beneficio si determinadas hipótesis fundamentales permitiesen articular adecuadamente el papel de cada empresa. En ciertos casos resultaría factible formular una predicción razonable, en relación con un apropiado porcentaje real de partición de utilidades, si se puede apoyar sobre condiciones suficientes. Para decidir sobre el grado de especificidad de un APA en un caso particular, las Administraciones tributarias deberían reconocer que son las predicciones concernientes a la evolución futura de las utilidades contempladas en forma absoluta las que parecen las menos plausibles. Se podrían utilizar como elementos comparables las tasas de utilidad de empresas independientes, pero éstas son a menudo volátiles y difíciles de prever. El uso de hipótesis de base pertinentes y la utilización de rangos (o intervalos) permitirán predicciones más fiables. Los datos históricos referentes a una rama de actividad pueden constituir igualmente una referencia útil.

En resumen, la fiabilidad de una predicción depende de los hechos y circunstancias de cada caso particular. Los contribuyentes y las Administraciones tributarias deben presentar una gran atención a la fiabilidad de las predicciones al plantearse el enfoque de un APA. Las predicciones no fiables no deberían incluirse en un APA. En general, podrá formularse una predicción más fiable sobre la pertinencia de un método y su aplicación, así como sobre las hipótesis de base realizadas, que sobre la correspondiente a resultados futuros (nivel de precios o de utilidades).

3.7.5 Ventajas y desventajas de los acuerdos anticipados de determinación de precios

Ventajas de los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia

- Seguridad jurídica – pasivo fiscal

Un programa de APA puede ser muy útil para los contribuyentes porque elimina la incertidumbre y hace más previsible el régimen tributario de las operaciones internacionales. Asumiendo que se han respetado las hipótesis fundamentales, el APA constituye para los contribuyentes implicados un factor de seguridad jurídica para el régimen tributario de las operaciones sujetas a precios de transferencia a las que se refiere, y durante un período fijo de tiempo. En ciertos casos, un APA puede también otorgar una posibilidad de prorrogar el momento de la duración al cual se aplica. Cuando el plazo de vigencia de un APA expira, puede también existir la oportunidad para las Administraciones tributarias y los contribuyentes afectados de renegociarlo. Gracias a la certidumbre que suministra el acuerdo, el contribuyente puede estar en mejor posición para prever sus responsabilidades tributarias, creando en consecuencia un entorno fiscal que es favorable a la inversión.

- Relación sin conflictos

Los APA constituyen la ocasión para que las Administraciones tributarias y los contribuyentes se consulten y cooperen en espíritu de concertación. La posibilidad que se ofrece de examinar problemas fiscales complejos en un ambiente más sereno que el de una inspección de precios de transferencia puede favorecer la libre circulación de informaciones entre todas las partes implicadas con la finalidad de llegar a un resultado que sea jurídicamente correcto y realizable en la práctica. La ausencia de confrontación puede igualmente conducir a una mayor objetividad en la revisión de los datos e informaciones suministrados que en un contexto más o menos contencioso (por ejemplo, en un proceso). Las consultas y la cooperación necesarias entre Administraciones tributarias, para la puesta en práctica de un programa de APA, se traduce igualmente en relaciones más estrechas entre los países en un Convenio en lo que se refiere a la fijación de precios de transferencia.

- Prevención de facultades de comprobación y gastos innecesarios

Un APA puede evitar a los contribuyentes y Administraciones tributarias las inspecciones y las controversias largas y costosas a que pueden dar lugar los precios de transferencia. Una vez que se ha llegado a un Acuerdo las Administraciones tributarias necesitarán menos recursos para subsiguientes inspecciones de las declaraciones fiscales del contribuyente, porque tendrán más información sobre el

contribuyente. Sin embargo, podrá ser aún difícil un seguimiento de la aplicación del Acuerdo. El procedimiento del APA puede en sí mismo, igualmente, hacer ahorrar tiempo tanto a los contribuyentes como a las Administraciones tributarias en relación con las inspecciones tradicionales, aunque en conjunto puede no haber un ahorro neto de tiempo; por ejemplo, en los países que no tienen un procedimiento de auditoría y donde la existencia de un APA puede no afectar directamente al importe de los recursos destinados al cumplimiento de la legislación tributaria.

- Atenuación tributaria

Los APA bilaterales y multilaterales reducen sustancialmente o eliminan la posibilidad de doble imposición o de no imposición, jurídica o económica, desde el momento en que participan todos los Estados implicados.

Por el contrario, los APA unilaterales no aportan certidumbre en la reducción de la doble imposición, porque las Administraciones tributarias afectadas por las operaciones descubiertas por el APA pueden considerar que la metodología adoptada no da lugar a un resultado conforme al principio de plena competencia. Además los APA bilaterales o multilaterales pueden mejorar el procedimiento amistoso reduciendo significativamente el tiempo necesario para alcanzar un Acuerdo, en la medida en que las Autoridades competentes están tratando con datos actuales y no con datos referentes a ejercicios anteriores, cuya obtención puede ser difícil y exigir un tiempo.

- Experiencia de administraciones

Las obligaciones de comunicación de informaciones en el contexto del programa de APA y el espíritu de cooperación que preside su negociación pueden permitir a las Administraciones tributarias comprender mejor ciertas operaciones internacionales complejas a las que se dedican las multinacionales. Gracias a un programa de APA, es posible conocer y comprender mejor los aspectos extremadamente técnicos y los elementos de hecho de ciertas operaciones, como el comercio internacional y los aspectos fiscales que presentan. El desarrollo de competencias muy especializadas sobre ciertos sectores o ciertos tipos de operaciones posibilitará que las Administraciones tributarias den un mejor servicio a otros contribuyentes que se encuentren en situaciones similares. A través de un programa de APA, las Administraciones tributarias acceden a datos sectoriales muy útiles y a análisis de métodos de fijación de precios en un ambiente de cooperación.

Desventajas de los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia

- Desacuerdo de administraciones

Los APA unilaterales pueden presentar serios problemas tanto para las Administraciones tributarias como para los contribuyentes. Desde el punto de vista de otras Administraciones tributarias, pueden plantearse problemas si éstas se muestran incongruentes con las conclusiones del acuerdo. Desde el punto de vista de las empresas asociadas, uno de estos problemas se refiere a la incidencia que puede tener sobre su comportamiento. Contrariamente a los APA bilaterales o multilaterales, los APA unilaterales pueden no reducir la incertidumbre para el contribuyente implicado, ni la doble imposición económica o jurídica para el grupo multinacional. Si el contribuyente a fin de evitar largas y costosas investigaciones sobre los precios de transferencia o sanciones excesivas, acepta un acuerdo que se traduce en una sobre imposición de rentas en beneficio del país con el que ha concluido el APA, la carga administrativa se desplazará desde el país del acuerdo a otras jurisdicciones tributarias. Estos motivos no deberían llevar a los contribuyentes a concluir un APA.

- Dudosa confiabilidad

Los APA unilaterales plantean otro problema, el del ajuste correlativo. La flexibilidad que ofrece un APA puede conducir a que el contribuyente y la empresa asociada acomoden sus precios dentro del rango que se tiene autorizado. En un APA unilateral es absolutamente necesario que esta flexibilidad preserve el principio de plena competencia, ya que una autoridad competente extranjera probablemente rehusará efectuar un ajuste correlativo que se derive de un APA no conforme, desde su punto de vista, al principio de plena competencia.

Un APA puede presentar otro posible inconveniente si se basa en predicciones concernientes a la evolución del mercado que no son fiables, sin contener las hipótesis fundamentales necesarias. Para evitar el riesgo de doble imposición, es necesario que el programa de APA permanezca flexible, porque un acuerdo rígido puede no reflejar satisfactoriamente las condiciones de plena competencia.

- Influencia sobre administraciones

Un dispositivo de APA puede inicialmente suponer grandes esfuerzos para los servicios encargados de la comprobación de los precios de transferencia, porque las Administraciones tributarias deberán generalmente desviar recursos afectados a otras finalidades (por ejemplo, inspecciones, consultas, litigios, etc.). Los contribuyentes, preocupados por cumplir con sus objetivos empresariales y respetar sus calendarios, pueden demandar la conclusión de un APA en un plazo breve, y el programa en su conjunto

dependerá a menudo de las exigencias de los medios empresariales. Estas exigencias pueden no coincidir con el programa de gestión de recursos de las Administraciones tributarias, que experimentarán dificultades para llevar adelante con eficiencia la negociación del acuerdo y otros trabajos igualmente importantes. La renovación de un APA, sin embargo, probablemente tomará menos tiempo que su conclusión inicial. El proceso de renovación puede centrarse en la puesta al día y adaptación de los elementos de hecho, de los criterios, cálculos sectoriales y económicos. Para evitar la doble imposición (o no imposición) será necesario, en el caso de los APA bilaterales, obtener el acuerdo de las Autoridades competentes de ambos Estados contratantes para su renovación.

- Inclinación de control

Otro inconveniente potencial puede presentarse cuando una Administraciones tributarias ha cometido un cierto número de APA bilaterales que conciernen solamente a una parte de las empresas asociadas de un grupo multinacional. Puede existir una tendencia a concluir los acuerdos posteriores sobre bases similares a las de los acuerdos precedentes, sin tener suficientemente en cuenta las condiciones que se dan en otros mercados. Es necesario tener cuidado de no considerar los resultados de los APA anteriores como representativos de todos los mercados.

Se puede temer igualmente que, por su propia naturaleza, el procedimiento de APA interese a los contribuyentes que siempre han cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias. En ciertos países, la experiencia ha mostrado que, la mayor parte de las veces, los contribuyentes interesados por los acuerdos son las empresas muy grandes que son objeto de inspecciones periódicas y cuyos métodos de fijación de precios son examinados en cualquier caso. La diferencia en la inspección efectuada del precio de transferencia se referiría más a la fecha que al contenido. Asimismo, no se ha demostrado que el APA sea de interés, exclusiva o principalmente, para dichos contribuyentes. Ciertamente parece que los contribuyentes, que han experimentado dificultades con las Administraciones tributarias en materia de precios de transferencia y que desean poner fin a las mismas, están a menudo interesados en la solicitud de un acuerdo.

- Información inaccesible

Además de las anteriores preocupaciones, existe un cierto número de posibles inconvenientes, que se producirían cuando un programa APA no está convenientemente administrado. Administraciones tributarias que utilizan los acuerdos deben realizar esfuerzos para eliminar estos obstáculos mientras se desarrolla la práctica de los APA.

Es necesario que las Administraciones tributarias reconozcan que:

- a) Son limitadas las informaciones accesibles al público, referentes a competidores y operaciones comparables.
- b) No todos los contribuyentes disponen de los medios para proceder un análisis en profundidad del mercado.
- c) Solamente las sociedades matrices pueden estar perfectamente informadas de la política de fijación de precios en el seno del grupo.

Puede entenderse igualmente, que un APA permita a la Administración tributaria estudiar las operaciones en cuestión con más profundidad que en caso de inspección de los precios de transferencia, al depender de los hechos y las circunstancias. El contribuyente deberá suministrar informaciones detalladas sobre la fijación de sus precios de transferencia y ajustarse a cualquier otra obligación que la Administración tributaria le imponga para asegurar el respeto de las condiciones exigidas en el acuerdo. Al mismo tiempo, el contribuyente no está exento de las inspecciones normales y periódicas a las que la Administración tributaria puede proceder sobre otros puntos. La conclusión de un APA no determina obligatoriamente que el contribuyente esté exento de una inspección de sus operaciones de precios de transferencia.

El contribuyente podrá todavía tener que demostrar que ha cumplido de buena fe con los términos y condiciones del acuerdo, que sus principales enunciados siguen siendo válidos, que los datos utilizados para aplicar el método escogido eran correctos, que las fundamentales sobre las que descansa el acuerdo siguen siendo pertinentes y son aplicadas consistentemente y que el método es aplicado de manera coherente. Las Administraciones tributarias deberían actuar de manera que los procedimientos de APA no sean demasiado gravosos y no se impongan a los contribuyentes exigencias que vayan más allá de las condiciones de aplicación de dicho acuerdo.

- Mal uso de la información

Pueden plantearse igualmente problemas si las Administraciones tributarias hacen uso abusivo, en sus prácticas inspectoras, de las informaciones obtenidas en un APA. Si el contribuyente retira su solicitud del acuerdo o si ésta es rechazada después de la instrucción del expediente, las informaciones de carácter no real que ha suministrado en el curso de esta solicitud, tales como ofertas de acuerdo, razonamientos, opiniones y juicios, no pueden considerarse utilizables a efectos de inspección. Además una petición infructuosa de APA por parte de un contribuyente no debe incitar a la Administración tributaria a iniciar una inspección de su situación.

Las Administraciones tributarias deberían igualmente preservar la confidencialidad de los secretos mercantiles y de otras informaciones y documentos sensibles que se les ha suministrado durante el procedimiento de un APA. En consecuencia, las normas internas contrarias a la divulgación de informaciones deben ser aplicadas. En caso de un APA bilateral, es necesario que las reglas en materia de confidencialidad se apliquen a los Estados con los que se haya concluido un Convenio fiscal, de suerte que se impida la divulgación al público de datos confidenciales.

Un programa de APA no podrán utilizarlo todos los contribuyentes porque el procedimiento puede ser costoso y largo, los pequeños contribuyentes no dispondrán generalmente de los recursos necesarios. Tal será el caso en particular si deben intervenir expertos independientes. Los APA pueden, en consecuencia, contribuir solamente a resolver casos de precios de transferencia de gran envergadura. Además, un programa de APA que exija medios importantes por parte de la Administración tributaria no podrá probablemente satisfacer más que una parte de las solicitudes. En la valoración de los acuerdos, las Administraciones tributarias pueden atenuar estos problemas potenciales asegurándose de que las informaciones demandadas se corresponden con la importancia de las operaciones internacionales en cuestión.

CAPÍTULO 4. NORMATIVIDAD APLICABLE A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

- **Norma Internacional de Información Financiera 3 (Combinaciones de negocios)**

El objetivo de esta NIIF consiste en especificar la información financiera a revelar por una entidad cuando lleve a cabo una combinación de negocios.

Una combinación de negocios es la unión de entidades o negocios separados en una única entidad que emite información financiera. El resultado de casi todas las combinaciones de negocios es que una entidad, la adquirente, obtiene el control de uno o más negocios distintos, las entidades adquiridas. Si una entidad obtuviese el control de una o más entidades que no son negocios, la reunión de esas entidades no será una combinación de negocios.

Esta NIIF:

- a) Requiere que todas las combinaciones de negocios dentro de su alcance se contabilicen aplicando el método de adquisición. Que se identifique una entidad adquirente para todas las combinaciones de negocios dentro de su alcance.
- b) También la adquirente debe de medir el costo de una combinación de negocios por la suma de: los valores razonables, en la fecha de intercambio, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente, a cambio de obtener el control de la adquirida. Al importe anterior se le añadirán costos directos atribuibles a la combinación.
- c) Otro de los requisitos es que tiene que reconocer por separado, en la fecha de adquisición, los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida considerando algunos criterios de reconocimiento y sean medidos inicialmente por la adquirente por sus valores razonables en la fecha de adquisición, con independencia de que haya o no intereses minoritarios:
 - (i) En el caso de un activo distinto de un activo intangible, si es probable que la adquirente reciba los beneficios económicos futuros relacionados con el mismo, y su valor razonable se pueda medir de forma fiable;

- (ii) En el caso de un pasivo que no sea contingente, que sea probable que se requiera una salida de recursos que impliquen beneficios económicos para liquidar la obligación, y que se pueda medir fiablemente su valor razonable; y
 - (iii) En el caso de un activo intangible o un pasivo contingente, si sus valores razonables pueden ser medidos de forma fiable.
- (d) Requiere que la adquirente reconozca, en la fecha de adquisición, la plusvalía comprada adquirida en una combinación como un activo, y la mida inicialmente como el exceso del costo de la combinación de negocios sobre la participación de la adquirente en el valor razonable de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida, reconocidos de acuerdo con lo establecido en el apartado (c) anterior.
- (e) Prohíbe la amortización de la plusvalía comprada adquirida en una combinación de negocios, y en su lugar requiere que se compruebe anualmente el deterioro de dicha plusvalía comprada, lo que se hará con mayor frecuencia si algún suceso o cambio en las circunstancias indican que el activo puede haberse deteriorado, de acuerdo con la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos, la cual establece: Los procedimientos que una entidad aplicará para asegurarse de que sus activos están contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable. Un activo estará contabilizado por encima de su importe recuperable cuando su importe en libros exceda del importe que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o de su venta. Si este fuera el caso, el activo se presentaría como deteriorado, y la Norma exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro del valor de ese activo. En la Norma también se especifica cuándo la entidad revertirá la pérdida por deterioro del valor, así como la información a revelar.
- f) Requiere que la adquirente reconsidere la identificación y medición de los activos y pasivos identificables, y pasivos contingentes de la adquirida, así como del costo de la combinación de negocios, siempre que la participación de la adquirente en el valor razonable de las partidas reconocidas (apartado (d) antes mencionado), exceda al costo de la combinación. Los eventuales excesos que permanezcan, tras haber efectuado la reconsideración, deben reconocerse inmediatamente en el resultado.
- g) También requiere revelar información que permita a los usuarios de los estados financieros de la entidad evaluar la naturaleza y efecto financiero de:
- I. Las combinaciones de negocios que haya efectuado durante el período;

- II. Las combinaciones de negocios que hayan tenido efecto después de la fecha de balance, pero antes de que los estados financieros fueran autorizados para su emisión; y
- III. Algunas combinaciones de negocios que fueron efectuadas en períodos anteriores.

h) Requiere revelar información que permita a los usuarios de los estados financieros de una entidad evaluar los cambios, durante el período, en el importe en libros de la plusvalía comprada.

Una combinación de negocios puede suponer más de una transacción de intercambio, cada transacción de intercambio se tratará de forma separada por la entidad adquirente, utilizando la información sobre el costo de la transacción y el valor razonable, en la fecha de cada intercambio, para determinar el importe de cualquier plusvalía comprada asociado con dicha transacción.

Si la contabilización inicial de una combinación de negocios pudiera determinarse sólo provisional, al final del período en que la misma se efectúe, la entidad adquirente contabilizará la combinación utilizando dichos valores provisionales. La adquirente reconocerá, a los efectos de completar la contabilización inicial, cualquier ajuste que se realice a esos valores provisionales:

a) Dentro de los 12 meses a la fecha de adquisición; y

b) Desde la fecha de adquisición.

- **Norma Internacional de Contabilidad 24 (Partes relacionadas)**

Esta Norma sustituye a la NIC 24 (reordenada en 1994) Información a revelar sobre partes vinculadas y se aplicará en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada.

Objetivo

El objetivo de esta Norma es asegurar que los estados financieros de una entidad contengan la información necesaria para poner de manifiesto la posibilidad de que tanto la posición financiera como el resultado del ejercicio, puedan haberse visto afectados por la existencia de partes vinculadas, así como por transacciones realizadas y saldos pendientes con ellas.

Alcance

Esta Norma será aplicable en:

- a). La identificación de relaciones y transacciones entre partes vinculadas;
- b). La identificación de los saldos pendientes entre una entidad y sus partes vinculadas;
- c). La identificación de las circunstancias en las que se exige revelar información sobre los apartados (a) y (b) anteriores; y
- d). La determinación de la información a revelar sobre todas estas partidas.

Esta Norma exige revelar información sobre las transacciones con partes vinculadas y los saldos pendientes con ellas, en los estados financieros separados de una dominante.

Las transacciones y los saldos pendientes con otras entidades del grupo que sean partes vinculadas, se revelarán dentro de los estados financieros de la entidad. Las transacciones entre partes vinculadas, así como los saldos pendientes con ellas, se eliminarán en el proceso de elaboración de los estados financieros consolidados del grupo.

Propósito de la información a revelar sobre las partes vinculadas

Las relaciones entre partes vinculadas son una característica normal del comercio y de los negocios. Por ejemplo, muchas entidades llevan a cabo parte de su actividad a través de dependientes, negocios conjuntos y asociadas. En tales circunstancias, la capacidad de la entidad para influir en las políticas financiera y de explotación de la entidad participada se consigue a través del control, control conjunto o influencia significativa, respectivamente.

La relación entre partes vinculadas puede tener efectos sobre la posición financiera y los resultados de una entidad. Estas pueden realizar transacciones que otras partes, carentes de relación, no emprenderían. Por ejemplo, una entidad que vende bienes a su dominante al precio de costo, podría no hacerlo a este precio si se tratara de un cliente distinto. Además, las transacciones entre partes vinculadas pueden no realizarse por los mismos importes globales que entre partes sin vinculación alguna.

Los resultados y la posición financiera de una entidad pueden quedar afectados por la existencia de partes vinculadas, incluso si no han tenido lugar transacciones con ellas. La simple existencia de la relación puede ser suficiente para influir en las transacciones de la entidad con otras partes no vinculadas. Por ejemplo, una dependiente puede suspender sus operaciones con otra entidad fuera del grupo, a la que esté unida por lazos comerciales, si la dominante adquiere otra dependiente que se dedique al mismo tipo de comercio que la tercera ajena al grupo. Alternativamente, una de las partes vinculadas puede abstenerse de realizar ciertas actuaciones por la influencia significativa ejercida por la otra parte.

Por estas razones, el conocimiento de las transacciones entre partes vinculadas, saldos pendientes y relaciones entre las mismas, podrían afectar a la evaluación de las operaciones de una entidad por parte de los usuarios de los estados financieros, incluyendo la evaluación de los riesgos y oportunidades a los que se enfrenta la entidad.

Definiciones

Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

- Control: Es el poder para dirigir las políticas financiera y de explotación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades.
- Control conjunto: Es el acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica.
- Familiares cercanos a una persona: Son aquellos miembros de la familia que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus relaciones con la entidad. Entre ellos se pueden incluir:
 - a). El cónyuge o persona con análoga relación de afectividad y los hijos;
 - b). Los hijos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y
 - c). Las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.

Influencia significativa: Es el poder para intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la entidad, aunque sin llegar a tener el control de las mismas. Puede obtenerse mediante participación en la propiedad, por disposición legal o estatutaria, o mediante acuerdos.

Parte vinculada: Se considera vinculada con la entidad si dicha parte:

- a). Directa, o indirectamente a través de uno o más intermediarios:
 - I. Controla a, es controlada por, o está bajo control común con, la entidad (esto incluye dominantes, dependientes y otras dependientes de la misma dominante);
 - II. Tiene una participación en la entidad que le otorga influencia significativa sobre la misma o;
 - III. Tiene control conjunto sobre la entidad;

- b). Es una asociada de la entidad, según se define en la NIC 28 "Inversiones en entidades asociadas", *esta Norma se aplicará al contabilizar las inversiones en asociadas. No obstante, no será de aplicación a las inversiones en asociadas mantenidas por:*
 - I. Entidades de capital riesgo, o
 - II. Instituciones de inversión colectiva, como fondos de inversión u otras entidades similares, entre las que se incluyen los fondos de seguro ligados a inversiones

Que desde su reconocimiento inicial hayan sido designadas para ser contabilizadas al valor razonable con cambios en el resultado del ejercicio.

- c). Es un negocio conjunto, donde la entidad es uno de los partícipes (véase NIC 31 Participaciones en negocios conjuntos);

- d). Es personal clave de la dirección de la entidad o de su dominante;

- e). Es un familiar cercano de una persona que se encuentre en los supuestos (a) o (d);

- f). Es una entidad sobre la cual alguna de las personas que se encuentra en los supuestos (d) o

- e). Ejerce control, control conjunto o influencia significativa, o bien cuenta, directa o indirectamente, con un importante poder de voto; o

- g). Es un plan de prestaciones post-empleo para los trabajadores, ya sean de la propia entidad o de alguna otra que sea parte vinculada de ésta.

Personal clave de la dirección: son aquellas personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, ya sea directa o indirectamente, incluyendo cualquier miembro (sea o no ejecutivo) del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente de la entidad.

Remuneraciones: Son todas las retribuciones a los empleados (tal como se definen en la NIC 19, Retribuciones a los empleados, la cual nos menciona que se consideran remuneraciones, los Costos de las Prestaciones por Retiro) incluyendo las retribuciones a los empleados a las que sea aplicable la NIIF 2, Pagos basados en acciones, dentro de esta se establece la información financiera que ha de incluir una entidad cuando lleve a cabo una *transacción con pagos basados en acciones*. En concreto, requiere que la entidad refleje en el resultado del ejercicio y en su posición financiera, los efectos de las transacciones con pagos basados en acciones, incluyendo los gastos asociados a las transacciones en las que se conceden opciones sobre acciones a los empleados

Las retribuciones a los empleados comprenden todos los tipos de compensaciones pagadas, por pagar o suministradas por la entidad, o en nombre de la misma, a cambio de servicios prestados a la entidad. También incluyen aquellas retribuciones pagadas en nombre de la dominante de la entidad, respecto de los servicios descritos. Las remuneraciones comprenden:

- a). Las retribuciones a corto plazo para los empleados en activo, tales como los sueldos, salarios y contribuciones a la seguridad social, permisos remunerados por enfermedad o por otros motivos, participación en ganancias e incentivos (si se pagan dentro de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio), y retribuciones no monetarias (tales como los de asistencia médica, disfrute de casas, coches y la disposición de bienes y servicios subvencionados o gratuitos);
- b). Prestaciones post empleo, tales como pensiones, otras prestaciones por retiro, seguros de vida post-empleo y atención médica post empleo;
- c). Otras prestaciones a largo plazo para los empleados, entre las que se incluyen los permisos remunerados después de largos períodos de servicio (permisos sabáticos), las prestaciones especiales después de un largo tiempo de servicio, las prestaciones por incapacidad y, si son pagaderas en un plazo de doce meses o más después del cierre del ejercicio, la participación en ganancias, incentivos y otro tipo de compensación salarial diferida;
- d). Indemnizaciones por cese de contrato; y
- e). Pagos basados en acciones.

Transacción entre partes vinculadas es toda transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre partes vinculadas, con independencia de que se cargue o no un precio.

Al considerar cada posible relación entre partes vinculadas, se ha de prestar atención al fondo de la relación, y no solamente a su forma legal.

En el contexto de la presente Norma, los siguientes casos no se consideran necesariamente partes vinculadas:

- a). Dos entidades que tienen en común un miembro del consejo de administración u otra persona clave de la dirección, sólo por el hecho de tenerlos, salvo los casos contemplados en los párrafos (d) y (i) de la definición de "parte vinculada".
- b). Dos participantes en un negocio, por el mero hecho de compartir el control sobre el negocio conjunto.
- c). Proveedores de financiación; (ii) sindicatos; (iii) entidades de servicios públicos; y (iv) entidades, organismos y agencias públicas, simplemente en virtud de sus relaciones normales con la entidad (aunque puedan condicionar la libertad de acción de la entidad o participar en su proceso de toma de decisiones); y
- d). Cualquier cliente, proveedor, franquiciador, distribuidor o agente en exclusiva con los que la entidad realice un volumen significativo de transacciones, simplemente en virtud de la dependencia económica resultante de las mismas.

Información a revelar

Las relaciones entre dominantes y dependientes serán objeto de revelación, con independencia de que se hayan producido transacciones entre dichas partes vinculadas. La entidad revelará el nombre de su dominante inmediata y, si fuera diferente, el de la dominante principal del grupo. Si ni la dominante de la entidad ni la dominante principal elaborasen estados financieros disponibles para uso público, se revelará también el nombre de la siguiente dominante intermedia más próxima, dentro del grupo, que lo haga.

A fin de que los usuarios de los estados financieros puedan formarse una opinión de los efectos que la existencia de partes vinculadas tiene sobre la entidad, resultará apropiado revelar las relaciones entre

partes vinculadas cuando exista control, con independencia de que se hayan producido o no transacciones entre tales partes vinculadas.

La identificación de los vínculos entre la dominante y sus dependientes es adicional a los requisitos informativos contenidos en las NIC 27, NIC 28 y NIC 31, en las que se obliga tanto a enumerar como a describir las inversiones significativas en dependientes, asociadas y entidades controladas conjuntamente.

Cuando ni la dominante inmediata de la entidad, ni la dominante principal del grupo elaboren estados financieros disponibles para uso público, la entidad revelará también el nombre de la dominante intermedia más próxima, dentro del grupo, que lo haga. La dominante intermedia más próxima será la primera dominante en el grupo, por encima de la dominante inmediata, que elabore estados financieros consolidados disponibles para uso público.

Una entidad revelará información sobre las remuneraciones recibidas por el personal clave de la dirección en total y para cada una de las siguientes categorías:

- a). Retribuciones a corto plazo a los empleados;
- b). Prestaciones post empleo;
- c). Otras prestaciones a largo plazo;
- d). Indemnizaciones por cese de contrato; y
- e). Pagos basados en acciones.

Cuando se hayan producido transacciones entre partes vinculadas, la entidad revelará la naturaleza de la relación con cada parte implicada, así como la información sobre las transacciones y saldos pendientes, para la comprensión de los efectos potenciales que la relación tiene en los estados financieros. Estos requisitos informativos son adicionales a los mencionados anteriormente, relativos a la revelación de las remuneraciones al personal clave de la dirección. Como mínimo, tal información deberá incluir:

- a). El importe de las transacciones;
- b). El importe de los saldos pendientes y:

- I. Sus plazos y condiciones, incluyendo si están garantizados, así como la naturaleza de la contraprestación fijada para su liquidación; y
 - II. Detalles de cualquier garantía otorgada o recibida;
- c). Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro relativas a importes incluidos en los saldos pendientes; y
 - d). El gasto reconocido durante el ejercicio relativo a las deudas incobrables o de dudoso cobro de partes vinculadas.

La información a revelar exigida en el párrafo 17 se suministrará, por separado, para cada una de las siguientes categorías:

- a). La dominante;
- b). Entidades con control conjunto o influencia significativa sobre la entidad;
- c). Dependientes;
- d). Asociadas;
- e). Negocios conjuntos en los que la entidad es uno de los partícipes;
- f). Personal clave de la dirección de la entidad o de su dominante; y
- g). Otras partes vinculadas.

La clasificación de las cuentas a pagar y a cobrar de partes vinculadas, constituye una extensión de las obligaciones de información a revelar requeridas en la NIC 1 de estados financieros para la información presentada en el estado de situación financiera o en las notas. Las categorías se han ampliado, con el fin de proporcionar un análisis más completo de los saldos relativos a partes vinculadas, y se aplican a las transacciones con las mismas.

Los siguientes son ejemplos de transacciones sobre las que se ha de informar si se hubieran producido con una parte vinculada:

- a). Compras o ventas de bienes (terminados o no);
- b). Compras o ventas de inmuebles y otros activos;
- c). Prestación o recepción de servicios;
- d). Arrendamientos;
- e). Transferencias de investigación y desarrollo;
- f). Transferencias en función de acuerdos relativos a licencias;
- g). Transferencias realizadas en función de acuerdos de financiación (incluyendo préstamos y aportaciones de patrimonio neto, ya sean en efectivo o en especie);
- h). Otorgamiento de garantías y avales; y
- i). Cancelación de pasivos en nombre de la entidad o por la entidad en nombre de otro tercero vinculado.

La participación de una dominante o de una dependiente en un plan de prestaciones definidas donde se comparta el riesgo entre las entidades del grupo es una transacción entre partes vinculadas (véase NIC 19, Retribuciones a los empleados, página 77).

La entidad revelará que las condiciones de las transacciones con terceros vinculados son equivalentes a las que se dan en transacciones hechas en condiciones de independencia mutua entre las partes, sólo si tales condiciones pueden ser justificadas o comprobadas.

Las partidas de naturaleza similar pueden presentarse agregadas, a menos que su desagregación sea necesaria para comprender los efectos de las operaciones de partes vinculadas en los estados financieros de la entidad.

Fecha de vigencia

La entidad aplicará esta Norma en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si la entidad aplica esta Norma para un ejercicio que comience antes, revelará este hecho.

- **Norma internacional de contabilidad 31 (Participaciones en negocios conjuntos)**

Esta Norma se aplicará al contabilizar en la contabilización de las participaciones en negocios conjuntos, así como para informar sobre sus activos, pasivos, gastos e ingresos en los estados financieros de los participantes e inversores, con independencia de las estructuras o formas que adopten las actividades llevadas a cabo por tales de los negocios conjuntos. No obstante, no será de aplicación en las participaciones en negocios conjuntos mantenidas por:

a) Entidades de capital riesgo, o

b) Instituciones de inversión colectiva, como fondos de inversión u otras entidades similares, entre las que se incluyen los fondos de seguro ligados a inversiones

Que desde su reconocimiento inicial hayan sido designadas para ser contabilizadas al valor razonable con cambios en el resultado del periodo, o se hayan clasificado como mantenidas para negociar y se contabilicen de acuerdo con la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición. El objetivo de esta Norma consiste en establecer los principios para el reconocimiento y valoración de los activos financieros, los pasivos financieros y de algunos contratos de compra o venta de elementos no financieros

Un negocio conjunto: Es un acuerdo contractual en virtud del cual dos o más participantes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto.

Control conjunto: Es el acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica que se da únicamente cuando las decisiones estratégicas, tanto financieras como operativas, de la actividad requieren el consentimiento unánime de las partes que están compartiendo el control (los participantes).

Control: Es el poder de dirigir las políticas financiera y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades.

Un participante es cada una de las partes implicadas en un negocio conjunto que tiene control sobre el mismo.

Los cuales pueden tener diferentes formas y estructuras. En esta Norma se identifican tres grandes tipos, operaciones, activos y entidades controladas de forma conjunta.

Operaciones controladas de forma conjunta

Algunas veces, la operación de un negocio conjunto implica tan sólo el uso de activos y otros recursos de los participantes en el mismo, y no la constitución de una sociedad por acciones, asociación con fines empresariales u otra entidad, o el establecimiento de una estructura financiera independiente de los participantes. Así, cada participante utilizará sus elementos de propiedades, planta y equipo y gestionará sus propios inventarios. También incurrirá, cada uno de ellos, en sus propios gastos y pasivos, obteniendo asimismo su propia financiación, que pasará a formar parte de sus propias obligaciones.

Con respecto a sus participaciones en operaciones controladas de forma conjunta, el participante reconocerá en sus estados financieros:

- a) Los activos que están bajo su control y los pasivos en los que ha incurrido; y
- b) Los gastos en que ha incurrido y su parte en los ingresos obtenidos de la venta de bienes o prestación de servicios por el negocio conjunto.

Activos controlados de forma conjunta

Algunos negocios conjuntos implican el control, y a menudo también la propiedad conjunta, de los participantes sobre uno o más activos aportados o adquiridos para cumplir con los propósitos del negocio. Estos activos se utilizan para que los participantes obtengan beneficios. Cada participante podrá obtener una parte de la producción de los activos, y asumirá la proporción acordada de los gastos incurridos.

Con respecto a su participación en activos controlados de forma conjunta, el participante reconocerá en sus estados financieros:

- a) Su porción de los activos controlados de forma conjunta, clasificados de acuerdo con su naturaleza;
- b) Cualquier pasivo en que haya incurrido;
- c) Su parte de los pasivos en los que haya incurrido conjuntamente con los otros participantes, en relación con el negocio conjunto;
- d) Cualquier ingreso por la venta o uso de su parte de la producción del negocio conjunto, así como su parte de cualquier gasto en que haya incurrido el negocio conjunto; y

e) Cualquier gasto en que haya incurrido en relación con su participación en el negocio conjunto.

Entidades controladas de forma conjunta

Una entidad controlada de forma conjunta es un negocio conjunto que implica la creación de una sociedad por acciones, una asociación con fines empresariales u otro tipo de entidad, en las cuales cada participante adquiere una participación. La entidad operará de la misma manera que otras entidades, salvo que exista un acuerdo contractual entre los participantes, donde se establezca el control conjunto sobre la actividad económica de la misma.

Consolidación proporcional es un método de contabilización en el que en los estados financieros de cada participante se incluye su porción de activos, pasivos, gastos e ingresos de la entidad controlada de forma conjunta, ya sea combinándolos línea por línea con las partidas similares en sus propios estados financieros, o informando sobre ellos en rúbricas separadas dentro de tales estados.

El método de la participación es un método de contabilización según el cual la participación en un negocio conjunto se registra inicialmente al costo, y es ajustada posteriormente en función de los cambios que experimenta, tras la adquisición, la porción de los activos netos de la entidad que corresponde al participante. El resultado del periodo del participante recogerá la porción que le corresponda en los resultados de la entidad controlada de forma conjunta.

Transacciones entre un participante y el negocio conjunto

Cuando el participante aporte o venda activos al negocio conjunto, el reconocimiento de cualquier porción de las pérdidas o ganancias derivadas de la transacción, reflejará la esencia económica de la misma. Mientras el negocio conjunto conserve los activos cedidos y el participante haya transferido los riesgos y ventajas significativos de la propiedad, éste reconocerá sólo la porción de la pérdida o ganancia que sea atribuible a las participaciones de los demás participantes. El participante reconocerá el importe total de cualquier pérdida, cuando la aportación o la venta haya puesto de manifiesto una reducción del valor neto realizable de los activos corrientes o una pérdida por deterioro del valor de los bienes transferidos.

Cuando un participante en un negocio conjunto compre activos procedentes del mismo, éste no reconocerá su porción en los beneficios del negocio conjunto procedente de la transacción hasta que los activos sean revendidos a un tercero independiente. El participante reconocerá su parte en las pérdidas que resulten de la transacción de forma similar a los beneficios, a menos que tales pérdidas se

reconozcan inmediatamente porque representen una disminución en el valor neto realizable de los activos corrientes o de una pérdida por deterioro del valor de tales bienes.

Estados financieros separados del participante

Cuando se elaboren estados financieros separados, las inversiones en dependientes, entidades controladas de forma conjunta y asociadas que no se clasifiquen como mantenidos para la venta (o estén incluidas en un grupo en desapropiación clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, se contabilizarán utilizando una de las dos alternativas siguientes:

- a) Al costo, o
- b) De acuerdo con la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, (página 82).

Se aplicará el mismo tipo de contabilización a cada una de las categorías de inversiones. Las inversiones en dependientes, entidades controladas de forma conjunta y asociadas que se clasifiquen como mantenidas para la venta (o estén incluidas en un grupo de desapropiación clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 se contabilizarán de acuerdo con dicha NIIF, ya que establece el tratamiento contable de los activos mantenidos para la venta, así como la presentación e información a revelar sobre las actividades interrumpidas.

Las inversiones en entidades controladas de forma conjunta y asociadas que, en los estados financieros consolidados, se contabilicen de acuerdo con la NIC 39, se contabilizarán de la misma manera en los estados financieros separados del inversor.

- **Norma Internacional de Información Financiera- FAS 57**

FAS-57 exige que se expongan en los estados financieros de la entidad informante las transacciones importantes entre partes relacionadas que se eliminaron en los estados financieros consolidados o combinados. No obstante, no habrá que declarar las transacciones entre partes relacionadas que supongan convenios de compensación, gastos de representación y otros similares en los que se incurre en el curso normal de los negocios¹⁶.

Si los estados financieros separados de una entidad que se ha consolidado se presentan en un informe financiero que incluye los estados financieros consolidados, no es necesario hacer una exposición por

¹⁶ FAS-57 Segundo, tercer y cuarto párrafo

duplicado de las transacciones entre partes relacionadas. En cambio, si se deberán exponer las transacciones entre partes relacionadas en estados financieros separados:

- a) Una compañía matriz.
- b) Una subsidiaria.
- c) Una sociedad con participación con otros.
- d) Una filial cuya propiedad se posea en un 50% o menos

La información que se ha de exponer en las transacciones importantes entre partes relacionadas es la siguiente¹⁷:

- a) La naturaleza de la relación entre las partes relacionadas
- b) Una descripción de las transacciones, incluyendo las cantidades y demás información pertinente para el correcto entendimiento de los efectos de las transacciones entre partes relacionadas, para cada período en el que se presente un estado de ganancias y pérdidas (las transacciones entre partes relacionadas sin cantidades o con cantidades nominales también se deben exponer).
- c) La suma, en unidades monetarias, de las transacciones para cada período en el que se presente estado de pérdidas y ganancias; así mismo, los efectos de todo cambio en los términos entre las partes relacionadas que difieran de los términos utilizados en períodos anteriores.
- d) Si no resulta obvio en los estados financieros se expone también:
 - Los términos de las transacciones entre partes relacionadas
 - La manera de liquidar las transacciones entre partes relacionadas
 - El importe a cobrar, o a pagar; por las partes relacionadas.

Si los resultados de las operaciones o la posición financiera de la entidad informante se puede alterar considerablemente por los efectos de la propiedad común o el control de la gestión de la entidad informante y de otra u otras entidades, incluso si no hay transacciones entre ninguna de las entidades, la naturaleza de la propiedad o el control de la gestión se deben exponer en los estados financieros¹⁸.

La información expuesta sobre las transacciones entre partes relacionadas debe ser suficiente para que el usuario de los estados financieros pueda entender la transacción entre partes relacionadas y su

¹⁷ FAS-57 Segundo, tercer y cuarto párrafo

¹⁸ FAS-57 Segundo, tercer y cuarto párrafo

impacto en los estados financieros. Así, puede que baste con la exposición de la suma total de un tipo concreto de transacción importante entre partes relacionadas. Sin embargo, en otros casos, serán precisos más detalles para que el lector de los estados financieros tenga un conocimiento claro de la transacción.

No se puede suponer que una transacción entre partes relacionadas se consuma de la misma forma que una transacción de libre competencia. Las exposiciones u otras representaciones de una transacción importante entre partes relacionadas en los estados financieros no implican que dicha transacción se haya realizado de la misma forma que una de libre competencia, a no ser que las exposiciones o representaciones se puedan probar¹⁹.

- **Norma de información Financiera C-13 (Partes Relacionadas)**

La NIF C-13, Partes relacionadas se emitió con la intención de converger con la NIIF C-24, así como para establecer una definición más amplia del concepto partes relacionadas.

Como resultado de la auscultación de la NIF C-13, se planteó la posibilidad de modificar el nombre de la norma por el de "información a revelar sobre partes relacionadas" El CINIF, después de deliberar al respecto, decidió dejar el nombre de "partes relacionadas", pues considera que la denominación de las NIF debe ser fácil de identificar y recordar para el usuario de las mismas, tomando en cuenta que el objetivo de cada una de las NIF señala de manera clara y precisa su propósito.

Cuando se hayan producido operaciones entre partes relacionadas, la entidad debe revelar, como mínimo, la siguiente información:

- a) El nombre de las partes relacionadas de la entidad informante²⁰ con las que se llevaron a cabo; dichas operaciones
- b) La naturaleza de la relación;
- c) En caso de proceder, la descripción de las siguientes operaciones celebradas con:

Partes relacionadas, con independencia de que exista o no precio o contraprestación:

¹⁹ FAS-57 Segundo, tercer y cuarto párrafo

²⁰ Entidad Informante: es la entidad emisora de los Estados Financieros

- I. Compras y ventas de inventarios;
- II. Compras y ventas de inmuebles y otros activos;
- III. Prestación y recepción de servicios;
- IV. Comodatos otorgados y recibidos;
- V. Arrendamientos otorgados y tomados;
- VI. Transferencias de investigación y desarrollo;
- VII. Transferencias de licencias;
- VIII. Transferencias de recursos derivadas de acuerdos de financiamiento: préstamos y aportaciones de capital, ya sean en efectivo o en especie;
- IX. Garantías y avales, otorgados y recibidos;
- X. Cesión y absorción de deuda;
- XI. Liquidación o sustitución de pasivos en nombre de la entidad informante o por la entidad informante en nombre de otra parte relacionada
- XII. Pagos y cobros basados en acciones;

d) El importe de las operaciones;

e) El importe de los saldos pendientes, a cargo y/o a favor de partes relacionadas, además:

- I. Sus plazos y condiciones;
- II. La naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación; y
- III. Los detalles de cualquier garantía otorgada o recibida;

f) El efecto de los cambios en las condiciones de operaciones recurrentes con partes relacionadas;

g) El importe de las partidas consideradas irrecuperables o de difícil cobro provenientes de operaciones con partes relacionadas y el gasto reconocido en el periodo por este concepto, conforme a lo señalado en la NIF relativa.

La información requerida debe revelarse agrupándola de acuerdo con las operaciones realizadas con cada una de las partes relacionadas siguientes:

- a) Controladora;
- b) Cantidades que ejerzan influencia significativa sobre la entidad;
- c) Subsidiarias;
- d) Asociadas;
- e) Afiliadas

- f) Negocios conjuntos, de los cuales forme parte la entidad;
- g) Personal gerencial clave o directivos relevantes; y
- h) Otras partes relacionadas.

Las partidas similares a revelar deben agruparse a menos que, para comprender los efectos de las operaciones, se considere necesario destacar cierta información.

La relación entre las entidades controladora y subsidiaria debe revelarse con independencia de que se hayan llevado a cabo o no operaciones entre ellas en el periodo. La entidad informante debe revelar el nombre de su controladora directa y, si fuera diferente, el de la controladora principal del ente económico al que pertenece.

Cuando se presenten estados financieros consolidados, no deben revelarse las operaciones y saldos con partes relacionadas que se eliminan en el proceso de consolidación.

La entidad informante debe revelar que las condiciones de las contraprestaciones son equivalentes a las de operaciones similares realizadas con otras partes independientes a la entidad informante, sólo si cuenta con los elementos suficientes para demostrarlo.

- **Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar (Boletín 5060)**

Es relevante para el auditor el obtener y entender las relaciones y operaciones con partes relacionadas de la entidad, su importancia y efectos sobre los estados financieros.

El riesgo de error en la información financiera puede ser mayor cuando la entidad no tenga procedimientos para identificar y contabilizar o revelar, apropiadamente, las relaciones y operaciones con partes relacionadas, entre otras por las siguientes razones:

- a) Las operaciones con partes relacionadas pueden ser informales.
- b) Los sistemas de información pueden no estar diseñados para identificar o resumir las operaciones y saldos pendientes entre una entidad y sus partes relacionadas.
- c) Las operaciones con partes relacionadas pueden no tener las contraprestaciones de servicio, venta, préstamo, etcétera.

Las relaciones con partes relacionadas pueden presentar más oportunidades de complicidad, encubrimiento o manipulación, resultando en un mayor riesgo de fraude, especialmente, si las partes relacionadas no son reveladas al auditor.

El objetivo del Boletín 5060 es orientar al auditor respecto de los procedimientos y técnicas de auditoría aplicables al examen de las relaciones y operaciones con partes relacionadas, además, incluye procedimientos y técnicas, cuya aplicación se recomienda para evaluar si la evidencia que obtiene el auditor es suficiente y competente para respaldar su opinión cuando se lleva a cabo una auditoría de estados financieros, de acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptadas. Los procedimientos a diseñar por el auditor se considerarán en cuanto a naturaleza, oportunidad y alcance, tomando en cuenta las condiciones y características de la entidad.

El auditor utilizará los procedimientos y técnicas de revisión analítica durante el proceso de planeación, para conocer las operaciones y funcionamiento de la entidad, localizar e identificar cambios significativos o transacciones inusuales, así como la posibilidad de que ciertas cuentas contengan errores o indicios significativos de fraudes y ayudarse en la determinación del alcance, naturaleza y oportunidad de sus procedimientos de auditoría. Generalmente, en la etapa de planeación, los utiliza como "llamadas de atención" y, posteriormente, como pruebas sustantivas para verificar los saldos de las cuentas durante el proceso de la auditoría. Estos procedimientos y técnicas de auditoría pueden tener relación o estar identificadas con el conocimiento de pasivos y provisiones y con la determinación de activos y pasivos contingentes, que por sus características no son cuantificables, así como de compromisos adquiridos por la entidad.

Algunos de los procedimientos y técnicas de revisión analítica comúnmente utilizadas por el auditor, son las siguientes:

- a) Análisis de variaciones de cifras de la información financiera de un período a otro y contra el presupuesto, y obtención de información razonable que justifique esas variaciones.
- b) Pruebas globales de impuestos, intereses devengados no pagados, regalías, comisiones, etcétera.

El auditor analizará la razón de negocio de las relaciones y operaciones con partes relacionadas de la entidad para evaluar si existen riesgos de errores importantes en los estados financieros. Además, analizará si han sido previamente autorizadas y aprobadas.

El auditor entenderá:

- (a) El control interno, incluyendo el ambiente de control que la administración ha establecido para mitigar los riesgos de errores importantes resultantes de operaciones con partes relacionadas.
- (b) Cómo los encargados del gobierno corporativo o su equivalente supervisan las políticas y procedimientos para identificar y autorizar transacciones con partes relacionadas, así como para su registro y revelación en los estados financieros.
- (c) Los controles específicos que el gobierno corporativo o su equivalente han implementado para mitigar el riesgo de que la administración haga caso omiso de los controles relativos a operaciones con partes relacionadas.

El auditor evaluará:

- a) Si las operaciones con partes relacionadas de la entidad han sido, apropiadamente, contabilizadas y reveladas de acuerdo con el marco aplicable de información financiera;
- b) Si cualesquiera otras revelaciones con partes relacionadas han sido presentadas de acuerdo con el marco aplicable de información financiera; y
- c) Sin tomar en consideración el marco aplicable de información financiera, si los efectos de las relaciones y operaciones con partes relacionadas pudieran resultar en estados financieros distorsionados.

- **Norma Internacional de Auditoría 550**

El propósito de esta NIA es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades del auditor y los procedimientos de auditoría respecto a partes relacionadas y transacciones con dichas partes sin importar si la NIIF o algún requisito similar, es parte del marco de referencia de información aplicable.

Esta norma señala que el auditor deberá desempeñar procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de la identificación y revelación por la administración, de las partes relacionadas y el efecto de las transacciones de las partes relacionadas que sean de importancia relativa para los estados financieros; sin embargo no puede esperarse que una auditoría detecte todas las transacciones de partes relacionadas.

CAPÍTULO 5. NORMATIVIDAD FISCAL NACIONAL

Al hablar de la normatividad fiscal nacional nos referimos a todo lo que conllevan los ordenamientos jurídicos fiscales más importantes relacionados con los precios de transferencia; como lo son la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPUM), las leyes federales tributarias y el CFF, todos estos en materia fiscal, ya que al igual que en el ámbito financiero y político existen ciertas disposiciones que las empresas multinacionales deben cumplir, y no solo estas sino también las nacionales.

5.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

La CPUM representa el máximo estatuto jurídico, de la cual se derivan todas aquellas leyes y reglamentos vigentes, la cual fue promulgada el 5 de febrero de 1917, y establece en su artículo 31 fracción IV, la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa; asimismo, señala en su artículo 133 la obligación de acatar las disposiciones contenidas en los tratados internacionales firmados por México como obligaciones que se deben cumplir sin perjuicio de las normas nacionales.

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

Fracción IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

5.2 Tratados internacionales

Antes de iniciar es necesario conocer que existe una Ley Sobre la Celebración de Tratados y en su Artículo 1° establece el objeto de dicha ley mencionando lo siguiente:

“La presente Ley tiene por objeto regular la celebración de tratados y acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional. Los tratados sólo podrán ser celebrados entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de derecho internacional público. Los acuerdos interinstitucionales sólo podrán ser celebrados entre una dependencia u organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales.”

En su Artículo 2 define varios conceptos, para este apartado nos interesa únicamente el de tratado.

I. "Tratado": el convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos. De conformidad con la fracción I del artículo 76 de la CPEUM, los tratados deberán ser aprobados por el Senado y serán Ley Suprema de toda la Unión cuando estén de acuerdo con la misma, en los términos del artículo 133 de la propia Constitución.

Lo más común suele ser que tales acuerdos se realicen entre Estados, aunque pueden celebrarse entre Estados y organizaciones internacionales o entre organizaciones internacionales. Los primeros están regulados por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969; los segundos, por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados celebrados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales de 1986.

Para la aplicación de la fiscalización en materia de precios de transferencia se debe de tomar en cuenta los acuerdos jurídicos internacionales que haya suscrito México con el resto del mundo. Actualmente México ha firmado poco más de cincuenta tratados para evitar la doble tributación, en los cuales hay acuerdos de regulación sobre precios de transferencia.

Al efecto es importante citar el artículo 133 de nuestra carta magna que señala:

Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

Como podemos observar de la lectura del citado artículo, la importancia de los tratados internacionales esta a la par de la CPEUM.

A continuación se exponen algunos cuadros donde se muestra el estado que guardan los convenios fiscales celebrados por nuestro país.



ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO
NOVIEMBRE 2009

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
ALEMANIA		23-FEB-1993	27-MAY-1993	✓	ESPAÑOL ALEMÁN	30-DIC-1993	1-ENE-1994	16-MAR-1994
			16-JUN-1993					6-MAY-1994 ¹
		09-JUL-2008 ³	08-NOV-2008		INGLÉS ESPAÑOL ALEMÁN			15-JUN-1994 ²
ANTILLAS NEERLANDESES ⁷		01-SEP-2009						
ARUBA ⁷	✓							
AUSTRALIA		9-SEP-2002	7-OCT-2003	✓	INGLÉS ESPAÑOL	31-DIC-2003	1-ENE-2004 ⁴	13-FEB-2004
			30-DIC-2003					
AUSTRIA		13-ABR-2004	28-SEP-2004	✓	ESPAÑOL INGLÉS ALEMÁN	01-ENE-2005	01-ENE-2006	08-DIC-2004
			28-OCT-2004					
		18-SEP-2009 ³						
ARGENTINA ⁶		26-NOV-1997	29-ABR-1998	✓	ESPAÑOL	15-ENE-2004	1-ENE-2005	19-MAR-2004
			19-JUN-1998					
BARBADOS		07-ABR-2008	08-NOV-2008	✓	ESPAÑOL INGLÉS	16-ENE-2009	01-ENE-2010	15-ENE-2009
			11-DIC-2008					
BAHAMAS ⁷	✓							
BAHREIN	✓							

¹ Publicación de Fe de Erratas

² Modificación al Protocolo

³ Fecha de firma del Convenio renegociado.

⁴ Respecto de los impuestos establecidos de conformidad con los Artículos 10 (Dividendos), 11 (Intereses) y 12 (Regalías) respecto de cantidades pagadas o acreditables a partir de esa fecha.

⁵ Respecto de otros impuestos.

⁶ Para Evitar la Doble Tributación en Materia de Transporte Internacional

Este es únicamente un cuadro de referencia rápida. Si desea obtener mayor información, solicítela al 5148-7707.



ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO
NOVIEMBRE 2009

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F.
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
BERMUDA ⁷		15-OCT-2009						
BÉLGICA		24-NOV-1992	1-JUN-1994	✓	ESPAÑOL FRANCÉS NEERLANDÉS	1-FEB-1997	1-ENE-1998	6-ENE-1997
			15-JUN-1994					
BRASIL		25-SEP-2003	1-ABR-2004	✓	ESPAÑOL PORTUGUÉS	29-NOV-2008	1-ENE-2007	1-ENE-2007
			28-MAY-2004					
CANADÁ		8-ABR-1991	8-JUL-1991	✓	ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS	11-MAY-1992	1-ENE-1992	17-JUL-1992
			15-AGO-1991					
		12-SEP-2008 ⁸	27-FEB-2007	✓	ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS	12-ABR-2007	1-ENE-2008	20-JUN-2007
			10-ABR-2007					
CANADÁ ⁹		16-MAR-1990	8-JUL-1991	✓	ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS	27-ABR-1992	1-ENE-1993	15-JUL-1992
			15-AGO-1991					
COLOMBIA		13-AGO-2009						
COREA		6-OCT-1994	16-DIC-1994	✓	ESPAÑOL COREANO INGLÉS	13-FEB-1995	1-ENE-1996	16-MAR-1995
			10-ENE-1995					
COSTA RICA ⁷	✓							
CHILE		17-ABR-1998	5-NOV-1998	✓	ESPAÑOL	12-NOV-1999	1-ENE-2000	12-MAY-2000
			30-DIC-1998					
CHINA		12-SEP-2005	13-DIC-2005	✓	ESPAÑOL CHINO INGLÉS	01-MAR-2006	01-ENE-2007	28-FEB-2006
			26-ENE-2006					

⁷ En materia de Intercambio de Información

⁸ Fecha de firma del Convenio renegociado

⁹ En materia de Intercambio de Información

Este es únicamente un cuadro de referencia rápida. Si desea obtener mayor información, solicítela al 5148-7707.



ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO
NOVIEMBRE 2009

PAÍS	EN NEGO- CIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
DINAMARCA		11-JUN-1997	28-OCT-1997	✓	ESPAÑOL DANÉS INGLÉS	22-DIC-1997	1-ENE-1998	27-MAY-1998
			26-NOV-1997					
ECUADOR		30-JUL-1992	25-MAY-1994	✓	ESPAÑOL	13-DIC-2000	1-ENE-2001	4-ABR-2001
			15-JUN-1994					
ESLOVENIA	✓							
ESPAÑA		24-JUL-1992	27-MAY-1993	✓	ESPAÑOL	6-OCT-1994	1-ENE-1995	31-DIC-1994
			16-JUN-1993					
EUA		18-SEP-1992	12-JUL-1993 10-ENE-1995 29-ABR-2003	✓	ESPAÑOL INGLÉS	28-DIC-1993	1-ENE-1994	3-FEB-1994
		8-SEP-1994* 9-SEP-2002*	5-AGO-1993* 3-JUN-2003*			26-OCT-1995* 3-JUL-2003*	26-OCT-1995*	25-ENE-1996* 22-JUL-2003*
EUA ¹⁰		9-NOV-1989	19-DIC-1989 10-ENE-1990	✓	ESPAÑOL INGLÉS	18-ENE-1990	18-ENE-1990	23-ENE-1990
		8-SEP-1994	10-ENE-1995*			26-OCT-1995*	26-OCT-1995*	25-ENE-1996
FINLANDIA		12-FEB-1997	28-OCT-1997	✓	ESPAÑOL INGLÉS FINLANDÉS	14-JUL-1998	1-ENE-1999	11-AGO-1999
			26-NOV-1997					
FRANCIA		7-NOV-1991	19-DIC-1992	✓	ESPAÑOL FRANCÉS	31-DIC-1992	1-ENE-1993	16-MAR-1993
			29-DIC-1992					
GRECIA		13-ABR-2004	28-SEP-2004	✓	ESPAÑOL GRIEGO INGLÉS	07-DIC-2005	1-ENE-2006	31-DIC-2005
			03-MAR-2005					
GIBRALTAR ¹⁰	✓							

* Modificación al Tratado

¹⁰ En materia de Intercambio de Información

Este es únicamente un cuadro de referencia rápida. Si desea obtener mayor información, solicítela al 5148-7707.



ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO
NOVIEMBRE 2009

PAÍS	EN NEGO- CIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
HUNGRÍA	✓							
INDIA		10-SEP-2007						
INDONESIA		6-SEP-2002	29-ABR-2003	✓	ESPAÑOL INDONESIO INGLÉS	28-OCT-2004	1-ENE-2005	09-DIC-2004
			26-JUN-2003					
IRLANDA		22-OCT-1998	14-DIC-1998	✓	ESPAÑOL INGLÉS	31-DIC-1998	1-ENE-1999	9-AGO-2000
			30-DIC-1998					
ISLA DEL HOMBRE ¹¹	✓							
ISLAS CAIMÁN ¹¹	✓							
ISLAS COOK ¹¹	✓							
ISLAS GUERNSEY ¹¹	✓							
ISLAS JERSEY ¹¹	✓							
ISLANDIA		11-MAR-2008	06-NOV-2008	✓	ESPAÑOL INGLÉS ISLANDES	10-DIC-2008	1-ENE-2009	31-DIC-2008
			11-DIC-2008					
ISRAEL		20-JUL-1999	28-ABR-2000	✓	ESPAÑOL HEBREO INGLÉS	9-MAY-2000	1-ENE-2000	11-AGO-2000
			11-AGO-2000					
ITALIA		8-JUL-1991	25-MAY-1994	✓	ESPAÑOL ITALIANO	10-MAR-1995	1-ENE-1996	29-MAR-1995
			15-JUN-1994					

¹¹ En materia de Intercambio de Información
Este es únicamente un cuadro de referencia rápida. Si desea obtener mayor información, solicítela al 5148-7707.



ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO
NOVIEMBRE 2009

PAÍS	EN NEGO- CIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
JAPÓN		9-ABR-1996	29-ABR-1996	✓	ESPAÑOL JAPONÉS INGLÉS	6-NOV-1996	1-ENE-1997	6-ENE-1997
			14-MAY-1996					
KUWAIT		27-OCT-2009						
LETONIA	✓							
LÍBANO	✓							
LIECHTENSTEIN ¹¹	✓							
LUXEMBURGO		7-FEB-2001	25-ABR-2001	✓	ESPAÑOL INGLÉS FRANCÉS	27-DIC-2001	1-ENE-2002	6-FEB-2002
			4-JUN-2001					
		7-OCT-2009 ¹²						
MALASIA	✓							
MARRUECOS	✓							
MÓNACO ¹¹	✓							
NICARAGUA	✓							
NORUEGA		23-MAR-1995	14-NOV-1995	✓	ESPAÑOL NORUEGO	23-ENE-1996	1-ENE-1997	26-AGO-1996
			20-DIC-1995					

¹² Fecha de firma del Convenio renegotiado.

Este es únicamente un cuadro de referencia rápida. Si desea obtener mayor información, solicítela al 5148-7707.



ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO
NOVIEMBRE 2009

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F.
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
NUEVA ZELANDA		16-NOV-2008	11-ABR-2007	✓	ESPAÑOL INGLÉS	16-JUN-2007	1-AGO-2007 ¹³ 1-ENE-2008 ¹⁴	15-JUN-2007
			8-MAY-2007					
PAÍSES BAJOS		27-SEP-1993	22-JUN-1994	✓	ESPAÑOL NEERLANDÉS	13-OCT-1994	1-ENE-1995	31-DIC-1994
			6-JUL-1994					
		11-DIC-2008 ¹⁵	28-ABR-2009		ESPAÑOL NEERLANDÉS			
			17-JUN-2009					
PANAMÁ	✓							
POLONIA		30-NOV-1998	26-ABR-1999	✓	ESPAÑOL INGLÉS POLACO	28-AGO-2002	1-ENE-2003	18-OCT-2002
			17-MAY-1999					
PORTUGAL		11-NOV-1999	28-ABR-2000	✓	ESPAÑOL PORTUGUÉS INGLÉS	9-ENE-2001	1-ENE-2002	3-ABRIL-2001
			20-OCT-2000					
REINO UNIDO		2-JUN-1994	6-JUL-1994	✓	ESPAÑOL INGLÉS	15-DIC-1994	1-ABR-1994 ¹⁶	15-MAR-1995
			25-JUL-1994					
		23-ABR-2009			ESPAÑOL INGLÉS			
REP. CHECA		4-ABR-2002	18-SEP-2002	✓	ESPAÑOL CHECO INGLÉS	27-DIC-2002	1-ENE-2003	28-ENE-2003
			13-NOV-2002					
REP. ESLOVACA		13-MAY-2006	22-MAR-2007	✓	ESPAÑOL ESLOVACO INGLÉS	28-SEP-2007	01-ENE-2008	28-SEP-2007
			19-JUL-2007					

¹¹ En materia de Intercambio de Información

¹³ Respecto de los impuestos retenidos sobre rentas, beneficios o ganancias obtenidas por un no residente, por las cantidades pagados o acreditadas, el o a partir de la fecha que se indica.

¹⁴ Respecto de otros impuestos.

¹⁵ Fecha de firma del Convenio renegotiado.

¹⁶ Entrada en vigor retroactiva.

Este es únicamente un cuadro de referencia rápida. Si desea obtener mayor información, solicítela al 5148-7707.



ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO
NOVIEMBRE 2009

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
RUMANIA		20-JUL-2000	31-OCT-2000	✓	ESPAÑOL RUMANO	15-AGO-2001	1-ENE-2002	12-DIC-2001
			28-NOV-2000					
RUSIA		7-JUN-2004	28-SEP-2004	✓	ESPAÑOL INGLÉS RUSO	02-ABR-2008	01-ENE-2009	20-MAY-2008
			28-OCT-2004					
SAMOA ¹⁷	✓							
SINGAPUR		9-NOV-1994	26-ABR-1995	✓	ESPAÑOL INGLÉS	14-SEP-1995	1-ENE-1996	23-AGO-1996
			13-JUN-1995					
		29-SEP-2009 ¹⁸						
SUDAFRICA		19-FEB-2009						
SUECIA		21-SEP-1992	15-DIC-1992	✓	ESPAÑOL INGLÉS	18-DIC-1992	1-ENE-1993	10-FEB-1993
SUIZA		3-AGO-1993	1-JUN-1994	✓	ESPAÑOL FRANCÉS	8-SEP-1994	1-ENE-1995	24-OCT-1994
			15-JUN-1994					
		18-SEP-2009 ¹⁷						
TAILANDIA	✓							
UCRANIA	✓							

¹⁷ En materia de intercambio de información.

¹⁸ Fecha de firma del Convenio renegotiado.

Este es únicamente un cuadro de referencia rápida. Si desea obtener mayor información, solicítela al 5148-7707.



ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO
NOVIEMBRE 2009

PAÍS	EN NEGO- CIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
TURCAS Y CAICOS ¹⁴	✓							
URUGUAY		14-AGO-2009						
VENEZUELA		6-FEB-1997		✓	ESPAÑOL			

5.3 Código Fiscal de la Federación

El CFF se aplica en forma supletoria a las demás leyes federales y sin perjuicio de lo que se establece en los tratados internacionales de que México forma parte, cabe aclarar que solo mediante ley se podrá destinar una contribución a un gasto público específico.

En anteriores capítulos se ha abordado el punto de consultas sobre precios de transferencia de acuerdo al artículo 34-A del CFF (ver página 58)

Las resoluciones de las autoridades sobre precios de transferencia se encuentran en el artículo 37 del CFF (ver página 63)

Las sanciones conforme al CFF

Lo que debe entenderse como una sanción y lo que es la determinación de diferencias de impuestos al término del ejercicio de facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscalizadoras, se hace claramente evidente en el artículo 70 del CFF:

“La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal”.

Con lo anterior, queda perfectamente claro que la cuantificación de diferencias de impuestos por parte de alguna autoridad fiscal revisora, es independiente a la imposición adicional de multas derivadas del incumplimiento a las disposiciones fiscales. Al respecto, el propio CFF establece varias consideraciones trascendentes en materia de imposición de multas, tales como su modificación en el tiempo²¹, la reducción a sus montos con base en el cumplimiento fiscal reportado previamente por el infractor²², la espontaneidad en el cumplimiento extemporáneo de las obligaciones tributarias²³, las condonaciones de multas que podrían efectuar las autoridades fiscales²⁴, los agravantes que originan la imposición de multas mayores²⁵.

²¹ Artículo 70 del CFF, último párrafo.

²² Artículo 70-A del CFF.

²³ Artículo 73 del CFF.

²⁴ Artículo 74 del CFF.

²⁵ Artículo 75 del CFF.

Análisis de las diversas clasificaciones de sanciones contempladas por el CFF relacionadas con la materia de precios de transferencia

Desde la aprobación de la primera reforma fiscal del año de 1997 en la que se incorporaron a nuestra legislación las disposiciones más importantes en materia tributaria internacional, incluyendo la materia de precios de transferencia, no se contempló incluir un supuesto de conducta que se sancionará a través de la imposición de una multa específica. Más bien, lo que se consideró en su momento, fue tratar de incentivar el cumplimiento voluntario en la materia, por medio de la disminución de las multas comúnmente aplicadas en la determinación de impuestos derivados del ejercicio de facultades de comprobación.

Así, las multas comúnmente aplicadas en la determinación de diferencias de impuestos a cargo de cualquier contribuyente auditado en materia fiscal, eran sujetas a una reducción cuando se observaba que, al menos, el contribuyente auditado hizo un esfuerzo o intento por cumplir con sus obligaciones en materia de precios de transferencia. En este sentido, actualmente el CFF establece en su artículo 76²⁶, que cuando se determinen incumplimientos respecto a la correcta determinación del monto de los ingresos acumulables o de las deducciones autorizadas mediante la aplicación de alguna metodología de precios de transferencia reconocida, las multas previstas en el primer párrafo de dicho numeral se verían reducidas en 50%, siempre y cuando el contribuyente auditado hubiera cumplido con su obligación de mantener y conservar la documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia prevista por la LISR.

Al efecto, el primer párrafo del artículo 76 antes referido establece multas generales que van de 55 y 75% de las contribuciones omitidas, cuando la omisión sea descubierta durante el transcurso de algún ejercicio de facultades de comprobación por parte de la autoridad, los cuales serían los porcentajes de multa que, en su caso, se reducirían en 50%. Lo anterior representa una excepción a la regla general de imposición de multas a cargo de algún contribuyente auditado en materia fiscal, ya que aunque se documente que el contribuyente omitió el pago del ISR con motivo de algún incumplimiento relacionado con la materia de precios de transferencia, dicho contribuyente aún así podría acceder al beneficio de que se le otorgue una reducción en la multa a su cargo cuando, como parte del proceso de revisión respectivo, se documente que contó y que proporcionó a la autoridad, copia de la documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia aplicable al ejercicio fiscal revisado, independientemente si dicha documentación fue no aceptada total o parcialmente como válida por parte de la autoridad fiscalizadora durante la revisión.

²⁶ Penúltimo párrafo del artículo 76 del CFF.

La reducción en las multas aplicables también se prevé para un supuesto diferente, y que en la especie se refiere a la determinación de pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas. Al respecto, el artículo 76 en cita dispone que las multas aplicables serán de 15 a 20% sobre la diferencia resultante entre las pérdidas declaradas y las que realmente correspondan, cuando se acredite durante el procedimiento de revisión, que el contribuyente auditado proporcionó la documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia.

El CFF establece una sanción específica para los contribuyentes, cuando éstos presenten la declaración informativa de operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero de forma incompleta, con errores o, cuando omitan su presentación. Al efecto, la conducta infractora a sancionar se contempla en la fracción XVII del artículo 81 del Código, la cual se encuentra sujeta a la imposición de una multa, cuyos montos se señalan expresamente en la fracción XVII del artículo 82 del mismo ordenamiento.

5.4 Ley del Impuesto Sobre la Renta

La LISR grava los ingresos que obtienen las PF y morales. Los sujetos de este impuesto son los siguientes:

- 1.- Residentes en México;
- 2.- Residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México; y
- 3.- Residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México

A continuación se citan los artículos de la LISR que regulan el tratamiento de los precios de transferencia.

Definición de persona moral

Artículo 8º Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

En los casos en los que se haga referencia a acciones, se entenderán incluidos los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, las partes sociales, las participaciones en asociaciones civiles y los certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizados conforme a la legislación aplicable en materia de

inversión extranjera; asimismo, cuando se haga referencia a accionistas, quedarán comprendidos los titulares de los certificados a que se refiere este párrafo, de las partes sociales y de las participaciones señaladas. Tratándose de sociedades cuyo capital esté representado por partes sociales, cuando en esta Ley se haga referencia al costo comprobado de adquisición de acciones, se deberá considerar la parte alícuota que representen las partes sociales en el capital social de la sociedad de que se trate.

El sistema financiero, para los efectos de esta Ley, se compone por las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, sociedades controladoras de grupos financieros, almacenes generales de depósito, administradoras de fondos para el retiro, arrendadoras financieras, uniones de crédito, sociedades financieras populares, sociedades de inversión de renta variable, sociedades de inversión en instrumentos de deuda, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado, que sean residentes en México o en el extranjero. Asimismo, se considerarán integrantes del sistema financiero a las sociedades financieras de objeto múltiple a las que se refiere la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito que tengan cuentas y documentos por cobrar derivados de las actividades que deben constituir su objeto social principal, conforme a lo dispuesto en dicha ley, que representen al menos el setenta por ciento de sus activos totales, o bien, que tengan ingresos derivados de dichas actividades y de la enajenación o administración de los créditos otorgados por ellas, que representen al menos el setenta por ciento de sus ingresos totales. Para los efectos de la determinación del porcentaje del setenta por ciento, no se considerarán los activos o ingresos que deriven de la enajenación a crédito de bienes o servicios de las propias sociedades, de las enajenaciones que se efectúen con cargo a tarjetas de crédito o financiamientos otorgados por terceros.

Tratándose de sociedades de objeto múltiple de nueva creación, el SAT mediante resolución particular en la que se considere el programa de cumplimiento que al efecto presente el contribuyente podrá establecer para los tres primeros ejercicios de dichas sociedades, un porcentaje menor al señalado en el párrafo anterior, para ser consideradas como integrantes del sistema financiero para los efectos de esta Ley.

Definición de establecimiento permanente (EP)

Artículo 2º Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como EP, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una PF o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha PF o moral realice para el residente en el extranjero, aún cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3o. de esta Ley.

En caso de que un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerará como lugar de negocios de dicho residente, el lugar en que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades.

Se considerará que existe establecimiento permanente de una empresa aseguradora residente en el extranjero, cuando ésta perciba ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en él, por medio de una persona distinta de un agente independiente, excepto en el caso del reaseguro.

De igual forma, se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, cuando actúe en el territorio nacional a través de una PF o moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad. Para estos efectos, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Tenga existencias de bienes o mercancías, con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
- II. Asuma riesgos del residente en el extranjero.
- III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
- IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.
- V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.
- VI. Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.

Tratándose de servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, se

considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

Para los efectos del párrafo anterior, cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas los servicios relacionados con construcción de obras, demolición, instalaciones, mantenimiento o montajes en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.

No se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantengan con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila, que procesen habitualmente en el país, bienes o mercancías mantenidas en el país por el residente en el extranjero, utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por el residente en el extranjero o cualquier empresa relacionada, siempre que México haya celebrado, con el país de residencia del residente en el extranjero, un tratado para evitar la doble imposición y se cumplan los requisitos del tratado, incluyendo los acuerdos amistosos celebrados de conformidad con el tratado en la forma en que hayan sido implementados por las partes del tratado, para que se considere que el residente en el extranjero no tiene establecimiento permanente en el país. Lo dispuesto en este párrafo, sólo será aplicable siempre que las empresas que lleven a cabo operaciones de maquila cumplan con lo señalado en el artículo 216-Bis de esta Ley.

Para los efectos de este artículo se entiende por operación de maquila la definida en los términos del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación.

Requisitos de las deducciones

Artículo 30. Tratándose de PM residentes en el extranjero, así como de cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sea las erogadas en México o en cualquier otra parte, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en esta Ley y en su Reglamento.

Cuando las personas a que se refiere el párrafo anterior, residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, se podrán deducir los gastos que se prorrateen con la oficina central o sus establecimientos, siempre que tanto la oficina central como el establecimiento, en el que se realice la erogación, residan también en un país con el que México tenga en vigor un tratado para

evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información y además se cumpla con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.

No serán deducibles las remesas que efectúe el establecimiento permanente ubicado en México a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento de ésta en el extranjero, aún cuando dichas remesas se hagan a título de regalías, honorarios, o pagos similares, a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisiones por servicios concretos o por gestiones hechas o por intereses por dinero enviado al establecimiento permanente.

Los establecimientos permanentes de empresas residentes en el extranjero que se dediquen al transporte internacional aéreo o terrestre, en lugar de las deducciones establecidas en el artículo 29 de esta Ley, efectuarán la deducción de la parte proporcional del gasto promedio que por sus operaciones haya tenido en el mismo ejercicio dicha empresa, considerando la oficina central y todos sus establecimientos. Cuando el ejercicio fiscal de dichas empresas residentes en el extranjero no coincida con el año de calendario, efectuarán la deducción antes citada considerando el último ejercicio terminado de la empresa.

Para los efectos del párrafo anterior, el gasto promedio se determinará dividiendo la utilidad obtenida en el ejercicio por la empresa en todos sus establecimientos antes del pago del impuesto sobre la renta, entre el total de los ingresos percibidos en el mismo ejercicio; el cociente así obtenido se restará de la unidad y el resultado será el factor de gasto aplicable a los ingresos atribuibles al establecimiento en México. Cuando en el ejercicio la totalidad de los ingresos de la empresa sean menores a la totalidad de los gastos de todos sus establecimientos, el factor de gasto aplicable a los ingresos será igual a 1.00.

Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir, entre otros, los siguientes requisitos:

V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 86 de esta Ley.

XI. En los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante las autoridades fiscales que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello; que se preste en forma directa y no a través de terceros, excepto en los casos en que los pagos se hagan a residentes en México, y en el contrato respectivo se haya

pactado que la prestación se efectuará por un tercero autorizado; y que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo.

XIV. Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.

XV. Que en el caso de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Se considerará como monto de dicha adquisición el que haya sido declarado con motivo de la importación.

Gastos no deducibles

Artículo 32. Para los efectos de este Título, entre otras, no serán deducibles:

XIX. Las pérdidas que se obtengan en las operaciones financieras derivadas y en las operaciones a las que se refiere el artículo 23 de esta Ley, cuando se celebren con PF o morales residentes en México o en el extranjero, que sean partes relacionadas en los términos del artículo 215 de esta Ley, cuando los términos convenidos no correspondan a los que se hubieren pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

XXII. Los pagos hechos a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, salvo que demuestren que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables.

Valor de los bienes en establecimientos permanentes

Artículo 34. El valor de los bienes que reciban los establecimientos permanentes ubicados en México de contribuyentes residentes en el extranjero de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero no podrá ser superior al valor en aduanas del bien de que se trate.

Obligaciones de los contribuyentes

Artículo 86. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

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

- a) El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.
- b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.
- c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el artículo 215 de esta Ley.
- d) El método aplicado conforme al artículo 216 de esta Ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.

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

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

La documentación e información a que se refiere esta fracción deberá registrarse en contabilidad, identificando en la misma el que se trata de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

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 PM 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 los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo.

Artículo 87. Los contribuyentes residentes en el país que tengan establecimientos en el extranjero, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

I.- Los libros de contabilidad y los registros, que correspondan al establecimiento en el extranjero, deberán llevarse en los términos que señale esta Ley y su Reglamento. Los asientos correspondientes podrán efectuarse de acuerdo con lo siguiente:

b) En idioma español o en el oficial del país donde se encuentren dichos establecimientos. Si los asientos correspondientes se hacen en idioma distinto al español deberá proporcionarse traducción autorizada a las autoridades fiscales cuando éstas así lo requieran en el ejercicio de sus facultades de comprobación

c) Registrando las operaciones en moneda nacional o en la moneda de curso legal en el país donde se encuentren dichos establecimientos. Si se registra en moneda distinta de la nacional, la conversión podrá hacerse, a elección del contribuyente, por cada operación o conforme al tipo de cambio que tenga la moneda extranjera en México al último día de cada mes de calendario

II.- La documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con sus obligaciones fiscales, relacionados únicamente con el establecimiento en el extranjero, podrán conservarse en dicho establecimiento durante el término que para tal efecto señalan esta Ley y el CFF, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones que fije el Reglamento de esta Ley.

Determinación presuntiva de precios

Artículo 91. Las autoridades fiscales podrán modificar la utilidad o la pérdida fiscal, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, cuando:

- I.- Las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.
- II.- La enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones.
- III.- Se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se trate de pagos al extranjero.

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, las autoridades fiscales podrán considerar lo siguiente:

- a) Los precios corrientes en el mercado interior o exterior, y en defecto de éstos, el de avalúo que practiquen u ordenen practicar las autoridades fiscales
- b) El costo de los bienes o servicios, dividido entre el resultado de restar a la unidad el por ciento de utilidad bruta. Se entenderá como por ciento de utilidad bruta, ya sea la determinada de acuerdo al CFF o, conforme a lo establecido en el artículo 90 de esta Ley. Para los efectos de lo previsto por este inciso, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados
- c) El precio en que un contribuyente enajene bienes adquiridos de otra persona, multiplicado por el resultado de disminuir a la unidad el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería conforme al artículo 90 de esta Ley.

Artículo 92. Tratándose de intereses que se deriven de créditos otorgados a PM o a establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, por personas residentes en México o en el extranjero, que sean partes relacionadas de la persona que paga el crédito, los contribuyentes considerarán, para efectos de esta Ley, que los intereses derivados de dichos créditos tendrán el tratamiento fiscal de dividendos cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

- I. 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.
- II. Los intereses no sean deducibles conforme a lo establecido en la fracción XIV del artículo 31 de esta Ley.

- III. Que en el caso de incumplimiento por el deudor, el acreedor tenga derecho a intervenir en la dirección o administración de la sociedad deudora.
- IV. 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.
- V. Los intereses provengan de créditos respaldados, inclusive cuando se otorguen a través de una institución financiera residente en el país o en el extranjero.

Para los efectos de esta fracción, se consideran créditos respaldados las operaciones por medio de las cuales una persona le proporciona efectivo, bienes o servicios a otra persona, quien a su vez le proporciona directa o indirectamente, efectivo, bienes o servicios a la persona mencionada en primer lugar o a una parte relacionada de ésta. También se consideran créditos respaldados aquellas operaciones en las que una persona otorga un financiamiento y el crédito está garantizado por efectivo, depósito de efectivo, acciones o instrumentos de deuda de cualquier clase, de una parte relacionada o del mismo acreditado, en la medida en la que esté garantizado de esta forma. Para estos efectos, se considera que el crédito también está garantizado en los términos de esta fracción, cuando su otorgamiento se condicione a la celebración de uno o varios contratos que otorguen un derecho de opción a favor del acreditante o de una parte relacionada de éste, cuyo ejercicio dependa del incumplimiento parcial o total del pago del crédito o de sus accesorios a cargo del acreditado.

Tendrán el tratamiento de créditos respaldados a que se refiere esta fracción, el conjunto de operaciones financieras derivadas de deuda o de aquéllas a que se refiere el artículo 23 de esta Ley, celebradas por dos o más partes relacionadas con un mismo intermediario financiero, donde las operaciones de una de las partes da origen a las otras, con el propósito primordial de transferir un monto definido de recursos de una parte relacionada a la otra. También tendrán este tratamiento, las operaciones de descuento de títulos de deuda que se liquiden en efectivo o en bienes, que de cualquier forma se ubiquen en los supuestos previstos en el párrafo anterior.

No se considerarán créditos respaldados las operaciones en las que se otorgue financiamiento a una persona y el crédito esté garantizado por acciones o instrumentos de deuda de cualquier clase, propiedad del acreditado o de partes relacionadas de éste que sean residentes en México, cuando el acreditante no pueda disponer legalmente de aquéllos, salvo en el caso en el que el acreditado incumpla con cualesquiera de las obligaciones pactadas en el contrato de crédito respectivo.

Determinación de ingresos y deducciones con partes relacionadas

Artículo 215. Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y

montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y 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, ya sea que éstas sean con PM, residentes en el país o en el extranjero, PF y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

Para los efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables. Para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, según el método utilizado, considerando, entre otros, los siguientes elementos:

- 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; y
 - 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.

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

V. Los términos contractuales;

VI. Las circunstancias económicas; y

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

Cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes de dos o más ejercicios, anteriores o posteriores.

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.

Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables 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 aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México.

Métodos para determinar precios por operaciones con partes relacionadas

Artículo 216. Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 215 de esta Ley, los contribuyentes deberán aplicar los siguientes métodos:

I.- Método de precio comparable no controlado, que consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

II.- Método de precio de reventa, que consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de disminuir de la unidad, el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

III.- Método de costo adicionado, que consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

IV.- Método de partición de utilidades, que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:

- a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación
- b) La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.

V.- Método residual de partición de utilidades, que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes conforme a lo siguiente:

- a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación,

b) La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:

1.- Se determinará la utilidad mínima que corresponda en su caso, a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II, III, IV y VI de este artículo, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.

2.- Se determinará la utilidad residual, la cual se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el apartado 1 anterior, de la utilidad de operación global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas 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.

VI.- Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, que consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

De la aplicación de alguno de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango.

Los contribuyentes deberán aplicar en primer término el método previsto por la fracción I de este artículo, y sólo podrán utilizar los métodos señalados en las fracciones II, III, IV, V y VI del mismo, cuando el método previsto en la fracción I citada no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales a que se refiere el último párrafo del artículo 215 de esta Ley.

Para los efectos de la aplicación de los métodos previstos por las fracciones II, III y VI de este artículo, se considerará que se cumple la metodología, siempre que se demuestre que el costo y el precio de venta

se encuentran a precios de mercado. Para estos efectos se entenderán como precios de mercado, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables o cuando al contribuyente se le haya otorgado una resolución favorable en los términos del artículo 34-A del CFF (ver página 58). Asimismo, deberá demostrarse que el método utilizado es el más apropiado o el más confiable de acuerdo con la información disponible, debiendo darse preferencia a los métodos previstos en las fracciones II y III de este artículo.

Para los efectos de este artículo y del artículo 215 de esta Ley, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Artículo 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 aquéllas 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.

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 el artículo 9o-A de esta Ley.

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:

- 1.- 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 semi-terminados 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 DOF 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:

- i) Se considerará como monto original de la inversión el monto de adquisición de dichos bienes por el residente en el extranjero.
- ii) 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 LISR 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.

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.

iii) 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.

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 aquellos 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.

Los conceptos a que se refiere este numeral se deberán considerar en su valor histórico sin actualización por inflación, con excepción de lo dispuesto en el numeral 2 de este inciso.

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 SAT, otorgadas a la PF.

Cuando la PF 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 PF 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 PF permanece en territorio nacional, aquellos en los que tenga una presencia física en el país, así como los sábados y domingos por cada cinco días hábiles de estancia en territorio nacional, las vacaciones cuando la PF de que se trate haya permanecido en el país por más de 183 días en un período 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.

III.- 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 CFF en la que se confirme que se cumple con lo dispuesto en las fracciones I o III 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 2o. de la Ley, actividades distintas a ésta, podrán acogerse a lo dispuesto en este artículo únicamente por la operación de maquila.

Ajuste a los precios de transferencia

Artículo 217. Cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México, las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas, la parte relacionada residente en México podrá presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente. Esta declaración complementaria no computará dentro del límite establecido en el artículo 32 del CFF.

5.5 Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU)

A partir del 1° de enero de 2008 entra en vigor el IETU que corresponde a un impuesto mínimo respecto del impuesto sobre la renta, aunque determinado sobre bases de flujo de efectivo.

El IETU se determina disminuyendo de los ingresos gravados obtenidos por la enajenación de bienes, prestación de servicios y el otorgamiento de uso o goce temporal de bienes, las erogaciones necesarias para la realización de dichas actividades, excluyendo de estas deducciones los costos de financiamiento, las regalías pagadas entre partes relacionadas y algunos otros conceptos.

Una vez determinada la base, el IETU se calcula aplicando la tasa del 17.5%. No obstante, mediante disposición transitoria, durante el ejercicio de 2008 se aplicará una tasa de 16.5%, para 2009 la del 17% y en 2010 del 17.5%.

En lo que se refiere a contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas, la LIETU contiene reglas de precios de transferencia en su artículo 18, fracción III. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el orden establecido en el citado artículo.

El IETU al igual que el Impuesto al Valor Agregado (IVA) se causa en el momento en que efectivamente se cobren las contraprestaciones, por lo que, en principio, un ajuste primario de precios de transferencia no impactaría en el cálculo del IETU, a menos que se realicen ajustes secundarios que involucren flujo de efectivo, donde las contraprestaciones cobradas o pagadas sean efectivamente modificadas.

Un ajuste primario por exceso en adquisiciones o gastos sí pudiera modificar el monto de la deducción (porción no deducible en impuesto sobre la renta).

5.6 Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA).

El IVA es un impuesto indirecto que los contribuyentes no lo pagan directamente sino que lo trasladan a una tercera persona y, por lo tanto, quien lo absorbe es el consumidor final del bien o servicio. Los pagos que se hacen por este impuesto son definitivos, lo que significa que no se tiene la obligación de presentar una declaración anual de este impuesto. El IVA se causa a la tasa general del 16%. Para la región fronteriza la tasa del IVA equivale a 11%, incluida la importación. Además existe una tasa de 0% para la realización de actividades especiales, como la enajenación de productos destinados a la alimentación, entre otras.

El IVA se causa con base en el flujo de efectivo, esto es, se causa en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y para efectos del acreditamiento, de igual forma se requiere que el IVA trasladado al contribuyente haya sido pagado para que proceda su acreditamiento.

Lo anterior no significa que las contraprestaciones efectivamente cobradas correspondan a valores correctos o definitivos para la LIVA, ya que el artículo 39 de esa misma ley establece facultades a las autoridades fiscales para determinar presuntamente el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto al valor agregado.

Esto es, la LIVA cuenta con un mecanismo específico de revisión por parte de las autoridades para efecto de terminar o ajustar la base sobre la cual debe ser calculado el impuesto al valor agregado.

Cuando se realiza un ajuste de precios de transferencia, el contribuyente modifica su base gravable y el pago del impuesto sobre la renta, lo que comúnmente se conoce como "ajuste primario". Sin embargo, pudiera darse el caso de que el contribuyente no realice los ajustes de las contraprestaciones efectivamente cobradas o pagadas a sus partes relacionadas; esto es, que no se efectúan los ajustes secundarios que involucren flujo de efectivo, sino que el ajuste se haga vía conciliación contable fiscal y únicamente para efectos del impuesto sobre la renta.

Un ajuste en precios de transferencia no impactaría en el cálculo del IVA, a menos que se realicen ajustes secundarios por parte del contribuyente, donde las contraprestaciones cobradas o pagadas, sean efectivamente modificadas.

En el caso de un ajuste primario por concepto de compras o gastos o inversiones en exceso, sí se pudiera modificar el IVA acreditable, pues para que dicho impuesto sea acreditable, debe corresponder a bienes y servicios que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta.

5.7 Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS).

El Impuesto Empresarial Sobre Producción y Servicios (IEPS), en general se paga por la producción y venta o importación de gasolinas, alcoholes, cerveza y tabacos. Es también un impuesto indirecto como el IVA, ya que los contribuyentes lo trasladan o cobran a sus clientes, con ciertas excepciones, y el contribuyente sólo lo reporta a las autoridades fiscales.

De acuerdo con el artículo 10 de la LIEPS, el IEPS se calcula en el momento en que se cobren las contraprestaciones sobre el monto cobrado.

En este sentido, en principio, el IEPS tendría un tratamiento similar al del IVA en lo que se refiere ajustes de precios de transferencia. Esto es, sólo cuando el contribuyente realice los ajustes secundarios, el ajuste de precios de transferencia tendría un impacto en IEPS ya que éste se calcula sobre contraprestaciones efectivamente cobradas.

Ahora bien, la fracción XII del artículo 3 de la LIEPS, define como contraprestación el precio pactado, y cuando no exista un precio pactado o se determine con una cantidad cero, se utilizará el valor que tengan los bienes en el mercado o, en su defecto al de valuó.

En relación con lo anterior, el artículo 24 de la LIEPS establece que las autoridades podrán determinar presuntamente el precio en que los contribuyentes enajenaron los productos a que se refiere la LIEPS, para lo cual establece los siguientes métodos en el mismo artículo:

- Precios corrientes o avalúos.
- Costo más un factor de utilidad.
- Precio de venta de posterior enajenante menos el coeficiente de utilidad para el impuesto sobre la renta.

- Diferencia entre el precio máximo al público y el margen máximo de utilidad autorizado.

El valor de mercado para la LIEPS y para la LISR es determinado por medio de metodologías distintas y, en general, son disposiciones diferentes.

No existe una conexión directa entre la LIEPS y la LISR, en lo que se refiere a la determinación del valor de mercado de las contraprestaciones, ya que cada ley tiene métodos específicos para ello; un ajuste de precios de transferencia pudiera generar interés en las autoridades fiscales respecto a la determinación de las contraprestaciones entre partes relacionadas a efecto de iniciar una revisión de valores de mercado de acuerdo con las disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

5.8 Ley del mercado de valores

Artículo 86.- Las emisoras que pretendan obtener la inscripción de sus valores en el Registro, para realizar una oferta pública, deberán elaborar un prospecto de colocación o suplemento informativo, preliminar y definitivo, que acompañen a la solicitud de inscripción, incluyendo la información relevante e incorporando los derechos y obligaciones del oferente y de quienes, en su caso, acepten la oferta.

El referido prospecto o suplemento deberá incluir, en todo caso, la información siguiente, conforme a las disposiciones de carácter general que al efecto expida la Comisión:

- IV. La integración del grupo empresarial al que, en su caso, pertenezca.
- V. La estructura del capital social precisando, en su caso, las distintas series o clases accionarias y los derechos inherentes a cada una de ellas, así como la distribución de las acciones entre los accionistas, incluyendo a la persona o grupo de personas que tengan el control o una influencia significativa o ejerzan poder de mando en la controladora del grupo empresarial.
- VI. Las percepciones, de cualquier naturaleza, que la emisora otorgue a individuos que conforme a esta Ley tengan el carácter de personas relacionadas.
- VII. Los convenios o programas en beneficio de los miembros del consejo de administración, directivos relevantes o empleados de la emisora, que les permitan participar en el capital social, describiendo sus derechos y obligaciones, mecánica de distribución y determinación de los precios.

VIII. Las operaciones relevantes celebradas con personas relacionadas, cuando menos correspondientes a los últimos tres ejercicios sociales.

5.9 Facultades de las autoridades fiscales

Autoridad competente

El poder ejecutivo es ejercido por una sola persona tal y como lo manifiesta el artículo 80 de la CPEUM.

“Se deposita el ejercicio del Supremo Poder Ejecutivo de la Unión en un solo individuo, que se denominará Presidente de los Estados Unidos Mexicanos.”

Para cumplir eficazmente con sus funciones, se apoyará en los secretarios de despacho: Considerando la estructura del Ejecutivo Federal, es necesario remitirse a la Ley Orgánica de La Administración Pública Federal para definir qué secretaría es la autoridad administrativa para efectos fiscales. El artículo 31, fracción XI de dicho ordenamiento establece:

Artículo 31. A la SHCP corresponde al despacho de los siguientes asuntos:

Fracción XI: Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

El 1° de julio de 1997 entró en vigor la Ley del SAT, la cual es un órgano desconcentrado de la SHCP, con carácter de autoridad fiscal.

El artículo 19 del Reglamento Interior del SAT, establece dos criterios básicos para delimitar la actuación de la Administración General de Grandes Contribuyentes, la competencia (inciso A) y los sujetos y entidades respecto de los cuales se podrán ejercer dicha competencia (inciso B).

El artículo 20 del mismo ordenamiento, establece cuáles serán las facultades y respecto de qué contribuyentes cada una de las unidades administrativas de la Administración General de Grandes Contribuyentes, ejercerá sus facultades.

Por los que se refiere al tema de precios de transferencia, el artículo 20 en sus incisos R y X, se establece que las Administraciones Centrales de Auditoría de Precios de Transferencia y de Auditoría

Fiscal Internacional serán las únicas unidades facultadas para verificar la determinación de deducciones autorizadas e ingresos acumulables en operaciones entre partes relacionadas.

Con base en el artículo 215 de la LISR, las autoridades fiscales debidamente facultadas de acuerdo con el Reglamento Interior del SAT, podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones llevadas a cabo entre partes relacionadas.

La facultad de determinar ingresos acumulables y deducciones autorizadas en operaciones relacionadas está dada por el artículo por el artículo 215 de la LISR, mientras que las facultades para fiscalizar dichas transacciones están dudas por el Reglamento Interior del SAT.

5.10 Efectos en otros impuestos por ajustes de precios de transferencia

Cuando se lleva un ajuste de precios de transferencia en el país, derivado de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, éste tendrá un impacto en la jurisdicción fiscal extranjera y viceversa.

En caso de que las administraciones fiscales involucradas adopten posturas respecto de dicho ajuste, se puede generar un problema de doble imposición.

El hecho de que, independientemente de que un contribuyente celebre operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero o en el país, un ajuste de precios de transferencia probablemente tiene efectos en otros impuestos o contribuciones locales.

Cuando se realiza un ajuste de precios de transferencia, el contribuyente modifica su base gravable y el pago del impuesto sobre la renta, lo que comúnmente se conoce como "ajuste primario". Sin embargo, pudiera darse el caso que el contribuyente no realice los ajustes de las contraprestaciones efectivamente cobradas o pagadas (ajustes integrales que involucren flujo) a sus partes relacionadas, esto es, que no se efectúan los ajustes secundarios sino que el ajuste se haga vía conciliación contable fiscal y únicamente para efectos del ISR.

Lo anterior, deriva precisamente de lo establecido en el artículo 215 de la LISR que establece lo siguiente:

Los contribuyentes del Título II PM de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

5.11 Fiscalización de las Autoridades Fiscales Nacionales en Precios de Transferencia

A partir de la incorporación en la LISR de las Reglas en materia de Precios de Transferencia, el SAT a través de la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia, inició un programa intensivo de auditorías a diversos sectores en México (incluyendo Empresas Multinacionales y Nacionales).

Tomando en consideración la trascendencia e impacto que tiene para los contribuyentes un posible ajuste de precios de transferencia, a continuación detallamos el proceso de revisión de las autoridades fiscales, las consecuencias y alternativas para empresas dictaminadas.

Indicadores que alertan a las Autoridades

Existen ciertos indicadores o información que alerta a las autoridades fiscales sobre contribuyentes que llevan a cabo operaciones con partes relacionadas, residentes en México y/o en el extranjero.

1.- Dictamen Fiscal (*Parte correspondiente a Operaciones con Partes Relacionadas*)

- Que contenga salvedades
- Opinión Negativa con respecto de Operaciones Nacionales/Internacionales con partes relacionadas.
- Diferencias entre Anexos Informativos y las Notas del Dictamen (*Partes Relacionadas, Pagos al Extranjero, etc.*)

2.- Declaración Informativa Múltiple (*DIMM Anexo 9*)

- Que contenga información incompleta

- Que existan contradicciones en el llenado de la Declaración (*Aplicación de método, márgenes manifestados, indicadores y/o importes incorrectos, etc.*)

3. - Cumplimiento de Avisos

- NO Presentación de aviso por cumplimiento por Safe Harbour

4.- Intercambio de información por parte de las autoridades competentes de aquellos países con los que México tenga celebrados Convenios para evitar la doble tributación y/o intercambio de información.

Posible Información requerida en caso de una Revisión de Gabinete o Visita Domiciliaria

1. Declaración Anual;
2. Estados Financieros dictaminados;
3. Reportes de Precios de Transferencia de conformidad con el Art. 86 fracciones XII y XV de la LISR (Estudio Económico);
4. Organigrama Corporativo;
5. Identificación de partes relacionadas (México y/o Extranjero);
6. Residencia Fiscal de partes relacionadas residentes en el extranjero;
7. Identificación de transacciones con partes relacionadas (*cotejo con dictamen y declaraciones informativas*);
8. Contratos celebrados con partes relacionadas;
9. Análisis funcional por entidad, o en su caso por transacción;
10. Información financiera segmentada;
11. Información de comparables internos (aplicación MPC);
12. Información que sustente la aplicación jerarquía de los métodos de Precios de Transferencia, de acuerdo al Art. 216 de la LISR. (ver página 115).

5.12 Ajustes correspondientes y secundarios en materia de precios de transferencia

AJUSTE CORRESPONDIENTE

Concepto

Para comprender el concepto “ajuste correspondiente” es necesario entender la problemática de la cual surge.

Supongamos que de la revisión practicada por las autoridades fiscales resulta que en una determinada operación controlada, el contribuyente no cumplió con el principio de plena competencia (Arm’s Length). En este caso, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 215 de la LISR, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables o las deducciones autorizadas del contribuyente, según corresponda, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación de la operación controlada, considerando para tales efectos los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

En otras palabras, mediante la determinación del precio o contraprestación correspondiente a la operación controlada, las autoridades fiscales modificarán la utilidad o pérdida fiscal del contribuyente, generalmente para incrementar la utilidad o reducir la pérdida. Siguiendo la terminología empleada en las Guías de la OCDE, llamaremos “ajuste primario” al ajuste efectuado por las autoridades fiscales.

Si tomamos en cuenta que en una operación controlada existen dos partes (relacionadas) involucradas, podemos identificar que en realidad el problema no ha terminado, sino que habrá que considerar las consecuencias que el ajuste practicado por la autoridad puede tener, así como los posibles efectos para la otra parte involucrada en la transacción.

Al considerar que del otro lado de la transacción, la otra parte relacionada involucrada reconoció la operación controlada sin el ajuste primario, no es difícil apreciar que la simetría en la operación se vio afectada por el ajuste primario. Es decir, el monto del ingreso que originalmente había acumulado una de las partes equivalía al monto de la erogación que la otra parte había reconocido para efectos de deducción; sin embargo, por virtud del ajuste que efectuó la autoridad tributaria al monto del ingreso acumulable derivado de la operación controlada – el ajuste primario -, éste resultará superior al monto que la otra parte había reconocido para efectos de la deducción, rompiéndose así la simetría que originalmente guardaban el ingreso y la deducción reconocida por cada parte respectivamente.

El ajuste primario puede traer como consecuencia un fenómeno de doble tributación en su sentido económico, pues por una parte, por virtud de dicho ajuste, la renta gravable de una parte relacionada se incrementa, mientras que la otra parte (relacionada) involucrada en la transacción ya pagó el impuesto sobre la misma utilidad, debido a que ella no disminuyó su renta gravable por medio una deducción por el monto del citado ajuste.

Una solución sería que la autoridad fiscal competente reconociera el efecto del ajuste primario y permitiera a la otra parte involucrada efectuar un ajuste, que se denominará “ajuste correspondiente” en congruencia, a fin de restablecer la simetría que de otra manera se perdería a causa del ajuste primario. Mediante el ajuste correspondiente se resolvería el problema de la doble tributación en su sentido económico.

En términos de lo anterior, el “ajuste correspondiente” es un ajuste aceptado por la autoridad fiscal competente, tendiente a reducir la carga fiscal de una de las partes relacionadas involucradas en una transacción controlada, con el fin de lograr una distribución de las utilidades derivadas de dicha transacción entre las partes relacionadas involucradas, que sea consistente:

- Con el principio de plena competencia, tal como está establecido en la regulación aplicable.
- Con el ajuste primario efectuado por la autoridad fiscal competente al revisar los precios de transferencia de la otra parte relacionada.

Regulación

Si consideramos que la regulación en materia de precios de transferencia resulta aplicable tanto a operaciones realizadas entre partes relacionadas residentes en México, como a las operaciones realizadas con partes relacionadas residentes en el extranjero, es claro que este problema se presenta tanto nacional, (o doméstico) como internacionalmente.

Normatividad desarrollada por la OCDE

El problema de la doble tributación internacional representa un obstáculo para el intercambio internacional de bienes y servicios, así como para la movilidad de capitales, personas y tecnología, por lo que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha realizado importantes estudios al respecto y en la búsqueda de soluciones, ha desarrollado un modelo de convenio para evitar la doble tributación internacional y prevenir la evasión fiscal (Convención Modelo de la OCDE).

Muchos países (entre ellos México) utilizan la convención modelo de la OCDE para la negociación y celebración de sus tratados o convenios internacionales para evitar la doble tributación internacional y prevenir la evasión fiscal.

Para abordar la problemática de los precios de transferencia, en la convención modelo de la OCDE se considera a cada una de las empresas del grupo multinacional como una entidad aislada e independiente que debe tributar por los ingresos que le correspondan, para lo cual es preciso considerar que dichas empresas actúan en forma independiente y llevan a cabo sus negocios en las mismas condiciones que lo harían empresas independientes actuando en un mercado bajo condiciones de plena competencia. Desde luego, habrá casos en los que la relación entre las empresas de un mismo grupo multinacional las lleve a realizar operaciones que no hubiesen realizado empresas independientes, siendo entonces necesario eliminar los efectos de las condiciones especiales que surgen con motivo de la relación entre las empresas a fin de determinar las utilidades que dichas empresas hubieran obtenido de ser partes independientes actuando en condiciones de mercado. A este enfoque se le conoce como principio de plena competencia.

Además de plasmar el principio de plena competencia el artículo noveno de la convención modelo de la OCDE recomienda en su segundo párrafo que cuando las utilidades de una empresa hayan sido ajustadas para incrementar su base gravable como consecuencia de sus precios de transferencia y su contraparte en el otro Estado haya sido gravada de forma ordinaria sobre esa misma utilidad, las autoridades fiscales de este último Estado permitan efectuar un “ajuste correspondiente” en la utilidad gravable de su contribuyente a fin de no incluir aquellas utilidades que se gravaron por virtud del ajuste primario determinado (o aceptado) por el otro Estado.

Al respecto, el segundo párrafo del artículo noveno de la convención modelo de la OCDE aclara que el ajuste correspondiente no puede darse en forma automática y por el simple hecho de que los precios de transferencia en otro Estado fueron objeto de un ajuste primario, si no que se requiere conformidad con que el ajuste primario efectivamente refleja utilidades consistentes con el principio de plena competencia.

Aunque el segundo párrafo del artículo noveno de la convención modelo de la OCDE claramente recomienda la realización del ajuste correspondiente a fin de evitar el problema de la doble tributación existe el problema de la implementación, la convención modelo de la OCDE deja abierta a las partes la definición de la forma en que éstas acordarán bilateralmente la forma y métodos en que llevarán a cabo la aplicación de un ajuste correspondiente y a manera de ejemplo cita dos enfoques: en el primero, que es el más utilizado, el ajuste correspondiente se aplica modificando la utilidad de la empresa para excluir de la utilidad, un monto equivalente al del ajuste primario efectuado a su contraparte; y otro en el cual el Estado que aplicará el ajuste correspondiente considera que una parte de las utilidades de su

contribuyente fueron gravables en el Estado que efectuó el ajuste primario y, en consecuencia, otorga un crédito fiscal o algún otro mecanismo para remediar la doble imposición en términos del artículo 23 de la convención modelo de la OCDE.

El segundo párrafo del artículo noveno de la convención modelo de la OCDE tampoco establece un periodo en el que deba aplicarse el ajuste correspondiente. Al respecto, señala que el tema queda abierto para que los distintos Estados convengan lo que consideren apropiado en sus convenios bilaterales y menciona, de manera ilustrativa, dos enfoques: no establecer un límite temporal a la obligación de un Estado para aplicar el ajuste correspondiente; o bien, por cuestiones de practicidad en la administración tributaria, definir un período dentro del cual el Estado estaría obligado a aplicar el ajuste correspondiente.

Otra cuestión a definir respecto de la aplicación de un ajuste correspondiente es la forma en que debe solicitarse. El segundo párrafo del artículo noveno de la OCDE señala que, en caso de controversia entre los Estados respecto al monto y características del ajuste correspondiente, habría que llevarse a cabo un procedimiento de acuerdo mutuo, también llamado procedimiento amistoso, previsto en el artículo 25 de dicha convención modelo de la OCDE.

AJUSTE SECUNDARIO

Concepto

Conscientes de que las empresas relacionadas no necesariamente llevarán a cabo un ajuste transaccional voluntario y con el fin de alcanzar esa consistencia entre las utilidades gravadas con un ajuste primario y las realmente obtenidas por la empresa relacionada, algunos países establecen a través de su legislación fiscal, la obligación de reconocer una segunda transacción (“transacción secundaria”) mediante la cual se considera que fueron transferidas las utilidades atribuidas por el ajuste primario y que será gravada en consecuencia

Mediante la aplicación de estos ajustes secundarios se busca eliminar la discrepancia entre las utilidades fiscales (que incluyen el ajuste primario) y las utilidades que fueron reconocidas financieramente por las empresas relacionadas.

Las transacciones secundarias suelen caracterizarse como dividendos, aportaciones de capital o préstamos, pues resulta más sencilla la presunción de las transacciones fictas en la aplicación de estas figuras.

Al gravar la transacción secundaria, puede surgir un segundo ajuste en materia de precios de transferencia. Por ejemplo, si la transacción secundaria es considerada como un préstamo, se podrá efectuar un ajuste de precios de transferencia en relación con el interés asociado y gravarlo en los términos previstos por la legislación fiscal.

El ajuste secundario no está previsto en la convención modelo de la OCDE, por lo que ésta no se pronuncia respecto de otorgar un mecanismo de eliminación o alivio parcial contra la doble tributación derivada de la aplicación de un ajuste secundario. Sin embargo, dicho ajuste si está previsto en las Guías de la OCDE.

Considerando que los ajustes secundarios no son una práctica común en los países miembros de la OCDE, su aplicación podría llevar a un problema de doble tributación, en caso de que no se ofrezca un remedio en los convenios bilaterales o en la legislación doméstica.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE continúa estudiando el tema de los ajustes secundarios a efecto de proporcionar mayores elementos a los grupos multinacionales y administraciones tributarias en el futuro.

Finalmente, es importante señalar que ni en nuestros tratados internacionales, ni en nuestra legislación fiscal nacional se establece disposición alguna en materia de ajustes secundarios.

Consecuencias de un Ajuste en materia de Precios de Transferencia determinado por la Autoridad

Las consecuencias de los ajustes en el monto de las contraprestaciones realizadas entre partes relacionadas, dependerán del tipo de transacción que se realice el contribuyente.

Para mayor entendimiento, los tipos de ajustes pueden clasificarse de la siguiente manera:

- **Ajuste Directo**

Disminución de Deducciones Autorizadas o aumento de Ingresos Acumulables. O bien, no deducibilidad de pagos y/o gastos con partes relacionadas (Art. 31 fracción V y Art. 86 fracción XIII LISR).

Efectos:

- Incremento en la utilidad o resultado fiscal.
- Incremento ISR y/o IETU a cargo.

- Incremento en la base de PTU.
- Determinación de impuesto omitido (*actualización y recargos*).
- Multa del 50%-100% del impuesto omitido histórico (*Posible disminución del 50% en caso de que la Empresa cuente con documentación soporte de Precios de Transferencia, Art. 76 CFF*).

- **Ajuste Indirecto**

Efectos derivados de los ajustes directos, los cuales tienen repercusiones en impuestos relacionados, tales como ISR, IVA e impuestos por Comercio Exterior.

Efectos:

- Aumento o disminución de ISR retenido por pagos a partes relacionadas residentes en el extranjero.
- Aumento o disminución de IVA por la compra o importación de bienes, o por la prestación de servicios.
- Aumento o disminución en aranceles pagados por importación de bienes.
- No aplicación de beneficios establecidos en los Convenios para evitar la doble tributación (*tasas reducidas*).

- **Ajuste Internacional**

Cuando la autoridad fiscal de un país extranjero con el que México tiene celebrado un Convenio para evitar la doble tributación, lleva a cabo un ajuste de precios de transferencia. Cabe mencionar, que dicho ajuste podrá reflejarse dentro del resultado fiscal de la parte relacionada residente en México, hasta el momento en que la autoridad fiscal mexicana acepte dicho ajuste a través de un procedimiento amistoso al amparo del convenio fiscal entre ambos países.

Conclusiones

Considerando que los programas de auditorías en materia de Precios de Transferencia por parte del SAT continuarán, es recomendable para todas aquellas empresas mexicanas con transacciones con partes relacionadas nacionales o extranjeras, que cuenten con documentación de precios de transferencia de acuerdo a los lineamientos técnicos establecidos en la LISR y las Guías de la OCDE. Finalmente, se recomienda que en caso de una revisión por parte de las autoridades fiscales se cuente con asesoría adecuada desde el inicio del proceso a fin de tener las estrategias y alternativas de defensa adecuadas para el contribuyente.

CAPÍTULO 6. MÉTODOS RECONOCIDOS PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

6.1 Conforme a nuestra legislación

En el año de 1994 México fue admitido como miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE); a partir de esta fecha ha realizado múltiples estudios en México, y ha hecho recomendaciones y fijado lineamientos que han influido en el diseño así como en la ejecución de la política económica del país.

Uno de los compromisos de México ante la OCDE que más ha impactado en el área fiscal es la adopción de las disposiciones de precios de transferencia.

A partir de la fecha en la que las disposiciones fueron incorporadas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) en 1997, diversos especialistas han mostrado su preocupación por la falta de adecuación de estas normas al contexto de la realidad de México.

En el año 2000 se incorporó a la LISR la obligatoriedad de la declaración informativa, y en el año 2001 se incluyó la obligación de conservar documentación comprobatoria por operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero. Por su parte, en 2002 se añadió la referencia a las Guías OCDE para efectos de interpretación, y en octubre de 2003 únicamente se adicionó la Regla Miscelánea del rango intercuartil al RISR. Asimismo, en 2006 se adicionaron dos párrafos que eliminan la posibilidad de que el contribuyente elija el método de determinación de precios de transferencia que le convenga. Ninguna de estas reformas fue una adecuación verdaderamente contextual.

La LISR describe los conceptos que deben considerarse como ingreso y, en términos generales, podríamos decir que es "toda cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona". Asimismo, establece diferentes métodos para determinar el precio o monto de las contraprestaciones en operaciones celebradas entre partes relacionadas; en otras palabras, las autoridades fiscales dudan de la veracidad de las contraprestaciones acordadas entre dichas partes, ya que se presume que en las mismas se transfieren utilidades, pérdidas o gastos.

Por lo anterior, al verificar los actos jurídicos celebrados entre partes relacionadas a precios diferentes de los que se pactarían con partes independientes; se dice que esta desigualdad de precios se refiere a precios de transferencia, los cuales están regulados en los artículos 215 y 216 de la LISR.

Partes relacionadas, según la LISR en su artículo 215, quinto párrafo, señala tres casos para que se configure el supuesto de considerar que dos o más personas son partes relacionadas:

- a) Cuando una persona participa, de manera directa o indirecta, en la administración, control o capital de la otra.
- b) Cuando una persona o grupo de personas participa, directa o indirectamente, en la administración, control o capital de dichas personas.
- c) Cuando se trate de asociaciones en participación, sus integrantes se consideran como partes relacionadas, así como las que conforme a lo anterior se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

Por su parte, el artículo 106, décimo párrafo, de la LISR menciona (en términos generales) los mismos supuestos señalados en los incisos (a) y (b), para considerar que dos o más personas son partes relacionadas. Se agrega el inciso (c) para precisar lo siguiente:

- c) Cuando exista vinculación entre ellas, de acuerdo con la legislación aduanera.

El artículo 68 de la Ley Aduanera precisa los casos en que existe vinculación entre personas, por ejemplo, si una de ellas ocupa cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otra.

Las definiciones de los artículos 215 y 106 mencionan, en términos generales, que cuando los negocios y operaciones mercantiles del contribuyente se efectúen entre PM que pertenecen a los mismos inversionistas, se consideran partes relacionadas.

Obligación de PM que celebren operaciones con partes relacionadas

El artículo 86, fracción XV, de la LISR señala que tratándose de PM que celebren operaciones con partes relacionadas, considerarán los siguientes aspectos:

- a) Deberán determinar que las operaciones (ingresos acumulables y deducciones autorizadas) se efectuaron de conformidad con las contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.
- b) Deberán aplicar los métodos establecidos en el artículo 216 de la LISR.

Como podrá observarse, la disposición es aplicable tanto a partes relacionadas residentes en territorio nacional como a residentes en el extranjero.

Consultas sobre la metodología utilizada

El artículo 34-A del CFF precisa que las autoridades fiscales podrán resolver respecto a la metodología utilizada por el contribuyente para determinar precios o contraprestaciones con partes relacionadas; en otras palabras, ambas partes podrán llegar a un acuerdo que origine una resolución positiva.

Esta resolución podrá surtir sus efectos en el ejercicio en que se solicite, en el inmediato anterior, y hasta en los tres ejercicios fiscales siguientes.

Sin embargo, la vigencia podrá ser mayor cuando se derive de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional del que México sea parte.

Estas resoluciones anticipadas denominadas APA's, se tramitan ante la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia.

Los APA's se clasifican, según las directrices de la OCDE, en unilaterales, bilaterales o multilaterales; las dos últimas se tramitan con países que tengan celebrado con México un convenio para evitar la doble tributación. Así, por ejemplo, en Estados Unidos se tramitan ante las siguientes autoridades:

Alcance de las operaciones o empresas comparables

El artículo 215, tercer párrafo, precisa que para efectos de la LISR, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables cuando:

- a) No existan diferencias entre dichas operaciones o empresas 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 la LISR.

- b) Existan dichas diferencias y éstas se eliminen mediante ajustes razonables.

Las frases "No existen diferencias que afecten significativamente" y ajustes razonables", nos podrían ocasionar un fuerte impacto en la determinación de la utilidad fiscal.

Lo anterior, debido a que las autoridades fiscales tienen la facultad de determinar el precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables. En otras palabras, las autoridades podrán consultar la base de datos, la información, etc., de terceros (partes independientes), ya sea que se trate de PM, residentes en el país o en el extranjero, PF y otras fuentes con las que hayan celebrado operaciones comparables (artículo 215, segundo párrafo, de la LISR).

Con el objeto de eliminar parte de los efectos negativos que podrían ocasionar las diferencias de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existen dos o más operaciones comparables, se ajustarán mediante la aplicación del método estadístico denominado *intercuartil*, que precisa el artículo 276 del Reglamento de la LISR.

Las operaciones entre partes relacionadas que a las autoridades fiscales les interesa controlar son las siguientes:

- a) Operaciones de financiamiento.
- b) Prestación de servicios
- c) Uso, goce o enajenación de bienes tangibles
- d) Explotación o transmisión de un bien intangible como patente, marca, nombre comercial, transferencia de tecnología, etcétera.
- e) Enajenación de acciones.

En estas operaciones revisarán los términos contractuales, las circunstancias económicas, las estrategias de negocios, etcétera

Métodos para determinar precios por operaciones con partes relacionadas

El artículo 216 de la LISR señala seis métodos que se deberán considerar para determinar los precios de transferencia, sin embargo, los contribuyentes deberán aplicar en primer término el método previsto en la fracción I, que es el de *precio comparable no controlado (comparable uncontrolled price)*. Para aplicar los

otros cinco métodos, se debe demostrar que el costo y el precio de venta se encuentran a precios de mercado. También se deberá comprobar que el método utilizado es el más apropiado o el más confiable, dando preferencia a los métodos previstos en las fracciones II y III: *precio de reventa (resale price)* y *costo adicionado (cost plus)*, y el VI: *márgenes transaccionales de utilidad de operación*.

Derivado de una recomendación de la OCDE, a partir de 2006 se reforman los artículos 86 y 216 de la LISR, eliminando tanto del artículo 86, fracción XV, como del artículo 216, la palabra *cualquiera*, sustituyéndola en el art. 216 por *deberán* y adicionando en este artículo un tercer y cuarto párrafos que eliminan la posibilidad de que el contribuyente elija el método de determinación de precios de transferencia para cumplir con el artículo 86, fracción XV, de la LISR, pues en principio podríamos suponer que todos los métodos deben aplicarse, lo que resulta incongruente.

Sin embargo, el tercer párrafo del artículo 216 contradice lo anterior, al señalar que los contribuyentes deberán aplicar, en primer término, el método previsto en la fracción I de dicho artículo.

Por lo tanto, siempre deberá agotarse la posibilidad de aplicar el método de precio comparable no controlado, a menos que se demuestre que éste no es el adecuado, de acuerdo con las normas de la OCDE.

6.2 Tipos de actividades que regulan los precios de transferencia

Dentro de nuestra legislación, específicamente en la LISR se contempla, en el artículo 215 fracción I, como operaciones que pueden ser verificadas a través de los procedimientos de precios de transferencia a las que a continuación se enumeran, y analizan.

6.2.1 Operaciones de financiamiento

Para los efectos de los precios de transferencia, en operaciones de financiamiento se deben tomar en cuenta: el monto del crédito principal, el plazo, las garantías, la solvencia del deudor y la tasa de interés. Estas operaciones deben a su vez llevarse a cabo entre partes relacionadas, ya sea que se trate de PM, residentes en el país o 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 cuando un tercero tenga interés en el negocio o bien de aquella. En el caso de los préstamos se debe de tomar en cuenta en forma especial, el monto que representa la cantidad principal en la operación del contribuyente, con relación a su flujo de efectivo, el plazo concedido, las garantías otorgadas, la solvencia del deudor y la tasa de interés que impere en el lugar de residencia del acreedor

o del deudor, entre otros.

Estos conceptos son de vital importancia para la configuración y la razonabilidad del criterio de acción por parte de la autoridad, puesto que en su conjunto o analizados en forma aislada, deben ser congruentes con el comportamiento y economía de las empresas contratantes, por lo que por ejemplo, el interés pactado en el préstamo debe considerarse dentro de lo común y no alterarse ni disminuirse provocando un menoscabo o en su caso, un beneficio más allá de aquel que en términos generales se ofrece en operaciones independientes entre partes contratantes.

Si hacemos referencia a la tasa de interés esta debe ubicarse en los límites de la que impera en el momento en el que se pacto el crédito y surgió la deuda, sin tomar en cuenta las transacciones que se desarrollen con o entre partes relacionadas y bajo condiciones contractuales similares, debiendo comentar que la autoridad podrá determinar ingresos acumulables o deducciones autorizadas, cuando se pacte a una tasa de interés menor a la que corresponda en el mercado o en su caso, cuando esta sea mayor y afecte o no en forma considerable la liquidez de la empresa y esta tenga que recurrir a la reducción de su capital o a la disminución de sus actividades. Sin embargo, no se debe olvidar que si el deudor refleja una precaria condición económica, que ponga en peligro su actividad y préstamo a tasa castigada (mayor o menor a la de equilibrio), esta situación se debe tomar en cuenta por la autoridad al configurar su criterio.

En cuanto a operaciones de financiamiento que involucren descuentos y siguiendo la misma pauta, cuando estos sean superiores a lo normal en el mercado, es presumible que estemos ante el evento del precio de transferencia, a menos que se demuestre que los bienes han sufrido un demérito, que existieron circunstancias que determinaron la necesidad de enajenar en esas condiciones y finalmente, cuando se pruebe que el enajenante se afecta sensiblemente y que de no llevarse a cabo la operación se verá en serias dificultades de liquidez.

6.2.2 Prestaciones de servicios

Si bien las transacciones llevadas a cabo entre partes relacionadas han estado presentes durante bastante tiempo, recientemente se incrementó el número de transacciones intercompañía que involucraban servicios de todos los tipos. Esto ha originado que la postura de algunas autoridades fiscales consista en presumir que este comportamiento se debe a la búsqueda de un determinado efecto fiscal; sin embargo, esta postura puede dejar de lado la existencia de factores válidos de negocio que impulsaron este fenómeno, como es la globalización. Este fenómeno, para nadie desconocido, creó la necesidad, por parte de las corporaciones, de contar con una red integrada a partir de la cual pudieran

homogeneizar ciertos procesos dentro de las mismas y que, además, permitieran hacer más eficientes los recursos que aportan a ciertas actividades.

Dentro de las soluciones identificadas se encuentran los centros de servicios o la asignación de actividades de servicio por especialidad a ciertas subsidiarias, lo cual permitía crear economías de escala; es decir, además de hacer más eficientes los recursos se podían aprovechar las sinergias que se creaban, ya fuera por la especialización en la prestación de estos servicios o, incluso, por el hecho de poder operar sobre una sola base general que permita evitar re-procesos y ofrecer, en consecuencia de más fácil implementación y sin necesidad de incurrir en gastos excesivos de capacitación de personal

Otro aspecto importante a considerar dentro del incremento de prestadores de servicios especializados en las organizaciones, es la necesidad de contar con una adecuada confidencialidad acerca de procesos internos, información financiera, estrategias de negocio, entre otros puntos, que las corporaciones globales identificaron que no podían o no era conveniente dar acceso a este tipo de información a prestadores de servicio externos (no relacionados).

La situación planteada ha provocado que se lleve a cabo una gran cantidad de reestructuras operativas dentro de las corporaciones, lo que se ha traducido en la implantación de distintos modelos de negocio, en los cuales los precios de transferencia toman un papel preponderante y, además, es necesario contar, al menos, con el conocimiento suficiente para saber la forma eficiente para estructurar este tipo de transacciones, así como conocer las distintas formas en que pueden fijarse las contraprestaciones correspondientes. Este elemento es fundamental para cumplir con los requisitos que en esta materia presentan ya una gran cantidad de países, tanto para efectos domésticos como para transacciones internacionales; por lo tanto, se convierte en un tema relevante al momento de seleccionar el modelo de negocios en este tipo de transacciones.

Los servicios que se presentan día a día dentro de las transacciones intercompañía suelen ser muy variados, sin embargo, existen algunos que destacan, ya sea por su importancia o por la necesidad de contar con los mismos.

Para poder entender en qué términos se puede clasificar una transacción intercompañía como un servicio, se podría comenzar señalando que la definición que nos ofrece el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, en el sentido económico, se refiere a la prestación humana que satisface alguna necesidad social y que no consiste en la producción de bienes materiales. Dicho diccionario ofrece también la definición del *sector servicios* acerca del cual establece que es aquél que abarca las actividades relacionadas con los servicios materiales no productivos de bienes que se prestan a los ciudadanos, como la administración, la enseñanza, el turismo, etc. Como es evidente, ambas

definiciones, si bien proporcionan elementos básicos sobre el concepto sujeto a análisis, no alcanzan a explicar en su totalidad la interacción con conceptos cotidianos de negocio; sin embargo, podría concluirse que el concepto de prestación de servicios forma parte de las actividades que no tienen como fin la producción de bienes tangibles. Por otro lado, las definiciones que pudiéramos encontrar en otro tipo de fuentes tales como la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), el Código de Comercio, la LISR o, incluso, la Ley de Profesiones no aportan elementos adicionales que modifiquen el concepto acerca de este tipo de actividades.

Por otra parte, el contrato de prestación de servicios profesionales se define como un contrato en virtud del cual una parte, a la que se le designa como profesionista o profesor, se obliga a realizar un trabajo que requiere preparación técnica, artística y, en ocasiones, título profesional para llevarlo a cabo, en favor de otra persona llamada cliente, a cambio de una remuneración que recibe el nombre de honorarios. En esta misma obra se establece que la persona que solicita el servicio deberá pagar la retribución que se hubiera convenido; y, a falta de convenio, los honorarios se regularán atendiendo a las costumbres del lugar, a la importancia de los trabajos prestados, a las facultades pecuniarias del que recibe el servicio y a la reputación profesional que tenga el que lo ha prestado.

Una vez que se ha señalado de manera muy general el ámbito sobre el que se establecen las actividades que pudieran clasificarse dentro de la categoría de servicios, es necesario visualizar el espectro de servicios de acuerdo con su complejidad y algunas de sus características.

Dentro de la economía global, se entiende que entre mayor sea el riesgo se obtendrá un mayor rendimiento, lo cual no siempre resulta del todo cierto; esto se debe a que, entre mayor riesgo, la probabilidad de obtener mayores ganancias si bien es más alta, también es más alta la probabilidad de perder; esto es, se está más expuesto a obtener un resultado variable. En cambio, cuando hablamos de servicios cuyas funciones, riesgos y activos son limitados, los mismos son más controlables, lo cual se traducirá en un rendimiento menor pero mucho más seguro, que en algunos casos pudiera estar en función del capital invertido en lugar del valor de la mano de obra agregado, como ocurre en algunos servicios de manufactura por contrato o maquila. Es decir, el rendimiento obtenido por compañías que ofrecen servicios más complejos en la mayoría de los casos será más elevado, sin embargo, derivado de esa misma complejidad, éste será también tenderá a ser más volátil

El concepto anterior pareciera ser compartido de alguna manera por la LISR, ya que para determinar la utilidad fiscal de los contribuyentes, la autoridad podrá aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntamente, el coeficiente de 50% en el caso de prestación de servicios personales independientes; cabe destacar que este porcentaje contenido en la fracción IX, del artículo 90 de la mencionada Ley, es el más gravoso y se ubica por arriba de actividades industriales y comerciales. Si

bien la determinación presuntiva no es una técnica de precios de transferencia, parecería ser lógico suponer que los porcentajes de utilidad estimados conforme a esta disposición, debieron ser obtenidos de situaciones reales que en algún momento determinado pudieron ser cuantificadas por el legislador.

No obstante lo anterior, debemos señalar que es importante, cuando se analizan las características de un servicio con el fin de establecer el perfil de riesgos, activos y funciones con el objetivo de estimar el nivel de rendimiento que debiera reflejar, realizar dicho análisis no sólo basándonos en el tipo de servicio que se está ofreciendo, sino también en todas las circunstancias y términos contractuales bajo los cuales opera.

Una vez establecidas ciertas premisas acerca de los servicios y su complejidad, es necesario observar el panorama general que se presenta en las entidades prestadoras de servicios, considerando diversos factores para efectos fiscales como la residencia del prestador de servicios, entre otros.

Cuando la compañía prestadora del servicio reside en el país, se deben considerar diversos puntos con el fin de cumplir con los requisitos de deducibilidad en materia fiscal de precios de transferencia

En primer lugar, debemos considerar si la compañía lleva a cabo la prestación de servicios similares a terceros, con el fin de establecer la posible existencia de comparables internos. Si bien la existencia de éstos no constituye una garantía de que puedan ser utilizados para efectos de la aplicación de un método de precios de transferencia, ésta debería ser la primera cuestión a revisar y, en su caso, establecer de manera precisa las diferencias que no permiten su utilización. En el mismo sentido, habría que preguntarse también si el prestatario, en su caso, no recibe a su vez servicios similares de terceros. Esta situación difícilmente se presentará en la vida real, ya que hay aspectos de confidencialidad, economía de escala y otros aspectos similares que hacen improbable la existencia de estos comparables internos.

No obstante lo anterior, desde el punto de vista de las autoridades fiscales, éste pudiera ser el primer paso en caso de una revisión, lo cual, en algunos ocasiones, pudiera derivar en una controversia con respecto al análisis presentado por la compañía.

Descartado el posible uso de comparables internos, deberá enfocarse en encontrar comparables externos, basándonos en atributos de comparabilidad de funciones, activos y riesgos y a su vez, elegir el método adecuado de acuerdo con la información disponible con la que se cuente. La elección del método deberá realizarse de manera ordenada con base en la prioridad mencionada dentro de la LISR, es decir, dando preferencia al método CUP en primer término.

En la práctica resulta evidente que se ha generalizado el uso del método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (MTUO o TNMM, por sus siglas en inglés), el cual es reconocido por la LISR y aceptado por las autoridades fiscales en lo general; sin embargo, es importante destacar que los análisis correspondientes incluyan un apartado en el cual se mencionen las razones de exclusión de los métodos descartados, con el fin de cumplir con la obligación antes señalada.

Cabe mencionar que en la práctica, la principal razón por la que se utiliza el método TNMM para analizar las transacciones de servicios es la imposibilidad de realizar, en primer lugar, una comparación directa de precios, mediante lo cual se descarta el método CUP. En algunos casos, tampoco se emplea el método de costo adicionado por diversas razones; por ejemplo, las entidades potencialmente comparables pudieran presentar diferencias contables en la clasificación de ciertos rubros, ya fuera como costos o como gastos de operación y lo cual podría sesgar el análisis

Otra práctica común que se presenta para analizar a las compañías prestadoras de servicios es la no aplicación de ajustes económicos que, como bien se conoce, la LISR requiere considerar cuando existan diferencias materiales en cuanto a la comparabilidad. En estos casos, los ajustes deberían aplicarse para corregir las distorsiones que pudieran afectar el nivel de utilidad de operación sobre el cual se realiza el comparativo. En muchas ocasiones se menciona que al tratarse de transacciones de servicios los ajustes comúnmente utilizados en la práctica general no son aplicables; estos ajustes se refieren al nivel de inventarios, de cuentas por cobrar y cuentas por pagar.

Los argumentos para no llevar a cabo dichos ajustes se basan en las premisas de que las compañías prestadoras de servicios, en general, no requieren de inventarios; no deberían presentar un considerable nivel de cuentas por cobrar dada la forma en la que operan y, al mismo tiempo, no deberían mostrar cuentas por pagar al ser sus principales proveedores sus empleados los cuales no pueden otorgar un tiempo excesivo al empleador para financiarlo. No obstante lo anterior, y tal como se apuntó anteriormente, cada caso deberá ser analizado casuísticamente, reconociendo las diferencias de cada situación, por ejemplo la estructura de capital adoptada.

Estas premisas no resultan del todo inadecuadas, sin embargo, esto no significa que no pueda o deba evaluarse otro tipo de ajustes. La pregunta sería qué tipo de diferencias en cuanto a comparabilidad pueden presentarse para las compañías prestadoras de servicios en México, con respecto a las comparables utilizadas y que, en cierta medida, requerirían ser ajustadas.

En primer término, mencionaremos que un aspecto que siempre se deja de lado al momento de utilizar compañías comparables es que no se considera que la prestadora de servicios analizada sólo ofrece sus servicios a una sola compañía o sólo a un mismo grupo; esto puede indicar que la compañía no se

encuentra diversificada, lo cual difiere de la forma de operar de las compañías, cuya actividad es realizada con una diversidad de clientes, que se utilizan para evaluar un determinado nivel de utilidad de operación. Este aspecto también se refleja de la misma manera para el prestatario del servicio; es decir, depende de un solo proveedor de servicios, lo cual podría significar una diferencia relevante con respecto a entidades no relacionadas.

En la medida que esta diferencia fuera significativa y tuviera un peso específico en la utilidad de operación que obtiene una compañía prestadora de servicios, no resulta claro el sentido del ajuste que debiera realizarse y esto se debe principalmente a la dificultad de valorizar la diversificación de una compañía o la dependencia de los prestatarios a la misma. Por ejemplo, ¿de qué lado deberíamos ver esta situación? ¿Sería recomendable ajustar hacia arriba el rango, argumentando que se tiene una posición de ventaja al ser el único prestador del servicio a la compañía relacionada? o, en su defecto, ¿el rango debiera ajustarse hacia abajo derivado de mi poca diversificación y dependencia? Como se apuntó antes, la legislación no incluye un procedimiento específico y, por ello, resulta necesario llevar a cabo un análisis caso por caso.

El segundo aspecto de comparabilidad que mencionaremos y que, en ocasiones no se toma en cuenta, es la existencia de distintos beneficios para los empleados. En específico, podríamos señalar que existen diferencias en cuanto a la existencia de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas (PTU) en México, la cual, para efectos contables, contabilizaba por debajo de la utilidad de operación, a pesar de tratarse de un costo relacionado directamente con la prestación de servicios.

En el caso de las empresas de E.U.A, las partidas que benefician a los empleados, como podría ser la existencia de los planes de acciones, se registran dentro de la utilidad de operación. Esta diferencia presenta un efecto en cuanto a comparabilidad, pero además se refleja dentro de los resultados utilizados al momento de llevar a cabo la comparación de rentabilidades. Por lo anterior, quedaría pendiente analizar la posibilidad de un ajuste de comparabilidad a partir de incorporar la PTU dentro de la base de costos y gastos de operación. Si bien esta situación, si se toma en cuenta la obligación de utilizar información financiera conforme a las Normas de Información Financiera desde la perspectiva puramente económica y de comparabilidad, podría incrementar el nivel de esta última.

Por otro lado, es bien sabido que, para efectos de cumplir con los requisitos en materia de precios de transferencia, las compañías residentes en México, en su gran mayoría, operan bajo un esquema de obtención de un margen sobre costos y gastos de operación incurridos; además, su existencia, como se mencionó anteriormente, se relaciona de manera directa con la necesidad de hacer más eficientes los recursos.

Pues bien, estos dos aspectos pareciera que en ciertas circunstancias no son del todo compatibles, dado que la empresa prestadora de servicios al contar con un margen de operación definido y funcionar bajo este esquema no tiene incentivos extraordinarios, para llevar a cabo su actividad de manera eficiente. Esta paradoja se puede observar al tomar en cuenta que sin importar el tipo o dimensión del gasto en que incurra la compañía de servicios, éste será cubierto por el prestatario sin importar la necesidad, oportunidad o valor de dicho gasto y que además con el objetivo de cumplir en materia de precios de transferencia, le será otorgado un margen de utilidad sobre ese mismo gasto.

Es decir, que en caso de que la compañía de servicios decida realizar un gasto innecesario no sólo afectará la base de costos y gastos, sino que también tendrá un efecto en el nivel del margen de utilidad que obtenga medido en pesos. Dado este posible efecto, se vuelve necesario que se realice un seguimiento cercano a los costos y gastos que erogue el prestatario mediante mecanismos de evaluación de desempeño. Estos mecanismos representarán incluso un factor adicional de peso para considerar que los servicios se prestan de acuerdo con prácticas de mercado, ya que si trasladáramos esta situación a una relación entre partes no relacionadas, el prestatario del servicio no estaría dispuesto a cubrir cualquier tipo de cobro que hiciera el prestador sin contar con algún tipo de soporte o evidencia, ya sea documental o de percepción.

Una empresa de servicios como cualquier otra podría enfrentar una situación de mercado adversa que se podría reflejar en una pérdida a nivel operativo; esta situación es más común en la etapa de inicio de operaciones, derivado de las estrategias de penetración de mercado a las que cualquier compañía debe enfrentarse. No obstante, es importante mencionar que una compañía de servicios cuya función de creación fue ofrecer servicios a partes relacionadas se estaría encontrando en una situación similar dado que su mercado está creado antes de empezar a operar.

Los únicos gastos que de alguna manera podrían considerarse como extraordinarios al momento de iniciar operaciones serían los costos y gastos relacionados en sí con la constitución de la compañía, y éstos no deberían llevar a la compañía a presentar una pérdida operativa, salvo el caso en que, además de la misma compañía de servicios, todo el grupo se encontrara en una situación de inicio de operaciones, posición que sí aportaría elementos suficientes para soportar dicha tendencia en el entendido de que la misma debería presentarse sólo por un corto periodo de tiempo.

Sobre ese mismo punto, en el sector servicios, más que en ningún otro, derivado de que las inversiones en activos no son tan importantes, una compañía de servicios difícilmente estaría operando durante varios años si estuviera presentando pérdidas recurrentes; esto se puede entender a partir de que, por ejemplo, en el caso de una compañía manufacturera le sería más difícil abandonar de un momento a otro su actividad ya que la misma debió realizar inversiones en activos que sería complicado poder recuperar

ante sólo el cierre de operaciones, lo cual se reflejaría en contar con incentivos para seguir operando e, incluso, realizar inversiones adicionales, con el objetivo de cambiar la tendencia de sus resultados. En el caso de las compañías de servicio esta situación no se presenta de forma general debido que su inversión en activos (en la mayoría de los casos) no es tan importante e, incluso, esos mismos activos pueden ser utilizados para cambiar de giro; en consecuencia, es más evidente que, en el caso de este tipo de compañías, no es común operar con años consecutivos de pérdida.

6.2.3 Uso, goce o enajenación de bienes tangibles

Por lo que respecta al uso, goce o enajenación de bienes tangibles entre empresas relacionadas, se aplica el principio de precios de transferencia cuando la renta o el precio sea distinto al que hubiere cobrado por el uso o goce en el momento de enajenación de bienes tangibles idénticos o similares, durante el periodo de uso o goce, en el momento de enajenación de transacciones independientes con o entre partes sin interés relacionados y bajo condiciones idénticas o similares. Para este supuesto se deben considerar el precio de adquisición, la inversión del propietario en el bien que se otorga en uso, el costo de mantenimiento, tipo 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.

6.2.4 Explotación o transmisión de la propiedad de un intangible

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 lineamientos se tomarán en cuenta cuando la suma total de pagos o de las regalías cobradas en base a la producción, ventas, utilidades u 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 y similares. No se tomará en cuenta la suma total de pagos, sino el derecho a la propiedad que se hubiera adquirido sobre el bien tangible, si las partes comparten gastos y riesgos en el proyecto de desarrollo e investigación de ese bien. En este caso, solo se debe considerar la parte que exceda al monto que se pago para compartir el gasto o el riesgo (seguros) en el desarrollo del proyecto.

De no existir transacciones similares que permitan considerar la coincidencia en la operación, la autoridad podrá comparar los precios corrientes en el mercado interno o exterior y en defecto de estos, podrá llevar a cabo un avalúo, mismo que siempre ha sido objeto de crítica. Es posible a su vez emplear un procedimiento diverso del anterior, mismo que consiste en aplicar los métodos que para estos efectos establecen las normas fiscales. Así mismo, 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.

6.2.5 Enajenación de acciones

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 último hecho del día de la enajenación de la emisora. Sin embargo, al igual que en las operaciones anteriores, la enajenación de títulos de valor se debe llevar a cabo entre empresas relacionadas, en las cuales una parte sea enajenada y la otra parte adquiera capital de una tercera persona jurídica.

En las operaciones enumeradas y descritas anteriormente y que son sobre las cuales la autoridad tiene 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 aún cuando se trate de operaciones a título gratuito. Es decir, el precio de transferencia también se configura en actos gratuitos que reflejen una contraprestación. 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; la cual se efectúa en el ente que realiza el gasto o en provecho de un tercero.

6.3 Métodos para determinar los precios de transferencia

6.3.1 Método del precio libre comparable

El método del precio libre comparable consiste en comparar el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación vinculada, con el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación no vinculada en circunstancias comparables. Si hay diferencias entre los dos precios, esto puede indicar que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas asociadas no responden a las condiciones de plena competencia y que el precio de la operación vinculada tal vez tenga que ser sustituido por el precio de la operación no vinculada.

Una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada (esto es, se trata de una operación no vinculada comparable), a fin de aplicar el método del precio libre comparable, si se cumple una de las dos condiciones siguientes: 1 ninguna de las diferencias (si las hay) entre las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas involucradas en esas operaciones es susceptible de influir materialmente en el precio del libre mercado; ó dos pueden realizarse ajustes suficientemente precisos

como para eliminar los importantes efectos de esas diferencias. Cuando sea posible encontrar operaciones no vinculadas comparables, el método del precio libre comparable es el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia. En consecuencia, en tales casos este método es preferible a los demás.

Puede resultar difícil encontrar una operación entre dos empresas independientes suficientemente parecida a una operación vinculada como para que no existan diferencias que tengan un efecto importante sobre el precio. Por ejemplo, una diferencia menor en los activos transmitidos en operaciones vinculadas y en operaciones no vinculadas podría afectar al precio, aunque la naturaleza de las actividades comerciales emprendidas pueda asemejarse lo suficiente como para generar el mismo margen global de beneficio. Si tal es el caso, será oportuno practicar ajustes. Como se examinan a continuación, el alcance y la fiabilidad de esos ajustes afectarán a la exactitud relativa del análisis realizado bajo el método del precio libre comparable.

Al considerar si son comparables unas operaciones vinculadas y otras no vinculadas, debería ponderarse el efecto que tienen sobre los precios otras funciones más importantes de la empresa propias de la actividad y no sólo el grado de comparabilidad del producto. Cuando existen diferencias entre la operación vinculada y la no vinculada o entre las dos empresas que efectúan tales operaciones, será difícil determinar unos ajustes suficientemente precisos que eliminen los efectos de esas diferencias sobre el precio. Las dificultades que surgen al intentar realizar dichos ajustes precisos no deberían llevar a descartar automáticamente la posible aplicación del método del precio libre comparable. Razones prácticas llevarían a un enfoque más flexible para permitir la utilización del método del precio libre comparable, complementado si fuese necesario por otros métodos apropiados que deberían ser valorados según su precisión relativa. Se requieren todos los esfuerzos posibles para ajustar los datos de tal forma que puedan ser utilizados apropiadamente en el método del precio libre comparable. Cómo sucede con cualquier otro método, la fiabilidad relativa del método del precio libre comparable está condicionado por el grado de precisión con que puedan realizarse los ajustes para lograr la comparabilidad.

El método del precio libre comparable es especialmente fiable cuando una empresa independiente vende el mismo producto que es vendido entre dos empresas asociadas. Por ejemplo, una empresa independiente vende granos de café a Colombia sin marca, de clase, calidad y en cantidades similares a los vendidos entre dos empresas asociadas, suponiendo que la operación vinculada tiene lugar más o menos al mismo tiempo, en la misma fase del proceso de producción, del canal de distribución y en condiciones similares. Si la única operación independiente de referencia tenía por objeto granos de café de Brasil sin marca, sería necesario averiguar si la diferencia en los granos de café afecta materialmente al precio. Por ejemplo, habría que preguntarse si la procedencia de los granos de café implica una prima

o un descuento en el mercado libre. Esta información se puede obtener en el mercado de materias primas o se puede deducir de los precios entre comerciantes. Si no se puede efectuar un ajuste suficientemente preciso se reducirá la fiabilidad de este método, pudiendo plantearse la necesidad de combinar el método con otros menos directos o de utilizar estos últimos en su lugar.

Un ejemplo ilustrativo donde se requieren ajustes puede darse cuando las circunstancias que rodean las ventas de empresas asociadas e independientes son idénticas salvo que el precio de venta de la operación vinculada sea un precio de entrega y el de venta de la operación no vinculada sea un precio de fábrica (franco a bordo). Las diferencias en las condiciones de transporte y del seguro tienen, con carácter general, un efecto definido y suficientemente cuantificable en el precio. Por tanto, se deben efectuar ajustes del precio por la diferencia en las condiciones de la entrega para determinar el precio de las ventas en el mercado libre.

6.3.2 Precio comparable no controlado

En este método, el contribuyente debe considerar el precio pactado entre partes independientes en operaciones comparables. Para aplicarlo, se deben tomar en cuenta los siguientes aspectos:

Identificar un comparable interno, es decir, transacciones efectuadas con un tercero que sean similares a las que se llevaron a cabo con la parte relacionada.

En el supuesto de no contar con comparables internos se debe recurrir a comparables externos; es decir, identificar compañías no relacionadas que operen en forma similar.

En el caso de existir una operación comparable no controlada puede complicarse su aplicación debido a que muchas veces es difícil encontrar operaciones realizadas entre partes no relacionadas que sean suficientemente similares como para que no se vea afectado el precio estipulado. Es un método más sensible a las diferencias en las características de los bienes que los otros métodos tradicionales, que veremos en su momento.

Aplicación del método intercuartil para ajustar rango de precios

Según el artículo 216, penúltimo párrafo, de la LISR el rango de precios se podrá ajustar mediante la aplicación del método intercuartil. Este método se describe en el artículo 276 del Reglamento de la LISR, el cual precisa lo siguiente:

Ordenar precios

I. Se deberán ordenar los precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad en forma ascendente de acuerdo con su valor.

II. 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.

6.3.3 Método del precio de reventa

El método del precio de reventa²⁷ se inicia con el precio al que se ha comprado a una empresa asociada un producto que es revendido a una empresa independiente. Este precio (el precio de reventa), entonces, se reduce en un margen bruto adecuado (el “margen del precio de reventa” o “margen de reventa”) representativo de la cuantía con la que el revendedor pretendería cubrir sus costes de venta y sus gastos de explotación y, en función de las tareas desarrolladas (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos), obtener un beneficio apropiado. El resultado derivado de sustraer el margen bruto puede entenderse que constituye, después de realizar los ajustes para tener en cuenta costes asociados a la compra del producto (por ejemplo, los derechos de aduana), un precio de plena competencia en la transmisión originaria de los activos entre las empresas asociadas. Este método probablemente sea más útil cuando se aplica a actividades de comercialización.

El margen de reventa (o margen del precio de reventa) del revendedor en la operación vinculada puede resultar determinado tomando como referencia el margen de reventa obtenido por el propio revendedor sobre artículos comparados y vendidos en operaciones no vinculadas comparables. Al mismo tiempo, el margen de reventa conseguido por una empresa independiente en operaciones no vinculadas puede servir de guía. Cuando el revendedor desarrolla actividades de corretaje, el margen de reventa puede estar referido a una comisión de corretaje que, normalmente, se calcula en un porcentaje del precio de venta del producto enajenado. La determinación del margen del precio de reventa, en tal caso, debería tener en cuenta si el corredor está actuando como intermediario o en nombre propio.

Una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada (esto es, constituye una operación no vinculada comparable) para la aplicación del método del precio de reventa cuando se cumple una de las dos condiciones siguientes:

²⁷ El método PR se encuentra incluido en la fracción II del artículo 216 de la LISR

- 1.- Ninguna de las diferencias (si es que existe alguna) entre las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas que emprenden esas operaciones puede influir materialmente en el margen de reventa en el mercado libre; ó
- 2.- Se pueden realizar ajustes suficientemente precisos como para eliminar los efectos sustanciales de esas diferencias. A la hora de establecer comparaciones con el objeto de aplicar el método del precio de reventa, normalmente se requieren menos ajustes para tener en cuenta las diferencias entre los productos que al aplicar el método del precio libre comparable, ya que es menos probable que las diferencias secundarias entre productos tengan un efecto tan importante sobre los márgenes de beneficio como el que tiene sobre el precio.

En una economía de mercado, la remuneración por el ejercicio de funciones similares en actividades diferentes tienden a igualarse. En cambio, los precios entre los diferentes productos sólo tienden a equiparse en la medida en que unos productos sean sustitutivos unos de otros. Las diferencias entre los productos son menos significativas como consecuencia de que el margen bruto de beneficio representa una remuneración bruta después del coste de venta de las funciones concretas realizadas (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos). Por ejemplo, los datos pueden indicar que una sociedad de distribución desarrolla las mismas funciones (dado los activos utilizados y los riesgos asumidos) cuando vende tostadores que cuando vende licuadoras y, por ello, en una economía de mercado, la remuneración de estas dos actividades debería ser similar. Sin embargo, los consumidores no considerarán que un tostador y una licuadora sean bienes sustitutivos, por lo que no hay razón para esperar que sus precios sean iguales.

Aunque en el método del precio de reventa se puedan permitir mayores diferencias entre los productos, los activos transmitidos en una operación vinculada deben seguir siendo comparables a los transmitidos en la operación no vinculada. Las diferencias mayores se reflejarán posiblemente más en las distintas tareas asumidas por las dos partes en la operación vinculada y en la no vinculada. Aunque pueda exigirse una menor comparabilidad en los productos cuando se utiliza el método del precio de reventa, los productos con mayor comparabilidad producen mejores resultados. Por ejemplo, cuando la operación en cuestión incluye un intangible de elevado valor relativamente único, la similitud de los productos cobrará mayor importancia y se le debería prestar especial atención para garantizar que la comparación sea válida.

Puede ser oportuno conceder más peso a otras condiciones de comparabilidad cuando el margen de beneficio resulta básicamente de esas otras condiciones y, sólo de forma secundaria, del producto concreto que se transfiere. Esta circunstancia concurrirá en particular cuando se determina el margen de

beneficio de una empresa asociada que no ha utilizado activos relativamente únicos (como pueden ser intangibles muy valiosos) para añadir un valor significativo al producto objeto de transmisión. Así, cuando las operaciones no vinculadas y las vinculadas son comparables en todas sus características excepto en el producto en sí mismo, el método del precio de reventa posiblemente sería una medida más fiable de que se cumplen las condiciones de plena competencia que el método del precio libre comparable, salvo cuando se pueden realizar ajustes suficientemente precisos como para tener en cuenta las diferencias en los productos transmitidos. Lo mismo cabe decir del método del coste incrementado, que será objeto de estudio más adelante.

Cuando el margen del precio de reventa utilizado es el de una empresa independiente en una operación comparable, la fiabilidad del método del precio de reventa puede estar afectada si existen diferencias importantes en la forma en que las empresas asociadas y las independientes realizan sus actividades mercantiles. Tales diferencias posiblemente serían aquéllas que afectan a los niveles de costes considerados (por ejemplo, las diferencias podrían incluir los efectos que produce una gestión eficiente en los niveles y variedad de las existencias), que bien pueden tener incidencia en la rentabilidad de una empresa, pero que no afectan necesariamente al precio al que se compran o se venden sus bienes o servicios en el mercado libre. Este tipo de características deberían ser analizadas al determinar si una operación no vinculada es comparable cuando se aplica el método del precio de reventa.

El método del precio de reventa depende también de la comparabilidad de las funciones desempeñadas (dados los activos utilizados y los riesgos asumidos). Puede resultar menos fiable cuando hay diferencias entre las operaciones vinculadas y las no vinculadas y entre las partes que intervienen en las operaciones y esas diferencias tienen un efecto sensible en el indicador utilizado para medir las condiciones de plena competencia; en este caso, el margen de reventa realizado. Cuando existen diferencias importantes que afectan a los márgenes brutos obtenidos en operaciones vinculadas y no vinculadas (por ejemplo, en la naturaleza de las funciones ejercidas por las partes implicadas en las operaciones), deberían realizarse ajustes para tener en cuenta esas diferencias. El alcance y la fiabilidad de esos ajustes afectarán a la fiabilidad relativa del análisis realizado conforme al método del precio de reventa en cualquier caso particular.

Es más fácil determinar un margen de reventa apropiado cuando el revendedor no añade sustancialmente valor al producto. En cambio, puede ser más difícil utilizar el método del precio de reventa para llegar a un precio de plena competencia cuando, antes de la venta, los bienes son objeto de una nueva transformación o se incorporan a un producto más complejo de tal modo que pierden su identidad o se transforman (por ejemplo, cuando se unen componentes en un producto acabado o semi-acabado). Otro ejemplo en el que el margen de reventa exige particular cuidado es cuando el revendedor contribuye sustancialmente a la creación o a la conservación de activos intangibles asociados al producto

(por ejemplo, marcas o nombres comerciales), propiedad de una empresa asociada. En tales casos, la contribución de los bienes originalmente transferidos al valor del producto final no puede ser evaluada fácilmente.

El margen de reventa es más exacto cuando se ha obtenido poco tiempo después de que el revendedor comprara los bienes. Cuanto más tiempo transcurre entre la compra inicial y la reventa, más posibilidades hay de que se deban tener en cuenta otros factores variaciones en el mercado, en los tipos de cambio, en los costos, etc., en cualquier comparación.

Debería esperarse que la cuantía del margen de reventa dependa de las tareas ejercidas por el revendedor. Estas funciones pueden variar mucho, desde el caso en que el revendedor realiza servicios mínimos como agente de transporte, hasta el caso en que asume la totalidad de los riesgos de la propiedad de los bienes junto con la plena responsabilidad y los riesgos derivados de la publicidad, comercialización, distribución y garantía de éstos, de la financiación de existencias y de otros servicios complementarios. Si el revendedor en la operación vinculada no lleva a cabo una actividad comercial importante, si no que sólo transfiere los bienes a un tercero, el margen de reventa podría ser pequeño en vista de las funciones ejecutadas. El margen de reventa podría incrementarse cuando se pueda demostrar que el revendedor manifiesta una pericia especial en la comercialización de tales bienes, soporta realmente riesgos especiales o contribuye sustancialmente a la creación o a la conservación de activos intangibles asociados al producto. Sin embargo, el grado de actividad desplegada por el revendedor, ya sea mínimo o sustancial debería estar bastante apoyado por pruebas concluyentes. Entre éstas se encontrarían: la justificación de gastos de comercialización que pudieran considerarse desproporcionadamente altos; por ejemplo, cuando se haya incurrido en parte o en la mayoría de los gastos de promoción en concepto de servicio realizado a favor del propietario legal de la marca comercial. En tal caso, el método del coste incrementado puede complementar bien el método del precio de reventa.

Cuando el revendedor desempeña claramente una actividad comercial sustancial añadida a la actividad de reventa propiamente dicha, cabe esperar un margen de reventa razonablemente importante. Si en sus actividades el revendedor emplea activos relativamente valiosos y posiblemente únicos (por ejemplo, activos intangibles del revendedor, como puede ser su organización de comercialización), podría resultar inadecuado evaluar las condiciones de plena competencia en la operación vinculada, utilizando un margen de reventa no ajustado derivado de operaciones no vinculadas en las que el revendedor independiente no se vale de activos similares. Si el revendedor posee intangibles comercializables valiosos, el margen de reventa en la operación no vinculada podría inflar la utilidad que corresponde al revendedor en la operación vinculada, salvo que la operación no vinculada comparable incluya al mismo revendedor o a un revendedor con intangibles comercializables igualmente valiosos.

En el caso de que exista un canal de distribución de bienes a través de una sociedad intermediaria, puede ser relevante para las Administraciones tributarias observar no sólo el precio de reventa de los bienes que han sido comprados a la sociedad intermediaria, si no también el precio que dicha sociedad paga a su suministrador y las funciones que la sociedad en cuestión desempeña. Bien podría haber dificultades para obtener esta información y determinar las funciones exactas de la sociedad intermediaria. Si no se puede demostrar que la sociedad intermediaria o soporta riesgos reales o desempeña una función económica en el canal que ha incrementado el valor de los bienes, entonces cualquier elemento del precio que se reclame imputable a las actividades de la sociedad intermediaria sería con toda razón atribuible a otro elemento del grupo multinacional, ya que las empresas independientes normalmente no hubieran permitido la participación de tal sociedad en los beneficios de la operación.

Se podría esperar que el margen de reventa varíe en función de que el revendedor tenga el derecho exclusivo de revender los bienes en cuestión. Este tipo de acuerdos se encuentran en operaciones entre dos empresas independientes y puede influir en el margen. De esta manera, este tipo de derechos exclusivos deben tomarse en consideración en cualquier comparación. El valor a atribuir a cualquier clase de derechos exclusivos dependerá en alguna medida de su ámbito geográfico y de la existencia competitividad relativa de los posibles bienes sustitutivos. El acuerdo puede ser beneficioso tanto para el proveedor como para el revendedor en una operación en plena competencia. Por ejemplo, vender una línea concreta de productos del proveedor puede promover un mayor esfuerzo del revendedor. Por el contrario, un acuerdo semejante puede ofrecer al revendedor una especie de monopolio que le permita obtener un volumen de negocio importante sin gran esfuerzo. Debe examinarse cuidadosamente, en cada caso, el efecto de este factor sobre el margen de reventa apropiado.

Cuando las prácticas contables difieren entre la operación vinculada y la no vinculada, se deberían practicar los ajustes pertinentes de los datos utilizados para calcular el margen de reventa a fin de asegurar que se manejan los mismos tipos de costes en cada caso para llegar al margen bruto. Por ejemplo, los gastos de investigación y desarrollo pueden estar reflejados en los gastos de explotación o en los costes de venta. Los respectivos márgenes brutos no serían comparables sin los ajustes oportunos.

Una sociedad vende un producto a través de distribuidores independientes en cinco países en los que no tiene filiales. Los distribuidores se limitan a comercializar el producto sin desempeñar ninguna tarea adicional. La sociedad ha establecido una filial en un país. Por la importancia estratégica de este mercado concreto, la sociedad exige a su filial que venda sólo su producto y que preste servicios técnicos a sus clientes. Incluso si todos los demás factores y circunstancias son similares, si los márgenes proceden de empresas independientes que no están sujetas a acuerdos de venta en exclusiva ni realizan

servicios técnicos como los asumidos por la filial, es necesario plantearse si deben hacerse algunos ajustes para lograr la comparabilidad.

6.3.4 Método del coste incrementado

El método del coste incrementado parte de los costes en que ha incurrido el proveedor de los activos (o de los servicios) en una operación vinculada para proporcionar los activos transmitidos o los servicios prestados a un comprador asociado. A este coste se añade un margen de coste incrementado para poder realizar un beneficio adecuado en vista de las funciones desempeñadas y de las condiciones del mercado. El resultado, que se obtiene después de añadir el margen del coste incrementado a los costes antes mencionados, puede ser considerado como precio de plena competencia de la operación vinculada original. Este método será probablemente más útil cuando se venden productos semi-acabados entre dos partes asociadas, habiéndose concluido acuerdos de explotación compartida de activos u otros de compra-aprovisionamiento a largo plazo o cuando la operación vinculada consiste en la prestación de servicios.

La solución ideal sería establecer el margen del coste incrementado del proveedor en la operación vinculada, tomando como referencia el margen del coste incrementado que el mismo proveedor obtiene en operaciones no vinculadas comparables. Además, puede servir como guía el mismo margen que hubiera sido obtenido en operaciones comparables de una empresa independiente.

Una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada (es decir, es una operación comparable en el mercado libre) a los efectos de aplicar el método del coste incrementado si se da una de las dos condiciones siguientes: 1 ninguna de las diferencias (si las hay) entre las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas que intervienen en esas operaciones puede influir sustancialmente en el precio en libre mercado; o 2 se pueden realizar ajustes suficientemente precisos como para eliminar los efectos importantes de esa diferencias. Para determinar si una operación es una operación no vinculada comparable, a los efectos de aplicar el método del coste incrementado, son aplicables los mismos principios descritos anteriormente respecto del método del precio de reventa. Así, pueden ser necesarios menos ajustes para tener en cuenta las diferencias entre los productos en el método del coste incrementado que en el método del precio libre comparable y posiblemente sea oportuno conceder más importancia a otros factores de comparabilidad, alguno de los cuales puede tener un efecto más significativo en el margen del coste incrementado que el que tiene en el precio. Como en el método del precio de reventa, cuando existen diferencias que afectan significativamente a los márgenes del coste incrementado obtenidos en las operaciones vinculadas y en las no vinculadas (por ejemplo, en la naturaleza de las funciones desempeñadas por las partes en las operaciones), deberían realizarse ajustes para corregir tales diferencias. El alcance y la fiabilidad de esos ajustes afectarán a la fiabilidad

relativa del análisis realizado conforme al método del coste incrementado en determinados casos particulares.

El método del coste incrementado presenta algunas dificultades para su aplicación correcta, en particular en la determinación de los costes. Aunque sin duda una empresa debe cubrir sus costes en un determinado período de tiempo para poder mantener su actividad, esos costes pueden no ser determinantes la utilidad que deba obtenerse en un caso concreto y en un año cualquiera. En tanto que las sociedades se ven frecuentemente compelidas por la competencia a bajar sus precios en relación con los costes de producción de los bienes pertinentes o de prestación de los servicios también pertinentes, existen otras circunstancias en las que no se aprecia un vínculo entre el nivel de costes en que se ha incurrido y un precio de mercado (por ejemplo, cuando se ha realizado un descubrimiento muy valioso y su propietario ha incurrido en costes de investigación bajos para lograrlo).

Además, al aplicar el método del coste incrementado se debería prestar atención y aplicar un margen comparable a una base de coste comparable. Por ejemplo, si el proveedor, al que se hace referencia en la aplicación del método del coste incrementado, cuando desarrolla su actividad utiliza activos empresariales arrendados, la base de costes puede no ser comparable sin ajustes si el suministrador en la operación vinculada es propietario de sus activos. Como sucede en el método del precio de reventa, el método del coste incrementado se fundamenta en la comparación del margen del coste incrementado logrado por el proveedor de bienes o servicios asociado y el obtenido por una o más entidades independientes respecto de operaciones comparables. Por tanto, deben analizarse las diferencias entre las operaciones vinculadas y las no vinculadas que tienen efectos en el importe del margen para determinar qué ajustes deberían realizarse en los márgenes correspondientes de las operaciones no vinculadas.

A estos efectos es particularmente importante considerar las diferencias en los niveles y tipos de gastos, gastos de explotación y otros gastos, incluyéndose los gastos de financiación asociados con las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos por las partes o con las operaciones que se comparan. El estudio de estas diferencias puede poner de manifiesto lo siguiente:

- a) Si los gastos reflejan una diferencia funcional (dados los activos utilizados y los riesgos asumidos) que no ha sido tenida en cuenta al aplicar el método, puede resultar necesario realizar un ajuste del margen del coste incrementado.
- b) Si los gastos reflejan funciones adicionales distintas de las actividades verificadas por el método, puede resultar necesario determinar remuneraciones independientes para esas funciones. Estas últimas pueden consistir, por ejemplo, en prestaciones de servicios para las que se podrá

establecer una remuneración apropiada. Análogamente, puede exigir ajustes particulares los gastos derivados de la estructura de capital que no responden a acuerdos basados en el principio de plena competencia.

- c) Si las diferencias en los gastos de las partes que se comparan reflejan simplemente eficiencias o ineficiencias de las empresas (como sería el caso, normalmente, para los gastos de supervisión, generales y administrativos), no será necesario realizar ajustes del margen bruto.

En cualquiera de las circunstancias anteriores podrá ser útil complementar los métodos del coste incrementado y del precio de reventa atendiendo a los resultados derivados de la aplicación de otros métodos.

Otro aspecto importante de la comparabilidad es la consistencia de la contabilidad. Cuando difieren las prácticas contables empleadas en la operación vinculada y la operación no vinculada, deberían practicarse los ajustes oportunos de los datos utilizados con el objeto de asegurar, en aras de la consistencia, que se utiliza el mismo tipo de costes en cada caso. Los márgenes brutos deben medirse de forma que permita la comparación entre la empresa asociada y la empresa independiente. Además, pueden existir diferencias entre las empresas en el tratamiento de los costes que afectan a los márgenes brutos de beneficio que deberán tenerse en cuenta para conseguir una comparabilidad fiable. En algunos casos puede resultar necesario considerar determinados gastos de explotación con el objeto de lograr consistencia y comparabilidad; en estas circunstancias el método del coste incrementado comienza a aproximarse al margen neto más que al margen bruto. En la medida en que el análisis considera gastos de explotación, su fiabilidad puede verse afectada adversamente.

Aunque las normas y los estándares contables precisos pueden variar, en general los costes y los gastos de una empresa se pueden entender divididos en tres grandes categorías. En primer lugar, existen costes directos de producción de un bien o un servicio, como puede ser el coste de las materias primas. En segundo lugar, existen costes indirectos de producción que, aunque muy relacionados con el proceso de producción, pueden ser comunes a varios bienes o servicios (por ejemplo, el coste de un departamento de reparamiento que atiende a los equipos utilizados en la producción de los diferentes bienes). Por último, hay gastos de explotación de la empresa en su conjunto, como los gastos de supervisión, generales y de administración.

La distinción entre el análisis del margen bruto y neto se puede comprender en los siguientes términos. En general, el método del coste incrementado utilizará márgenes computados sobre los costes directos e indirectos de producción, mientras que un método del margen neto utilizará márgenes calculados también sobre los gastos de explotación de la empresa. Se debe reconocer que, como consecuencia de las

diferencias en las prácticas de los países, es difícil trazar una línea precisa entre las tres categorías descritas anteriormente. Así, por ejemplo, una aplicación del método del coste incrementado puede incluir en un caso particular la consideración de algunos gastos que podrían entenderse como gastos de explotación. Sin embargo, los problemas de delinear con precisión matemática los límites entre las tres categorías anteriormente descritas no alteran la distinción práctica fundamental entre los enfoques del margen bruto y del margen neto.

En principio, los costes históricos deberían atribuirse a las diferentes unidades productivas, aunque se debe admitir que el método del coste incrementado puede sobrevalorar los costes históricos. Ciertos costes (por ejemplo, los costes de materiales, mano de obra y transporte) variarán en un período de tiempo y puede ser oportuno, en tal caso, promediar los costes a lo largo de ese período. También puede resultar adecuado promediar entre diferentes grupos de productos o entre líneas de productos específicas. Más aún, puede ser oportuno promediar los costes de los activos fijos cuando se producen o procesan simultáneamente diferentes productos y cuando fluctúa el volumen de actividad. También puede ser necesario considerar costes como los de reposición y los marginales, siempre que puedan ser medidos y den lugar a un cálculo más preciso del margen de beneficio adecuado.

Los costes pueden ser tenidos en cuenta en la aplicación del método del coste incrementado, se limitan a los del proveedor de bienes o servicios. Esta limitación puede crear el problema de cómo distribuir algunos gastos entre el suministrador y el comprador. Existe la posibilidad de que algunos gastos sean soportados por el comprador para disminuir el coste del proveedor sobre el que se calcula el margen. En la práctica, esto se puede lograr no atribuyendo al proveedor un porcentaje apropiado de gastos generales y de otros costes soportados por el comprador (con frecuencia, una sociedad matriz) en beneficio del proveedor (con frecuencia, una filial). La atribución debería realizarse mediante un análisis de las funciones desempeñadas (dados los activos utilizados y los riesgos asumidos) por cada una de las partes. Un problema conexo es cómo se deberían asignar los gastos generales, si con referencia a la facturación, al número de trabajadores o a su coste o a cualquier otro criterio.

En algunos casos, la utilización exclusiva de costes variables o marginales puede estar fundamentada en la medida en que las operaciones representan la venta de producción marginal. Este razonamiento podría justificarse si los bienes no pudieran venderse a un precio superior en un mercado extranjero relevante. Para evaluar esta propuesta, son factores a tener en cuenta la información acerca de la existencia o inexistencia de otras ventas del contribuyente de productos iguales o similares en ese mercado exterior en particular, el porcentaje de producción del contribuyente (tanto en términos de volumen como de valor) que representa la producción marginal propuesta, las cláusulas del acuerdo y los detalles del análisis de comercialización que fue realizado por el contribuyente o por el grupo

multinacional que condujo a la conclusión de que los bienes no podían ser vendidos a un precio superior en ese mercado extranjero.

No es posible formular una regla general para todos los casos. Los diversos métodos para determinar los costes deberían ser uniformes tanto para las operaciones vinculadas como para las no vinculadas, así como para determinadas empresas en el transcurso del tiempo. Por ejemplo, tal vez sea necesario contemplar si los productos pueden ser suministrados por varias fuentes a costes que varían considerablemente al determinar el margen del coste incrementado apropiado.

Las partes asociadas pueden optar por calcular su base de coste incrementado según criterios estandarizados. Un tercero independiente probablemente no aceptaría pagar un precio más alto que resulte de las ineficiencias de la otra parte. Por otro lado, si la otra parte es más eficiente de lo que se puede esperar en condiciones normales, ésta debería beneficiarse de dicha ventaja. La empresa asociada puede acordar previamente los costes que serían aceptables como base para el método del coste incrementado.

6.3.5 Métodos del beneficio de la operación

Un método del beneficio de la operación estudia los beneficios que se derivan de determinadas operaciones vinculadas. A efectos de estas Directrices, son el método de reparto del beneficio y el método del margen neto de la operación. Es poco frecuente que las empresas realicen operaciones donde la utilidad sea una condición “establecida o impuesta” en las operaciones. De hecho, las empresas raramente, si es que lo hacen en alguna ocasión, emplean un método del beneficio de la operación para fijar sus precios. No obstante, la utilidad derivada de una operación vinculada puede ser un indicador importante para conocer si la operación se ha visto afectada por condiciones distintas de las que hubieran establecido empresas independientes en circunstancias comparables. Por ello, en esos casos excepcionales en que la complejidad del mundo de los negocios dificulta en la práctica el modo de aplicar los métodos tradicionales de la operación, la aplicación de los métodos del beneficio de la operación (métodos de reparto del beneficio y del margen neto de la operación) puede aportar una aproximación en materia de precios de transferencia que resulte consistente con el principio de plena competencia. Sin embargo, los métodos del beneficio de la operación pueden no aplicarse de forma automática sencillamente por la dificultad de obtener la información. Los mismos criterios que sirven para concluir que no es recomendable aplicar un método tradicional deben reconsiderarse cuando se evalúa la conveniencia de un método del beneficio de la operación. La fiabilidad del método se debería determinar, pues, teniendo en cuenta los principios enunciados en este informe: en especial, la relevancia de los ajustes que deban practicarse sobre los datos empleados y su fiabilidad.

Los métodos basados en beneficios sólo pueden aceptarse en la medida en que sean compatibles con el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, especialmente en lo que se refiere a su comparabilidad. Esto se alcanza mediante la aplicación de los métodos de tal forma que se aproximen al principio de plena competencia, lo cual comporta la tarea de comparar los beneficios procedentes de determinadas operaciones vinculadas con los que derivan de operaciones comparables entre empresas independientes.

En ningún caso deberían emplearse los métodos del beneficio de la operación de tal forma que lleven a una sobreimposición de las empresas por la única razón de que obtienen beneficios inferiores a la medida; o en sentido contrario, rebajar la imposición de las empresas que generen unos beneficios superiores a la medida. No existe justificación alguna, según el principio de plena competencia, para aplicar impuesto adicional a las empresas que obtengan resultados menos favorables que la medida cuando ello se deba a factores comerciales.

6.3.6 Método de reparto del beneficio

Cuando las operaciones se hallan muy relacionadas, quizá no sea factible evaluarlas de forma separada. En circunstancias similares, empresas independientes podrían decidir la constitución de una sociedad de personas y acordar una fórmula de reparto de los beneficios. Así pues, el método del reparto del beneficio trata de eliminar la incidencia, que sobre los beneficios, provocan las condiciones especiales acordadas o impuestas en una operación vinculada o en operaciones vinculadas que resulta más conveniente tratar conjuntamente, fijando un reparto de la utilidad que normalmente habrían acordado empresas independientes si hubieran realizado la operación u operaciones en cuestión. El método de reparto del beneficio identifica, en primer lugar, la utilidad que ha de distribuirse entre las empresas asociadas por las operaciones vinculadas. Posteriormente, se reparte ese beneficio entre las empresas asociadas en función de unos criterios económicamente válidos que se aproximan al reparto de la utilidad que se hubiera previsto y reflejado en un acuerdo en condiciones de plena competencia. El beneficio conjunto puede ser la utilidad total derivada de las operaciones o una utilidad residual que representa la utilidad que no puede asignarse fácilmente a una de las partes, como es la utilidad derivado de intangibles de gran valor y, en ocasiones únicos. La contribución de cada empresa se determinará a partir de un análisis funcional y se valorará en la medida en que ello resulte posible, sobre la base de datos externos fiables disponibles en el mercado. El análisis funcional es un análisis de las funciones desempeñadas por cada empresa (dados los activos empleados y los riesgos asumidos por cada una de ellas). Los criterios exteriores procedentes del mercado pueden incluir, por ejemplo, los porcentajes de reparto de la utilidad o los rendimientos obtenidos entre varias empresas independientes que realicen funciones comparables.

Una de las ventajas del método de reparto del beneficio es que no suele basarse directamente en operaciones estrechamente comparables, por lo que cabe emplearlo en supuestos en los que esas operaciones entre empresas independientes no son identificables. La asignación de beneficios se fundamenta en el reparto de funciones entre las propias empresas asociadas. Los datos externos de empresas independientes son especialmente relevantes en el análisis de reparto de la utilidad a la hora de calcular el valor de la aportación de cada empresa asociada a las operaciones y no para fijar directamente el reparto de la utilidad. En consecuencia, el método de reparto del beneficio ofrece flexibilidad al contemplar hechos y circunstancias específicos, y posiblemente únicos, de las empresas asociadas, que no se producen entre empresas independientes; a la vez que mantiene una aproximación al principio de plena competencia en la medida en que refleja lo que empresas independientes hubieran hecho presumiblemente en las mismas circunstancias.

Otra ventaja reside en que, al amparo del método de reparto del beneficio, es menos probable que una de las dos partes de la operación vinculada obtenga un resultado excepcional e improbable en términos de beneficios, dado que ambas partes de la operación son evaluadas. Este aspecto adquiere especial relevancia cuando se analiza la aportación de las partes con relación a los activos intangibles empleados en las operaciones vinculadas. Tener en cuenta las dos partes de la operación también puede permitir un reparto de las economías de escala u otras eficiencias conjuntas, satisfactorio tanto para el contribuyente como para las administraciones.

El método de reparto del beneficio presenta también un cierto número de inconvenientes. Uno de ellos es que los datos externos del mercado, considerados en la determinación de la aportación que efectúa cada empresa asociada a las operaciones vinculadas, no se relacionan con estas operaciones tan estrechamente como cuando se emplean otros métodos. Cuanto más tenue sea la relación de los datos extremos empleados en la aplicación del método de reparto del beneficio, más subjetiva devendrá la asignación de los beneficios.

Un segundo inconveniente se refiere a las dificultades que derivan de la aplicación de este método. Por otra parte, el método de reparto del beneficio parece más accesible tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias puesto que tiende a apoyarse menos en la información relativa a las empresas independientes. Sin embargo, puede resultar difícil para las empresas asociadas y para las Administraciones tributarias la obtención de datos de las empresas filiales extranjeras. Además, las empresas independientes no emplean habitualmente el método de reparto del beneficio para fijar los precios de transferencia de sus operaciones (salvo quizás las joint ventures). Por otra parte, será difícil determinar los ingresos y los gastos conjuntos de todas las empresas asociadas participantes en las operaciones vinculadas, pues ello requeriría que los documentos contables se basaran en los mismos

critérios y que se efectuaran ajustes para tener en cuenta las distintas prácticas contables y las divisas utilizadas. Asimismo, al aplicar el método de reparto del beneficio de explotación se puede dificultar la identificación de los gastos de explotación relacionados con las operaciones analizadas y la asignación de los costes entre esas operaciones y otras actividades de las empresas asociadas.

Las consideraciones anteriores deberían valorarse cuando se trate de determinar si la aplicación del método de reparto del beneficio se halla justificada en función de los hechos y circunstancias. A mayor abundamiento, por las mismas razones, la aplicación del método de reparto del beneficio está sujeta a las conclusiones y limitaciones de los métodos del beneficio de la operación.

6.3.7 Método del margen neto de la operación

El método del margen neto de la operación determinada, a partir de una base adecuada (por ejemplo, costes, ventas, activos), el margen neto de beneficio que obtiene un contribuyente de una operación vinculada. En consecuencia, el método del margen neto de la operación se implementa de modo similar al método del coste incrementado y al método del precio de reventa.

Esta similitud significa que, para que el método del margen neto de la operación se aplique de forma fiable, debe hacerse de manera compatible con la puesta en funcionamiento de los otros dos métodos (método del coste incrementado y método del precio de reventa). En particular, esto implica que el margen neto que obtiene el contribuyente de una operación vinculada idealmente debiera fijarse tomando como referencia el margen neto que el mismo contribuyente obtiene en operaciones comparables no vinculadas. Cuando no sea posible, puede resultar indicativo el margen neto que habría obtenido en operaciones comparables una empresa independiente. Es necesario un análisis funcional de la empresa asociada y, en último término, de la empresa independiente, para determinar si las operaciones son comparables y qué ajustes deben practicarse para obtener resultados fiables. También deben aplicarse los demás requisitos de comparabilidad.

Una de las ventajas del método del margen neto de la operación es que los márgenes netos (por ejemplo, el rendimiento de los activos, la relación entre beneficio de explotación y ventas y otros posibles indicadores de beneficio neto) son menos sensibles a las diferencias que afectan a las operaciones, lo cual no es el caso con el precio, tal y como se uso en el método del precio libre comparable. Los márgenes netos pueden ser más tolerantes que el margen bruto con respecto a algunas diferencias funcionales entre las operaciones vinculadas y las no vinculadas. Las diferencias entre empresas, desde la óptica de las funciones desempeñadas, se suelen reflejar en las variaciones de los gastos de explotación. En consecuencia, las empresas pueden tener un amplio abanico de márgenes brutos y a pesar de ello obtener un nivel similar de beneficios netos.

Otra ventaja práctica es que no hay que fijar las funciones desarrolladas ni las responsabilidades asumidas por cada una de las empresas asociadas. Asimismo, tampoco es necesario homogenizar los documentos contables de los participantes en la actividad empresarial, ni imputar costes a todos los participantes. En la práctica esto puede ser muy ventajoso cuando una de las partes de la operación es compleja y realiza diversas actividades estrechamente relacionadas o cuando es difícil obtener información fiable sobre una de las partes.

El método del margen neto de la operación presenta también ciertos inconvenientes. Quizá el mayor es, que el margen neto de un contribuyente está influido por diversos factores que no tienen incidencia, o la tienen en menor medida, sobre los márgenes brutos. Estos elementos dificultan la fijación exacta y fiable de los márgenes netos de plena competencia. Por ello, es importante suministrar unas indicaciones detalladas acerca del establecimiento de la comparabilidad para el método del margen neto de la operación.

La aplicación de cualquier método conforme con el principio de plena competencia requiere información relativa a las operaciones no vinculadas que quizá no estén disponibles en el momento en que tienen lugar las operaciones vinculadas. Ello puede plantear dificultades a los contribuyentes que se esfuercen en aplicar el método del margen neto de la operación en el momento de realizar las operaciones vinculadas (aunque el uso de promedios de varios años atenuará estas dificultades). Por otra parte, puede que los contribuyentes no tengan acceso a informaciones suficientemente precisas acerca de los beneficios imputables a las operaciones no vinculadas que permitan aplicar el método de forma aceptable. Asimismo, puede que sea difícil identificar los beneficios y los gastos de explotación relacionados con las operaciones vinculadas que posibilitan la fijación del rendimiento financiero empleado como indicador de los beneficios de las operaciones. Los funcionarios de la Administración tributaria pueden disponer de más información obtenida de actuaciones con otros contribuyentes. De todas formas, al igual que con otro método, sería injusto aplicar el método del margen neto de la operación basándose en dichos datos, salvo que puedan revelarse (respetando los límites exigidos por las normas fiscales sobre confidencialidad) al contribuyente de forma que le permitan defender su posición y garantizar un efectivo control judicial por parte de los tribunales.

El método del margen neto de la operación plantea otro problema y es que suele aplicarse sólo a una de las empresas asociadas. Un análisis practicado sólo desde la óptica de una de las partes no distingue este método de la mayoría de los demás, puesto que el método del precio de reventa y del coste incrementado también adolece de lo mismo. Sin embargo, el hecho de que numerosos factores, ajenos a los precios de transferencia, puedan afectar a los márgenes netos y reducir la fiabilidad de este método, convierte en más problemático este carácter unilateral. Un análisis unilateral puede ignorar, a efectos de

comparaciones, la rentabilidad global del grupo multinacional derivada de las operaciones vinculadas. También puede llevar a imputar a un miembro de un grupo multinacional, nivel de beneficio que, implícitamente fija unos niveles de beneficios increíblemente bajos o altos para los demás miembros del grupo. Aunque el impacto sobre los beneficios de las otras partes de la operación no sea siempre factor decisivo en la fijación del precio de transferencia, puede jugar un papel de comprobación adicional de los resultados obtenidos.

Surgirán grandes dificultades para determinar el ajuste correlativo adecuado, cuando se aplique el método del margen neto de la operación, especialmente cuando no sea posible reconstruir un precio de transferencia. Es el caso, por ejemplo, de un contribuyente que opera con empresas asociadas tanto para vender como para comprar, a efectos de una misma operación vinculada. En esos extremos, si el método del margen neto de la operación señala que la utilidad del contribuyente debe ajustarse al alza, puede existir incertidumbre respecto a cuál es la empresa asociada que debe ver ajustados a la baja sus beneficios.

Todos estos elementos de juicio deberían contemplarse a la hora de pronunciarse sobre si es adecuada la aplicación del método del margen neto de la operación dados los hechos y circunstancias de un caso concreto. Y lo que es más importante: por las anteriores consideraciones, la aplicación del margen neto está sujeta a las conclusiones y limitaciones de los métodos basados en la utilidad de la operación.

6.4 Procedimiento simplificado para la determinación de los precios de transferencia

Las complejidades y los problemas que se derivan para la configuración del precio de transferencia han obligado a las autoridades fiscales a buscar otros caminos que simplifiquen la determinación de los precios de transferencia en beneficio tanto del contribuyente como de la propia autoridad, surgiendo para lograr este propósito lo que se ha denominado “límites de seguridad para la determinación de los precios de transferencia”, concepto que ha sido adoptado por algunas administraciones fiscales. En este sentido, nuestro país se encuentra analizándolo para considerar o descartar su incorporación a las disposiciones legales.

La aplicación del principio de igualdad que en la mayoría de los países se reconoce, genera un proceso que involucra muchos actos y requiere de un criterio adecuado. También es posible que refleje incertidumbre e imponga en su caso, una pesada carga administrativa para los contribuyentes y las autoridades fiscales, lo cual se intensifica por la complejidad legislativa y por la dificultad para cumplir con los lineamientos que en su momento se determinen. Estos hechos han llevado a las autoridades

impositivas a considerar la instrumentación de procedimientos que establezcan reglas de aplicación sencilla para la determinación de los precios de transferencia.

6.5 Definición y conceptos de límites de seguridad

Las dificultades en la aplicación del principio de igualdad se pueden evitar si se presentan circunstancias en las que los contribuyentes observen reglas sencillas bajo las cuales los precios de transferencia sean aceptados en forma automática por la autoridad fiscal. A estas reglas sencillas se les conoce como “límite de seguridad”. Formalmente, en el contexto de la tributación, un límite de seguridad es una disposición reglamentaria que se aplica a ciertos contribuyentes y los exime de ciertas obligaciones que de otro modo serían de observancia obligatoria, sustituyéndolas por normas excepcionales, que por lo general son más sencillas. En el caso específico de la determinación de precios de transferencia, los requisitos de un límite de seguridad pueden consistir desde la exención total con respecto a la obligación de cumplir con las regulaciones y la legislación para fijar los precios de transferencia de un país, hasta la obligación de cumplir con diversas reglas de procedimiento como condición para calificar para el límite de seguridad. Por ejemplo, estas reglas podrían requerir que los contribuyentes establezcan precios de transferencia en una forma específica; es decir, mediante la aplicación de un método simplificado para la determinación de estos precios de transferencia o bien, cumplir con las disposiciones de suministrar información específica y llevar registros con respecto a operaciones controladas. Tal enfoque requiere de una participación más sustancial por parte de la autoridad, ya que puede ser necesario vigilar el cumplimiento de las reglas de procedimiento que se imponen al contribuyente.

Un límite de seguridad puede tener dos variantes en cuanto a las condiciones de operaciones controladas del contribuyente: ciertas operaciones se excluyen del alcance de la aplicación de las disposiciones que determinan los precios de transferencia o bien, se simplifican las reglas que se aplican a tales operaciones (por ejemplo, mediante la designación de escalas dentro de las cuales deben estar los precios o las utilidades). Puede ser necesario que las autoridades fiscales revisen y publiquen periódicamente ambos objetivos del límite de seguridad. Los límites de seguridad no incluyen procedimientos mediante los cuales una administración fiscal y un contribuyente llegan por anticipado a un acuerdo sobre la determinación de precios de transferencia de operaciones controladas (acuerdos anticipados de determinación de precios).

La disposición de límites de seguridad plantea cuestiones importantes en cuanto al grado de arbitrariedad que podría crearse en la determinación de precios de transferencia por parte de los contribuyentes elegibles, las oportunidades de planeación fiscal y la posibilidad de que resulte una doble tributación por la potencial incompatibilidad de los límites de seguridad con el principio de igualdad.

6.5.1 Factores que respaldan el uso de límites de seguridad

Los objetivos básicos de los límites de seguridad son los siguientes: a) simplificar el cumplimiento de los contribuyentes elegibles en la determinación de las condiciones de igualdad para operaciones controladas; b) otorgar certidumbre a un nivel de contribuyentes de que el precio pagado o recibido en operaciones controladas será aceptado por la autoridad fiscal sin mayor revisión; c) eximir a la administración fiscal de la tarea de realizar inspecciones y auditorías adicionales en relación a la determinación de precios de transferencia.

a) Simplificar el cumplimiento.

La aplicación del principio de igualdad requiere de la recopilación y el análisis de datos que pueden resultar difíciles de obtener y/o evaluar. En ciertos casos, tal complejidad puede ser desproporcionada en comparación con el tamaño de la empresa o con su nivel de operaciones controladas.

Bajo un régimen de límite de seguridad, los contribuyentes conocerían de antemano las escalas de precios o de utilidades dentro de las cuales debe operar la empresa para poder calificar para el límite de seguridad. El cumplimiento de tales condiciones exigiría tan sólo la aplicación de un método simplificado, principalmente, una medición de la rentabilidad, lo cual ahorraría al contribuyente la búsqueda de parámetros de comparación, con el consiguiente ahorro de tiempo y recursos que de otro modo se dedicarían a la determinación de los precios de transferencia.

b) Certidumbre.

Otra ventaja ofrecida por los límites de seguridad es la certidumbre de que los precios de transferencia del contribuyente serán aceptados por la autoridad fiscal. Los contribuyentes calificados tienen la seguridad de que no serán sujetos de una auditoría o una revaloración con respecto a sus precios de transferencia. La autoridad fiscal acepta, el precio o resultado que estuviese por arriba de un límite mínimo o dentro de una escala previamente determinada. Para tal propósito, a los contribuyentes se les deben dar a conocer los parámetros pertinentes con los que se logra un precio de transferencia o un resultado adecuado según el criterio de la autoridad. Esto podría ser, por ejemplo, una serie de márgenes de utilidad o indicadores de utilidades específicos para cada sector en particular; y

c) Simplificación administrativa.

Un límite de seguridad que dé como resultado un cierto grado de simplificación administrativa para la administración fiscal. Una vez que la elegibilidad de ciertos contribuyentes para el límite de seguridad haya sido establecida, dichos contribuyentes requerirán una revisión mínima con respecto a los precios de transferencia o a los resultados de operaciones controladas. Así, las administraciones fiscales podrán dedicar más recursos a la auditoría de otras operaciones y otros contribuyentes.

6.5.2 Problemas presentados en el uso de límites de seguridad

Los límites de seguridad en algunos sectores de contribuyentes, pueden generar una serie de consecuencias adversas que las autoridades fiscales deben ponderar cuidadosamente, comparándolas con los beneficios esperados. Estos aspectos se originan por los siguientes hechos:

- a) La aplicación de un límite de seguridad en un determinado país no sólo afecta el cálculo de los gravámenes dentro de esa jurisdicción, sino que también tendría efecto sobre los cálculos de impuestos de empresas relacionadas en otras jurisdicciones; y
- b) Resulta difícil establecer criterios satisfactorios para definir los límites de seguridad y en consecuencia, producen precios de transferencia o resultados que potencialmente pueden ser incongruentes con el principio de igualdad.

Los incisos anteriores se deben analizar desde distintas perspectivas, por ejemplo bajo un régimen de límite de seguridad, los contribuyentes pueden no tener la obligación de seguir un método específico para la determinación de precios y quizá, ni siquiera tener un método de determinación de precios para propósitos fiscales. Cuando un límite de seguridad impone un método simplificado de determinación de precios de transferencia, sería poco probable que correspondiese en todos los casos al método más apropiado aplicable a los hechos y las circunstancias del contribuyente bajo las disposiciones normales de determinación de precios de transferencia. Por ejemplo, un límite de seguridad puede imponer un porcentaje de utilidad mínimo de acuerdo con el método de utilidades, cuando el contribuyente puede haber usado el método de precio comparable no controlado u otros métodos basados en operaciones.

Es probable que los límites de seguridad sean arbitrarios, ya que rara vez se adaptan exactamente a los hechos y a las circunstancias variantes, incluso de empresas del mismo ramo o negocio. Esta arbitrariedad podría reducirse al mínimo únicamente con gran dificultad, destinando un volumen considerable de trabajo especializado a la recopilación, la clasificación y la revisión continua de un

cúmulo de información relativa a los precios y al desarrollo de sus determinaciones. Por lo tanto, la obtención de la información relevante para establecer y vigilar los parámetros del límite de seguridad puede imponer una carga administrativa a las autoridades fiscales, dado que dicha información puede a su vez no estar disponible y el acceso a ella solo sea posible a través de profundas consultas en cuanto a la determinación de precios de transferencia. En consecuencia, la exhaustiva investigación, necesaria para establecer los parámetros del límite de seguridad con suficiente precisión para satisfacer el principio de igualdad, pondría en riesgo uno de los propósitos de los límites de seguridad, específicamente la simplificación administrativa.

6.6 Rango intercuartil

El rango intercuartil es un método estadístico que se emplea para incrementar el grado de confianza en un análisis económico.

Marco legal

Las disposiciones de la LISR y su Reglamento que abordan el tema de rango intercuartil no resultan del todo claras en cuanto a su definición y mecánica de aplicación. Con el fin de evitar confusiones y propiciar una mejor práctica en el desarrollo de los análisis económicos de los estudios de precios de transferencia, resulta conveniente que se haga una revisión de la forma en que se enfoca el uso de esta herramienta conforme a la legislación vigente.

El primer punto que puede originar confusión consiste en definir si el rango intercuartil es un ajuste razonable en los términos del tercer párrafo del artículo 215 de la LISR, o es una mecánica de “ajuste” prácticamente inevitable establecida por el párrafo siguiente a la fracción VI del artículo 216 de la misma Ley.

En efecto, el tercer párrafo del artículo 215 replica el concepto de comparabilidad contenido en el número 1.15 de las Guías de la OCDE, el cual establece que dos operaciones o empresas son comparables cuando no existan diferencias entre éstas y que afecten significativamente el precio o el monto de la contraprestación o el margen de la utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 216 de la Ley, asimismo cuando existan tales diferencias, éstas se eliminan mediante ajustes razonables. Al margen de lo anterior, sobra comentar que la LISR no define los conceptos “significativamente”, “eliminen” y “razonables”, lo cual es, por cierto, congruente con la materia de los precios de transferencia en donde se reconoce que no constituye una ciencia exacta y requiere de juicio y sentido común en su interpretación, tal como se desprende de los numerales 1.12 y 1.45 de las Guías de la OCDE.

Por otro lado, el párrafo siguiente a la fracción VI del artículo 216 de la LISR señala que de la aplicación de alguno de los métodos señalados en ese artículo, se podrá obtener un rango de precios, de monto de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Se establece que en ese caso esos rangos se ajustarán mediante la aplicación de los métodos estadísticos. Nótese que la LISR no menciona en forma específica la posibilidad de aplicar rangos cuando se aplique más de un método, situación que pudiera no estar totalmente en línea con el numeral 1.46 de las Guías de la OCDE en donde se menciona la posibilidad de aplicar información de más de un método en la interpretación de los resultados de la entidad o transacción analizada.

Con base en lo anterior, el artículo 216 pareciera imponer la obligación de aplicar un ajuste mediante un método estadístico después de haber alcanzado el nivel de ser considerado comparable, ya que señala que se podrá aplicar el rango cuando se tengan dos o más operaciones comparables; esto quiere decir que primero deben reunir el requisito de ser comparables y después se aplica el ajuste por medio del método estadístico, y no que el método estadístico es un ajuste razonable para incrementar la comparabilidad como se menciona en el artículo 215, lo cual pudiera no ser congruente con el objetivo que presumiblemente debería tener la aplicación del rango intercuartil o cualquier método estadístico.

Para complicar aún más el entendimiento de la aplicación del rango intercuartil, el artículo 276 del Reglamento de la LISR compromete aún más la congruencia de las disposiciones aplicables al señalar por un lado que para los efectos del artículo 216, penúltimo párrafo de la Ley, el rango de precios, de monto de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, se podrá ajustar mediante la aplicación de método intercuartil, el cual se describe en el artículo 276 del Reglamento de la LISR.

La redacción pareciera dar la opción de aplicar el rango intercuartil o, en su caso, cualquier otro método estadístico más adecuado, según el tamaño y las características de la muestra; sin embargo, por otro lado el último párrafo de ese mismo artículo condena a que cualquier método estadístico diferente al rango intercuartil podrá ser utilizado por los contribuyentes, siempre y cuando dicho método sea acordado en el marco de un procedimiento amistoso previsto en los tratados para evitar la doble tributación suscritos por México o cuando dicho método sea utilizado mediante reglas de carácter general que al efecto expida el SAT.

Como se aprecia, el Reglamento no contribuye a resolver las imprecisiones de la Ley e inclusive, podría resultar controversial la aplicación del Reglamento en la forma en que está redactado, ya que pareciera exceder las disposiciones de la propia Ley.

Independientemente de la discusión formal sobre la aplicación del rango intercuartil, no se debe perder de vista que el fin que se debiera buscar con su uso, corresponde al de incrementar el nivel de confianza (comparabilidad) de una muestra de observaciones, más que un procedimiento obligatorio que debe aplicarse cuando se tengan dos o más observaciones.

Definiciones técnicas

La estadística es una disciplina que provee métodos y procedimientos para obtener, describir, analizar e interpretar un conjunto de datos (provenientes de la muestra de una variable), que permiten tomar decisiones y predecir fenómenos que puedan expresarse en forma cuantitativa o cualitativa de acuerdo con ciertos objetivos preestablecidos.

La estadística descriptiva, es una de las tres ramas diferenciadas de la estadística, permite obtener información a partir de un conjunto de datos, presenta la información de forma ordenada y fácil de interpretar, así como detectar posibles valores anómalos. Una medida utilizada en la estadística descriptiva, la cual es aplicada en la práctica de precios de transferencia es el rango intercuartil.

Antes de definir el rango intercuartil, debemos considerar los siguientes elementos estadísticos:

- Mediana

Es aquel valor de la variable donde 50% de las observaciones se encuentran por debajo de él y otro 50% por encima de él. Es decir, si la muestra fuera ordenada de menor a mayor, la mediana sería el valor que se encuentra a la mitad de la muestra ordenada. La mediana es poco sensible a la presencia de valores extremos.

- Percentil

Son valores de la variable que dividen al número de observaciones en 100 partes iguales. De esta manera, la mediana se define como el percentil 50, el cuartil inferior se define como el percentil 25 y el cuartil superior se define como el percentil 75.

- Cuartiles

Son los tres valores que dividen al número de observaciones en cuatro partes iguales:

- El primer cuartil es el percentil 25.
- El segundo cuartil es la mediana o el percentil 50.

- El tercer cuartil es el percentil 75.

De esta forma, el rango de las observaciones queda dividido en cuatro secciones, cada una formada por 25% de las observaciones. Entre el primer y el tercer cuartil se encuentra 50% central de las observaciones.

- Rango

Es la distancia entre la observación más pequeña y la más grande. El rango total es poco informativo, sobre todo en muestras con muchas observaciones o con menos de tres observaciones, ya que es muy sensible a valores extremos.

Estadísticamente, el rango intercuartil se define como la diferencia entre el tercer y primer cuartil; es decir, indica la longitud en la que se concentra 50% central de las observaciones. Asimismo, el intervalo intercuartil se puede definir como variabilidades conjunto de datos dentro del cual se concentra 50% central de las observaciones (es decir 25% por debajo y 25% por encima de la mediana).

Cuando se aplica el rango intercuartil, la magnitud de valores extremadamente grandes o pequeños no alteran a éste más de lo que lo haría un valor no tan excesivo, pues para ambos casos solamente se cuentan como una observación.

Una vez definido el concepto de rango intercuartil, como se mencionó anteriormente, el artículo 216 de la LISR dispone que:

“De la aplicación de alguno de los métodos se podrá obtener un rango de precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. Si el precio, monto de las contraprestaciones o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango.”

Por eso, el método estadístico utilizado es el rango intercuartil.

La metodología que se puede encontrar en la literatura estadística para encontrar el rango (intervalo) intercuartil es básicamente la siguiente:

- Se ordenan las observaciones de menor a mayor y se enumeran.

- Al número de observaciones se le adiciona la unidad y se divide entre dos. A este número se le define como el numeral de la mediana.
- Cuando el numeral de la mediana sea entero, indicará el número de observación ordenada que se debe tomar como mediana.
- Cuando el numeral de la mediana esté formado por una parte entera y una parte decimal (que será 0.5 para este caso), se deberá encontrar la observación ordenada que coincida con la parte entera del numeral de la mediana. A esta observación se le adicionará el número que se obtenga del siguiente procedimiento: una vez obtenida la observación ordenada anterior, se debe ubicar la observación ordenada superior inmediata (es decir, la observación ordenada que corresponda con la parte entera del numeral de la mediana más la unidad), la diferencia entre ambas será multiplicada por la parte decimal (para este caso es 0.5).

Esta metodología es, en principio, aplicada en el Reglamento de la LISR.

Para el primer y el tercer cuartil, el RISR los define de manera incorrecta, pues confunde el concepto percentil con el de número entero secuencial. (Ver artículo 276, fracciones V, VI, VII y VIII RISR).

Una de las maneras de calcular el primer y el tercer cuartil, que es como debería estar escrita en el Reglamento, es la siguiente (dado que ya se obtuvo el numeral de la mediana):

- Para el primer intercuartil:

- Se localiza la observación ordenada que corresponda con el número que resulte de la división del numeral de la mediana más la unidad entre dos. A este número se le llama el numeral del primer cuartil.
- Si el numeral del primer cuartil es entero, indicará el número de observación ordenada que se debe tomar como primer cuartil.
- Si el numeral del primer cuartil está formado por una parte entera y un decimal, se deberá encontrar la observación ordenada que coincida con la parte entera del numeral del primer cuartil. A esta observación se le adicionará el número que se obtenga del siguiente procedimiento: una vez obtenida la observación ordenada anterior, se debe ubicar la observación ordenada superior inmediata (es decir, la observación ordenada que corresponda con la parte entera del numeral del primer cuartil más la unidad), la diferencia entre ambas será multiplicada por la parte decimal del numeral del primer cuartil.

- Para el tercer cuartil (una vez obtenido el numeral del segundo cuartil):

- Se localiza la observación ordenada que corresponda con el número que resulte de restar al numeral de la mediana la unidad y sumarle el numeral del primer cuartil. A este número se le llama el numeral del tercer cuartil.
- Si el numeral del tercer cuartil es entero, indicará el número de observación ordenada que se debe tomar como tercer cuartil.
- Si el numeral del tercer cuartil esta formado por una parte entera y un decimal, se deberá encontrar la observación ordenada que coincida con la parte entera del numeral del tercer cuartil. A esta observación se le adicionará el número que se obtenga del siguiente procedimiento: una vez obtenida la observación ordenada anterior, se debe ubicar la observación ordenada superior inmediata (es decir, la observación ordenada que corresponda con la parte entera del numeral del tercer cuartil más la unidad), la diferencia entre ambas será multiplicada por la parte decimal.

Como se mencionó anteriormente, la LISR establece que para el cálculo del rango intercuartil, es necesario contar, por lo menos, con dos observaciones. Respecto a este punto se plantea la siguiente pregunta, ¿cuántas observaciones se necesitan, al menos, para calcular el rango intercuartil?

La respuesta radica en preguntarse ¿cuándo se pueden calcular el primer y tercer cuartil? Para contestar esta pregunta utilizaremos la definición de percentil.

Cuando el percentil no coincide exactamente con una observación (es decir, cuando el numeral del percentil correspondiente contiene una parte decimal), no existe un único percentil; una de las opciones para proceder es la interpolación, es decir la elección de un valor que se encuentre entre dos observaciones ordenadas consecutivas (que, por lo tanto, no será una observación en sí misma). De esta manera, se está construyendo un valor ficticio (pues no es una observación) entre dos observaciones, que se reporta como si realmente se hubiera observado. La metodología que se presentó anteriormente para encontrar percentiles cuando el numeral del percentil no era entero y constituye una interpolación lineal.

Entre dos observaciones, se pueden incorporar tantos puntos ficticios como se desee, sin embargo, el objeto de contar con observaciones es que éstas se utilicen para conformar los percentiles. Por ende, cuando se utilizan los cuartiles, lo que se espera es que dos cuartiles consecutivos no se encuentren entre dos observaciones consecutivas, es decir, que dos cuartiles consecutivos no sean ficticios entre dos observaciones. Esto solamente se logra con tamaños de muestra mayores o iguales a tres observaciones.

La confiabilidad que se alcanza con cualquier método estadístico, de especificar un punto entre dos observaciones, es la misma, no importa el método que se haya utilizado.

Cabe hacer una nota: cuando se toma el rango intercuartil de una muestra, se supone que todas las observaciones provienen de una misma población, es decir, de un conjunto de datos que no tienen propiedades comunes; luego entonces, no se está suponiendo una tendencia ni en los datos de la muestra, ni en cualquier predicción que se pudiera hacer a partir de dicha muestra. Lo anterior sucede aun cuando la muestra se haya tomado en un periodo largo de tiempo.

Presentamos un ejemplo para comprender lo antes mencionado

Supongamos que la empresa Comercializadora de Acero, S. A. de C. V., tiene como actividad preponderante la compraventa de perfiles de acero que adquiere directamente del fabricante; esta fuente de abastecimiento origina que el negocio sea muy rentable. Los socios de la "Comercializadora" decidieron distribuir sus productos por medio de otras comercializadoras que constituyeron en la República Mexicana y en el extranjero, participando de manera directa en la administración, en el control y en el capital de las mismas.

Presentación del método intercuartil para ajustar rangos de precios

Según el artículo 216, penúltimo párrafo, de la LISR, el rango de precios se podrá ajustar mediante la aplicación del método intercuartil. Este método se describe en el artículo 276 del Reglamento LISR, el cual precisa lo siguiente:

I. Se deberán ordenar los precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad en forma ascendente de acuerdo con su valor.

II. 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.

Número secuencial	Precios
1	\$ 1,250
2	\$ 1,350
3	\$ 1,380
4	\$ 1,450
5	\$ 1,520
6	\$ 1,600
7	\$ 1,680
8	\$ 1,730
9	\$ 1,850
10	\$ 1,950

Una vez efectuada la depuración y con datos homogéneos, aplicamos el método estadístico denominado: intercuartil para ajustar el rango de precios.

Determinación de la mediana

III. 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 dos.

• Unidad		1
	+ (más)	
• Total elementos de la muestra		<u>10</u>
	= (resultado)	11
• Dividido entre dos:		<u>2</u>
	mediana	5.5

Determinación del valor de la mediana del entero

IV. 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 la fracción anterior.

- El valor de la mediana corresponde al número entero secuencial 5
\$1,520

Mediana formada por entero y decimales

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

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

b) El resultado obtenido en el inciso anterior se multiplicará por el número decimal correspondiente a la mediana.

c) Al resultado obtenido en el inciso anterior se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de esta fracción.

• Precio inmediato superior de la mediana	\$1,600
- (menos)	
• Precio de la mediana	<u>\$1,520</u>
diferencia	\$ 80
x (multiplicado)	
• Número decimal de la mediana	5
= (resultado)	<u>\$ 40</u>
• Precio de la mediana	<u>\$1,520</u>
+ (más)	\$ 40
= (resultado)	<u>\$1,560</u>
mediana formada por entero y decimales	

Determinación del percentil vigésimo quinto para calcular el límite inferior

V. El percentil vigésimo quinto, se obtendrá de sumar a la mediana la unidad y dividir el resultado entre dos. Para los efectos de este párrafo se tomará como mediana el resultado a que hace referencia la fracción III.

• Valor de la mediana	5.5
+ (más)	
• Precio de la mediana	<u>1.0</u>
= (resultado)	6.5
÷(entre)	<u>2</u>
• Percentil	<u>3.25</u>

Determinación del límite inferior correspondiente al entero

VI. 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.

• El valor del percentil 25 ^o del límite inferior	
corresponde al número entero secuencial 3	\$1,380

Determinación del límite inferior del percentil vigésimo quinto entero y decimales

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

- a) Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo de esta fracción y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.
- b) El resultado obtenido en el inciso anterior se multiplicará por el número decimal del percentil vigésimo quinto.
- c) Al resultado obtenido en el inciso anterior se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de esta fracción."

• Precio inmediato superior	\$1,450.00
- (menos)	
• Precio del percentil 25 ^o	<u>\$1,380.00</u>
diferencia	\$ 70.00
x (multiplicado)	
• Número decimal del percentil 25	.25
= (resultado)	<u>\$ 17.50</u>
• Precio del percentil 25 ^o	<u>\$1,380.00</u>
+ (más)	
= (resultado)	\$ 17.50
limite inferior	<u>\$1,397.50</u>

Determinación del percentil septuagésimo quinto para calcular el límite superior

VII. El percentil septuagésimo quinto, se obtendrá de restar a la mediana a que hace referencia la fracción III la unidad, y al resultado se le adicionará el percentil vigésimo quinto obtenido en la fracción V de este artículo.

• Valor de la mediana	5.50
- (menos)	
• Unidad	<u>1.00</u>
= (resultado)	4.50
• Percentil 25 ^o	<u>3.25</u>
percentil 75 ^o	<u>7.75</u>

Determinación del límite superior correspondiente al entero

VIII. 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.

- El valor del percentil 75^o del límite superior corresponde al número entero secuencial 7 \$1,680

Determinación del límite superior al percentil septuagésimo quinto, entero y decimales

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

- a) Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo de esta fracción y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para tales efectos su valor.
- b) El resultado obtenido conforme al inciso anterior, se multiplicará por el número decimal del percentil septuagésimo quinto.
- c) Al resultado obtenido en el inciso anterior, se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de esta fracción."

• Precio inmediato superior	\$1,730.00
- (menos)	
• Precio del percentil 75 ^o	<u>\$1,680.00</u>
diferencia	\$ 50.00
x (multiplicado)	
• Número decimal del percentil 75 ^o	.75
= (resultado)	<u>\$ 37.50</u>
• Precio del percentil 75	<u>\$1,680.00</u>
+ (más)	
= (resultado)	\$ 37.50
límite superior	<u>\$1,717.50</u>

Rango intercuartil

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.

Cualquier método estadístico diferente al anterior podrá ser utilizado por los contribuyentes, siempre y cuando dicho método sea acordado en el marco de un procedimiento amistoso previsto en los tratados

para evitar la doble tributación suscritos por México o cuando dicho método sea autorizado mediante reglas de carácter general que al efecto expida el SAT.

Por lo tanto, si los precios se ubican dentro de los siguientes rangos, se considerará que el precio pactado es comparable con el que se hubiera utilizado en operaciones con partes independientes.

- Rango de precio límite superior \$1,717.50
- Rango de precio límite inferior \$1,397.50

6.7 Otros métodos estadísticos

El documento emitido por la OCDE Comparability Public Invitation to Comment on a Series Of Draft Issues Notes (comentarios de la OCDE) del 10 de mayo de 2006, al igual que la LISR y el RISR, mencionan la posibilidad de aplicar otros métodos estadísticos, tales como percentiles, promedios aritméticos, promedios ponderados, medianas, canasta de observaciones. A continuación presentamos una descripción de algunos métodos estadísticos.

- Media

Es el promedio aritmético de las observaciones. La media constituye una medida de tendencia central. Este valor tiene la característica de ser único, de cálculo sencillo y de cumplir con ciertas propiedades estadísticas que facilitan la inferencia en modelos paramétricos (ver más adelante), las cuales escapan del alcance del presente Capítulo. La presencia de valores extremos altera el valor de la media en la medida de la magnitud de dicho valor.

- Moda

Es el valor dentro de una muestra que más se repite. La Moda constituye una medida de tendencia central. Este valor no necesariamente es único, solamente se recomienda cuando se repita considerablemente más veces que cualquier otro valor. La presencia de valores extremos, en general no altera su valor.

- Mínimo

Es el menor de los valores de una muestra. Este valor se utiliza cuando el único objetivo del estudio es que todas las variables se encuentren por encima de cierto valor, luego, si el mínimo cumple esta condición, por extensión los demás también lo harán. Por ejemplo, cuando se analiza la venta de divisas

a partes relacionadas residentes en el extranjero, lo que interesa (en principio) es que el tipo de cambio al que se vendió a la parte relacionada en una o más transacciones no sea mayor que el pactado con partes no relacionadas.

- Máximo

Es el mayor de los valores de una muestra. Este valor se utiliza cuando el único objetivo del estudio es que todas las variables se encuentren por debajo de cierto valor, luego, si el máximo cumple esta condición, por extensión, los demás también lo harán. Por ejemplo, cuando se analiza la compra de divisas a partes relacionadas residentes en el extranjero, lo que interesa (en principio) es que el tipo de cambio al que se compró a la parte relacionada en una o más transacciones no sea mayor que el pactado con partes no relacionadas.

Para cualquier medida de tendencia central, se puede construir una medida de dispersión, la cual, como su nombre lo indica, refleje cuánto se alejan las observaciones de la medida de tendencia central.

Por otro lado, las medidas de dispersión más utilizadas son: el error absoluto promedio, el error cuadrático promedio y la desviación estándar. Estas medidas de dispersión se pueden calcular con respecto a cualquier medida de localización.

- Error absoluto promedio

Es el promedio del valor absoluto de las distancias de cada observación con respecto a la media. Este valor calcula la distancia promedio a la que se encuentran los datos de la media. Como puede observarse, siempre es positiva.

- Error cuadrático promedio

Es el promedio del cuadrado de las distancias de cada observación con respecto a la media. Este valor calcula la distancia cuadrática promedio a la que se encuentran los datos de la media. Como puede observarse, siempre es positiva. Esta medida tiene propiedades estadísticas más manejables, las cuales escapan del alcance del presente Capítulo; sin embargo las unidades que se manejan son cuadráticas; por ejemplo, si el objetivo de estudio son precios, el error cuadrático promedio estaría expresado en pesos cuadrados, lo cual carece de sentido. Por ello, resulta conveniente la siguiente medida:

- Desviación estándar

Es la raíz cuadrada del error cuadrático promedio. Esta medida tiene incluso propiedades más manejables que el error cuadrático promedio y si se encuentra expresada en la unidad del objeto de estudio.

Uno de los propósitos estadísticos de las medidas de dispersión consiste en la construcción de intervalos. Para los propósitos de este Capítulo se explicará únicamente el intervalo que corresponde con la media y la desviación estándar. Este intervalo constituye un conjunto de datos delimitados de la siguiente manera:

- El menor de ellos resulta de la diferencia entre la media menos una desviación estándar;
- El mayor de ellos resulta de la suma de la media más una desviación estándar

De esta manera se tiene un intervalo que abarca cierta cantidad de datos, esta cantidad dependerá de la manera en que estén distribuidas las observaciones. Mientras más desviaciones estándar se tomen en la manera de calcular el intervalo, un mayor porcentaje de datos serán abarcados.

Este tipo de intervalos es utilizado principalmente en la inferencia paramétrica, de la cual se hablara en los párrafos siguientes.

La dificultad de utilizar este tipo de intervalos radica en la necesidad de conocer la manera en que se distribuyen los datos para saber que cantidad de datos abarca este intervalos. Por otro lado, es importante mencionar que los intervalos que representan una menor dificultad para ser tratados matemáticamente son los que involucran a la media y a la desviación estándar.

Modelos paramétricos

Los modelos paramétricos constituyen una forma de hacer inferencia mediante el ajuste de una curva a la frecuencia o distribución de los datos. Dicha curva depende de ciertos valores, llamados parámetros.

A esta curva se le denomina la distribución de la variable. Entre las distribuciones más famosas, se encuentra la distribución normal, la cual tiene una forma de campana: ella nos dice que la mayoría de los datos se encuentran centrados en la media; hay un mismo número de datos por encima de la media que por debajo; la media, la moda y la mediana coinciden, y considera probables valores extremos tanto negativos como positivos.

Los modelos paramétricos representan una aproximación de la distribución de los datos (es obvio que aunque tomáramos una distribución normal para explicar el comportamiento de una tasa de interés, no

quiere decir que esperemos que el valor de esta pueda llegar a ser infinito, simplemente se está aproximando la distribución verdadera de los datos).

Para que la curva quede completamente determinada es necesario conocer los valores de los parámetros; por ejemplo, para el caso de la normal, solamente se necesitan conocer los valores de dos parámetros.

Generalmente, los valores de los parámetros no dependen de toda la muestra (es, decir no se requiere conocer a todas las observaciones), por ejemplo, para el caso de la normal, los dos parámetros se determinan solamente con el valor de la media muestral y de la desviación estándar muestral.

Una ventaja de los modelos paramétricos sobre la estadística descriptiva simple es la posibilidad de hacer extrapolaciones. La extrapolación se define como la definición de puntos más allá de una observación extrema. Con la estadística descriptiva, no se puede aseverar nada acerca de valores más grandes que el máximo muestral, ni menores que el mínimo muestral; sin embargo con los modelos paramétricos esto no representa dicha dificultad, pues la curva que ajusta a los datos puede seguir su curso más allá de dichos valores, representando así, una probabilidad de ocurrencia por encima de los mismos.

La versatilidad de los modelos paramétricos alcanza incluso la posibilidad de describir variables dependientes de otras; por ejemplo, que dependen del tiempo, es decir, que muestran cierta tendencia.

Esto lleva al manejo de series de tiempo, las cuales son utilizadas comúnmente en el área financiera; sin embargo los modelos paramétricos presentan debilidades, ya que la viabilidad de dichos modelos radica, teóricamente, en la existencia de una gran cantidad de datos. Por otra parte, la principal ventaja de la estadística descriptiva simple, es que solamente toma los valores observados, aun cuando su número sea pequeño, en específico, el método del rango intercuartil es una opción viable en este caso.

Sin embargo, en los casos en los que se pudiera conseguir una muestra considerablemente grande, los modelos paramétricos constituyen una herramienta altamente versátil y confiable, siempre y cuando las interpretaciones se hagan solamente si se sabe el sustento estadístico de ellos.

CAPÍTULO 7. CASO PRÁCTICO

SERVICIOS HOTELEROS, S. A. DE C. V.

ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA 2009

Propósito y alcance del estudio

Este documento fue preparado a solicitud de Servicios Hoteleros, S. A. de C. V. (en adelante “Servicios Hoteleros”) presenta una evaluación de la transacción por concepto de prestación de servicio de paquetería y mensajería realizada por la empresa El Paquete Express, S. A. de C. V. (en adelante “El Paquete Express” o “la Compañía”) con sus partes relacionadas residentes en México durante el ejercicio fiscal 2009 (en adelante “operación analizada”)

El propósito de dicha evaluación es analizar si los montos o precios de contraprestación en la operación analizada son consistentes con los montos o precios de contraprestación que se hubieran pactado en operaciones comparables entre partes independientes realizadas bajo circunstancias similares (principio de valor de mercado).

Este documento es del uso exclusivo de El Paquete Express y forma parte del análisis de precios de transferencia requerido por el Artículo 86 fracción XV de la LISR vigente durante el 2009 (ver página 109). Aparte de evaluar y documentar si la operación celebrada por El Paquete Express con partes relacionadas residentes en México se realizó a precios o montos de contraprestación consistentes con los que hubieran aplicado partes independientes en operaciones comparables, este estudio no emite juicio alguno sobre el tratamiento fiscal (caracterización, retención, deducibilidad, etc.) o comercial (IVA, aranceles, etc.) de la operación evaluada ni sobre la aplicabilidad del análisis para cumplimiento con requisitos de precios de transferencia en jurisdicciones diferentes a la mexicana.

Los resultados que se presentan en este documento se basaron en información obtenida tanto de fuentes públicas externas como directamente de El Paquete Express. Es importante señalar que las conclusiones del análisis dependen de la precisión y confiabilidad de los registros y demás información proporcionada por la Compañía.

Este estudio, así como cualquier información resultante del mismo, se encuentra sujeto a la interpretación de la autoridad fiscal competente, y no podrán ser utilizados para algún propósito diferente al de análisis de precios de transferencia sin la autorización expresa y por escrito

El análisis de las operaciones intercompañía se desarrolla con fundamento en los Artículos 86 fracción XV, 215 y 216 de la LISR (ver páginas 109, 113 y 115); y conforme a las Directrices de Precios de Transferencia publicadas por la OCDE.

Descripción General del Grupo Corporativo y de la Compañía.

Servicios Hoteleros es una sociedad constituida el 22 de julio de 1993 como una sociedad mercantil mexicana cuya actividad principal consiste en proporcionar servicios administrativos, así como de suministro de personal debidamente capacitado para la operación de hoteles de gran turismo o cinco estrellas.

El Paquete Express, S. A. de C. V.

El Paquete Express, se constituyó el 2 de julio de 1997, siendo su objetivo principal la representación y promoción en el servicio de paquetería vía correo, aérea, fax y terrestre, comprar, poseer, vender y negociar todo tipo de franquicias, celebrar contratos de asociación en participación y en general cualquiera permitido por la ley.

Operaciones con Partes Relacionadas

Durante el ejercicio fiscal 2009, El Paquete Express, realizó la siguiente operación intercompañía con sus partes relacionadas residentes en México:

- Ingreso por servicios de paquetería y mensajería otorgados

A continuación se mencionan los resultados del análisis de la operación anteriormente descrita:

Ingreso por Servicios de Paquetería y Mensajería Otorgados

Durante el ejercicio fiscal 2009, El Paquete Express obtuvo ingresos por la prestación de servicios de paquetería y mensajería a sus partes relacionadas en México.

El método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (en adelante "MTUO") utilizando el Margen de Costo Adicionado Neto (en adelante "MCAN") como indicador de utilidad resultó ser el más adecuado para el análisis de la operación anteriormente mencionada.

Análisis de mercado

El mercado de Prestación de Servicios de Negocios comprende a todas aquellas empresas que se dedican a brindar servicios tales como:

- Servicios de estrategia corporativa;
- Servicios de gestión operativa;
- Servicios de información y tecnología;
- Servicios de recursos humanos; o

Este mercado para finales de 2006 generó un aproximado en ingresos de \$230.5 mil millones de dólares obteniendo un crecimiento del 8.8% respecto del año anterior, lo cual representa una tasa de crecimiento compuesto del 4.1% para el período de 2002 a 2006.

Las empresas dedicadas a la prestación de servicios de gestión operativa, fueron las que más ganancias obtuvieron, generando aproximadamente \$83.6 mil millones de dólares para finales del 2006, lo cual representa el 36.3% del valor total del mercado.

Se prevé una aceleración en el mercado de prestación de servicios de negocios, con una tasa de crecimiento compuesto estimada para el período de 2006 a 2011 del 4.3%, obteniendo un aproximado de \$284.6 mil millones de dólares en ingresos para finales del 2011 a nivel mundial.

Mercado de Prestación de Servicios de Negocios del 2002 al 2006

Año	Valor (en miles de millones de dólares)	Porcentaje de crecimiento
2002	\$196.5	
2003	\$201.9	2.80%
2004	\$207.1	2.60%
2005	\$211.8	2.30%
2006	\$230.5	8.80%

Aspectos Relevantes de la Operación

Funciones

La compañía se dedica a la prestación de servicios de paquetería y mensajería tanto con sus partes relacionadas como con terceros independientes. Para poder ofrecer llevar a cabo dicha operación, la

Compañía obtiene servicios de mensajería y paquetería a través de la adquisición de guías prepagadas de tercero independiente, mismos que posteriormente utiliza para prestar los servicios de mensajería y paquetería tanto a terceros independientes como a sus partes relacionadas.

Activos

En los estados financieros del 2009, El Paquete Express refleja los siguientes activos:

Activos Fijos al 31 de diciembre de 2009

Activo	Valor (en miles de pesos)
Inmuebles, mobiliario y equipo neto	\$253

Riesgos

Mercado

Debido la estructura operativa de El Paquete Express, se determinó que ésta asume un riesgo de mercado moderado en cuanto a la prestación de paquetería y mensajería, ya que otorga el 89% de dichos servicios a su parte relacionada residente en México mientras que el 11% restante es con terceros independientes.

Cambiarío

El Paquete Express no asume dicho riesgo, debido a que las operaciones con sus partes relacionadas son en moneda nacional.

Laboral

El Paquete Express no asume dicho riesgo, debido a que la los servicios administrativos, contables, legales y de personal le son proporcionados por una de sus partes relacionadas en México.

Análisis de Precios de Transferencia

Búsqueda de Comparables Internos

De conformidad con la información proporcionada por la administración de la Compañía, durante el ejercicio fiscal 2009, El Paquete Express prestó servicios paquetería y mensajería a entidades independientes. Sin embargo, no fue posible obtener información acerca de las operaciones con terceros

independientes que fuera lo suficientemente comparable a las operaciones con su parte relacionada, es por ello que el uso de comparables internos quedó descartado para propósitos de este análisis.

Selección del Método de Precios de Transferencia

Para demostrar que las operaciones con partes relacionadas se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestación que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables se podrán aplicar cualquiera de los siguientes métodos:

- Precio Comparable (en adelante “PC”);
- Precio de Reventa (en adelante “PR”);
- Costo Adicionado (en adelante “CA”)
- Partición de Utilidades (en adelante “PU”);
- Residual de Partición de Utilidades (en adelante “RPU”); y
- Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (en adelante “MTUO”).

El Artículo 216 de la LISR establece que, en el análisis de precios de transferencia, se deberá considerar primero la aplicación del Método de Precio Comparable (PC). El citado artículo también establece que cuando el PC no sea el apropiado para la evaluación se podrán aplicar los otros métodos establecidos en ley, dándose preferencia a los métodos (transaccionales tradicionales) de Costo Adicionado (CA) o de Precio de Reventa (PR). Por consiguiente, la aplicación de los métodos (de utilidad transaccional) de Partición de Utilidades (PU), Residual de Partición de Utilidades (RPU) y de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (MTUO) es apropiada solo cuando se ha demostrado que el PC, PR y CA no aplican en el análisis. Por lo tanto, para poder seleccionar el método de precios de transferencia en el análisis de las operaciones intercompañía, sigue siendo muy importante que se consideren los criterios de comparabilidad establecidos en la LISR (Art. 215) y la Guías de Precios de Transferencia de la OCDE (1.15 -1.35).

Métodos Rechazados

Precio Comparable (“PC”)

De acuerdo con lo mencionado anteriormente, se determinó que no existen comparables internos para la transacción bajo análisis. De igual manera, se buscó información pública y confiable acerca de montos de contraprestación por prestación de servicios de paquetería y mensajería; no obstante, no se encontró información que fuera lo suficientemente comparable a la operación efectuada entre la Compañía y su

parte relacionada. Consecuentemente, no se pudo aplicar la sugerencia del Artículo 216 de la LISR, de acuerdo a la cual en primer término deberá usarse el método PC para evaluar la operación.

Precio de Reventa (“PR”)

El Método de PR es generalmente apropiado en casos que implican la compra y reventa de bienes tangibles donde no se añade valor substancial a los bienes. Generalmente, este método requiere de un alto grado de consistencia de la estructura de costos y gastos entre la parte analizada y las empresas con operaciones comparables seleccionadas, así como similitudes en cuanto a las características del producto, proporción de la compra y términos pactados. En vista de que la operación analizada no es la compra y reventa de bienes, el método de PR no se consideró como el más apropiado.

Costo Adicionado (CA)

La aplicación del CA consiste en determinar el precio de valor de mercado de una operación entre partes relacionadas mediante el análisis de los márgenes de utilidad bruta sobre costos obtenidos en operaciones comparables con partes independientes. El CA analiza el valor de las funciones realizadas y es generalmente apropiado en la prestación de servicios y la fabricación de bienes para venta a partes relacionadas. El CA proporciona una medida de valor de mercado particularmente confiable en operaciones de prestación de servicios. Sin embargo, dado que proporciona una medida de rentabilidad a nivel de utilidad bruta, y la Compañía clasifica varios gastos relacionados con la prestación de servicios paquetería y mensajería, el método de CA se consideró inadecuado para analizar esta operación.

Partición de Utilidades (“PU”)

Este método evalúa si la distribución de utilidades y/o pérdidas globales atribuibles a una o más operaciones entre partes relacionadas cumple con el principio de valor de mercado, considerando el valor relativo de la contribución de cada una de las partes relacionadas a dichas utilidades y/o pérdidas. La operación bajo análisis entre la Compañía y su parte relacionada no cumple con las características necesarias para el uso de este método, por lo tanto, no fue seleccionado.

Residual de Partición de Utilidades (“RPU”)

Este método evalúa la distribución de la utilidad combinada realizada por empresas relacionadas, en cuyas operaciones se utilizan activos intangibles no rutinarios. Debido a que la Compañía no es propietaria de activos intangibles no rutinarios relacionados con la prestación de servicios de paquetería y mensajería a su parte relacionada, no se seleccionó este método.

Método Seleccionado

Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (“MTUO”)

Este método otorga cierta flexibilidad en cuanto al grado de comparabilidad con la información a utilizar de las empresas que realizan operaciones comparables, ya que acepta la existencia de diferencias en los productos vendidos concentrándose en la similitud de funciones realizadas por la entidad bajo análisis y las entidades independientes utilizadas como operaciones comparables. Además, bajo este método las diferencias de similitud en los criterios de contabilización de los costos y gastos pierden relevancia, al considerar el nivel operativo de la operación y no el bruto.

A continuación se analiza la rentabilidad obtenida por El Paquete Express, en su operación de prestación de servicios de paquetería y mensajería. El objetivo es determinar si la rentabilidad obtenida en dicha operación es consistente en comparación con la que un tercero hubiese obtenido bajo circunstancias similares.

Aplicación del Método Seleccionado

Búsqueda de Compañías Comparables

Comparables Externos Internacionales

La estrategia de búsqueda consistió en identificar compañías públicas internacionales. En este caso, se utilizó la base de datos “Compustat Research Insight” de Standard & Poor’s, el cual se considera una base de datos confiable y actualizada.

Criterios de Selección de Comparables Externos

Como estrategia inicial de búsqueda se buscó identificar, mediante el criterio de “industria”, empresas dedicadas a la prestación de servicios de paquetería y mensajería. Para tales efectos, se apoyó en el “Manual de Clasificación Industrial Estándar” desarrollado por el departamento de comercio de los Estados Unidos de América. Este manual agrupa a las empresas por códigos industriales (SIC) por sus siglas en inglés) de acuerdo con su giro o actividad económica preponderante.

El siguiente cuadro resume la lista de los códigos SIC seleccionados y la descripción de dichos códigos:

Códigos SIC Utilizados

SIC	Descripción
4210	<i>Trucking & Courier Services, Ex. Air</i>
4513	<i>Air Courier Services</i>
7331	<i>Direct Mail Advertising Services</i>

A partir de la búsqueda de los códigos SIC anteriormente citados, se identificaron un total de 16 compañías potencialmente comparables a la operación de prestación de servicios de paquetería y mensajería.

Criterios Cuantitativos/Cualitativos

Con el fin de depurar la búsqueda y aumentar la comparabilidad entre las empresas, se aplicaron criterios cuantitativos y cualitativos. Los criterios utilizados se resumen a continuación:

Criterios Cuantitativos

La empresa no cuenta con información financiera de por lo menos dos años del período 2006–2008, o la información es insuficiente o incompleta;

La empresa presenta pérdidas recurrentes o se encuentra en bancarrota; y

La empresa cuenta con intangibles significativos (registrados en su Balance General).

Criterios Cualitativos

Los servicios prestados por la empresa no son comparables a los servicios prestados por la Compañía; y las funciones de la empresa son altamente diversificadas, y también incluyen actividades significativamente diferentes a la prestación de servicios de paquetería y mensajería.

Adicionalmente, se eliminaron todas aquellas compañías que no contaban con descripción de negocios.

Comparables Identificados

Después de haber realizado la búsqueda de comparables en la base de datos “Compustat Research Insight” de Standard & Poor’s, se obtuvieron los siguientes datos:

Resultados de la Búsqueda de Compañías Comparables.

Descripción	Número de Compañías
Total de Compañías Potencialmente Comparables Encontradas	16
Total de Compañías Rechazadas por Criterios Cuantitativos	5
Total de Compañías Rechazadas por Criterios Cualitativos	6
Compañías Seleccionadas como Comparables	5

A partir de los criterios de rechazo anteriormente señalados, las siguientes compañías fueron identificadas como empresas con operaciones comparables respecto a servicios de paquetería y mensajería:

- Autoinfo Inc;
- Dynamex Inc;
- Federal Express Corp;
- Fedex Corp;
- United Parcel Service Inc.

Uso de Información de Múltiples Años

Asimismo, con el fin de aumentar la comparabilidad en el análisis MTUO, se utilizó información de años múltiples de acuerdo con lo estipulado en el artículo 215 de la LISR, el cual contempla que cuando los ciclos de negocio o aceptación comercial de un producto o servicio del contribuyente abarquen más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes a dos o más ejercicios anteriores o posteriores.

Selección del Indicador de Utilidad

Para efectos del presente análisis y según lo establecido en la LISR, el margen de costo adicionado neto (en adelante "MCAN") fue considerado como el indicador de utilidad más adecuado para evaluar si la operación anteriormente descrita fue pactada de forma consistente con la que hubiera sido acordada entre compañías con operaciones comparables bajo circunstancias similares.

Para el cálculo del indicador de utilidad se llevó a cabo el siguiente procedimiento:

Procedimiento para el cálculo del MCAN.

MCAN	=	$\frac{\text{Margen Operativo}}{\text{Costos y Gastos}}$
------	---	--

Determinación del Rango de Plena Competencia

La siguiente tabla presenta el rango de plena competencia para la operación de prestación de servicios de paquetería y mensajería determinado mediante la información de las compañías comparables que resultaron de la búsqueda anteriormente descrita:

Rango de Plena Competencia para el MCAN de Empresas con Operaciones Comparables

MCAN				
Compañías con Operaciones Comparables	2008	2007	2006	Promedio
AUTOINFO INC	2.38%	2.74%	3.52%	2.74%
DYNAMEX INC	5.86%	5.54%	5.91%	5.77%
FEDERAL EXPRESS CORP	4.84%	8.29%	10.04%	7.71%
FEDEX CORP	5.82%	8.45%	10.75%	8.30%
UNITED PARCEL SERVICE INC	13.08%	16.43%	16.22%	15.18%
El Paquete Express	8.12%			
Rango Intercuartil				
Inferior (Percentil 25)				5.77%
Mediana (Percentil 50)				7.71%
Superior (Percentil 75)				8.30%

Como resultado del análisis de precios de transferencia anteriormente descrito, se obtuvo un rango de plena competencia para la prestación de servicios de de paquetería y mensajería que va de 5.77% a 8.30%, con una mediana de 7.71%.

Durante el ejercicio fiscal 2009, la Compañía obtuvo un MCAN de 8.12% en su operación de prestación de servicios de paquetería y mensajería a sus partes relacionadas residente en México. Debido a que dicho valor se encuentra dentro del rango de plena competencia anteriormente mencionado se puede inferir que la utilidad obtenida por la Compañía por la prestación de servicios de paquetería y mensajería

a sus partes relacionadas fue similar a la que partes independientes hubieran obtenido en operaciones comparables bajo circunstancias similares.

Debido a que dicho valor se encuentra dentro del rango de plena competencia anteriormente mencionado se puede inferir que la utilidad obtenida por El Paquete Express por la prestación de servicios de paquetería y mensajería a sus partes relacionadas fue similar a la que partes independientes hubieran obtenido en operaciones comparables bajo circunstancias similares.

CONCLUSIONES

A lo largo del desarrollo del presente trabajo se mencionaron puntos que nos permitieron tener una idea más amplia de lo que implica hablar de PRECIOS DE TRANSFERENCIA. Hoy en día este tema se ha vuelto de suma importancia ya que más de dos terceras partes de la actividad económica mundial se realizan entre entidades relacionadas. Por otra parte, todos los negocios se encuentran inmersos en una etapa de cambio dinámica que busca alcanzar sinergias y economías de escala, lo cual implica revisar y ajustar los modelos de negocios en forma constante.

Cuando una empresa multinacional inicia operaciones de negocios en el extranjero, debe aprender las particularidades del sistema fiscal que afectarán las transacciones intercompañía. Al emplear los métodos y técnicas de precios de transferencia como una forma para estructurar las transacciones de un grupo multinacional, los beneficios económicos se pueden reflejar en un incremento en el valor del capital invertido, es importante recalcar que como mencionamos al inicio de este trabajo se ha incrementado la complejidad en los impuestos tales como el ISR e impuestos sucesorios, por lo que para las administraciones fiscales y las empresas multinacionales tienden a diferir la forma de gravar las utilidades de un país a otro teniendo el riesgo de generar una doble imposición es por eso que el Estudio de Precios de Transferencia juega un papel muy importante en la actualidad y no debe ser considerado sólo como un documento de ensayo que cumpla con los requerimientos fiscales y pruebe las operaciones con los mejores métodos como su objetivo es que las operaciones entre partes relacionadas sean comparables con operaciones similares realizadas en el mercado por sus competidores a precio de mercado.

En materia de recaudación el fisco cada vez es más efectivo, ya que se ha incrementado dicha fiscalización, Siguiendo con este punto a partir de 2008 se realizaron ajustes regulatorios referentes a los anexos del Dictamen Fiscal por lo que el Contador Público Registrado que dictamine estados financieros deberá emitir dentro del informe sobre la situación fiscal del contribuyente, si este cumplió con sus obligaciones en materia de precios de transferencia.

Para el ejercicio 2010 se espera que el fisco continúe especializándose por lo que las empresas tendrán un cumplimiento más estricto por una parte el estudio de precios de transferencia mejor preparados así como contar con toda la información comprobatoria respecto a las operaciones con sus partes relacionadas, las revisiones fiscales serán más minuciosas por parte de los auditores externos.

BIBLIOGRAFÍA

Precios de Transferencia Marco Teórico, Jurídico y Práctico, IMCP, Edición 2008

Revista Fiscal Puntos Finos 34-39 Marzo 2008

Revista Puntos Finos No. 147 de las págs. 34-39, de la 2da. Quincena Marzo 2008

PÁGINAS WEB:

07/10/2009

<http://www.preciosdetransferencia.com.mx/>

<http://www.preciosdetransferencia.com.mx/swf/pdf/Taxpayers.pdf>

18/10/2009

http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/horlacher.pdf

<http://www.visionaria.com.mx/>

http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/rodriguez_g_j/capitulo5.pdf

19/10/2009

<http://www.bibliojuridica.org/libros/1/337/6.pdf>

07/11/2009

Importancia Económica del Estudio de Precios de Transferencia

<http://www.lga.com.pe/2009/08/importancia-economica-del-estudio-de-precio-de-transferencia/>

Antecedentes históricos de precios de transferencia.

<http://itzamna.bnct.ipn.mx:8080/dspace/bitstream/123456789/5218/1/ANTECEDENTESYPROBLEM.pdf>

01/12/2009

www.oecd.org/centrodemexico

<http://www.ey.com/MX/ES>

15/12/2009

http://www.elprisma.com/apuntes/administracion_de_empresas/conceptodeempresa/

http://www.wikilearning.com/monografia/las_empresas_multinacionales-concepto_de_empresa_multinacional/13409-2