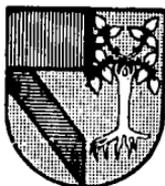


308908

1
24



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

**ESCUELA DE CONTADURIA
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**"INTRODUCCION A LOS PRECIOS DE
TRANSFERENCIA"**

T R A B A J O

QUE COMO RESULTADO DEL SEMINARIO DE INVESTIGACION

PRESENTA COMO TESIS

CARLOS AGUIRRE LINCE

PARA OPTAR POR EL TITULO DE

LICENCIADO EN CONTADURIA

DIRECTOR DE TESIS: C.P. MIGUEL ANGEL CABRERA MIR.

MEXICO, D. F.

1995

FALLA DE ORIGEN



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A mi padres:

Carlos Aguirre Beltrán y Georgina Lince de Aguirre, gracias por haber estado junto a mí siempre y por haberme enseñado el valor de la unidad familiar; gracias también por apoyarme y ayudarme a levantarme en los momentos difíciles, ya que por su amor, su comprensión, sus sabios consejos, su ejemplo de superación y apoyo incondicional, inculcaron en mí el deseo de triunfar y alcanzar aquello que quiero sin escatimar nunca en el esfuerzo; gracias mil por ser como son. Este trabajo, es suyo.

A mis hermanos:

Claudia, Zorín y María Fernanda gracias por serlo. Los quiero.

A mi Profesor y Amigo:

C.P. Miguel Angel Cabrera Mir, por haber creído en mí, ya que gracias a su constante apoyo y presión, culminé la etapa de estudiante y el presente trabajo.

A ti...

alguien muy especial.

C.P. Claudio Manuel Rivas Cuevas
Director de la Carrera de Contaduría
Universidad Panamericana.

Estimado Claudio:

Por medio de la presente te comunico que a esta fecha he terminado de asesorar la Tesis titulada "**INTRODUCCION A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA**", presentada por el pasante **CARLOS AGUIRRE LINCE**.

En mi opinión, el contenido del trabajo reúne las características necesarias para ser discutida en examen profesional.

Sin más por el momento, me pongo a tus apreciables órdenes para cualquier aclaración, y aprovecho la ocasión para enviarte un cordial saludo.

A t e n t a m e n t e .

C.P. Miguel Angel Cabrera Mir.

México D.F. a 2 de febrero de 1995.

INTRODUCCION A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

INDICE

INTRODUCCION..... 03-07

CAPITULO I.- Antecedentes y evolución de los precios de transferencia.

a) Concepto de Empresa Multinacional..... 08-22

b) Historia de los Precios de Transferencia..... 23-29

d) Existencia de Reglas Internacionales..... 29-34

CAPITULO II. Principio de la Distribución Justa de la Utilidad (Arm's Length Price)

a) Introducción..... 35-41

b) Marco conceptual..... 42-44

c) Aplicación del principio..... 44-45

d) Uso del rango de Arm's Length para la evaluación de transacciones controladas..... 45-48

e) Uso de la Información de años anteriores..... 48-49

f) Pérdidas..... 49-50

g) Efecto de las Políticas Gubernamentales en los Precios de Transferencia..... 50-51

c) Compensaciones..... 51-53

CAPITULO III.- Antecedentes legislativos relacionados con los Precios de Transferencia en México del 1 de enero de 1993 al 31 de marzo de 1994.

a) Introducción..... 54-56

b) Análisis del artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta..... 56-58

c) Análisis del artículo 64-A Ley del Impuesto sobre la Renta..... 58-68

d) Análisis del artículo 65 Ley del Impuesto sobre la Renta	68-74
e) Disposiciones Reglamentarias	74-77

CAPITULO IV.- Análisis Funcional.

a) Que se entiende por análisis funcional	78
b) Criterios a seguir en la aplicación del análisis funcional	78-82
c) Criterios a seguir para la asignación del riesgo	82-86
d) Términos Contractuales	86-88
e) Condiciones Económicas	88-89
f) Propiedades o servicios involucrados en la transacción	89-91
g) Apéndices	92-101

Capítulo V.- Métodos para la determinación del precio justo

a) Introducción	102-103
b) Métodos	103-112

Capítulo VI.- Puntos a considerar para la selección y aplicación del Método, así como para la aplicación del análisis funcional en transacciones de:

a) Bienes Tangibles	113-126
b) Prestación de Servicios	126-140
c) Préstamos	140-152
d) Bienes Intangibles	152-165
Conclusiones	166-173
Bibliografía	174-175

INTRODUCCION.

El presente trabajo pretende proporcionar al lector una visión global acerca del porqué del surgimiento, desarrollo y aplicación de las disposiciones fiscales en materia de precios de transferencia a nivel mundial y en México, proporcionando para estos efectos los elementos teóricos que permitan al mismo entender la importancia de la aplicación de éste novedoso concepto a nivel nacional.

Si bien los problemas relativos al lugar en que se deberá gravar la utilidad generada en operaciones internacionales no son nuevos, éstos se han visto incrementados en la actualidad como consecuencia del crecimiento e internacionalización de las actividades económicas.

Dichas actividades, llámese el incremento de los grupos de Empresas Multinacionales (MNE'S), la acelerada globalización de la economía mundial, la reducción de las barreras comerciales, el incremento en la prestación de servicios en franjas fronterizas (servicios financieros), así como el significativo incremento en las transacciones de intangibles realizadas entre estos grupos, han originado una mayor complejidad y dificultad en la operabilidad de los precios de transferencia.

Los grupos denominados "Empresas Multinacionales", son grupos de empresas con intereses comunes que operan en lados contrarios de las franjas fronterizas, mismas que son constituidas de conformidad con los ordenamientos

legales aplicables en cada país; por lo que en consecuencia les son aplicables los ordenamientos fiscales que en éstos estén vigentes.

Estas Empresas Multinacionales han visto incrementado en gran medida su poder económico, ya que por su naturaleza realizan operaciones bajo estrategias comunes, lo cual genera conflictos en la aplicación de las leyes fiscales de cada uno de los países en los que estas operan.

Este fenómeno se ha visto incrementado cada vez más en empresas relacionadas que operan bajo un acuerdo de centralización de su dirección, aunque los miembros que integran en forma individual cada uno de estos grupos operen bajo diferentes leyes; lo que muestra la importancia de gravar las utilidades generadas por este tipo de empresas.

Normalmente el objetivo que persiguen las Multinacionales al formar este tipo de estructuras, es el realizar todas (si no la gran mayoría de) sus operaciones entre los miembros que forman parte de su estructura, de entre las cuales podemos mencionar la compra-venta de bienes, la prestación u obtención de servicios, el otorgamiento de licencias de patentes y marcas, del Know How (saber-como), asistencia técnica, regalías, la concesión de préstamos, etc.

Es importante tomar en consideración cuando se pretenda llevar a cabo un análisis de los precios pactados entre partes relacionadas en transferencias de bienes o servicios, si éstos no representan necesariamente o no están en función del juego limpio de las fuerzas del mercado; es decir, podría suceder

que el precio pactado entre las partes relacionadas no esté en función de la ley de la oferta y la demanda.

Lo anterior, trae como consecuencia que el monto de los pagos y la base del gravamen se vean afectados en su naturaleza, ya que existe mayor posibilidad de que las Multinacionales entre mayor injerencia o participación tengan en las utilidades de una Empresa de su grupo o no, manipulen los precios en su beneficio; situación que en muchos casos afectaría en forma directa a los accionistas minoritarios.

De lo expuesto con anterioridad, se desprende que los precios pactados entre partes relacionadas pueden ser totalmente distintos a los precios que se pactan en operaciones entre partes no relacionadas en transacciones idénticas o similares bajo condiciones idénticas o similares (*principio del arm's length*).

Es de esta forma que las citadas actividades crean grandes dificultades en la aplicación del principio de *Arm's Length*, tanto para las multinacionales como para las autoridades fiscales en los países en que éstas operan por el gran volumen de operaciones que las mismas realizan.

Es así que cada vez que una operación de bienes o servicios dentro de un grupo de multinacionales cruza los límites nacionales, la empresa debe poner un especial cuidado en el precio de transferencia pactado con su relacionada, en orden de establecer la división correcta de la base gravable, considerando para tales efectos las características de los mercados de los países entre los cuales se va a realizar o se realizó dicha operación, y de esta forma evitar en lo posible un ajuste en materia de precios de transferencia por

parte de las autoridades fiscales de alguno de los países involucrados, cuando medie requerimiento por parte de alguna de ellas.

Lo anterior, en virtud de que normalmente el precio en que se transfiere el bien o el servicio puede ser manipulado, como ya se comento, con el propósito o en orden de afectar la división de la base gravable en los países involucrados de las empresas que integran a la Multinacional, manipulación que generalmente es acordada para propósitos fiscales, por lo que corregir la distribución de las utilidades realizadas entre los miembros del grupo corporativo, se realiza con el objeto de eliminar los efectos de dichas manipulaciones.

Cabe señalar, que la correcta distribución de las utilidades generadas entre empresas multinacionales es particularmente difícil de determinar tanto para los grupos multinacionales como para las autoridades fiscales de los países involucrados, cuando la transacción realizada lleva implícita la propiedad de un intangible, por situaciones que analizaremos con posterioridad.

Por último, es importante mencionar que las operaciones celebradas por empresas multinacionales, no obstante que en la mayoría de los casos se realicen con la finalidad de fluir las utilidades hacia el país en donde se obtengan mayores beneficios, o donde se desee que éstas formen parte de la base gravable, pueden en adición a los problemas comentados con anterioridad enfrentarse a problemas de doble tributación cuando alguna de las autoridades de los países entre los que se celebró la transacción, difiera o no esté de acuerdo con la distribución de la utilidad gravable asignada a alguna de las empresas integrantes de la Multinacional en la transacción del bien o servicio.

Es de esta forma que el objetivo del presente trabajo es establecer en la medida de lo posible los puntos básicos que en mi opinión se deben de considerar para la determinación del precio bajo el principio *Arm's Length*.

Asimismo, pretende proporcionar algunos de los elementos teóricos que en mi opinión consideré más relevantes, a través de los cuales se determinará si el precio pactado en una transferencia de bienes o servicios, llámese de tecnología, patentes, marcas etc.. cumple con el principio de *Arm's Length*, cuando estas operaciones crucen los límites fronterizos de diferentes países y en dichas operaciones esté involucrado México.

Es importante aclarar que las consideraciones que con posterioridad se citarán, sólo pretenden proporcionar una guía general que contenga los principios básicos que a mi consideración son los más relevantes o apropiados para llevar a cabo un análisis que permita evaluar si el precio pactado entre las partes relacionadas conlleva a una distribución equitativa de la utilidad gravable entre las empresas involucradas; es decir, no pretende dar solución a todos los casos que se presenten, ya que para estos efectos se deberá atender a cada caso en particular.

CAPITULO I.

ANTECEDENTES Y EVOLUCIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

a) Concepto de Empresa Multinacional.

A través del paso del tiempo el hombre ha requerido satisfacer, entre otras, las denominadas necesidades de existencia, las cuales deben ser cubiertas de manera inmediata, constante y regular, ya que de no hacerlo, provocaría su propio aniquilamiento.

Para cubrir dichas necesidades, el hombre necesita de satisfactores, los cuales no siempre están a su alcance en la naturaleza, por lo que para obtenerlos necesita esforzarse; es así como la actividad productiva se origina mediante el trabajo organizado del hombre, encauzado a transformar los bienes de la naturaleza para satisfacer sus propias necesidades y de esta forma dar paso al acto creador del comercio.

La creación de entidades distintas de las personas permitió un avance fundamental para el desarrollo de la civilización, forjando de esta forma al comercio moderno, así como al nacimiento de las sociedades mercantiles actuales, mejor conocidas como empresas.

La empresa nace con el objeto de atender las necesidades del hombre creando satisfactores a cambio de una retribución que compensa el riesgo, esfuerzo e inversión de los empresarios.

El concepto de empresa no es un término fácil de definir, ya que el mismo tiene diferentes acepciones (contable, económico, social, jurídico, filosófico, etc.), por lo que atendiendo a su mas simple definición podríamos decir que es emprender algo que conlleva un riesgo implícito.

Para lograr una mejor comprensión del concepto de Empresa Multinacional (de aquí en adelante E.M.), es necesario atender a algunas de las definiciones de "Empresa" y "Multinacional"; así como a las definiciones que de las mismas se contienen en nuestra Legislación Mercantil Vigente y en la Teoría Contable.

"La entidad es una unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por la combinación de recursos humanos, naturales y de capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los que fue creada".¹

"La entidad integrada por el capital y el trabajo, como factores de producción y dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios, con fines lucrativos y la consiguiente responsabilidad".²

"Asociación de personas que crean un fondo patrimonial común para colaborar en la explotación de una empresa, con ánimo de obtener un beneficio individual participando en el reparto de las ganancias que se obtengan".³

¹ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Instituto Mexicano de Contadores Públicos 8va. Edición 1991 p.34, 524p p.

² Real Academia Española, DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA; Espasa Calpe, S.A. 21a. Edición, 1992, p.574, 1513p.p.

³ Uría Rodrigo, COMENTARIOS A LA LEY DE SOCIEDADES ANONIMAS, Tomo II, 3a. edición, Madrid 1976, p.740.

De lo citado en los párrafos precedentes, se desprende que una empresa es aquella que surge con motivo de la unión de patrimonios, de recursos materiales y de recursos humanos que se combinan para la creación de una entidad con personalidad jurídica independiente a la de sus propietarios, creada por éstos con la finalidad de obtener utilidades, que posteriormente son repartibles entre los mismos, siendo éstas obtenidas mediante la producción de satisfactores para la comunidad.

La Ley General de Sociedades Mercantiles reconoce los siguientes tipos de sociedades:

- 1.- Sociedad en nombre colectivo.
- 2.- Sociedad en comandita simple.
- 3.- Sociedad de responsabilidad limitada.
- 4.- Sociedad anónima.
- 5.- Sociedad en comandita por acciones.
- 6.- Sociedad cooperativa.

Lo anterior, es sólo a manera de mención y no abundaré en el análisis de las características individuales de cada una de las sociedades, en virtud de no ser el objetivo que persigo en el presente trabajo.

Ahora bien, una vez definido el concepto de empresa, procederé a definir el concepto de "Multinacional", para lo cual atenderé a la definición que de los prefijos "Multi" y "Nacional" se contiene en Diccionario de la Lengua Española.

"Multi es una voz que en castellano sólo tiene uso como prefijo de vocablos compuestos, para expresar idea de multiplicidad, entendiéndose por ésta última, abundancia".⁴

"El término Nacional lo define como natural de una nación en contraposición con el extranjero".⁵

De lo anterior, se desprende que la palabra "Multinacional" se puede definir como algo integrado por varias naciones.

Es así que mi definición de "Empresa Multinacional", quedaría como sigue:

Es aquella que se integra de distintas entidades, domiciliadas en lo particular en diferentes naciones, con personalidades jurídicas independientes; que mediante la unión de los distintos patrimonios, recursos materiales y humanos tiene por objeto el producir o enajenar bienes, o prestar servicios, tanto a empresas relacionadas como independientes dentro de un contexto internacional, buscando satisfacer las necesidades de los individuos de las sociedades involucradas maximizando sus utilidades y por ende la inversión de sus accionistas.

Una vez definido el concepto de "Empresa Multinacional", procederé a analizar en forma más detallada las características de la misma. Este tipo de

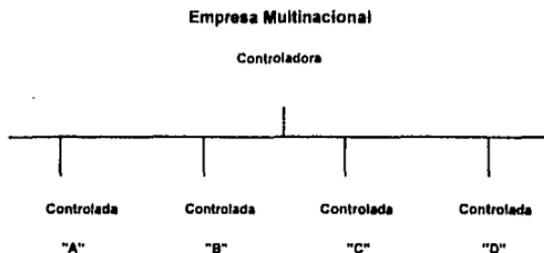
⁴ . Real Academia Española, DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA; Ed. Espasa Calpe, S.A. 21a. Edición, 1992, p. , 1513p.p.

⁵ Real Academia Española, DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA; Ed. Espasa Calpe, S.A. 21a. Edición, 1992, p. , 1513p.p.

organizaciones poseen una diseminación geográfica no sólo en estructura o instalaciones donde se desarrollen o fabriquen los productos o presten los servicios, sino también en los aspectos administrativos y estratégicos.

En estas organizaciones siempre encontraremos un común denominador, los accionistas persona (s) física (s) o persona (s) moral (es), que son un punto vital en la revisión por parte de la empresa de sus precios de transferencia, ya que los mismos pueden ser partícipes en forma directa o indirecta en una o varias de las empresas que forman parte del grupo multinacional. Dicha característica es la que permite el que invariablemente celebren acuerdos o paquetes de acuerdos en los cuales se establecen las distintas estrategias a seguir en las transacciones realizadas entre las empresas que conforman el grupo, llámese ventas, compras, préstamos, prestación de servicios de asistencia técnica, pago de regalías, marcas, etc.

Es así, que con el objeto de que la empresa multinacional opere lo más eficientemente posible, surge la figura denominada empresa controladora, que será la encargada de dictar las políticas a seguir de las demás empresas que integran a la multinacional. Lo anterior quedaría graficado en su forma mas simple como sigue:



Para efectos de poder entender los conceptos de empresas controladas y controladoras desde el punto de vista fiscal en México, se deberá atender a lo dispuesto en los artículos 57-A, 57-C y 57-D contenidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en virtud de no ser materia del presente trabajo.

Ahora bien; dentro del desarrollo del presente trabajo utilizaré en gran medida el término "Empresas Relacionadas", por lo que procederé a definir lo que se deberá entender por ésta atendiendo a las definiciones contenidas en el Boletín B-8 y C-13 contenidos en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Es importante aclarar que hasta inicios de 1995, en nuestra legislación fiscal Mexicana, no se contiene definición alguna de lo que se deberá entender por operaciones celebradas entre partes con o sin intereses relacionados, por lo que en mi opinión sería conveniente definirlo en nuestra legislación. No obstante lo anterior, para los efectos del presente trabajo cada que haga mención a empresas relacionadas se entenderá que hablo de empresas subsidiarias, controladas, asociadas, de influencia significativa, afiliadas, establecimientos permanentes o bases fijas.

En este orden de ideas el boletín B-8 establece que se deberá entender por subsidiaria, asociada, controlada, influencia significativa y afiliada, estableciendo lo siguiente:

- " *Subsidiaria*: es una empresa que es controlada por otra, conocida como controladora.

- *Asociada*: Es una compañía en la cual la tenedora tiene influencia significativa en su administración, pero sin llegar a tener el control de la misma.

- *Influencia Significativa*: Es el poder para participar en decidir las políticas de operación y financieras de la empresa en la cual se tiene la inversión, pero sin tener el gobierno sobre las mismas.

- *Afiliadas*.- Son aquellas compañías que tienen accionistas comunes o administración común significativos."⁶

Como se mencionó con anterioridad, una empresa multinacional generalmente realiza operaciones con otras empresas del mismo grupo, situación que por la relación que guardan (accionistas comunes), éstas pudieran ser consideradas como "empresas asociadas" o bien como "partes relacionadas". Sin embargo una empresa asociada o parte relacionada no sólo se puede encuadrar en el contexto de empresa multinacional derivado del concepto de tenencia accionaria como generalmente se ha definido, esto se ratifica al analizar la definición de partes relacionadas que emitió el Instituto Mexicano de Contadores Públicos referida en el Boletín C-13 "Partes Relacionadas", de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados la cual señala:

" Son partes relacionadas de la empresa informante aquellas entidades o personas que individual o conjuntamente, (1) ejercen control o influencia

⁶ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 9a. Edición 1994 p. 96, 97

significativa sobre ella, (2) están bajo su control o influencia significativa, o (3) están bajo el mismo control o influencia significativa que ella..."⁷

Ahora bien, si observamos la definición citada anteriormente, pueden surgir los cuestionamientos siguientes: ¿Qué se entiende por ejercer control?, ¿Quién ejerce este control?. Al respecto, el mismo Instituto Mexicano de Contadores Públicos añade en el citado Boletín lo siguiente:

" Se considera que existe control cuando se tiene directa o indirectamente la mayoría de los votos para tomar decisiones operacionales y financieras, y existe influencia significativa cuando, aún sin tener la mayoría, se está en condiciones de influir en estas decisiones..."⁸

Ahondando en lo anterior, se puede considerar como obvio que los accionistas van a tener control en las decisiones financieras y operativas de la empresa, ¿pero? ¿cómo se puede ejercer el control sin que se tenga la mayoría de los votos en la toma de decisiones?. Las respuestas pueden ser muchas y muy variadas, dependiendo de que tanto dependa la empresa, entre otros, de su proveedor único, o que sucedería si el cliente único de la entidad decide cambiar de proveedor, o bien, si el banco decide ya no proveer recursos para la operación o inversión en la empresa, etc.

⁷ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 9a. Edición 1994 p. 290

⁸ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 9a. Edición 1994 p. 290

Como se puede observar, no sólo los accionistas, directivos o consejeros tienen control sobre las decisiones de la empresa, existen casos en los que las entidades se encuentran en supuestos como los que se describieron líneas atrás, los cuales son muy comprometedores para ellas y traen como consecuencia el que se acepten diversas condiciones a las cuales no se estaría dispuesto a acceder si se tuviera un amplio catálogo de clientes, proveedores, bancos etc., al referirnos a los supuestos mencionados con anterioridad.

Es así, que para efectos de determinar si las empresas, establecimientos permanentes o bases fijas que conforman parte del grupo multinacional deben ser consideradas como partes relacionadas, debemos atender a el concepto de "razón de negocios", mismo que es un elemento de incalculable valor para efectos de llevar un adecuado análisis de los precios pactados entre las partes relacionadas.

Ahora bien, antes de definir el concepto de establecimiento permanente o base fija, es importante aclarar que los conceptos definidos con anterioridad, relativos a la relación que pueden guardar las empresas que conforman a la empresa multinacional, sólo existen bajo la figura de sociedades mercantiles o en una asociación en participación; sin embargo, de acuerdo con nuestra legislación fiscal los grupos multinacionales pueden relacionarse en México como sociedades mercantiles, asociaciones en participación, fideicomisos, establecimientos permanentes o bases fijas.

En este sentido, debido al tratamiento diferencial que tendría un residente en México frente al tratamiento que tendría un residente en el extranjero en materia impositiva, respecto de las actividades empresariales que

éste último efectuara en territorio nacional, mismas que derivan de la supuesta incongruencia contenida en nuestra carta magna (art. 31 fracción IV); el legislador mexicano mediante la inclusión de los preceptos contenidos en los artículos 1, 2, 3, 4 y 4-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como las fracciones V y XIII del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, pretenden identificar cuando para los efectos del tributo que regula la Ley del Impuesto sobre la Renta, la actividad generadora de la obligación jurídico tributaria realizada por el residente en el extranjero en México se ubica en el mismo, no obstante que éste no se encuentre en los supuestos de residencia a que se hace referencia en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que a la letra cito, establece lo siguiente:

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

Tendrán el tratamiento de establecimiento permanente, las bases fijas en el país de residentes en el extranjero a través de las cuales se presten servicios personales independientes. Constituye base fija cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes".

De no existir las previsiones legales que se citan con anterioridad el grupo multinacional que realizara actividades empresariales en México a través de estas figuras, podría aducir que su lugar de residencia no ha cambiado y por lo tanto liberarse de la obligación tributaria.

Continúa señalando el precepto en comento:

"No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en el país en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun 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 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.

" También se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en el país cuando actúe en territorio nacional a través de una persona física o moral y esta persona:

- I. Tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
- II. Asuma riesgos por cuenta 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 las que realizaría de actuar de manera independiente, o

V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

A este respecto, puede darse el caso en que no se den claramente los supuestos que de establecimiento permanente y base fija se comentaron con anterioridad, como puede ser el caso en que no exista un lugar físicamente determinado en territorio nacional a través del cual el residente en el extranjero realice actividades empresariales; sin embargo, ésta situación queda cubierta mediante la disposición citada en el párrafo precedente, ya que si la persona física o moral se obliga o ejerce poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en México constituirá un establecimiento permanente o base fija en el país.

Continúa señalando el artículo en estudio:

" No obstante lo previsto en el párrafo anterior, no se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en el país si éste cuenta con la documentación necesaria para demostrar que las operaciones que efectúa con la persona física o moral a través de la cual actúa en territorio nacional se realizan en términos y condiciones similares a las que se hubieran pactado en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 64-A y 65 de esta Ley, y proporcione dicha documentación a la autoridad fiscal competente en caso de que le sea solicitada".

Mediante la inclusión del párrafo citado con anterioridad al cuerpo de la disposición en comento, el legislador en mi opinión pretende establecer cuando

un residente en el extranjero que se encuentre dentro de los supuestos contenidos en el 4o. párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no constituirán en México un establecimiento permanente o base fija, siendo este requisito el que cuando realicen alguna de las operaciones referidas en el párrafo citado, las mismas se realicen en términos y condiciones similares a las que se hubieran realizado en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares, en concordancia con los artículos 64-A y 65 de la Ley en comento, mismos que se analizarán con más detalle con posterioridad.

"En los contratos de asociación en participación se considera que existe establecimiento permanente para el asociado residente en el extranjero cuando el asociante, sea o no residente en México, desarrolle sus actividades en lo que sería establecimiento permanente si fuera residente en el extranjero".

Por lo que se refiere a la regulación de las operaciones celebradas por las asociaciones en participación, la disposición en comento pretende gravar las operaciones que por la naturaleza del contrato realice el asociante por cuenta del asociado en México, no obstante que este último resida en el extranjero.

"Tratándose de servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de 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."

Por último, no obstante el criterio establecido por el legislador en relación a los casos en que los residentes en el extranjero constituye un establecimiento permanente o base fija en México, en este último párrafo establece que cuando se trate de servicios de construcción de obra, instalación, etc., los residentes en el extranjero estarán sujetos a que la duración de su obra sea superior a 183 días naturales, consecutivos o no en un periodo de 12 meses; considerando para estos efectos que dicho periodo no esta en función de un ejercicio fiscal.

Una vez llevado a cabo un breve análisis del contenido del artículo 2o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, procederemos analizar los conceptos contenidos en el artículo 3o de la misma.

En este sentido, el artículo 3o de la citada Ley establece los supuestos bajo los cuales el residente en el extranjero no constituirá un establecimiento permanente o base fija en México. Al respecto el citado artículo establece lo siguiente:

ART. 3. "No se considerará que constituye establecimiento permanente:

- i. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.**
- ii. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona. extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.**

III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.

IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el

V. El depósito fiscal de bienes o mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito, ni la entrega de los mismos para su importación al país."

Es obvio que las cuatro primeras fracciones se refieren a las actividades que el residente en el extranjero desarrolla en México que no constituirán un establecimiento permanente para éste; toda vez que dichas actividades no conllevan a la obtención de un ingreso por enajenación de bienes o prestación de servicios en México.

Como se comentó con anterioridad, las empresas multinacionales no sólo pueden establecerse a través de una sociedad mercantil, una asociación en participación o fideicomisos sino también a través de las ficciones fiscales denominadas establecimientos permanentes o bases fijas; siendo todas éstas sujetas a las disposiciones contenidas en los artículos 64, 64-A y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las cuales se analizarán a mayor profundidad en los puntos subsecuentes.

Las actividades que realizan las empresas que conforman al grupo multinacional y que son punto determinante en un análisis de precios de transferencia atenderá en gran medida a las razones de negocios que existan entre ellas.

b) Historia de los Precios de Transferencia-

Antes de proceder al desarrollo del presente tema considero importante definir en primer término el concepto de Precio de Transferencia. Para estos efectos, recurriremos a la definición que de "Precio" y "Transferencia" se establecen en el Diccionario de la Real Academia Española.

En este sentido, se entenderá por Precio "El valor pecuniario en que se estima una cosa", y por Transferencia "El ceder o renunciar en otro el derecho, dominio o atribución que se tiene sobre una cosa".

Derivado de lo anterior, se entenderá por precio de transferencia, "el valor pecuniario asignado en que se estima una cosa, mediante el cual se cede o renuncia en otro el derecho, dominio o atribución que se tiene sobre una cosa"

Al respecto, mi definición de precios de transferencia quedaría como sigue: "Es el valor pecuniario que se asigna a cualquier transacción de bienes o prestación de servicios realizada entre dos o más empresas o personas físicas o combinaciones entre éstas, que pueden ser relacionadas o no, con o sin residencia impositiva en un mismo país, mediante la cual una de éstas cede o renuncia en la otra el derecho, dominio o atribución que la primera tenía sobre los mismos.

Una vez analizado y definido el concepto de Precios de Transferencia, procederemos a proporcionar al lector una breve semblanza que le permitirá entender la importancia del estudio y aplicación de éste novedoso concepto.

Los precios de transferencia en materia impositiva tienen su origen en la segunda mitad de la década de los años 10's (En la Primera Guerra Mundial); origen, derivado de las altas cargas impositivas a que las empresas en los Estados Unidos de América y en el Reino Unido estaban sujetas, siendo este último país quien introdujo las primeras reglas sobre precios de transferencia .

Lo anterior, en virtud de que al encontrarse estos países en guerra, elevaron de manera significativa sus tasas de impuestos con el objeto de solventar los gastos incurridos en la misma, lo cual, trajo como consecuencia el que las empresas implementaran estrategias para evitar o disminuir el pago de impuestos; es decir, planeación fiscal.

No obstante lo anterior, no es sino hasta los años 20's cuando en Estados Unidos comienzan a regularse las operaciones de precios de transferencia; mismas en las que se empezó a manejar el concepto de "Arm's Length" que se comentará a detalle en el inciso c) del Capítulo II del presente trabajo. Asimismo, durante los años en comento se comienzan a realizar revisiones por parte del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de Norte América en materia de precios de transferencia de casos en donde las partes actuantes eran únicamente nacionales.

En los años 60's se adiciona al Código de Rentas Internas la sección 482, la cual hasta el momento regula los aspectos relacionados con precios de transferencia en los Estados Unidos. Es en este momento cuando cambia el enfoque de las revisiones por parte del Gobierno de dicho país, tomando en consideración las implicaciones internacionales derivadas de las operaciones realizadas por los grupos de empresas multinacionales.

En la década de los 70's, el Servicio de Rentas Internas (IRS), del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, enfatiza las provisiones establecidas en la sección 482. Es en esta década cuando la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) abraza el concepto de "Arm's Length" en sus publicaciones.

No es sino hasta la década de los 80's, cuando el IRS expande su campo de acción al efectuar revisiones utilizando los servicios de economistas, esto con la finalidad de realizar estudios que soportaran la revisión contable efectuada por los auditores, cuando los contribuyentes recurrían ante los juzgados a dirimir la aceptación o no de los ajustes determinados por los mismos.

En el año de 1982, la Ley de los Estados Unidos se ve modificada al considerar las operaciones realizadas con Puerto Rico. En el año de 1984, es derogada la disposición que establecía que la transferencia de intangibles en operaciones en el extranjero era libre de impuestos, iniciándose así, uno de los campos más interesantes y complejos en la Determinación de los Precios de Transferencia.

En esta década de los 90's, las regulaciones a los precios de transferencia alcanzan su mayor desarrollo en los Estados Unidos; es decir, se da paso a la creación de los denominados "Advance Pricing Agreement" (APA) o "Resolución Anticipada de Precios" (R.A.P.) y a los denominados "Cost Sharing Agreement" (C.S.A.) o "Acuerdo de Costos Compartidos" (A.C.C.).

Es por virtud de lo expuesto con anterioridad, que la extensión de las actividades de las Empresas Multinacionales (E.M.) en el comercio mundial se ha visto incrementada en forma dramática en los últimos 20 años, situación que se generó, en adición a lo anteriormente comentado, por la integración nacional de las economías y el progreso tecnológico, particularmente en el área de las comunicaciones, mismas que en mi opinión han sido determinantes en la globalización de los mercados y por ende en el acercamiento de sus economías.

Ante tal situación, la creación de Empresas Multinacionales se fundamenta, ya que representa para los empresarios la oportunidad única de maximizar sus ganancias mediante la constitución de empresas, establecimientos permanentes, fideicomisos, bases fijas o asociaciones en participación en cualquiera de los distintos países del orbe. En la mayoría de los casos, la decisión de los empresarios en relación al país y lugar de establecimiento de su empresa que formará parte de su Empresa Multinacional va encaminada a, entre otras cosas, al sistema impositivo que dentro del mismo opere.

Uno de los objetivos que persiguen a grandes rasgos las Empresas Multinacionales al constituir empresas en otros países, básicamente consiste en realizar la mayor parte de sus operaciones entre el grupo, como es la venta de bienes, la prestación de servicios, el otorgamiento de licencias de patentes y marcas, la asistencia técnica, el otorgamiento de préstamos a tasas preferenciales, etc.

Es de esta forma, que el crecimiento de las Empresas Multinacionales representa un gran problema para las Autoridades Impositivas de los países en que éstas operan; toda vez que el mismo se presenta al momento de determinar la correcta distribución de las utilidades gravables de las empresas relacionadas que intervienen en la transacción del bien o servicio.

Es decir, cada vez que las empresas relacionadas acuerdan fijar un precio al llevar a cabo una transacción de bienes o servicios, y ésta cruza los límites fronterizos de uno o varios países dentro del grupo multinacional; podría generar que el precio fijado en la transferencia del bien o el servicio pudiera no atender a las fuerzas del libre mercado, situación que puede acentuarse más en la medida en que la empresa multinacional tenga mayor participación en las ganancias después de impuestos en alguna de las empresas del grupo.

Por tal motivo, en caso de que alguna de la (s) Autoridad (es) Impositiva (s) de los países involucrados determinen a través de ejercer sus facultades de comprobación que el precio de transferencia fue manipulado, correspondería a la misma llevar a cabo la correcta distribución y localización de la base gravable, esto con el objeto de eliminar los efectos de dicha manipulación; lo cual consistiría en primera instancia en la comparación del precio transferido objeto de revisión, con precios transferidos en transacciones similares bajo las mismas o iguales condiciones que se celebraron en el mercado libre (Principio del Arm's Length Price).

Sin embargo, determinar la correcta distribución de las utilidades (tanto para las empresas como para la Autoridad Impositiva) resulta particularmente

difícil en la transacción de Intangibles por razones que se analizarán con posterioridad.

Asimismo podríamos decir que uno de los problemas más importantes que surgen tanto para las E.M. como para las Autoridades Impositivas, es que al momento que se determina que el precio pactado en una transacción de bienes o servicios no está en función de las fuerzas del libre mercado y por ende se pretenden establecer los ajustes relativos, se podría estar en presencia de una doble imposición, situación que se derivaría de la posible no correspondencia de la autoridad impositiva de uno de los países involucrados de los ajustes determinados por la autoridad impositiva del otro país involucrado.

Es por tal motivo que la existencia de reglas de carácter internacional, llámense, entre otros, los "Mecanismos para la Resolución de Controversias", así como la existencia de un organismo que establezca cuáles son las reglas del juego a este respecto (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico) cobran vital importancia para el correcto funcionamiento y aplicación de las disposiciones relativas a los precios de transferencia.

En conclusión se puede establecer que el entorno sobre algunos de los problemas en la aplicación de la transferencia de precios son los siguientes.

- Las transacciones realizadas en lados contrarios de las franjas fronterizas entre dos empresas relacionadas puede derivar en la estimación de un ajuste por parte de las Autoridades Impositivas de una de las naciones involucradas.

- Doble imposición a la misma utilidad gravable o ingreso de empresas jurídicamente independientes, pero relacionadas.

- La propuesta de los "Ajustes de precios de transferencia" a el otro país involucrado, con el objeto, de que esta lleve a cabo los "Ajustes Correspondientes".

- Transacciones realizadas a través de terceros países en los cuales el ingreso o las utilidades no son sujetas de gravamen alguno (paraísos fiscales), o alguna exención o estímulo fiscal.

- El encontrar el "Arm's Length Price" (PRECIO JUSTO DE MERCADO).

- La obtención de la información completa y oportuna que permita la fijación adecuada de los precios pactados con la parte relacionada.

- Tomar en consideración los derechos de los inversionistas minoritarios.

c) Existencia de Reglas Internacionales.

Desde 1956 la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE) ha buscado fortalecer un grupo de reglas del juego que sean aceptadas internacionalmente por los países miembros del mismo, relativas a la forma en que se gravarán las transacciones internacionales.

Los medios utilizados por la misma para lograr un acercamiento internacional constante entre los miembros, en relación a la forma de gravar cada transacción realizada a nivel internacional, ha sido a través de las diversas modificaciones que la OCDE (Comité de Asuntos Fiscales) ha publicado en el Modelo Fiscal del Tratado sobre los Ingresos y el Capital.

El propósito que persigue la misma al publicar dichos modelos es el evitar la doble imposición a nivel internacional, así como el asistir a las autoridades fiscales en lo concerniente a la evasión fiscal y a su eliminación. Particularmente el artículo 9 de dicho modelo (Empresas Asociadas) reconoce la forma en que los países que celebren los Tratados para Evitar la Doble Imposición llevarán a cabo la correcta distribución de las utilidades gravables en una operación celebrada entre empresas asociadas; en dicho artículo y en el artículo 25 del mismo convenio se acuerda la aplicación del procedimiento amistoso, apuntando y asegurando que los ajustes derivados de una revisión de precios de transferencia serán hechos sobre las bases generalmente acordadas en la aplicación del "Principio de Arm's Length".

Las provisiones propuestas para la determinación del "Arm's Length" en el multicitado modelo se encuentran comprendidas en el reporte de 1979, el cual pretende proporcionar una directriz para la aplicación práctica del "Principio de Arm's Length" en relación con los diferentes tipos de transacciones realizadas por un grupo multinacional fuera de las fronteras de los países en los que operan, reporte denominado "Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales".

Este reporte propone los métodos que los países miembros de la OCDE podrían utilizar en la aplicación del "Principio del Arm's Length", que son los siguientes:

- a) Método de precios comparables no controlados.**
- b) Método de Costo más un porcentaje de utilidad**
- c) Método de precio de reventa.**
- d) Otros métodos razonables que produzcan una aceptable cifra.**

Partes de los principios propuestos en el reporte de 1979 han sido aceptados por los países miembros, incluyendo los Estados Unidos, así como por las comunidades empresariales de los miembros que la integraban hasta antes de 1994. Al respecto cabe aclarar que los Estados Unidos no forman parte de la OCDE, su función en la misma es únicamente como observador; asimismo cabe recordar que México paso a formar parte de la OCDE a partir de 1994, incrementándose de esta forma el número de países miembros a 25.

Como se mencionó con antelación, la declaración del "Principio de Arm's Length" se encuentra comprendida en el párrafo primero del artículo 9o. del Modelo de Acuerdo de la OCDE de manera general, que a su vez se encuentra reflejado en forma detallada en las leyes fiscales de los países miembros de la citada organización.

La referencia contenida en el Modelo para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal (en adelante el Modelo) en materia de Impuestos sobre la Renta, atiende a las relaciones comerciales y financieras de empresas independientes, siendo éstas una medida estandar que busca determinar si las

utilidades reflejadas por las empresas que conforman el grupo multinacional han sido distorsionadas.

Al buscar las empresas determinar las utilidades en función a la aplicación del "Principio de Arm's Length" en concordancia con los métodos ya comentados, deben atender a las utilidades que hubieran acumulado empresas independientes bajo las mismas circunstancias, ya que el citado principio (bajo el Modelo) se enfoca en su análisis a considerar a las empresas que conforman el grupo multinacional como entidades separadas; es decir, atendiendo a la naturaleza de las operaciones celebradas entre las mismas.

Existen varias razones para que los países miembros de la OCDE y otros países no miembros, adopten en la revisión de precios de transferencia el multicitado Principio, de entre los cuales podemos mencionar, que proporciona una amplia paridad para el tratamiento fiscal de las empresas multinacionales y empresas independientes; es decir, pone a las empresas relacionadas y a las empresas independientes en igualdad de circunstancias impositivas; evita la creación de ventajas o desventajas fiscales para cualquier tipo de entidad, y facilita el funcionamiento de los mecanismos de un mercado abierto.

Sin embargo, el Principio en años recientes ha sido sujeto de críticas en su base teórica y en su aplicación práctica, en virtud de que derivado de su enfoque de considerar a las entidades en forma separada, no toma en consideración las economías de escala y la interrelación de diversas actividades que un negocio integrado permite.

En otro orden de ideas, aunque aceptando las consideraciones anteriores, el consenso entre los países Miembros de la OCDE continua siendo el de que el "Principio de Arm's Length" debe determinar la valuación de los precios entre empresas relacionadas, aunque pueden existir algunos problemas de aplicación en casos particulares, lo cual, no afectaría gravemente la aplicación del Principio, ya que la aplicación del mismo se efectuaría buscando una división equitativa de las utilidades gravables, entre los países que buscan dividir el impuesto. Lo anterior, en virtud de que el Principio busca determinar un valor justo de mercado, siendo ésta la base ideal para determinar la división de las utilidades.

El primer documento relativo a precios de transferencia que la OCDE publicó, es el denominado "TRANSFER PRICING AND MULTINATIONAL ENTERPRISES" (PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y EMPRESAS MULTINACIONALES), el cual fue adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales en el mes de enero de 1979, y aprobado por el Consejo de la OCDE para su publicación el día 16 de mayo de 1979.

En este documento se maneja el problema de los precios de transferencia desde un punto de vista teórico, es decir, se mencionan algunos supuestos en los que las empresas multinacionales incurren para la manipulación de precios, así como los intereses que impulsan a estas empresas a efectuar dichas manipulaciones.

De igual manera, se dan a conocer los métodos para determinar el valor "justo" de los bienes o servicios que se han mencionado en el transcurso del presente estudio, así como la aplicación de éstos a cada una de las

operaciones que serán comentadas a lo largo del presente estudio, como son: ventas de mercancías, explotación de intangibles, préstamos y prestación de servicios.

Posteriormente, esta misma organización publicó en el año de 1984 un segundo documento relativo a precios de transferencia la cual lleva por título "TRANSFER PRICING AND MULTINATIONAL ENTERPRISES. THREE TAXATION ISSUES" (PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y EMPRESAS MULTINACIONALES. TRES ASPECTOS FISCALES)". Este documento, como su nombre lo indica, señala tres aspectos fiscales específicos, los cuales son:

1. Precios de transferencia, ajustes correspondientes y procedimiento amistoso.
2. Régimen fiscal de las empresas bancarias multinacionales.
3. La localización de la dirección central y costos de servicio.

Este documento pretende ahondar en los aspectos antes señalados debido a la experiencia que obtuvieron tanto las empresas multinacionales como la autoridades fiscales, en el periodo comprendido entre 1979 año en el que se publicó el primer documento y 1984 año de publicación de este documento.

Conforme se desarrolle este trabajo, los documentos antes citados, entre otros, servirán para aclarar los puntos a tratar.

Capítulo II.
Principio de la Distribución Justa de la Utilidad.
(Arm's Length Principle)

a) Introducción

La traducción literal al español del término "Arm's Length" significa "Largo del brazo", traducción que por su simple acepción no nos lleva a entender el concepto referido; por lo cual, atenderemos a la definición que del mismo establece el "International Tax Glossary".

" Es un concepto frecuentemente utilizado en las legislaciones fiscales para hacer referencia a los precios pactados entre partes no relacionadas y otras enteramente independientes, en la cual dichos precios son comparados contra otros acordados entre empresas relacionadas, en las que una de ellas puede tener control sobre la otra, o una tercera empresa puede tener control sobre ambas, atendiendo siempre a que la comparación se hará en operaciones celebradas bajo iguales o similares circunstancias."⁹

Es claro que derivado del esquema bajo el cual operan las empresas relacionadas, el precio y los términos fijados entre éstas en una transacción de un bien o servicio puede ser muy diferente del precio y términos que prevalecerían en transacciones realizadas entre partes no relacionadas.

⁹ Lyons Susan M. INTERNATIONAL TAX GLOSSARY, I.B.F.D. Publications, revised 2nd edition, p. 15, p.p. 275.

Como puede observarse, la aplicación de este principio va encaminada a la determinación del "Precio Justo" que será fijado en la transferencia de bienes o de servicios entre empresas relacionadas.

Como se mencionó en el inciso a) del capítulo I, las empresas multinacionales celebran entre sus empresas contratos o paquetes de contratos en los que estipulan la prestación o proveduría de bienes o servicios a cambio de contraprestaciones menores o mayores a las que se tendrían que pagar si los bienes o los servicios fueran provistos por empresas independientes.

Ante tal situación, las autoridades fiscales de los países en que dichos grupos operan recurren a la aplicación del principio en comento, con el objeto de ajustar el precio fijado en la transacción del bien o prestación del servicio.

Cabe aclarar que el "Principio de Arm's Length" no es de ninguna forma limitativo en su aplicación a los precios acordados entre empresas relacionadas que conforman parte del grupo multinacional, sino por el contrario, el mismo es aplicable también a los precios pactados en transacciones realizadas por empresas relacionadas o no relacionadas nacionales o extranjeras; sin embargo, debido a la internacionalización de nuestra economía y por ende al acercamiento de los mercados a nivel mundial, me abocaré al análisis de los precios de transferencia pactados entre empresas relacionadas a nivel internacional.

De lo expuesto en el presente apartado se entenderá que una empresa relacionada cumple con el principio de "Arm's Length" cuando el precio pactado entre ellas, sea idéntico o similar al que se hubiera celebrado en transacciones

independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares

De lo citado con anterioridad, surge el siguiente cuestionamiento, ¿Cómo se ajusta el denominado "Precio Justo" en la transacción de un bien o prestación de un servicio, cuando el mismo no es idéntico o similar al que se celebró en una transacción independiente con o entre partes sin intereses relacionados, bajo condiciones idénticas o similares?.

El principio de "Arm's Length" establece diversos métodos a aplicar para ajustar el precio pactado en una transacción de un bien o prestación de un servicio y de ésta forma fijar el "precio justo", métodos que han sido reconocidos en su totalidad o parcialmente en las legislaciones fiscales de los países afectados.

Es así, que la importancia del reconocimiento y aplicación homogénea del principio en estudio, trae como consecuencia que la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) en la década de los años 70's, reconozca el principio de "Arm's Length" en el documento denominado: "Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales" emitido por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en enero de 1979 y aprobado por el Consejo de la OCDE el día 16 de mayo del mismo año, con el objeto de establecer las reglas de carácter internacional a seguir por los miembros de dicha organización en materia de precios de transferencia.

En dicho documento, se establecen los siguientes métodos para la determinación del multicitado "Precio Justo":

- I. Método de Precios Comparables no Controlados (CUP).
- II. Método de Costo más Utilidad.
- III. Método de Reventa.
- IV. Otros Métodos.

Los métodos mencionados y sus aplicaciones prácticas serán comentados con mayor profundidad en el capítulo IV.

De lo expuesto con anterioridad, es claro que la aplicación del Principio se basa generalmente en una comparación de las condiciones pactadas en una operación controlada con las condiciones pactadas entre partes independientes, por lo que para que dichas comparaciones sean útiles las características económicas que las rodean deben ser comparables también, lo que significa que no existan diferencias que puedan afectar significativamente la condición de lo examinado (el precio o el margen de utilidad esperado), o que se puedan hacer ajustes lo suficientemente exactos para eliminar los efectos de esas diferencias.

Para efectos de poder lograr lo anterior, es necesario una comprensión del cómo compañías independientes evalúan operaciones potenciales; es decir, cuando las compañías independientes evalúan los términos de una operación potencial, comparan la misma con otras que son factibles de realizarse, lo cual las lleva a tomar una decisión sobre dichas alternativas, escogiendo así la más rentable. Por ejemplo, una empresa "X" es poco probable que acepte el precio que le ofrece por su producto la empresa "Y" independiente, cuando existen los clientes "K", "Z" y "W", que están dispuestos a pagar más por el mismo producto bajo condiciones similares.

El punto comentado con anterioridad es de vital importancia en la aplicación del Principio, toda vez que las empresas independientes generalmente toman en consideración cualquier diferencia que pueda surgir, llámese diferencia en los niveles de riesgo, de costos, de márgenes de utilidad, etc.

En resumen, cuando se aplique el Principio y los métodos ya mencionados, se debe atender al grado de comparabilidad de los bienes o servicios para efectos de determinar los ajustes que a los mismos se deben efectuar para que la comparación sea válida, para lo cual no se deberán olvidar los atributos de éstos, llámese las características del bien o servicio transferido, las funciones, los riesgos y las estrategias asumidas por las partes, las condiciones de los contratos, las circunstancias económicas que envuelven a las partes, factores que se comentarán con mayor profundidad en otro capítulo.

Considerando para estos efectos, que el grado en que cada uno de estos factores influye al establecer la comparación dependerá en forma directa de la naturaleza de la operación controlada y del método adoptado para establecer el precio.

En el desarrollo del presente capítulo se dará a conocer en que consiste el *principio de la distribución justa de la utilidad*, que tanto las empresas como autoridad fiscal procurarán utilizar para llevar a cabo la correcta distribución de las utilidades generadas entre partes relacionadas o no, cuando entre éstas se realicen transacciones de bienes o servicios.

Para efectos de determinar si un precio pactado entre empresas relacionadas cumple con el *Principio de la Distribución Justa de la Utilidad*, en primera instancia es importante obtener referencias directas de precios pactados en transacciones idénticas o similares realizadas entre partes relacionadas o de operaciones realizadas entre partes no relacionadas, denominado "*Método de Precios Comparables no Controlados o de Precios de Mercado*" que en un principio podrá decirse que es el más apropiado y en teoría el más fácil de aplicar.

El precio pactado entre empresas independientes en la transferencia de un bien o prestación de un servicio ordinariamente atiende a la valuación que del mismo es determinada por las fuerzas del mercado; es decir, el *valor de mercado* del bien o servicio (*Arm's Length Price*).

En la mayoría de los casos, cuando un producto es transferido entre empresas relacionadas, el precio pactado no se encuentra afectado en gran parte por las fuerzas externas del libre mercado, no obstante que algunas empresas relacionadas puedan reproducir la dinámica de las fuerzas del mercado en sus tratos con otras; en tal virtud, las empresas relacionadas pueden tener la habilidad de establecer precios diferentes al *valor de mercado* establecido en la transferencia de un producto entre partes no relacionadas..

Es por tal motivo que el empresario deberá considerar para efectos de corregir dichas distorsiones y llegar a la distribución justa de la utilidad gravable, las consideraciones citadas en el párrafo precedente, y en su caso, ajustar las utilidades de todas aquellas empresas que formen parte de la Multinacional, si así lo considera pertinente.

Al respecto, de acuerdo con criterios establecidos por miembros de la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico) una de las formas a utilizar para efectos de determinar la justa distribución de la utilidad gravable, es lograr una aproximación al precio pactado entre partes relacionadas con el resultado que empresas independientes tendrían al celebrar transacciones idénticas o similares bajo similares o idénticas circunstancias.

Cabe señalar que los factores citados con anterioridad no son los únicos bajo los cuales se puede originar una manipulación de precios de transferencia, si no que existen otros factores que pueden llevar a distorsionar estos precios entre empresas relacionadas o no. Por ejemplo, éstas empresas pueden estar sujetas a presiones derivadas de conflictos gubernamentales relativas a cuotas compensatorias, precios controlados etc. En adición, podemos comentar que en muchas ocasiones las distorsiones de precios de transferencia pueden ser causadas por los requerimientos de flujos de efectivo entre empresas que pertenecen a empresas multinacionales.

Es importante tener en mente que cuando se realice un estudio de precios de transferencia y derivado del mismo se observe que existe la necesidad de realizar ajustes a los precios pactados, los mismos no deberán atender o estar en función de alguna obligación contractual emprendida entre las partes que pactan un precio, o de alguna intención de las partes de minimizar un impuesto. Así, la consideración de los problemas derivados de precios de transferencia no será confundida en todo caso con consideraciones de problemas de fraude o evasión de impuestos.

La distribución de las utilidades en gran parte es determinada por los precios que pierden las características del mercado, incluso en aquellos establecidos entre empresas independientes, ya que su determinación es algo subjetiva y usualmente dependen del análisis de una gran variedad de actos y circunstancias, mismos que con posterioridad se comentarán.

b) Marco Conceptual

El *Principio de la Distribución Justa de la Utilidad (Arm's Length Principle)* intenta establecer una imposición equitativa entre partes relacionadas e independientes de la utilidad gravable, a través de una estimación de los precios que estas últimas tienen establecidos en el mercado libre bajo condiciones idénticas o similares, como si éstas fueran partes relacionadas.

Este principio pretende señalar cuando las consideraciones tomadas entre partes relacionadas en una transacción comercial o financiera difiere de una transacción realizada entre empresas independientes.

Cuando las condiciones establecidas difieran de las condiciones pactadas en transacciones entre empresas independientes, podríamos encontrarnos en un supuesto de "*condiciones especiales*" de distribución de utilidades entre empresas asociadas que no se encuentran acorde con el *Principio de la Distribución Justa de la Utilidad*.

Para buscar eliminar los efectos de las *condiciones especiales* bajo el principio en comento, se deberá tratar a los miembros que integran al grupo de empresas multinacionales como entidades separadas, esto con el objeto de

identificar al producto y producción *dentro de una economía de escala*, situación que no se podría realizar si se considerará como un solo negocio. Esta separación es una de las características más importantes del principio en estudio, mismo que se comentará a detalle con posterioridad.

Una de las razones más importantes del por qué se debe aplicar el multicitado principio, es que busca en general proveer un tratamiento impositivo equitativo tanto para empresas multinacionales como para empresas independientes, dando así origen a una distribución más eficiente de los recursos.

En éste orden de ideas, uno de los problemas potenciales en la aplicación del multicitado principio, derivaría en la carga administrativa que se generaría en las empresas al calcular individualmente los precios de transferencia, cuando éstas realicen un sinnúmero de transacciones de distintos tipos en las zonas fronterizas.

Lo anterior, toda vez que existe una gran dificultad para obtener la información adecuada que permita a las empresas aplicar el *Principio de la Distribución Justa de la Utilidad*, mismo que para su aplicación requiere de la evaluación de transacciones comparables o actividades comerciales realizadas entre empresas no relacionadas a un momento determinado. Esto puede llegar a complicarse un poco más, cuando la empresa se encuentre frente a información que no solo sea difícil de obtener, si no que por las características de la misma sea confidencial, como, entre otras, patentes, marcas registradas, la ubicación geográfica de la empresa y por ende de la información.

No obstante lo anterior, es claro que cuando las empresas relacionadas que conforman un grupo de empresas multinacionales deseen realizar operaciones bajo el multicitado principio en estudio, podrán proporcionar toda la información necesaria a las autoridades de los países entre los que se realice o realicen las transacciones de bienes o servicios, con el propósito de evitar que éstas en el ejercicio de sus facultades de comprobación determinen que el precio de transferencia en la transacción no esta en función de las fuerzas del mercado y por ende lleven a cabo los ajustes de precios que consideren necesarios.

c) Aplicación del principio

Retomando las ideas referidas en el inciso precedente relativas a la eliminación de las *condiciones especiales*, es importante aclarar antes de proceder al desarrollo del presente, que no existe ningún método perfecto para eliminar el efecto de las mismas.

Sin embargo, la forma más directa para eliminar el efecto de las multicitadas "*condiciones especiales*" es la comparación de las operaciones financieras o comerciales realizadas por empresas asociadas, con operaciones realizadas bajo las mismas características y condiciones por empresas no relacionadas y de esta forma llevar a cabo la nueva determinación de las utilidades de las citadas empresas.

Es importante señalar que la seguridad de la eliminación de las condiciones especiales depende en gran medida de la correcta aplicación y precisión del principio citado con anterioridad.

En otro orden de ideas, es importante considerar que existen varios métodos para efectos de aplicar el principio en comento, dentro de los cuales encontramos *Método de precios comparables no controlados* (CUP), referido en nuestra legislación fiscal como "*Método de Precios de Mercado*".

Asimismo, existe otro método denominado *Margen Transaccional* en el cual el precio de venta se evalúa mediante la comparación del margen de utilidad que el contribuyente utiliza en transacciones controladas contra el margen que se generaría en una transacción comparable no controlada, mismo que analizaremos con más detalle con posterioridad. Es importante aclarar que los métodos antes citados no pretenden ser limitativos, por lo que la omisión de los otros métodos se da para efectos didácticos, ya que éstos se comentarán en un capítulo específico en donde se explicarán con mayor detenimiento.

Cabe señalar que en la legislación fiscal Mexicana, específicamente en las fracciones I, II y III del artículo 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se contienen los métodos permitidos por la misma para efectos de aplicar el *Principio de la Distribución Justa de la Utilidad* que son el *método de precios de mercado*, el *método de reventa menos un porcentaje de utilidad bruta*, y el *método de costo más un porcentaje de utilidad bruta*; sin embargo, en el desarrollo del presente se comentarán algunos de los métodos considerados por la OCDE para estos efectos.

d) Uso del rango del Arm's Length para la evaluación de transacciones controladas.

Aunque en muchos casos (principalmente donde los comparables idénticos están disponibles) podría ser posible aplicar el *Principio de la Distribución Justa de la Utilidad* con un alto grado de certidumbre, en algunas ocasiones el método o los métodos más apropiados para el caso en específico sólo proporcionan una aproximación razonable del resultado del *Precio de Mercado* (Arm's Length Price); es decir, del precio justo de transferencia del bien o el servicio realizado por una parte relacionada o no.

En estos casos la aplicación del principio en comento sólo produce una aproximación en relación a cual podría ser el precio correcto o la correcta distribución de las utilidades, esto debido a que las diferencias entre las transacciones controladas y no controladas no pueden ser exactamente determinadas (excepto quizá cuando existe un comparable idéntico).

Por lo tanto, puede ser de gran utilidad evaluar el precio o resultado de una transacción controlada mediante el establecimiento de un rango de precios o resultados que satisfagan el *Principio de la Distribución Justa de la Utilidad*; es decir, transacciones en las cuales se hayan utilizado los comparables adecuados para la metodología de aplicación del citado principio.

Este rango se podría establecer con un intervalo de precios o resultados que probablemente incluirían el *Principio de la Distribución Justa de la Utilidad* (Arm's Length Principle) obtenidos a través de *Precios de Mercado* (Arm's Length Price) o el resultado del mismo, excluyendo de dicho rango los precios que no cumplan con el principio y sus resultados. El uso de este método podría proporcionar una **directriz** en el caso específico de México, cuando los

métodos de comparación con productos no controlados o los métodos de Margen Transaccional no pudieran ser aplicados.

Lo anterior, en virtud de que nuestra legislación fiscal sólo reconoce tres métodos para la aplicación del ya multicitado Principio; sin embargo, éste podría proporcionar una visión global en relación al comportamiento de la empresa frente al comportamiento de otras empresas que realicen transacciones subordinadas a las fuerzas del mercado similares, lo cual considero sería útil para el análisis económico del precio de transferencia en la transacción realizada.

El uso del rango puede ser particularmente útil cuando más de un método es aplicado para evaluar una transacción controlada. Por ejemplo, dos métodos igualmente correctos pueden ser utilizados para evaluar las características del principio en estudio en una transacción controlada, lo cual nos lleva a que cada uno de los métodos puede producir un rango de diferencias que no necesariamente son iguales a las determinadas por el otro, situación que se deriva de la naturaleza del método utilizado y de la información accesada en cada uno.

Sin embargo, cada diferencia por separado puede ser considerada para definir un rango aceptable de precios o resultados bajo el *Principio de la Distribución Justa de la Utilidad*. Es así que la información resultante de la aplicación de más de un método permitiría definir en forma más específica el rango de precios o resultados aplicables; por ejemplo, cuando los rangos se traslapan, o para reconsiderar la precisión de los métodos utilizados cuando los rangos no se traslapan.

Si el precio o el resultado de la transacción controlada se encuentra fuera del rango antes comentado y la empresa es incapaz de demostrar que el precio o resultado satisface el principio de la Distribución Justa de la Utilidad, la autoridad podría (salvo en el caso de México) usar el rango para efectos de determinar el ajuste del precio transferido o del resultado.

e) Uso de información de años anteriores.

Con el objeto de obtener un mayor entendimiento de los hechos y circunstancias que rodean las transacciones de bienes o servicios realizados dentro o fuera de los límites fronterizos del país en que operen las partes no relacionadas o relacionadas, es de vital importancia llevar a cabo un análisis de la información que las mismas generaron en años precedentes a aquel por el cual se efectúa la revisión del precio de transferencia en una determinada transacción.

Lo anterior, toda vez que permitirá tanto a las empresas como a las autoridades fiscales el formarse un criterio adecuado y objetivo para efectos de establecer cual será el método más adecuado a utilizar en la determinación del *precio de mercado*, toda vez que dicha información presentaría un panorama global del comportamiento de la empresa en un cierto período, permitiendo así establecer cuales fueron los hechos o causas que dieron origen al Precio de Transferencia.

Es así que el uso de la información que generaron las empresas en períodos anteriores permite comparar las transacciones realizadas con otras referidas al mismo tiempo bajo las mismas condiciones y circunstancias, y

determinar de esta forma si el comportamiento que se ha manifestado en el periodo está acorde con transacciones realizadas entre partes no relacionadas, o si sólo es motivo de un incremento o en los costos con respecto a el ejercicio anterior que podrían generar una pérdida, o simplemente es un reflejo de los hechos de que el producto se encuentra en su ciclo final de vida.

f) Pérdidas.

Otro factor importante que se debe considerar son las pérdidas de las empresas que conforman un grupo multinacional, ya que en ocasiones el comportamiento del resultado fiscal de una empresa relacionada puede generar pérdidas constantes al paso de los años, y por otro lado la matriz ser altamente rentable, esto originaría el que se prestara a un profundo y minucioso escrutinio por parte de las autoridades quienes en su caso presumirían en primera instancia que las transacciones realizadas entre las empresas multinacionales llevan implícito una manipulación al precio de transferencia.

Lo anterior, toda vez que una empresa no relacionada no podría encontrarse bajo el supuesto en comento durante años seguidos en virtud de que le llevaría invariablemente a la quiebra; por tal motivo es inconcebible pensar que una empresa relacionada subsista con pérdidas continuas, cuando bajo las mismas circunstancias una empresa no relacionada quebraría.

Un factor importante a considerar en el análisis de las pérdidas es que las estrategias de dirección pueden variar de una compañía a otra debido a una variedad de razones históricas, económicas y culturales (estrategias de dirección para la penetración de un producto en un mercado). Si la estrategia de

precios continúa más allá de un periodo razonable, sería conveniente realizar un análisis apropiado de los precios de transferencia, particularmente cuando la información comparable de algunos años muestren que las pérdidas en las que la empresa asociada incurrió, se generaron por más tiempo del que dicho efecto en una empresa independiente podría haber durado.

g) Efecto de las políticas gubernamentales en los precios de transferencia.

Existen un sin número de circunstancias por las cuales las empresas pretenden alejarse o celebrar transacciones con partes relacionadas fuera del *Principio de la Distribución Justa de la Utilidad*, de entre las cuales podemos mencionar los precios controlados, los subsidios a sectores en particular, controles de cambio, la imposición de cuotas compensatorias, o políticas de cambio de las tasas impositivas.

Como una regla general, estas intervenciones gubernamentales pueden definir el marco o el comportamiento de un mercado en un país en específico, y por lo tanto generar que el contribuyente evalúe la posibilidad de realizar una modificación al precio en la transferencia de un bien o prestación de un servicio con el objeto de lograr una adecuada penetración en ese mercado.

Las empresas multinacionales en la práctica pueden no realizar los ajustes al precio de transferencia dejando que el vendedor final soporte la limitación de las utilidades que se pudieran generar.

Un problema especial se presenta cuando los países previenen o "BLOQUEAN" los pagos de una empresa asociada a otra. Por ejemplo un

cambio en los controles de cambios puede efectivamente prevenir que una empresa relacionada desde el extranjero transfiera el interés de los pagos de un préstamo hecho por una empresa asociada a otra localizada en otro país. Esta circunstancia puede ser tratada de distinta forma por los dos países involucrados: el país del prestatario puede o no considerar intransferible el interés que tuvo que ser pagado, y el país del prestador puede o no juzgar que se recibió el interés. Como regla general, el tratamiento impositivo debería ser el mismo que aplicaría si la transacción se realizará entre empresas independientes, a este respecto, la consideración debería ser tomada si la restricción aplica igualmente en empresas relacionadas similares y empresas independientes.

Lo concerniente a las autoridades en estas situaciones es principalmente la división de la base gravable. Si una empresa asociada exige una deducción en el cálculo de sus impuestos por un pago realizado en bloque, entonces debería corresponder un crédito reconocido a la otra parte.

h) Compensaciones

(set-offs)

Existen dos tipos de compensaciones que pueden presentarse bajo el contexto de Precios de Transferencia: las compensaciones-intencionales y las compensaciones post-auditoria.

Las compensaciones-intencionales son aquellas en las que las empresas relacionadas son cómplices en los términos de las transacciones controladas; esto ocurre cuando una empresa asociada proporciona un beneficio a otra

empresa asociada dentro del grupo, y por ende el mismo es equilibrado por algún acuerdo mediante el cual ésta recibirá diferentes beneficios de regreso proporcionados por la empresa a quien otorgó el beneficio.

Tales acuerdos pueden en algunas ocasiones ser encontrados entre empresas independientes y pueden ser calculados en concordancia con el multicitado principio en estudio en orden de cuantificar la valuación de los respectivos beneficios reclamados con las compensaciones.

Las compensaciones-intencionales pueden variar en tamaño y complejidad debido a que pueden presentar un simple rango de equilibrio en dos transacciones o varias; es decir, un precio de venta favorable de la compañía "A" a la compañía "B" por manufacturar sus bienes, y de regreso un precio de compra favorable para la compañía "A" de la compañía "B" por la materia prima usada en la producción de los bienes.

El reconocimiento de las compensaciones-intencionales no cambia los requisitos fundamentales de los precios de transferencia; es decir, por transacciones controladas consistentes con el *Principio de la Distribución Justa de la Utilidad*.

Al respecto, una vez identificada la operación por la autoridades fiscales se requerirá a las empresas que revelen las operaciones celebradas bajo las citadas compensaciones-intencionales que hubieran llevado a cabo, construidas en dos o más transacciones entre empresas asociadas; así como el demostrar que los precios fijados bajo las mismas se establecieron en concordancia con el *Principio de la Distribución Justa de la Utilidad*. Es de vital importancia el

recordar que al llevar a cabo la revisión de este tipo de compensaciones es necesario evaluar las transacciones realizadas por las empresas relacionadas por separado para determinar si cada una de las transacciones satisface el principio.

Las compensaciones post-auditoría son aquellas que no contemplan el tiempo cuando forman parte de una transacción controlada; es decir, el empresario podría afirmar, después de los resultados de la auditoría, que el ajuste al ingreso determinado por el auditor con el objeto de establecer el *Precio de Mercado* y por ende aplicar el *Pincipio de la Distribución Justa de la Utilidad* está muy por encima de otros ajustes de precios de transferencia determinados por las autoridades fiscales en diferentes transacciones controladas o transacciones identificadas por el contribuyente, lo cual lleva al contribuyente a solicitar a éstas últimas una compensación menor en el ajuste determinado.

CAPITULO III.

Antecedentes legislativos relacionados con los Precios de Transferencia en México del 1 de enero de 1993 al 31 de marzo de 1994.

a) Introducción.

En el sistema fiscal mexicano las regulaciones a los precios de transferencia bajo el "Principio de Arm's Length" tienen su origen en el año de 1976, más no es sino hasta el año de 1991 cuando se inicia un agresivo programa por parte de la S.H.C.P. en el cual las regulaciones relativas a los precios de transferencia toman una importancia significativa debido a la apertura comercial que México ha tenido en el ámbito internacional en materia de transferencia bienes y prestación de servicios del exterior; por tal motivo, se ve en la necesidad de efectuar reformas a diversos ordenamientos legales, reformas de las cuales las leyes fiscales no fueron ajenas.

Es así, que en el mes de enero de 1993 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público reestructura su organización interna, siendo ésta, una de las reformas más novedosas en virtud de que de la misma se desprendió la creación de un área dedicada exclusivamente a la fiscalización de las operaciones internacionales, de entre las cuales, encontramos los precios de transferencia, mismos que juegan un papel muy significativo.

Las regulaciones relativas a los precios de transferencia en México se encuentran comprendidas en los artículos 62, 64, 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Dichos artículos fueron reformados en 1994, por lo que el texto que se citará con posterioridad será el correspondiente a 1993, con el objeto comentar cuales fueron los cambios que los mismos sufrieron, y dar mi punto de vista al respecto:

Es importante aclarar que los mismos no se analizarán en orden consecutivo, si no en orden a su aplicación; para lo cual en primera instancia procederé a dar una breve explicación del contenido de los artículos referidos en párrafos precedentes, con el objeto de dar una visión global que permitirá al lector comprender con mayor facilidad las disposiciones contenidas en éstos hasta el año de 1993 y sus reformas para 1994.

El artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante la Ley) otorga la facultad a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar presuntivamente el precio pactado en las transacciones realizadas por los contribuyentes, así como el monto en las contraprestaciones que no involucren una enajenación, siempre que los contribuyentes en éstas se encuentren dentro de los supuestos que el mismo señala.

Por su parte, el artículo 64-A de la Ley establece cuando y cómo el principio comentado en el inciso b) del Capítulo II del presente trabajo (Principio de Arm's Length) es aplicable a las transacciones acordadas entre partes relacionadas, así como la metodología adicional a seguir en la aplicación de los métodos contenidos en el artículo 65 cuando no existieren transacciones similares para efectos de la comparación.

En el artículo 65 de la citada Ley se establecen cuales serán los métodos a utilizar tanto por la empresa como por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para ajustar el precio o el monto de la contraprestación, cuando derivado del análisis y aplicación de los conceptos referidos en el artículo 64-A de la Ley, dicho precio o contraprestación no cumplan con el "Principio de Arm's Length"; dicho artículo se complementa con las disposiciones contenidas en los artículos 62 de la Ley y 60 del Código Fiscal de la Federación.

Lo expuesto con anterioridad, es a grosso modo una síntesis de los artículos que en forma específica se refieren a precios de transferencia, por lo que a continuación procederemos a analizar éstos en el mismo orden y en una forma más detallada.

b) Análisis del artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En el desarrollo del presente inciso se citará a la letra el artículo 64 de la ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 1993, con el objeto de lograr visualizar con mayor facilidad las reformas o adiciones que el texto de la ley en comento sufrió en 1994; así como para lograr un mejor entendimiento de mis comentarios al respecto.

"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de las operaciones distintas de enajenación, en los siguientes casos:

I. 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.

II. Cuando 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. Cuando se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se trate de pagos al extranjero"

Para el año fiscal de 1994, el citado artículo en su primer párrafo se modifica para quedar como sigue:

"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación presuntiva del precio..."

La disposición en comento sufrió la reforma anterior, en virtud de que no establecía la posibilidad de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público determinara la utilidad fiscal estimada derivada del ajuste al precio de transferencia sino única y exclusivamente contenía la facultad que ésta tendría para determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes hubieran adquirido o enajenado bienes o el monto de las contraprestaciones en el caso de operaciones distintas de la enajenación.

Es claro que lo dispuesto en el párrafo precedente, sólo procederá cuando en las operaciones que generen una adquisición o enajenación de un bien o una contraprestación distinta de la enajenación, se pacten por abajo del

precio de mercado o del costo de adquisición; al costo o a menos del costo, o cuando se trate de operaciones de importaciones y exportaciones de bienes o servicios que se encuentren dentro de los dos supuestos anteriores. Esta reforma da sentido al precepto en comento toda vez que ahora la determinación presuntiva del precio ya genera un impacto directo en la determinación de la utilidad o pérdida fiscal del contribuyente.

c) Análisis del artículo 64-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por su parte, el artículo 64-A de la Ley, señala:

"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá para efectos de determinar ingresos presuntivamente, estimar el precio o la contraprestación de las operaciones celebradas entre personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas con actividades empresariales y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, si una de ellas posee interés en los negocios de la otra, o bien si existen intereses comunes entre ambas, o inclusive cuando una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de aquellas, siempre que:

Es importante señalar que la esencia de la disposición anterior ya se encontraba contenida en la fracción IV del artículo 64 de la Ley vigente hasta 1992, misma que fue reformada en 1993 para dar paso a la incorporación al texto de la Ley al artículo 64-A, en donde se establecería el multicitado "Principio de Arm's Length". Cabe resaltar que en el nacimiento del nuevo precepto se dio una reforma importante, ya que la citada fracción únicamente hacía referencia a la facultad de la S.H.C.P. de determinar ingresos sólo en

operaciones realizadas entre empresas relacionadas residentes en México, por lo que a partir de 1993, dicha facultad se hace extensiva a operaciones realizadas por personas morales residentes en el país o en el extranjero, a personas físicas con actividades empresariales y a establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, cuando se den los supuestos previstos en el precepto en comento.

Es de esta forma, que derivado de la concertación de los Tratados para Evitar la Doble Tributación que México ha celebrado, es necesario seguir actualizando nuestro sistema tributario, por lo que en 1993 el precepto en estudio sufre una nueva reforma con motivo de los litigios que ante los tribunales fiscales se han dirimido en relación con la aplicación del precepto en comento. Es de esta forma que a partir de 1993 el artículo 64-A de la Ley queda como sigue:

"... La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá *modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación del precio o del monto de la contraprestación en las operaciones celebradas entre personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes o bases fijas en el país de residentes en el extranjero, así como las actividades realizadas a través de fideicomisos, si una de ellas posee interés en los negocios de la otra, o bien si existen intereses comunes entre ambas, o inclusive cuando una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de aquellas, siempre que:*

Como puede observarse, mediante la reforma del precepto en estudio se faculta a la S.H.C.P. para que una vez determinado el precio o el monto de la

contraprestación, efectúe los ajustes derivados de los precios de transferencia afectando el resultado fiscal de la compañía; que hasta 1993, aunque dicha facultad se encontraba implícita, en su aplicación de acuerdo con opiniones de abogados la misma no permitía a la autoridad el modificar el resultado fiscal de las compañías.

Asimismo, se amplía el campo de acción de la autoridad en función al sujeto al que le serán aplicables las disposiciones contenidas en el precepto en estudio; es decir, a las bases fijas, a las personas físicas y a las actividades que se realicen a través de fideicomisos.

En este orden de ideas, procederemos a citar los supuestos bajo los cuales los sujetos a los que les son aplicables las disposiciones del artículo 64-A, les será aplicable el "Principio de Arm's Length" por la autoridad en las actividades que los mismos realicen; para lo cual, a la letra los cito.

i. En el caso de préstamos o descuentos sobre créditos cedidos directa o indirectamente, la tasa de interés pactada sea distinta de la que se hubiera pactado en el momento en que surgió la deuda, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares, o aun cuando siendo igual, se dé algún caso de los previstos en el artículo 64. Para este efecto deberán tomarse en cuenta todos los elementos pertinentes que se requieran, según el caso, tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y la tasa de interés prevaliente en el lugar de residencia del acreedor o del deudor.

ii. En el caso de prestación de servicios, se cobre un precio distinto al que se hubiere cobrado por servicios idénticos o similares, en transacciones independientes con

o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares, para este efecto deberán tomarse en cuenta todos los elementos pertinentes, que se requieran, según el caso, tales como si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico, y si el precio cobrado es no proporcional con el beneficio obtenido.

Sin embargo, en el caso de la prestación de servicios que sean de los que se presten de acuerdo con el giro de las personas a que se refiere este artículo deberá tomarse como el precio, el que se determine normalmente de acuerdo con los ingresos y deducciones autorizadas, siempre que se relacionen con los servicios prestados, salvo que el giro sea prestar servicios a partes relacionadas.

III. En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, la renta o precio cobrado sea distinto del que se hubiere cobrado por el uso, goce o enajenación de bienes tangibles idénticos o similares durante el periodo de uso o goce, o en el momento de la enajenación, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares. Para estos efectos deberán tomarse en cuenta todos los elementos pertinentes que se requieran, según el caso, tales como el precio de adquisición, la inversión del propietario del bien, el costo de mantenimiento, y el tipo y las condiciones en las que se encontraba el bien.

IV. En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la suma total de pagos, o las regalías cobradas con base en la producción, ventas, utilidades u otras medidas, o el pago realizado con la concesión de licencias de patente o registro recíprocas, sea distinto del que se habría obtenido por la concesión de explotación o transmisión de bienes idénticos o similares en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares.

No se considerará la suma total de pagos a que se refiere el párrafo anterior, sino

el derecho o la propiedad que se hubiere adquirido sobre el bien intangible, cuando las partes hubieren compartido gastos y riesgos en relación al proyecto de desarrollo e investigación de dicho bien.

Como puede observarse, en las fracciones referidas con anterioridad existe un común denominador, el cual no es más que la forma en que el "Principio de Arm's Length" se aplicará en cada caso en específico.

Sin embargo, en la aplicación de las fracciones citadas con anterioridad, podría surgir el siguiente cuestionamiento ¿Que se debe entender por un bien idéntico o Similar? y a que se refieren por ¿bajo condiciones idénticas o similares?.

En este sentido, la Ley no contiene definición alguna en relación a lo que se deberá entender por lo referido en el párrafo precedente, por lo que con fundamento en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación atenderemos a las definiciones que de mercancías idénticas y similares se contienen en los párrafos 5 y 6 del artículo 55 y en los párrafos 5 y 6 del artículo 55-A de la Ley Aduanera.

Al respecto, los párrafos 5 y 6 del artículo 55 de la Ley Aduanera establecen:

"...Se entiende por mercancías idénticas, aquellas producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, que sean iguales en todo, incluidas las

características físicas, calidad, marca y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto, no impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a lo establecido en este párrafo.

No se considerarán mercancías idénticas, las que lleven incorporados o contengan, según sea el caso, alguno de los elementos mencionados en el inciso d) de la fracción II del artículo 49, por los cuales no se hayan efectuado los ajustes que se señalan, por haber sido realizados tales elementos en territorio nacional."

Del análisis de la disposición citada con anterioridad se desprende, el que es prácticamente imposible el encontrar un bien idéntico toda vez que se deberá atender a que el bien sea igual en todo, considerando sus características físicas, su **calidad, marca y prestigio comercial**. Como puede observarse para efectos de considerar si un bien es idéntico se encuentran envueltos factores que no pueden ser medibles (valores de intangibles) por lo que prácticamente sería imposible el encontrar un comparable idéntico, a menos que dicho comparable sea proporcionado por la misma compañía u otra que tenga en concesión el uso de la marca, siempre y cuando se encuentre ubicada en el mismo país.

En la práctica, sería ilógico que un grupo multinacional que busca transferir un bien o prestar un servicio a una parte relacionada en "X" país con el objeto de maximizar sus utilidades, realizara una transferencia de un bien o prestación de un servicio a otra compañía no relacionada o relacionada en el mismo u otro país, esto, toda vez que proporcionaría el comparable idéntico a la autoridad. A este respecto, es importante señalar que México ya tiene

celebrados Tratados de Intercambio de Información Tributaria por lo que el último supuesto comentado puede hacer posible el que la autoridad fiscal accese a los precios de venta establecidos con la parte relacionada y la no relacionada.

Por su parte, los párrafos 5 y 6 del artículo 55-A establecen:

"...Se entiende por mercancías similares aquellas producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, que aún cuando no sean iguales, tengan características y composición semejantes, que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares, habrá de considerarse entre otros factores, su calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca comercial por los cuales no se hayan efectuado los ajustes que se señalan por haber sido realizados dichos elementos en territorio nacional.

No se considerarán mercancías similares, las que lleven incorporados o contengan, según sea el caso, alguno de los elementos mencionados en el inciso d) de la fracción II del artículo 49, por los cuales no se hayan efectuado los ajustes que se señalan, por haber sido realizados tales elementos en territorio nacional."

Como puede observarse, no obstante las definiciones anteriores, la aplicación de los términos definidos no es clara, esto, toda vez que su aplicación requiere de apoyo de áreas especializadas, llámese economistas, los cuales se encargaran de encontrar el comparable idéntico o similar de una transacción de un bien o prestación de un servicio realizado bajo condiciones idénticas o similares.

Este apoyo, es de vital importancia tanto para los empresarios como para la autoridad fiscal, toda vez que los primeros podrán apoyarse en dichos profesionales con el objeto de determinar si el precio pactado en la transacción del bien o prestación del servicio cumple con el principio del "Arm's Length", y si así lo desea, celebrar con la autoridad una Resolución Anticipada de Precios (R.A.P.) o un Acuerdo de Costos Compartidos (A.C.C.); y para la segunda, el sustentar los ajustes realizados en materia de precios de transferencia a las transacciones de bienes o prestación de servicios realizadas entre partes relacionadas.

Continúa señalando el artículo 64-A de la Ley:

En el caso de que no existieren transacciones similares para efectos de comparación, las autoridades, además de poder utilizar los métodos a que se refiere el artículo 65 de esta Ley, deberán considerar:

- a) La posibilidad de que el bien en cuestión pueda ser sustituido por alguno que existiere en el mercado.**
- b) La exclusividad que se tenga sobre el bien.**
- c) La duración de la licencia de patente o registro.**
- d) El costo del proyecto de investigación y desarrollo del bien.**
- e) En el caso de que se hubieren prestado servicios en la transmisión del bien, el precio cobrado por el servicio.**

Mediante la disposición citada con anterioridad, la S.H.C.P. pretende cubrirse cuando no existan comparables similares en intangibles, toda vez que establece que no obstante no se obtengan los mismos, la autoridad podrá, para

efectos de aplicar lo dispuesto en las fracciones II y III considerar en su análisis económico los supuestos en comento. En esta disposición no se considera un comparable idéntico ya que como se comento con anterioridad, es prácticamente imposible el obtenerlo cuando se encuentra involucrada la propiedad de un intangible. Asimismo, es importante aclarar que los comentarios a las fracciones en estudio, no sufrieron reforma alguna de 1993 a 1994.

"...No será aplicable lo dispuesto en este artículo ni en el anterior, tratándose de los bienes así como de los inventarios de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados que se adquirieran con motivo de la fusión o escisión de sociedades a que se refiere el segundo párrafo de la fracción V del artículo 17, siempre que éstos hayan sido traspasados a las sociedades que subsistan o surjan con motivo de dichos eventos, al valor pendiente de deducir por las sociedades fusionadas o escindentes al momento de la fusión o escisión, según corresponda..."

Esta situación hasta 1991 ya se preveía; sin embargo, con el objeto de que la disposición en estudio estuviera acorde con las reformas que sufriera el Código Fiscal de la Federación en materia de fusiones y escisiones, se precisa que tales operaciones son a las referidas en la fracción V del artículo 17 de esta misma Ley, artículo del cual se desprende que estas operaciones no darán lugar a la determinación presunta de ingresos cuando las mismas cumplan las disposiciones establecidas en el artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación (requisitos de permanencia en la tenencia accionaria en fusión y escisión), por lo que en caso contrario, la SHCP estaría en posibilidades de determinar presuntivamente ingresos en este tipo de operaciones.

Por último, en 1994 se adiciona al texto de precepto en estudio un último párrafo, para quedar como sigue:

"....Para los efectos de lo dispuesto en las fracciones anteriores la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tomando en cuenta los elementos pertinentes a que se refieren dichas fracciones, podrá modificar la utilidad o pérdida fiscal del contribuyente, aún y cuando se trate de operaciones que se realicen a título gratuito, cuando en operaciones idénticas o similares o en transacciones independientes con o entre partes relacionadas y bajo condiciones similares se haya percibido alguna contraprestación, excepto cuando el contribuyente demuestre que ha celebrado con anterioridad operaciones idénticas o similares a título gratuito con terceros no relacionados.

Mediante la inclusión del citado párrafo, la autoridad pretende asignar un precio y por ende un ingreso gravable a la empresa para modificar su resultado fiscal, cuando en operaciones idénticas o similares ésta determine mediante la aplicación del "Principio de Arm's Length" que en otras operaciones idénticas o similares se percibió alguna contraprestación, tal es el caso del comodato.

En relación con lo anterior, si bien es cierto que se da un gran avance al establecer bajo que condiciones la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá modificar el resultado fiscal de la compañía sujeta a revisión, no debemos perder de vista que los lineamientos incorporados serán aplicables a discreción de la autoridad.

Esto, toda vez que se establece que la SHCP podrá acogerse a los mismos, y lo que es más en el artículo 65 de esta misma Ley, el cual será analizado posteriormente, se establece que las bases en él contenidas también podrán ser aplicadas por la SHCP para la determinación de los ingresos presuntos a que se refiere el artículo 64-A en comento en forma indistinta; es decir, la intención de estas reformas va encaminada a reforzar las disposiciones fiscales tendientes a evitar prácticas fiscales indebidas en la realización de operaciones entre empresas relacionadas.

No obstante, es conveniente tener en cuenta que ello no significa que una misma empresa no pueda establecer precios de transferencia diferentes respecto de un mismo bien o servicio en el caso de operaciones celebradas entre empresas relacionadas o no, toda vez que en la práctica podrán existir razones de negocios, mercado, competencia, etc., que justifiquen tal situación.

d) Análisis del artículo 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Continuando con el lineamiento establecido para el análisis de las disposiciones fiscales mexicanas en relación con los precios de transferencia, se procederá al estudio del artículo 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual por su importancia se citarán a la letra las disposiciones aplicables en 1993 y 1994:

1993.

"... En los casos a que se refieren los artículos 64 y 64-A, y en el caso de establecimientos permanentes ubicados en México de contribuyentes residentes en el

extranjero que envíen o reciban bienes de su oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar presuntivamente el costo de los bienes, el precio de adquisición o de enajenación de los bienes o en su caso el monto de la contraprestación, podrá considerar lo siguiente:

1994.

ART. 65 (primer párrafo). En los casos a que se refieren los artículos 64 y 64-A de esta Ley, así como en el caso de establecimientos permanentes y bases fijas ubicados en México de residentes en el extranjero que envíen o reciban bienes de su oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar presuntivamente el precio o el monto de la contraprestación, podrá considerar lo siguiente:..."

En este primer párrafo, se amplía la posibilidad de modificar la utilidad o pérdida fiscal, a través de la determinación del precio o la contraprestación de las bases fijas en el país de residentes en el extranjero, así como la modificación relativa a que cuando hace referencia a los artículos 64 y 64-A son a los contenidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, y el cambio de "...de contribuyentes residentes en el extranjero" a "...de residentes en el extranjero", en virtud de que para que les fuera aplicable esta disposición primero tendrían que constituirse como establecimiento permanente y posteriormente les sería aplicable el supuesto previsto en el párrafo en comento, lo cual es totalmente ilógico ya que de conformidad con las fracciones II y III del artículo 1 y artículo 2

de la Ley del Impuesto sobre la Renta se gravan los ingresos en función a la fuente de riqueza situada en territorio nacional.

Es así que mediante esta última modificación citada se establece la posibilidad a la S.H.C.P. de determinar presuntivamente el monto del precio o la contraprestación cuando dichos establecimientos permanentes en adición a las actividades gravadas por la Ley, envíen o reciban bienes de su oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero.

i. 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.

La citada fracción, no sufrió modificación alguna en 1994; sin embargo, como puede observarse es en esta fracción donde nuestra legislación fiscal reconoce el primero de los métodos a utilizar para llevar a cabo los ajustes de precios pactados entre partes relacionadas o no cuando los mismos no cumplan con el Principio de Arm's Length; el denominado Método de Precios Comparables no Controlados.

1993.

ii. El costo de lo bienes incrementado con el porcentaje de utilidad bruta con el que opere el contribuyente, determinado de conformidad con el Código Fiscal de la Federación.

1994

...ii. El costo de los bienes o servicios incrementado con el porcentaje de utilidad bruta con el que opera el contribuyente determinado de conformidad con el Código Fiscal

de la Federación o el costo de los bienes o servicios incrementado con el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal le correspondería al contribuyente de conformidad con el artículo 62 de esta Ley y, en su caso, adicionado o disminuido con un porcentaje de utilidad razonable que se determine a través del análisis económico que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para el caso concreto. Para los efectos de lo previsto en esta fracción, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Mediante la reforma a la fracción en comento, el legislador otorga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público un elemento adicional para llevar a cabo el ajuste al costo del contribuyente, situación, que en su caso considero por demás arbitraria, ya que la aplicación de cualquiera de los dos está sujeta al criterio de aplicación de la autoridad, lo cual podría ir en detrimento de el contribuyente.

Sin embargo, derivado de la complejidad de la aplicación del principio de "Arm's Length" en materia de revisión de precios en transacciones de bienes o prestación de servicios acordados entre partes relacionadas, se reconoce la necesidad de llevar a cabo estudios económicos que sustenten y otorguen a la empresa certeza jurídica, en función a que en los ajustes determinados por la autoridad se tomaron en consideración, entre otros factores, las condiciones del producto en el mercado nacional y extranjero, el valor de la marca, la exclusividad del bien o el servicio, etc.

De igual manera se establece que para determinar el costo de los bienes y/o servicios involucrados en una transacción, los mismos se determinarán de

conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (boletín C-4).

" Basados en los conceptos anteriores, las reglas de valuación para inventarios son: el costo de adquisición o el de producción en que se incurre al comprar o fabricar un artículo, lo que significa en principio, la suma de las erogaciones aplicables a la compra y los cargos que directa o indirectamente se incurren para dar a un artículo su condición de uso o venta. El costo puede determinarse de acuerdo a los sistemas y métodos que más adelante se mencionan...."¹⁰

Continua señalando el precepto en estudio en su fracción 3a.:

1993.

" III. El precio en que una persona enajene bienes adquiridos del contribuyente, disminuido con el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicha persona le correspondería conforme al artículo 62 de esta Ley.

1994.

III. El precio en que un contribuyente enajene bienes adquiridos de otra persona, disminuido con el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería conforme al artículo 62 de esta Ley y, en su caso, adicionado o disminuido con el porcentaje de utilidad que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de los análisis económicos que realice para el caso concreto."

¹⁰ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 9a. Edición 1994 p. 223-235

De la misma manera que en la fracción anterior, ésta se modificó en el sentido del estudio económico que la Secretaría de Hacienda puede efectuar para efectos de ajustar el porcentaje de utilidad referido en el artículo 62 de la misma Ley.

Como pudo observarse, la legislación fiscal mexicana sólo reconoce tres métodos para efectos de determinar si el precio o contraprestación en la transacción de un bien o servicio cumple con el multicitado "Principio de Arm's Length", los cuales son:

- I. Método de precio de mercado.
- II. Método de costo más utilidad.
- III. Método del precio de reventa

Como se ha comentado a lo largo del presente trabajo, los métodos referidos con anterioridad no son los únicos. Estos métodos, entre otros, serán estudiados a detalle en el Capítulo V.

I. 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.

1993.

I. 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.

activos de los establecimientos en México representen respecto del total de unos u otros..."

De la redacción contenida en el primer párrafo de este artículo se desprende que los lineamientos indicados resultan ser aplicables para la determinación presuntiva del precio con base en diversos métodos, así como de contraprestaciones a que se refiere tanto el artículo 64 como 64-A de esta misma Ley; sin embargo, a partir del año de 1993 se adicionó un último párrafo a este artículo para señalar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar la utilidad de los establecimientos permanentes en el país de un residente en el extranjero con base en las utilidades de dicho residente, es decir, que de conformidad con este artículo la Secretaría tendrá la posibilidad de determinar los ingresos presuntos o la utilidad de un establecimiento permanente en el país de un residente en el extranjero.

e) Disposiciones Reglamentarias.

En el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta se contiene sólo dos artículos que hacen referencia a los precios de transferencia, el artículo 66 y 67 de la ley en comento.

Art. 66 R.L.I.S.R. (1994)

Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo 64 de la Ley, cuando el contribuyente reciba como parte del precio un artículo usado que después enajene con pérdida, las autoridades deberán considerar la operación global para determinar si existe enajenación a costo o adquisición a menos de dicho costo.

Hasta mediados de 1992 la disposición referida en el párrafo que antecede constaba de 2 párrafos, siendo los siguientes:

Para efectuar la determinación presuntiva a que se refiere la fracción II del artículo 64 de la Ley, las autoridades procederán de la siguiente forma:

I.- Para determinar si existe enajenación al costo de adquisición o a menos de dicho costo cuando el contribuyente reciba como parte del precio un artículo usado que después enajene con pérdida, se deberá considerar la operación global.

II.- En el caso de contratos de arrendamiento financiero, se entenderá que el monto de la contraprestación se integra por la suma de pagos pactados durante el plazo inicial forzoso y los derivados de la opción, en su caso.

Como se puede observar lo dispuesto en la fracción primera sigue sin cambio, sin embargo por lo que respecta a la fracción segunda fue suprimida en 1992.

Del análisis de la citada disposición, cabe el siguiente cuestionamiento ¿Que se debe entender por "la operación global"? En mi opinión considero que la citada frase se refiere a que si la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, pretende llevar a cabo una determinación presuntiva sobre el bien enajenado con pérdida, ésta tiene la obligación de separar los valores o precios asignados en la primera enajenación para efectos de determinar si la segunda enajenación se llevo a cabo al costo de adquisición o a menos de dicho costo.

Sin embargo, cabe señalar que la disposición comentada con antelación no prevé el supuesto de un pago recibido en su totalidad con uno o varios bienes usados, aunque con posterioridad se enajenen con pérdida.

Por su parte, el artículo 67 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta define lo que se debe entender para efectos de la fracción III de la Ley del reglamento en estudio como pagos al extranjero, siendo cuando el beneficiario efectivo de los mismos sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en México, aclarando que se tratará de un residente en el extranjero para los efectos de esta disposición cuando teniendo un establecimiento permanente o base fija en México, el ingreso no sea atribuible a éstos. La reforma al artículo en comento se da en la adición a su texto del concepto de Base Fija.

A este respecto, cabe destacar del ordenamiento en estudio el término "beneficiario", esto en virtud de definir si la disposición hace referencia a si cualquier receptor de un ingreso puede considerarse beneficiario del mismo o si se busca recoger el espíritu del principio internacional, según el cual el beneficiario es el destinatario final del ingreso, es decir, no son solamente los que reciben un pago sino los que sufren una modificación a su patrimonio y conserva el monto del pago sin hacer a su vez un traslado del ingreso a una tercera persona.

Es lógico que la disposición en comento no reconozca como pagos al extranjero aquellos realizados a residentes en el extranjero que en México constituyan en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta un establecimiento permanente o base fija, ya que en estos casos el ingreso

obtenido se grava como si fuera un residente en México, siendo la condición para que los mismos se consideren como pagos a residentes en el extranjero que dichos ingresos no sean atribuibles ni al establecimiento permanente o base fija, para lo cual se deberá atender a lo dispuesto por el artículo 4o. y 2o. de la Ley en comento.

CAPITULO III.

ANALISIS FUNCIONAL.

a) Que se entiende por Análisis Funcional.

Con el objeto de poder determinar si las operaciones que efectúa una empresa multinacional se realizan bajo el "Principio de Arm's Length" (precio justo) o no, es necesario comparar las actividades económicas que cada una desempeña en lo individual en relación con la(s) transacciones de bienes o prestación de servicios efectuadas entre ambas, ya sean operaciones controladas o no. Esta comparación se basa en el análisis funcional, el cual, pretende identificar, clasificar, comparar y cuantificar el valor de las actividades económicas que realmente haya realizado la empresa, que afecten a la transacción realizada entre ambas.

Es decir, busca determinar que funciones económicas son realmente realizadas por cada una de las empresas que tomaron parte en la transacción del bien o prestación del servicio, tomando en consideración quien ejecuta estas funciones, así como la distribución del riesgo. El término "realmente realizadas" va enfocado hacia la relación que guardan las funciones que desempeñan cada una de las empresas en lo individual con su valor o con la utilidad obtenida por una de ellas en la transacción.

b) Criterios a seguir para la aplicación del análisis funcional.

En el análisis funcional es muy importante el considerar, entre otros, los siguientes cuestionamientos para efectos de que el mismo sea lo más completo

posible: ¿Quién realiza la función?, ¿Que función realiza dentro de la transacción?, ¿Cuándo se realiza la función?, ¿Dónde se realiza la función?, ¿Porqué se realiza la función?, y ¿Como se realiza la función?

Para efectos de poder encontrar respuesta a los cuestionamientos referidos con anterioridad, es necesario llevar a cabo un estudio contable, financiero y administrativo de la empresa, que permita en cierta forma conocer a fondo las transacciones que se realizan; siendo en mi opinión de vital importancia, para efectos de que el análisis funcional sea lo más veraz posible, el sostener entrevistas con los particulares involucrados (los directivos de la empresa, consejeros, autoridades, terceros involucrados etc.); las visitas a las localidad (es) donde la (s) empresa (s) posea las instalaciones en donde las multicitadas funciones se ejecuten.

Es importante recalcar que el éxito y veracidad del análisis funcional depende del conocimiento que se tenga de la empresa, por lo que para la elaboración del mismo, considerando los cuestionamientos referidos con anterioridad, se deberá atender, entre otras cosas, a lo siguiente:

- a) ¿Qué se cree que se ha hecho?
- b) ¿Qué funciones de significancia económica se involucraron para realizarlas?
- c) ¿Quién realizo cada función?
- d) ¿Cómo fue concluida la función?
- e) ¿Se utilizó algún intangible valuado en la realización de la función en cuestión?
- f) ¿Cuál es la razón de la estructura de las transacciones?

g) ¿Dónde y cuando las transacciones ocurrieron y cuales son las partes involucradas?

Es decir, en virtud de que el análisis funcional se enfoca a el flujo de un producto o servicio dentro de la organización, llámese proceso de investigación y desarrollo, manufactura, control de calidad, mercadotecnia, ventas a terceras partes relacionadas o no, etc., es necesario el identificar las actividades realizadas en cada uno de los niveles involucrados, las personas involucradas y como fueron realizadas estas funciones.

Lo anterior, en virtud de que alguna o todas las funciones reflejadas en el flujo del proceso del producto o prestación del servicio pueden ser realizadas por una parte relacionada, por lo que en tal virtud, es importante que las actividades realizadas por la organización sean plenamente identificadas, sin olvidar considerar los activos tangibles e intangibles que intervienen en la realización de la función.

Es importante considerar en nuestro análisis que las funciones son realizadas usando varios elementos que incluyen la combinación de:

- a) Actividades personales en las áreas de mercadotecnia, ingeniería y contabilidad, etc., así como;**

- b) Uso de activos, tangibles e intangibles (patentes, marcas, planta y maquinaria, cuentas por cobrar, etc.)**

Ningún hecho relacionado o comparable puede ser de ayuda, a menos de que primeramente se determine con precisión que es lo que tendrá que ser comparado, siendo los puntos comparables simplemente medidas de valor económico. En este sentido, las funciones realmente involucradas en las transacciones de los bienes o prestación de servicios realizadas entre las empresas relacionadas o no tienen que ser desarrolladas desde un análisis preconcebido de las mismas, partiendo de la información contenida en los libros y registros, y en la mayoría de los casos, cuestionarios apropiados para el personal de varias partes de la organización y por medio de la observación personal.

Para llevar a cabo el análisis funcional, se deben de realizar visitas al domicilio de la empresa que se estudia, visitando la planta o las oficinas, entrevistándose con el personal clave de cada una de las áreas que intervengan en la transacción. Cabe señalar que sería un error el aplicar sólo el cuestionario a los miembros del departamento de impuestos de la empresa, ya que éstos no tienen el conocimiento suficiente de las operaciones, por lo que como ya se comentó se deberán realizar:

a) Entrevistas del personal que realiza y/o tiene el control de las funciones clave, los cuales proveerán información sumamente valiosa que permitirá definir claramente qué se hizo, quién lo hizo y cómo se hizo, situación que de no llevarse a cabo o llevándose a a cabo sólo con directivos se traduciría sólo en lo que ellos piensan que es lo que efectivamente se realiza.

b) Las revisiones proveen la oportunidad de ver realmente la operación, se puede observar lo que se ha hecho, como ha sido terminado y quien lo

realiza. De igual modo se ganará un conocimiento de los términos técnicos, se puede ver que equipo es utilizado, se pueden conocer aspectos adicionales de la empresa, se puede obtener un mejor conocimiento de la dependencia o independencia de la operación.

Cuando se realiza el análisis funcional o se examine el análisis funcional de la empresa, se debe tener cuidado en asegurarse que el estudio y fondo del mismo sea consistente para todas las partes involucradas, así mismo se debe tener la certeza de que el análisis funcional de la empresa no exagere el situaciones para una entidad y las subestime para otra. Es importante aclarar que el contenido del análisis funcional y el tipo de documentación que se debe obtener en el mismo variará dependiendo del caso.

c) Criterio para asumir el riesgo

En conjunción con la realización del análisis funcional, la persona que efectúe éste podrá determinar la conveniencia de efectuar un análisis de riesgos, los cuales en términos generales, no brindan seguridad del resultado que se generará como consecuencia de una decisión o una acción, que fue tomada entre dos partes.

El incremento en un riesgo trae como consecuencia inseguridad, o una amplia gama de resultados posibles derivados de las decisiones citadas anteriormente.

Algunos ejemplos de cuestionamientos aplicables en el análisis de riesgos pueden ser por áreas funcionales, como lo son las relativas a investigación y desarrollo, mercadotecnia, finanzas, entre otras :

1.) Riesgo de Investigación y Desarrollo.-

¿ Podrá un producto el cual comienza a ser desarrollado por la empresa, llegar a ser un éxito comercial?.

¿ Podrá ser aprobado por el gobierno un nuevo producto farmacéutico?.

2.) Riesgo de Mercadotecnia.-

¿ Podrá una nueva campaña de publicidad, la cual tiene un costo muy elevado, conseguir que las ventas del refresco que produce la compañía se incrementen de una manera dramática?.

¿ Podrá el nuevo producto elaborado por la empresa lograr su propio estante de exhibición en los supermercados?.

¿ Podrán los productos de la empresa que se están introduciendo en los mercados internacionales, generar los resultados esperados?.

3.) Riesgos Financieros.-

¿ Si la empresa necesita un préstamo a largo plazo para adquisición de maquinaria automatizada con fines de incrementar la productividad, las tasas de interés que se

pagarán por ese préstamo irán decreciendo conforme pase el tiempo?.

¿ Si una firma multinacional, opera o efectúa operaciones en monedas de diversos países, que sucedería si en México el valor de estas monedas decreciera considerablemente?.

Como pudo observarse en los ejemplos, el riesgo implícito en cada una de las situaciones citadas es de gran importancia, debido a que la empresa decidió de una u otra manera incrementar los riesgos. Cabe mencionar que las empresas que deciden aceptar altos niveles de riesgo en las distintas operaciones que realizan, esperan en consecuencia altos niveles de utilidades, es decir, el riesgo y la remuneración (utilidad) generalmente van de la mano.

En una transacción de un bien o prestación de un servicio que involucra a dos o mas empresas que pueden o no conformar al grupo multinacional, puede suceder que alguna de estas asuma el total de algún riesgo inherente a la transacción, lo cual podría generar que las utilidades generadas por las empresas involucradas no fueran consistentes entre si, derivado del riesgo asumido por una de ellas. Por lo tanto, cuando se efectúe el análisis de riesgos, y por ende se de la comparación del resultado del mismo contra otra transacción comparable, será necesario asegurarse que los riesgos asumidos en cada una de las transacciones sean comparables o en su defecto realizar los ajustes necesarios para que las mismas puedan serlo.

Lo señalado en el párrafo anterior es de suma importancia, ya que para poder determinar un ambiente de "control" o "no control" de transacciones comparables, se requiere una comparación de los riesgos generados en cada

transacción. Los riesgos que generalmente son considerados para efectos del análisis son los siguientes:

- 1) Los riesgos de mercado.**
- 2) Los riesgos financieros.**
- 3) Los riesgos de los pasivos generados por el producto.**
- 4) El riesgo general del negocio.**

La persona que lleve a cabo el análisis de riesgos, debe tener un especial cuidado en relación a la asignación y localización del riesgo, considerando para tales efectos el que una vez localizado, el mismo no haya sido manipulado de manera artificial. El riesgo debe estar de acuerdo con la substancia de la operación. Cuando se lleve a cabo una asignación y localización de riesgos la persona encargada puede ayudarse de las siguientes preguntas:

- a) ¿ Son los riesgos asumidos proporcionales con el potencial de beneficio económico de la transacción?**

- b) ¿ La empresa que asumió el riesgo tiene la capacidad financiera para soportar las pérdidas razonables que pueden ser esperadas cuando ocurran como resultado de la responsabilidad de asumir el riesgo?.**

- c) ¿ Está la empresa envuelta en conductas de comercio o de negocios en las cuales se relacionan riesgos?.**

- d) ¿ Son de consideración los montos de ingresos o pérdidas por realizar las operaciones controladas?.

Es importante aclarar que las preguntas referidas con anterioridad, de ninguna manera pretenden ser limitativas, ya que como se ha comentado con anterioridad éstas sólo pretenden ser una directriz; toda vez que cada caso en particular dará paso a la elaboración de las preguntas que el entrevistador considere necesarias, para efectos de poder llevar a cabo la asignación del riesgo en forma equitativa entre las empresas involucradas en la transacción.

Asimismo, a efectos de que los resultados obtenidos del análisis de riesgos sean reales y no vayan en detrimento de las empresas involucradas, es necesario que el entrevistador considere en su elaboración información de varios años.

d) Términos contractuales.

Una empresa multinacional comúnmente realiza un sinnúmero de operaciones de considerable importancia con empresas del mismo grupo localizadas en otros países; siendo estas operaciones de gran importancia económica para ésta, lo que le implica un alto riesgo.

De igual modo, es práctica común entre este tipo de empresas el celebrar un gran número de contratos con sus partes relacionadas, los cuales contienen cláusulas que darán a conocer circunstancias como las siguientes:

- a) Términos de pago y financiamiento.

- b) Volumen de mercancías o servicios involucrados.
- c) Plazos.
- d) Condiciones para renovación de contratos.
- e) Contratos o acuerdos colaterales al principal.

Ahora bien, en la práctica una persona que lleve a cabo el análisis funcional no tendrá mayor problema en estudiar los términos de contratos independientes, por ejemplo: un contrato de arrendamiento, de prestación de servicios, de compra y venta, etc., ya que cada uno de éstos tiene características y cláusulas especiales que los diferencian entre sí.

El problema comienza cuando las empresas del grupo celebran los llamados paquetes de acuerdos o contratos múltiples, los cuales contemplan una gran variedad de beneficios, a cambio de un solo pago. Es decir, en estos contratos se pactan un sinnúmero de prestaciones que ofrecerá una empresa del grupo, generalmente la matriz, a cambio de una remuneración única.

Como ejemplos de las citadas prestaciones podemos considerar, entre otros:

- Licencias de patentes y marcas.
- Asistencia técnica.
- Servicios administrativos.
- Arrendamiento.
- Compra y venta de productos.

Quando se este frente ha este tipo de contratos, la persona que aplica el análisis funcional deberá tratar de considerar por separado las operaciones involucradas en el mismo, toda vez que en materia fiscal cada una de éstas tiene un tratamiento diferente, ya sea en términos de la ley local, o bien, en los términos de los tratados que para evitar la doble imposición tenga celebrados el país de residencia de la empresa; esto representará un problema adicional para el entrevistador, ya que asimismo deberá recopilar la información que considere necesaria para poder llevar a cabo la división de la base gravable por cada una de las operaciones involucradas.

e) Condiciones Económicas.

Las condiciones económicas bajo las cuales opera la empresa son un factor de vital importancia en la realización del análisis funcional, toda vez que éstas deben estar referidas al mismo periodo de tiempo en el cual la transacción fue realizada, esto, con el objeto de que la información derivada del mismo sea representativa y refleje la realidad de la empresa a ese momento.

Como se ha podido observar a lo largo del presente capítulo, existen dentro del análisis funcional y de riesgos ciertas actividades que superan el campo de especialización de los contadores públicos, por lo que para efectos de llevar dichas actividades se requiere del apoyo de especialistas, llámese economistas, abogados, ingenieros, los cuales trabajarán en forma conjunta con los contadores, con la finalidad de complementar el trabajo realizado, siendo la parte de los economistas una de las partes mas importantes en los precios de transferencia.

En este orden de ideas, los economistas deberán entender entre otras cosas, para hacer comparable una transacción controlada con una no controlada los siguientes puntos:

- Tamaño del mercado relativo.
- Nivel de competencia.
- Localización y efecto del costo de la planta.
- Condiciones micro y macro económicas.

f) Propiedades o servicios involucrados en la transacción.

A lo largo del presente capítulo, se ha hecho referencia a lo que se deberá entender por funciones a ejecutar, riesgos asumidos, condiciones económicas y términos contractuales, olvidándonos de la parte esencial del análisis funcional, es decir de las propiedades específicas del producto o servicio por los cuales se piensa que se está llevando a cabo manipulación de precios.

Este estudio es parte medular del análisis funcional, debido a que si no se conoce el producto o servicio por el cual se supone la citada manipulación de precios, dicho estudio no tendría razón de ser.

Derivado de lo anterior, la persona que efectúe el análisis funcional, debe tener un claro conocimiento del objeto del estudio, es decir de las propiedades o servicios. Para lo cual se deberán realizar las investigaciones pertinentes acerca del producto o del servicio y conocer como mínimo lo siguiente:

- En bienes tangibles:

- a) El nombre del producto, características y composición (ya sea de sus partes, ingredientes o elementos principales).
- b) Si existe, o pudiera existir un producto similar dentro del mercado.
- c) Si el producto en cuestión es de consumo generalizado, es factible conocer de una manera global la aceptación de este dentro del mercado.
- d) Nombre (s) de el (los) principal (es) competidor (es).

- En el caso de los servicios:

- a) Que tipo de servicio se esta prestando/ recibiendo.
- b) Quien lo está prestando/ recibiendo.
- c) Existen terceras personas que pudieran prestar ese tipo de servicios.

La importancia de la obtención de la información referida con anterioridad conlleva a una mayor profundidad y por ende a un grado mayor de eficiencia en las preguntas que se contendrán en el análisis funcional.

Como puede observarse a lo largo del presente capítulo el análisis funcional es un elemento medular en la determinación del precio justo de transferencia, ya que éste estudia todas las áreas que tienen injerencia directa o indirecta en el producto o servicio.

Es así, el como la aplicación correcta del análisis funcional es determinante para efectos de establecer el método a aplicar (Método de Precios Comparables no Controlados, Costo más porcentaje de Utilidad, o el Método de Reventa), así como la asignación de un valor pecuniario a las funciones desempeñadas por cada una de las compañías, a través del análisis de riesgos y contractual, que permitirán a quien realiza el estudio llevar a cabo los ajustes que considere necesarios para llegar a la correcta distribución de la utilidad, así como en el caso de las autoridades impositivas sustentar los ajustes que deberá corresponder la autoridad del otro país involucrado.

Bajo este orden de ideas, a continuación se presentan una serie de apéndices, en los cuales se contienen algunos cuestionarios que pueden formar parte integral del análisis funcional, sin que los mismos pretendan ser, como se ha mencionado a lo largo del presente trabajo, de alguna forma limitativos.

APENDICE 1.

CUESTIONARIO DE APLICACION GENERAL.

FUNCIONES

SUBSIDIARIA

MATRIZ

OTRAS
EMPRESAS
RELACIONADAS

1. DISEÑO DEL PRODUCTO.
2. ESPECIFICACIONES DEL PRODUCTO.
3. PROCESO DE INGENIERIA:
 - PEQUEÑA ESCALA DE PRODUCCION
 - GRAN ESCALA DE PRODUCCION
4. MATERIALES Y ADORNOS:
 - SELECCION DE REQUISITOS
 - COMPRA A PARTES INDEPENDIENTES
5. CONTROL DE INVENTARIOS
6. PROGRAMA DE PRODUCCION
7. MANUFACTURA:
 - PROCESO 1
 - PROCESO 2
 - PROCESO 3
 - PROCESO 4
8. CONTROL DE CALIDAD
9. DISTRIBUCION:
 - VENTA DE PRODUCTO A CIA. MATRIZ
 - REVENTA VIA DISTRIBUIDORES
 - VENTA AL MAYOREO
 - VENTA AL MENUDEO
10. PROGRAMAS DE MERCADEO
11. CAMPAÑAS PUBLICITARIAS
12. POLITICAS DE GARANTIA
13. SOPORTE CONTABLE/FINANCIERO
14. SOPORTE DE PROCESAMIENTO DE DATOS
15. SOPORTE DE INGENIERIA

APENDICE 1.

CUESTIONARIO DE APLICACION GENERAL.

FUNCIONES

SUBSIDIARIA

MATRIZ

**OTRAS
EMPRESAS
RELACIONADAS**

16. SOPORTE DE RECURSOS HUMANOS

17. OTROS

NOTA: ESTE CUESTIONARIO POR SI SOLO NO DETERMINARA EL RESULTADO DE LA AUDITORIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA, PERO SIRVE DE BASE PARA QUE EL AUDITOR EVALUE LA OPERACION DEL CONTRIBUYENTE REVISADO.

APENDICE 2.

CUESTIONARIO RELATIVO AL ENTORNO GLOBAL DE ACTIVIDADES.

FUNCIÓNES

SUBSIDIARIA

MATRIZ

OTRAS
EMPRESAS
RELACIONADAS

1. DESARROLLO DE FORMULA POR PRODUCTO.
2. PROPIEDAD DE LA PATENTE.
3. PROPIEDAD DE LA PATENTE EN EL EXTRANJERO
4. PROPIEDAD DE LA MARCA O NOMBRE COMERCIAL.
5. PROPIEDAD DE LA MARCA O NOMBRE COMERCIAL EN EL EXTRANJERO.
6. POLITICAS DE MERCADEO.
7. APLICACION DE POLITICAS DE MERCADEO
8. VENTA DE PRODUCTO A TERCEROS
9. REEMBOLSO DE GASTOS DE MERCADEO, PUBLICIDAD, PROMOCION, ETC.
10. PAGO REGALIAS
11. PAGO DE SERVICIOS

NOTA: ESTE CUESTIONARIO IDENTIFICA LA IMPORTANCIA ECONOMICA DE LAS FUNCIONES QUE REALIZA LA EMPRESA CONJUNTAMENTE CON SU (S) PARTES RELACIONADAS. ADICIONALMENTE PROVEE INFORMACION BASICA SOBRE LOS POSIBLES INTANGIBLES INVOLUCRADOS EN LA OPERACION.

APENDICE 3

CUESTIONARIO DE FUNCIONES DE MERCADEO.

DENTRO DE UN GRUPO MULTINACIONAL IDENTIFICAR QUE EMPRESA:

1. SUPERVISA LAS FUNCIONES DE MERCADEO.
2. DESARROLLA NUEVOS METODOS DE PUBLICIDAD.
3. DESARROLLA MATERIALES DE PRUEBA Y ENTRENA AL PERSONAL.
4. DESARROLLA METODOS DE MERCADEO PARA PRODUCTOS NUEVOS
5. COORDINA LA EJECUCION DE LA MERCADOTECNIA CON LAS PARTES RELACIONADAS EN EL EXTRANJERO.
6. APRUEBA NUEVOS PRODUCTOS.
7. DISEÑA Y DESARROLLA LOS EMPAQUES.
8. PLANEA Y DESARROLLA LOS COMERCIALES EN T.V.
9. PLANEA Y DESARROLLA LA PUBLICIDAD EN RADIO.
10. PLANEA Y DESARROLLA LA PUBLICIDAD EN REVISTAS, PERIODICOS, VOLANTES, CARTELES, ETC.
11. PLANEA Y DESARROLLA LA PUBLICIDAD POR FOLLETOS, CATALOGOS, ETC.
12. PLANEA PRESENTACIONES, CONVENCIONES, ESPECTACULOS, ETC.
13. DETERMINA LAS NECESIDADES DEL PERSONAL.
14. ESTABLECE LAS COMPENSACIONES Y OTROS INCENTIVOS PARA EL PERSONAL.
15. ESTABLECE LOS PRECIOS, POLITICAS DE PRECIOS, Y COORDINA ESTAS CON LAS PARTES RELACIONADAS EN EL EXTRANJERO
16. ESTABLECE LAS POLITICAS DE CREDITO.
17. ES RESPONSABLE DEL CONTACTO CON LOS CLIENTES.
18. EFECTUA INVESTIGACIONES DE MERCADO Y DESARROLLA NUEVOS MERCADOS.
19. IDENTIFICA LAS MODIFICACIONES QUE SE NECESITAN EN EL PRODUCTO.

APENDICE 3

CUESTIONARIO DE FUNCIONES DE MERCADEO.

20. ALMACENA EL PRODUCTO TERMINADO

21. SUPERVISA A LAS FUERZAS DE VENTA.

22. EMBARCA LOS PRODUCTOS Y ASUME LOS RIESGOS DEL ASEGURAMIENTO DE LOS EMBARQUES.

23. GARANTIZA LOS PRODUCTOS.

24. IDENTIFICA PRODUCTOS IDENTICOS O SIMILARES ELABORADOS POR LA COMPETENCIA.

APENDICE 4

CUESTIONARIO DE FUNCIONES DE MANUFACTURA.

DENTRO DE UN GRUPO MULTINACIONAL IDENTIFICAR QUE EMPRESA:

1. DESARROLLA LOS PRODUCTOS.
2. DESARROLLA LOS PROCESOS DE MANUFACTURA Y ASISTENCIA TECNICA.
3. DESARROLLA DE LA ESPECIFICACION DE LA PLANTA .
4. DISEÑA LA PLANTA, MAQUINARIA Y EQUIPO.
5. COMPRA BIENES DE CAPITAL.
6. SUPERVISA LA CONSTRUCCION DE LA PLANTA Y OTROS EDIFICIOS.
7. DEFINE LA MATERIA PRIMA Y OTROS MATERIALES NECESARIOS.
8. DEFINE EL ORIGEN DE LA MATERIA PRIMA
9. COMPRA LA MATERIA PRIMA.
10. ALMACENA MATERIAS PRIMAS Y OTROS MATERIALES.
11. DESARROLLA MATERIAS PRIMAS.
12. CONTROLA EL FLUJO DE LAS MATERIAS PRIMAS
13. CONTRATA EL EMBARQUE Y SEGUROS PARA LAS COMPRAS.
14. PLANEA LA PRODUCCION, PROGRAMAS Y SALIDAS DE MATERIALES Y PRODUCTOS.
15. COORDINA ENTRE PRODUCCION Y VENTAS.
16. DESARROLLA COSTOS STANDARD
17. DESARROLLA ESTANDARES DE CONTROL DE CALIDAD
18. EJECUTA LAS FUNCIONES DE CONTROL DE CALIDAD
19. MANUFACTURA COMPONENTES
20. MANUFACTURA OTRAS MATERIAS PRIMAS.

APENDICE 4

CUESTIONARIO DE FUNCIONES DE MANUFACTURA.

- 21. MANUFACTURA PRODUCTOS TERMINADOS.
- 22. EFECTUA INGENIERIA DE MANUFACTURA
- 23. DETERMINA LAS NECESIDADES DE PERSONAL EN LA PLANTA.
- 24. ESTABLECE LAS POLITICAS DE SALARIOS Y ADIESTRAMIENTO DEL PERSONAL DE PLANTA.
- 25. SUPERVISA LAS DIFERENTES OPERACIONES DE MANUFACTURA.
- 26. REALIZA EL MANTENIMIENTO Y CONSERVACION DE LA PLANTA, MAQUINARIA, EQUIPO, ETC.
- 27. EMPACA Y ETIQUETA PRODUCTOS.
- 28. PLANEA LAS INVERSIONES EN LA PLANTA Y MAQUINARIA, Y EXTERNA LAS NECESIDADES FINANCIERAS REQUERIDAS PARA LA FUNCION DE MANUFACTURAR DE PRODUCTOS.

APENDICE 5

CUESTIONARIO DE FUNCIONES DE ADMINISTRACION Y VENTAS.

DENTRO DE UN GRUPO MULTINACIONAL IDENTIFICAR QUE EMPRESA:

1. DESARROLLA PRESUPUESTOS PARA EL GRUPO.
2. PLANEA Y EJECUTA INVERSIONES.
3. DESARROLLA COMPLETAMENTE LA ESTRATEGIA DE MERCADOTECNIA.
4. PLANEA, COORDINA Y SUPERVISA LAS INVESTIGACIONES DE MERCADO.
5. EJECUTA LAS INVESTIGACIONES DE MERCADO.
6. DEFINE LA POLITICAS DE MERCADOTECNIA Y PUBLICIDAD.
7. SUPERVISA LA PUBLICIDAD Y MERCADOTECNIA.
8. DEFINE LAS NECESIDADES DEL PERSONAL ADMINISTRATIVO Y DE VENTAS.
9. CONTRATA AL PERSONAL.
10. DESARROLLA MATERIALES DE ENTRENAMIENTO.
11. SUPERVISA EL ENTRENAMIENTO DE PERSONAL.
12. CAPACITA AL PERSONAL ADMINISTRATIVO Y DE VENTAS.
13. DEFINE LAS COMPENSACIONES AL PERSONAL.
14. DEFINE LOS PRECIOS Y LAS POLITICAS DE PRECIOS.
15. ESTABLECE LOS LIMITES DE CREDITO.
16. DESARROLLA LOS FORMATOS DE PUBLICIDAD Y TRADUCCION DE ESTOS.
17. DEFINE LOS MEDIOS EN LOS CUALES LA PUBLICIDAD SE LLEVARA A CABO Y CUALES SON ESTOS MEDIOS.
18. PLANEA Y DESARROLLA LOS COMERCIALES DE T.V.

APENDICE 5

CUESTIONARIO DE FUNCIONES DE ADMINISTRACION Y VENTAS.

19. PLANEA Y DESARROLLA LOS MATERIALES PROMOCIONALES .
20. PLANEA EL EFECTUAR CONVENCIONES, PRESENTACIONES Y ESPECTACULOS.
21. SUPERVISA LA FUERZA DE VENTAS Y CONTACTO CON LOS CLIENTES.
22. DISEÑA Y DESARROLLA EL MATERIAL DE EMPAQUE.
23. MANUFACTURA EL MATERIAL DE EMPAQUE.
24. DESARROLLA CATALOGOS.
25. COORDINA LOS PROGRAMAS DE PRODUCCION Y DE VENTAS.
26. COMPRA PRODUCTOS TERMINADOS.
27. SUPERVISA LAS COMPRAS Y ALMACENAMIENTO DE PRODUCTOS TERMINADOS.
28. ALMACENA PRODUCTOS TERMINADOS.
29. EJECUTA EL CONTROL DE INVENTARIOS.
30. EMBARCA PRODUCTO TERMINADO.
31. PROVEE SEGUROS.
32. GARANTIZA LOS PRODUCTOS.
33. POSEE DERECHOS DE PATENTE Y MARCA REGISTRADA.
34. ASUME EL RIESGO DE LOS INVENTARIOS.
35. ASUME EL RIESGO EN LAS CUENTAS POR COBRAR
36. DESARROLLA SISTEMAS DE CONTABILIDAD Y SOFTWARE.
37. EFECTUA EL MANTENIMIENTO DE LOS REGISTROS CONTABLES.
38. EJECUTA SERVICIOS FISCALES Y ADMINISTRATIVOS.

APENDICE 5

CUESTIONARIO DE FUNCIONES DE ADMINISTRACION Y VENTAS.

19. PLANEA Y DESARROLLA LOS MATERIALES PROMOCIONALES .
20. PLANEA EL EFECTUAR CONVENCIONES, PRESENTACIONES Y ESPECTACULOS.
21. SUPERVISA LA FUERZA DE VENTAS Y CONTACTO CON LOS CLIENTES.
22. DISEÑA Y DESARROLLA EL MATERIAL DE EMPAQUE.
23. MANUFACTURA EL MATERIAL DE EMPAQUE.
24. DESARROLLA CATALOGOS.
25. COORDINA LOS PROGRAMAS DE PRODUCCION Y DE VENTAS.
26. COMPRA PRODUCTOS TERMINADOS.
27. SUPERVISA LAS COMPRAS Y ALMACENAMIENTO DE PRODUCTOS TERMINADOS.
28. ALMACENA PRODUCTOS TERMINADOS.
29. EJECUTA EL CONTROL DE INVENTARIOS.
30. EMBARCA PRODUCTO TERMINADO.
31. PROVEE SEGUROS.
32. GARANTIZA LOS PRODUCTOS.
33. POSEE DERECHOS DE PATENTE Y MARCA REGISTRADA.
34. ASUME EL RIESGO DE LOS INVENTARIOS.
35. ASUME EL RIESGO EN LAS CUENTAS POR COBRAR.
36. DESARROLLA SISTEMAS DE CONTABILIDAD Y SOFTWARE.
37. EFECTUA EL MANTENIMIENTO DE LOS REGISTROS CONTABLES.
38. EJECUTA SERVICIOS FISCALES Y ADMINISTRATIVOS.

APENDICE 5

CUESTIONARIO DE FUNCIONES DE ADMINISTRACION Y VENTAS.

- 39. ACEPTA LA RESPONSABILIDAD ANTE LAS DEMANDAS LEGALES.
- 40. ACEPTA LA RESPONSABILIDAD DE FACTURACION Y COBRO.
- 41. ACEPTA LA RESPONSABILIDAD ANTE LOS ASUNTOS CON EL GOBIERNO.
- 42. PREPARA REPORTES ESTADISTICOS Y ESTADOS FINANCIEROS.

CAPITULO IV
METODOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL
PRECIO JUSTO

a) Introducción

En el presente capítulo se describirán los métodos que tanto las empresas como las autoridades fiscales utilizarán para efectos de ajustar los precios acordados entre empresas relacionadas o no, cuando éstos no cumplan con los requisitos establecidos por el *Principio de la Distribución Justa de la Utilidad* (en adelante el Principio), proveyendo una guía de los métodos que se podrán aplicar cuando se presenten diferentes hechos o circunstancias.

Es importante comentar que en el presente se desarrollarán los métodos que los países que integran la OCDE utilizan en la determinación de los precios de transferencia; no obstante que en nuestra legislación fiscal sólo se reconozcan tres métodos, *precios comparables no controlados, el de costo mas un porcentaje de utilidad y el de reventa.*

La aplicación de estos métodos permitirá tanto a las empresas como a la autoridad impositiva, previa aplicación del análisis funcional, análisis de riesgos y análisis contractual complementados con el estudio económico, en el primer caso evaluar si el precio pactado en la transacción con su parte relacionada cumple con el "Principio de Arm's Length" (Precio Justo) y si no ajustarlo conforme a los citados métodos; y en el segundo caso, realizar los ajustes al precio pactado en la transacción celebrada entre partes relacionadas o no mediante la aplicación de los mismos.

Asimismo, cabe señalar que las empresas deberán estar preparadas para proveer la información que le será requerida por las autoridades impositivas en su momento, para efectos de demostrar que los precios acordados cumplen con los requisitos establecidos por el Principio.

b) Métodos.

El presente se dividirá en tres categorías de métodos viables para determinar cuando los precios acordados entre empresas asociadas satisfacen los requisitos establecidos por el Principio, siendo los siguientes:

- Método de precios comparables no controlados,
- Método del Margen Transaccional, y el
- Método de utilidades.

Como se mencionó en apartados anteriores, el Método de precios comparables no controlados o de precios de mercado (en adelante CUP) evalúa los precios acordados en transacciones controladas tomando como referencia para dicha evaluación los precios establecidos en productos idénticos o similares en transacciones comparables no controladas.

El método del Margen Transaccional (en adelante el MMT) evalúa los precios acordados tomando en consideración (retorno de los márgenes de utilidad) la ejecución de funciones idénticas o similares en una o más transacciones comparables no controladas.

El método de utilidades evalúa los acuerdos de precios determinando si los resultados (división de las ganancias o el retorno de las ganancias) de las empresas relacionadas son consistentes con los resultados que empresas independientes podrían esperar si éstos estuvieran involucrados en actividades comerciales comparables.

Las tres categorías de métodos son estipuladas para reflejar los movimientos de una evidencia mas o menos directa, lo cual nos lleva a que en los acuerdos de precios es necesario que las transacciones celebradas entre las partes involucradas satisfagan en los mismos el *Principio de Arm's Length*.

Los métodos que proveen una evidencia más directa de una transacción controlada en particular, pueden dar como resultado, una mayor precisión en relación con lo dispuesto por el *Principio de Arm's Length*. Sin embargo, la precisión de cualquier método depende de la calidad y viabilidad de la información requerida para la aplicación del método.

- Método de precios comparables no controlados (CUP).

Generalidades

Bajo el *Método de Precios Comparables no Controlados o de Precios de Mercado* el principio de Arm's Length se aplica tomando en consideración el precio pactado entre las partes relacionadas contra un precio pactado en una transacción idéntica o similares; es decir, que éste último esté sujeto a las fuerzas de mercado (Ley de oferta y demanda); precio estipulado en un producto similar en una transacción comparable no controlada.

El presente método provee una fuerte evidencia de si los precios acordados en una transacción controlada satisfacen el Principio de Arm's Length, ya que existe un alto grado de comparabilidad del producto o servicio transferido y de las circunstancias de la transferencia en la transacción controlada y la no controlada.

Si los bienes o servicios y las circunstancias de la transacción controlada y la no controlada no son altamente comparables, el precio en la transacción no controlada puede tener implicaciones económicas muy diferentes a las de la transacción controlada, mismas que serían muy distintas a las de la transacción no controlada, esto, traería como consecuencia que la medida no reflejara el precio acordado por empresas independientes que podría haberse establecido bajo condiciones idénticas o similares en una transacción, bajo las mismas circunstancias.

Debido a que el método de precios comparables no controlados (CUP) requiere de comparaciones muy específicas de bienes, servicios y circunstancias, es éste el que proporciona un mayor acercamiento para efectos de establecer el resultado de los Precios de Mercado. De este modo, cuando se encuentra un estándar alto de comparabilidad, el método denominado CUP es generalmente más exacto que los otros métodos, cuando como ya se comentó la información utilizada en la aplicación del presente método es completa y proviene de fuentes fidedignas.

El estándar de comparabilidad encontrado, depende en gran medida de si la información utilizada en la aplicación del método CUP se estableció en función de comparables exactos o inexactos.

Comparables Exactos.

Los comparables exactos son aquellos que se derivan de transacciones idénticas no controladas realizadas bajo las mismas circunstancias, o de aquellas que sean cercanamente idénticas, en las que las diferencias razonablemente esperadas no afecten materialmente el precio. Por ejemplo, la venta de una marca de un producto "X" realizada entre dos empresas independientes puede proveer un comparable exacto en la venta de otra marca de un producto "X" de tipo similar, calidad y cantidad realizada entre empresas relacionadas; asumiendo que la transacción controlada y la no controlada ocurren en la misma escena; llámese cadena de producción, distribución y en mercados que reflejen las mismas condiciones.

Cuando existe un comparable exacto, como se cita en el ejemplo anterior, éste provee una acertada aproximación que permite definir cuando se está realizando la transferencia de un bien o un producto bajo el *Principio de Arm's Length* o cuando dicha transferencia se realiza buscando otorgar un beneficio a la otra empresa; es decir, manipular el precio pactado para efectos de obtener un menor o mayor ingreso y por ende una menor o mayor deducción, situaciones que se establecerían en función a las necesidades de las empresas multinacionales.

Es poco común la existencia de un comparable exacto en algunos casos de precios de transferencia, por lo que resulta problemático para las autoridades el establecer el "Precio justo". Los problemas más difíciles de precios de transferencia se presentan cuando los comparables exactos no están disponibles. Por ejemplo, los comparables exactos son difíciles de

encontrar particularmente cuando se encuentra envuelta la propiedad de un intangible en la transacción controlada, esto, en virtud de que la propiedad intangible es con frecuencia única; por consiguiente, podría ser demasiado restrictivo el requerir comparables exactos para efectos de utilizar el método CUP.

Comparables Inexactos.

Un comparable inexacto se deriva de una transacción no controlada que es similar a una transacción controlada, siendo que las diferencias materiales entre éstas pueden tener un efecto en el ajuste del precio. Si el efecto de éstas diferencias materiales que se presentan en el precio pueden ser razonablemente conocidas, los ajustes del precio pueden ser realizados considerando las diferencias encontradas y el precio ajustado mediante la evaluación del precio en una transacción controlada.

Cuando se usen comparables inexactos, es necesario conocer si el efecto de las diferencias en los precios pueden ser razonablemente determinadas. Esta determinación necesariamente debe ser hecha acorde con el juicio de las partes (autoridad y contribuyentes) que aplican el método.

Método Transaccional

Bajo el *Método Transaccional*, el Precio de Mercado es determinado tomando como referencia el retorno de la utilidad bruta o margen de utilidad que se realiza en una transacción comparable no controlada.

El Precio de Justo en éste caso sería el monto necesario que permite al contribuyente realizar un retorno similar de la utilidad bruta o del margen de utilidad realizado por una empresa independiente o no en una transacción controlada no comparable.

Existen dos tipos de Método Transaccional:

- 1. El método de Reventa.**
- 2. El método de costo más un porcentaje de utilidad bruta.**

El Método Transaccional no requiere de un comparable específico entre el producto que se transfiere en una transacción controlada o no controlada como el método CUP, en este, es necesario dar más peso a otros atributos de comparabilidad, llámese funciones realizadas, riesgos asumidos, circunstancias económicas, etc., donde el retorno de la utilidad bruta o margen de utilidad pueden ser esperados para relacionar ante todo estos atributos y secundariamente el producto particular que haya sido transferido.

Esta circunstancia ordinariamente existiría donde el retorno de la utilidad o margen, es determinado por referencia de una empresa relacionada que no hubiera tenido relativamente activos únicos (tales como intangibles sumamente valiosos) que añadieran un valor significativo al producto.

Sin embargo, la comparabilidad del producto es permitida en el grupo de métodos transaccionales, cuando las transacciones no controladas puedan envolver un tipo similar de propiedad como la propiedad que podría ser transferida en una transacción controlada. Por ejemplo, cuando el producto que

va a ser transferido es un bien tangible que lleva implícita la propiedad de un intangible (un nombre comercial), la propiedad transferida en la transacción no controlada podría incorporar un intangible similar.

Donde el intangible es de gran importancia o relativamente único, es importante hacer una evaluación de la comparabilidad del producto con un examen muy profundo para asegurar que la comparación entre la transacción comparable y la no comparable es válida.

- Método de Precio de Reventa.

Bajo el método de Precios de Reventa el resultado del precio justo se determina tomando como referencia el margen de utilidad bruta (Margen de precio de reventa) que el revendedor de productos en una transacción comparable no controlada podría generar con objeto de cubrir su costo, generar la utilidad necesaria para cubrir sus funciones y encontrarse sujeto a las condiciones de mercado.

Para evaluar el precio acordado entre empresas relacionadas en un producto en específico bajo el Método de Reventa, el precio de transferencia se comparará con el precio que el contribuyente tendría necesariamente que otorgar en una transacción comparable no controlada, considerando para estos efectos el mismo margen de precio de reventa en que hubiera sido realizada la misma. Este método es probablemente más usado cuando se aplica en operaciones de distribución.

El margen del precio de reventa del revendedor en una transacción controlada puede ser determinado por referencia del margen del precio de reventa a que el mismo revendedor gana en artículos comprados y vendidos en transacciones comparables no controladas. Además, el margen del precio de reventa que ganan empresas independientes puede servir como una guía para determinar si el precio acordado entre las partes relacionadas o no cumple con el Principio de Arm's Length. Cuando el revendedor continúa con sus actividades comerciales generales a través de intermediación el margen de precio de reventa puede ser relacionado con el honorario generado por la intermediación.

Un apropiado margen de precio de reventa es sencillo de determinar cuando el revendedor no adiciona substancialmente valor al producto. En contraste el margen de precio de reventa puede ser mas difícil de utilizar para efectos de establecer el *precio de mercado*, cuando antes de la reventa, los bienes sufran una considerable modificación derivada de algún proceso de producción, o una incorporación hacia un producto más elaborado, en el cual su individualidad como tal se pierda o sea transformada. Por ejemplo, en la enajenación de materia prima de una parte relacionada o otra, ésta última utilizará la misma para incorporarla a su proceso de producción y como consecuencia de unir diversos materiales con la materia prima adquirida resultará un producto terminado o semi-terminado que guarda sólo en esencia las características de la materia prima enajenada. En estos casos, la contribución de la transferencia del bien originario en relación con el valor de el producto final no puede ser fácilmente identificable.

El margen de precio de reventa es más exacto cuando se realiza dentro de un tiempo corto, es decir, atendiendo al momento en el que el revendedor compra los bienes, esto, toda vez que entre mayor sea el tiempo transcurrido entre la compra original y la reventa del producto es más probable que para efectos de la aplicación del método en estudio se deban considerar otros factores como, cambios en el mercado, en los tipos de cambio, en costos, etc. situaciones que se deberán de tomar en cuenta para efectos de realizar cualquier comparación.

Otra variación a considerar en la aplicación del método de reventa podría ser el monto del margen del precio de reventa esperado, si este fuera influenciado por el nivel de actividades realizadas por el revendedor. Este nivel de actividades pueden oscilar en lo más bajo en el caso donde el revendedor realiza sólo servicios mínimos relacionados con el bien enajenado o verse incrementado en gran medida con dichos servicios, esto traería como consecuencia que el costo del bien se mantuviera estable o se viera incrementado, lo cual en este último caso en relación con el margen del precio de reventa generaría una mayor complejidad en la aplicación del método en comento.

Cuando es claro que el revendedor realiza actividades comerciales substanciales envolviendo operaciones semejantes, es necesario separar el volumen de las actividades que efectúa el revendedor, para así asignar al producto en específico las actividades que le son aplicables; llámese, publicidad, mercadotecnia, almacenaje, distribución, servicio de los bienes; sin olvidar la importancia de llevar a cabo una relación de los riesgos económicos que del mismo se deriven, para así establecer el margen de precio de reventa

que es esperado; sin embargo, si el revendedor en sus actividades emplea relativamente activos únicos (tales como la propiedad de un intangible del revendedor), el margen del precio de reventa derivado de la transacción comparable no controlada puede llegar a ser inapropiada en la determinación de un precio de mercado en la transacción controlada.

Por ejemplo, Si el nivel de actividades que el revendedor realiza en una transacción controlada difiere del nivel de actividades en la transacción no controlada, algún ajuste al margen de precios de reventa podría ser apropiado; es decir, si un revendedor en una transacción controlada no continúa con una actividad económica substancial y esta sólo la realiza en una tercera parte de los bienes transferidos, el margen de precio de reventa de las dos terceras partes restantes deberá ser ajustado, para eliminar el efecto que tendría sobre el margen de los precios de reventa.

En el método de costo más un porcentaje de utilidad, se debe llevar a cabo un análisis de los costos en que el productor incurre en la elaboración de sus productos, por lo que para estos efectos, se deberá llevar a cabo un minucioso análisis de los mismos en forma independiente, para de esta forma lograr un correcto prorateo de los mismos al producto en específico, y así llevar a cabo un ajuste equitativo al producto en el cual se esta dando el precio de transferencia

CAPITULO VI.

Puntos a considerar para la selección y aplicación del Método, así como para la aplicación del análisis funcional en transacciones de:

a) Bienes Tangibles.

El objetivo que se persigue en el presente apartado es proporcionar las herramientas más utilizadas para buscar que los precios pagados en la transferencia de bienes tangibles entre empresas relacionadas sean iguales a los que se hubiesen pagado entre empresas independientes, bajo condiciones idénticas o similares, cuando las primeras no cumplen con el principio de Arm's Length.

Lo anterior, se llevará a cabo mediante la determinación de las funciones y riesgos asumidos por cada una de las partes relacionadas que integran el grupo multinacional, para efectos de poder juzgar si el precio pactado en la transferencia de bienes tangibles es el mismo que se hubiese pactado en operaciones con empresas independientes con o sin intereses relacionados, y bajo condiciones idénticas o similares.

Definiciones:

- Por bienes tangibles debe entenderse, todo tipo de mercancía o producto, ya sea terminado, semi terminado, o materia prima, que se hacen objeto de trato, negociación o venta. Los bienes pueden ser muebles o inmuebles.

- Por **Transferencia** la cesión o renuncia en favor de otro del dominio que se tiene sobre alguna cosa, haciéndole dueño de ella.

- Por **precio** el valor en monetario que se pacta entre dos partes, en una transacción de compraventa de bienes.

Por **costo** el valor en monetario en el que se debe incurrir para la adquisición de un bien; entendiéndose para efectos de este trabajo por costo, el determinado conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, que indica que el costo, ya sea de adquisición o de producción es la suma de las erogaciones aplicables a la compra y los cargos que directa o indirectamente se incurren para dar a un artículo su condición de uso o venta.

Metodología aplicable.

Para efectos de poder analizar si el precio en una transacción de compraventa de bienes muebles o inmuebles cumple con el principio de Arm's Length, se debe llevar a cabo la siguiente metodología:

I. Definición de las funciones realizadas por cada una de las partes que intervienen en la operación, así como los riesgos que se asumen por cada una de las partes en la ejecución de dichas funciones.

El análisis de las funciones y de los riesgos que cada una de las partes involucradas en la transacción desarrolla, es de vital importancia, ya que derivado del mismo se puede conocer con certeza las condiciones o políticas

internas que envuelven la operación. Para esto se debe efectuar como mínimo lo siguiente:

Definición de funciones:

En el análisis de las funciones se debe tener presente que cada una de las empresas del grupo desarrolla funciones específicas, por lo tanto se debe conocer cuales son desarrolladas por la empresa residente en México y cuales por la empresa extranjera. Para estos efectos es recomendable efectuar un cuestionario en el cual se contenga, por ejemplo, lo siguiente:

FORMATO DE CUESTIONARIO DE DEFINICION DE FUNCIONES

FUNCIONES.	EMPRESA EN MEXICO	EMPRESA EXTRANJERA
1. DISEÑO Y DESARROLLO DE LA MAQUINARIA Y EL EQUIPO UTILIZADOS EN LA ELABORACION DEL PRODUCTO.	SI, NO	SI, NO
2. INVESTIGACION Y DESARROLLO DEL PRODUCTO.	SI, NO	SI, NO
3. COMPRAS DE MATERIA PRIMA	SI, NO	SI, NO
4. COMPRAS DE IMPORTACION.	SI, NO	SI, NO
5. FABRICACION DE OTROS COMPONENTES AUXILIARES O INDIRECTOS	SI, NO	SI, NO
6. ENVASADO DEL PRODUCTO.	SI, NO	SI, NO
7. ALMACENAMIENTO DEL PRODUCTO.	SI, NO	SI, NO
8. DISTRIBUCION DEL PRODUCTO.	SI, NO	SI, NO

9. VENTA DE PRODUCTO	SI, NO	SI, NO
10. VENTA DIRECTA AL CONSUMIDOR	SI, NO	SI, NO
11. VENTA POR MEDIO DE DISTRIBUIDORES.	SI, NO	SI, NO
12. VENTAS DE EXPORTACION.		
13. VENTA DE PRODUCTO SEMI TERMINADO	SI, NO	SI, NO
14. PROVEEDOR DE SERVICIOS TECNICOS EN LAS AREAS DE PRODUCCION, VENTAS, DISTRIBUCION, INVESTIGACION Y DESARROLLO, ADMINISTRACION, LEGAL, ETC.	SI, NO	SI, NO
15. PROPIEDAD DE PATENTES, MARCAS, ETC.	SI, NO	SI, NO

Independientemente de las funciones que se citan en el cuadro anterior, las mismas puede ser ampliadas dependiendo del grado de complejidad de las funciones involucradas en la transacción por cada una de las empresas; adiciones que se pueden conocer derivado de una primera aplicación del análisis funcional y así lograr que el mismo sea lo más representativo y efectivo.

Ahora bien, dentro de cada una de las áreas funcionales de la empresa se debe efectuar un estudio detallado; es decir, se debe investigar a fondo cada una de las funciones como lo son: producción, investigación y desarrollo, ventas, mercadotecnia, administración, distribución, etc., que para las cuales se deben elaborar cuestionarios específicos (ver programa de análisis funcional).

Previo a la aplicación del análisis funcional, se deben obtener todos los contratos que la empresa haya celebrado, esto con la finalidad de efectuar un estudio de las condiciones contractuales con que la empresa labora, y así poder complementar los estudios anteriores.

Análisis de riesgos:

Derivado de el estudio de las funciones y de los contratos, se puede tener un conocimiento de los riesgos que asumen cada una de las partes en el desarrollo de sus funciones; sin embargo, en cada análisis efectuado no se deben olvidar las siguientes preguntas:

- 1. ¿Qué se ha hecho?**
- 2. ¿Qué repercusión económica tiene la actividad?**
- 3. ¿ Quién ejecuta la función?**
- 4. ¿ Cómo la función es llevada a cabo?**
- 5. ¿ Existe algún tipo de intangible involucrado en la venta del producto?**
- 6. ¿ Por qué las transacciones se estructuraron de esa forma?**
- 7. ¿ Dónde y cuando las transacciones ocurren?**
- 8. ¿ Cuáles entidades están involucradas?**

En otro orden de ideas, cabe señalar que para efectos de poder efectuar un análisis de riesgos efectivo se deben de tomar en consideración información de años anteriores, para así poder determinar con la mayor exactitud posible el momento en que el riesgo es asumido y su repercusión, considerando.

I. La elaboración de los estudios económicos, de mercado, financieros y fiscales que sean necesarios para poder soportar las conclusiones derivadas del análisis funcional.

Derivado de los resultados obtenidos en la aplicación de los análisis funcionales, de riesgos, económicos, de mercado, etc., se puede ya determinar cual de los métodos es factible de utilizar para efectos de llevar a cabo el ajuste al precio de la transferencia pactado en la transacción del bien o prestación de servicios (cuando no fue posible encontrar el comparable exacto dentro o fuera de la empresa), con base en el no cumplimiento de lo estipulado en el principio de *Arm's Length*, reconocido por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ahora bien con el objeto de complementar lo antes expuesto y a manera de recordatorio, a continuación se transcribe el precepto en el cual nuestra legislación fiscal abraza el multicitado precepto de *Arm's Length*, indicando el citado ordenamiento en su artículo 64-A fracción III lo siguiente:

" ... En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, la renta o precio cobrado sea distinto del que se hubiere cobrado por el uso, goce o enajenación de bienes tangibles idénticos o similares durante el período de uso o goce, o en el momento de enajenación, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares. Para estos efectos deberán tomarse en cuenta todos los elementos pertinentes que se requieran, según sea el caso, tales como el precio de adquisición, la inversión del propietario en el bien, el costo de mantenimiento, y el tipo y las condiciones en las que se encontraba el bien."

Asimismo, es importante el recordar cuales son los tres métodos contenidos en nuestra legislación fiscal, a través de los cuales se dará cumplimiento con el principio de *Arm's Length*, que se contienen en el artículo 65 de la Ley del Impuesto sobre la renta, y los cuales son:

" I. 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".

Este método es el camino mas directo que se puede utilizar para determinar el precio de las transacciones de conformidad con el principio de *Arm's Length*. Cabe señalar que en el desarrollo de una investigación sobre precios de transferencia, se pueden encontrar comparables idénticos o similares, siendo el primero de estos el objetivo a seguir por quien efectúa la investigación.

Para la correcta aplicación de este método, y por ende, la búsqueda de un comparable idéntico, se deben considerar los siguientes supuestos:

1. Comparabilidad del producto.
2. Comparabilidad de los mercados.
3. Comparabilidad económica.

En la aplicación de este método se considerarán las ventas de la empresa auditada con su parte relacionada, las ventas con partes no relacionadas, las ventas de terceros con sus partes relacionadas, así como las ventas de terceros con partes independientes, para así poder tener una idea clara de la situación de la transacción en todos los ámbitos posibles, y así estar en posibilidad de obtener un comparable idéntico del producto en investigación.

" II. El costo de los bienes o servicios incrementado con el porcentaje de utilidad bruta con el que opera el contribuyente determinado de conformidad con el Código Fiscal de la Federación o el

costo de los bienes o servicios incrementado con el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal lecorrespondería al contribuyente de conformidad con el artículo 62 de esta Ley y, en su caso, adicionado o disminuido con un porcentaje de utilidad razonable que se determine, a través del análisis económico que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para el caso concreto. Para los efectos de lo previsto en esta fracción, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados."

Este método, mejor conocido como "costo mas utilidad", es también reconocido por la OCDE; sin embargo; cabe señalar que a partir de 1994 en la Ley del Impuesto Sobre la Renta se contempla la elaboración un estudio económico que se efectúa con el objeto de proporcionar el bien o prestación de servicio comparable, que permita modificar el porcentaje de utilidad que se menciona en el artículo 62 de dicho ordenamiento de la empresa relacionada.

En este sentido cabe recordar que en el boletín C-4 contenido en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, se define al costo como :

" ... La suma de las erogaciones aplicables a la compra y los cargos que directa o indirectamente se incurrir para dar a un artículo su condición de uso o venta. El costo puede determinarse de acuerdo a los sistemas y métodos que más adelante se mencionan..."

Es importante considerar en la aplicación del método en comento no olvidar identificar los sistemas y métodos de valuación utilizados por la compañía que se revisa; es decir:

SISTEMAS DE VALUACION

- Costeo absorbente.
- Costeo directo.
- Costos históricos y predeterminados.

NOTA: Dentro del sistema de costos predeterminados, se consideran los costos estimados y los costos estandar.

METODOS DE VALUACION

- Costo identificado.
- Costo promedio.
- Primeras entradas primeras salidas (PEPS).
- Últimas entradas primeras salidas (UEPS).
- Detallistas.

Cabe señalar, que para efectos de poder determinar correctamente el costo del producto en estudio, se deberán considerar los sistemas y los métodos mencionados anteriormente, para así efectuar dicho estudio de una manera consistente con los métodos y sistemas utilizados por el contribuyente, lo cual, en caso contrario, se presentarían distorsiones en el resultado obtenido.

El método de costo mas utilidad generalmente se utiliza cuando productos semiterminados son vendidos entre partes relacionadas, cuando se han concluido contratos a largo plazo de proveeduría y compra de materiales.

" III. El precio en que un contribuyente enajene bienes adquiridos de otra persona, disminuido con el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería

conforme al artículo 62 de esta Ley y, en su caso, adicionado o disminuido con el porcentaje de utilidad que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de los análisis económicos que realice para el caso concreto."

Este método, se conoce como "reventa menos utilidad", y al igual que el de costo mas utilidad es reconocido por la OCDE, y al igual que éste, se ve modificado en relación al estudio económico que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede efectuar para adicionar o disminuir el porcentaje establecido en el artículo 62 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Este método, usualmente es aplicado en las operaciones de distribución.

Una vez seleccionado el método, se procederá a efectuar los ajustes relativos, ya sea a los ingresos o a las deducciones que la empresa multinacional residente en México haya declarado.

Estos ajustes, deberán estar detallados en cuanto al renglón y rubro que se afecta, es decir se debe especificar que rubro de los ingresos o de las deducciones se ajusta, y su repercusión en dicho rubro.

Procedimientos aplicables.

Para efectos de revisar las operaciones de transferencia de bienes tangibles es necesario, primeramente, requerir información al contribuyente a revisar. Dicha información debe ser lo suficientemente basta para que se pueda

efectuar un análisis profundo de la compañía, y sus funciones. En el citado primer requerimiento se puede solicitar, entre otra información, lo siguiente:

- 1. Estructura accionaria de la empresa.**
- 2. Estructura corporativa.**
- 3. Estados financieros dictaminados y sus notas.**
- 4. Integraciones analíticas de ingresos y costo de ventas por producto vendido a partes relacionadas y a terceros independientes, indicando el país de destino de la venta o, en su caso el de origen.**
- 5. Análisis e integración de los inventarios por producto, comprados a partes relacionadas y a terceros independientes.**
- 6. Contratos vigentes con partes relacionadas durante el periodo a revisar.**
- 7. Copia de la declaración informativa de clientes y proveedores.**
- 8. Integraciones de las altas y bajas de activo fijo; comprado, vendido o arrendado, por o a partes relacionadas.**
- 9. Lista de precios, descuentos máximos, bonificaciones, etc., vigentes en el periodo sujeto a revisión.**

10. Lista de antigüedad de saldos de las cuentas por cobrar y por pagar con partes relacionadas y con partes independientes.

11. Análisis en el cual se especifiquen las características de los bienes comprados y/o vendidos.

(Un formato de este requerimiento puede encontrarse en el apéndice A del presente).

Cabe señalar que esta información se abocará a las transacciones que la empresa realiza con sus partes relacionadas. Una vez obtenida la información antes mencionada, se procederá a efectuar el siguiente análisis:

a) Se deberá efectuar un esquema en donde se muestre la estructura organizacional del grupo.

b) Se deberá efectuar un esquema de la estructura organizacional de la empresa.

c) Se efectuará un análisis y extracto de los contratos recibidos.

d) En relación con las integraciones de ingresos, costo de ventas e inventarios se elaborarán las pruebas de costo mercado el menor, y de valor neto de realización por cada uno de los productos que la compañía maneje, así como las relaciones ingreso-costo por cada uno de los productos que la empresa produzca y/o comercialice con sus partes relacionadas, analizando el país de origen o destino de la mercancía.

e) En el caso de altas de activo fijo, se estudiarán los bienes adquiridos, precios y los proveedores de los bienes en cuestión, para el caso de las bajas se estudiará el bien vendido, comprador y precio de la operación.

f) Con la declaración de los principales clientes y proveedores, así como con los estados financieros dictaminados se efectuará el estudio de las operaciones que se realizan entre empresas relacionadas.

g) Con los anexos del dictamen fiscal, se analizarán los gastos relativos a la compra o venta de mercancías, según sea el caso, para así poder tener un punto de referencia en cuanto a la proporcionalidad de estos en relación con las ventas o compras, respectivamente.

h) En el caso de las antigüedades de saldos, tanto de cuentas por cobrar como por pagar, se estudiarán los clientes o proveedores, según sea el caso, con quienes la empresa tiene saldos antiguos, y verificar que éstos no sean con partes relacionadas, conforme al estudio elaborado en el punto f) anterior.

i) Se efectuará el estudio del producto objeto de investigación para efectos de analizar la composición del mismo, así como sus ingredientes o componentes.

j) Se efectuará un análisis financiero a la compañía, con el objeto de comparar su comportamiento contra otras compañías del mismo giro.

Del resultado obtenido en las pruebas antes citadas, se procederá a iniciar la visita domiciliaria, o en su caso, se requerirá mas información para complementar las pruebas anteriores.

Otras consideraciones.

Existen diversas situaciones que pueden encontrarse en una revisión de precios de transferencia, que en cierta forma puedan modificar el resultado de la misma; es decir, en ocasiones no obstante que el precio pactado este por debajo de los de mercado, al costo o a menos del costo etc. se esta necesariamente en presencia de un precio de transferencia, esto ya que pueden existir razones lógicas para que fundamenten la razonabilidad del precio pactado, como puede ser la penetración en el mercado de un nuevo producto, de la empresa etc., lo cual podría proporcionar una razonabilidad del por qué del comportamiento de la empresa; siempre y cuando una empresa independiente produjera los mismos resultados en el mismo período de tiempo.

Este tipo de situaciones, deben evaluarse constantemente durante el transcurso de los diferentes estudios que se desarrollen en la investigación respectiva, para en su caso, suspender la revisión en el momento oportuno.

b) Prestación de Servicios.

Introducción.

Práctica común entre empresas de un grupo multinacional, es proveer por parte de la compañía matriz, una amplia gama de servicios a sus empresas

subsidiarias. Estos servicios pueden ser desde servicios administrativos, técnicos y comerciales, los cuales generalmente se efectúan a través de contratos celebrados entre las partes relacionadas. Cabe señalar, que dichos contratos pueden involucrar no solo a la compañía matriz y a la subsidiaria, sino que pueden involucrar a otras empresas del mismo grupo, para que en el carácter de compañías filiales se presten servicios.

Otra característica, es que las condiciones establecidas en los contratos de servicios celebrados entre partes relacionadas, guardan relación en materia de políticas o sistemas implementados por el grupo; es decir, las condiciones establecidas son consistentes con las establecidas con otra empresa que forma parte del grupo multinacional

Es así que en el presente apartado se pretenden dar a conocer los lineamientos a seguir, para efectos de establecer si el precio pagado en una prestación de servicio entre empresas relacionadas o con intereses comunes, es igual a el que se hubiesen pagado entre empresas independientes, bajo condiciones idénticas o similares.

Para estos efectos, es importante considerar hasta que punto los servicios prestados involucran un conocimiento o experiencia técnica, en virtud de que esto nos permitirá definir si el monto de la contraprestación es proporcional al beneficio recibido.

Lo anterior se logrará definiendo las funciones y los riesgos asumidos por cada una de las partes integrantes del grupo multinacional que celebran el contrato, toda vez que permitirá evaluar si la contraprestación pactada por los

servicios prestados, es la misma que se hubiese pagado en operaciones con empresas independientes o sin intereses relacionados, bajo condiciones idénticas o similares.

Definiciones.

Por servicios debe entenderse, todo tipo de acción que ha efectuado una persona física o moral, por cuenta de otra persona física o moral, y que se realiza bajo las necesidades y consentimiento de esta última.

Por prestación se entenderá, independientemente del nombre con el que se le designe, toda acción en la cual una persona realiza actividades de cualquier tipo, por cuenta de otra persona, a cambio de una contraprestación.

Valor en monetario que se pacta entre dos partes, en una transacción de prestación de servicios.

Acuerdo de voluntades, en el cual cada una de las partes acepta ciertas obligaciones, a cambio de un beneficio específico. El contrato puede ser escrito o verbal.

Metodología aplicable.

Para efectos de poder determinar la contraprestación en una operación de prestación de servicios se deberá atender como mínimo, a lo siguiente:

I. Se deberá identificar el tipo de servicio prestado entre las empresas relacionadas.

Los grupos multinacionales pueden proporcionar diversas clases de servicios, los cuales podemos tipificarlos en: Los prestados de manera continua, y los prestados aleatoriamente en función a necesidades específicas de sus relacionadas.

Dentro de la primera clase de servicios, se pueden encontrar los servicios de asistencia técnica, entrenamiento del personal, auditoría interna, etc. Como parte de la segunda categoría se pueden encontrar los relativos a la localización de fallas en una línea específica de la producción, o en los sistemas de comunicación, etc.

Existe otra clase de servicios los cuales son prestados por personas independientes a la empresa, como pueden ser los servicios legales, de auditoría, de asesoría en cuestiones cibernéticas, etc.

Derivado de lo anterior, podemos clasificar los servicios tomando en consideración la clase de negocios y la estructura organizacional del mismo; sin embargo, en términos generales se agrupan de la siguiente manera:

- Servicios administrativos de planeación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera, contable, computacional, legal, etc.

- Servicios de asistencia técnica en las áreas de producción, compras, distribución, mercadotecnia, etc.

- Servicios de asesoría y apoyo en el reclutamiento de personal, entrenamiento del mismo, etc.

II. Identificación de los términos contractuales, bajo los cuales la prestación de servicios es llevada a cabo.

Para esto se requerirá efectuar un análisis detallado de los contratos en los cuales se pacten estas operaciones efectuándolo de conformidad con el programa relativo al análisis funcional.

III. Evaluar las consecuencias fiscales derivadas de la prestación de servicios entre empresas relacionadas, para esto deberá tomar en cuenta lo siguiente:

a) Cuál de los beneficios es efectivamente conferido a una o más de las empresas relacionadas. Para lo cual se deberá observar, entre otras cosas lo siguiente:

- Sobre qué base son proveídos los servicios, ya que se podría suponer que la empresa paga no en función a la utilización del servicio en un periodo específico.

- Los gastos incurridos por la compañía matriz o la que presta el servicio para efectos de administración y protección de sus inversiones; es decir, si estos son debidamente cargados a los miembros del grupo.

- Si los servicios no son realizados exclusivamente bajo los intereses de la empresa matriz o la que preste el servicio, ni a la disposición de los intereses de una o más subsidiarias.

b) Determinar que el precio pactado en los contratos celebrados, satisface el principio de *Arm's Length*.

- Para estos efectos, se deberá solicitar a la empresa la documentación que a través de la cual pruebe que los servicios objeto de los contratos celebrados fueron realmente recibidos, asimismo deberá demostrar cuales fueron costos incurridos y el beneficio real obtenido por esta derivado de dicho servicio.

IV. Identificación del método utilizado por parte de la empresa multinacional para cargar a los miembros del grupo los costos incurridos en la prestación del servicio. Estos métodos pueden ser los siguientes:

- a) Cargar directamente a cada uno de los miembros del grupo.
- b) Incluyendo un margen de utilidad al precio de los productos vendidos o licenciados a una empresa afiliada, por parte de la empresa que incurre en los costos.
- c) Asignación y prorrateo de los costos a cada una de las empresas afiliadas usualmente por referencia en un estimado con base en la proporción en que los beneficios procedentes de los servicios (costos compartidos), o en referencia en algún aspecto general de las empresas concerniente al ciclo de

compras y ventas (consolidación de costos o método de llave fija, el cual se basa en figuras relacionadas por los negocios de las empresas que reciben los servicios y que puede ser algo arbitrario desde la relación entre el beneficio y el pago si este no es directo).

Los métodos mencionados anteriormente, se dividen en dos grandes tipos, los métodos directos, y los indirectos; en los supuestos mencionados, el inciso a) es método directo, ya que carga directamente a las empresas relacionadas por los servicios prestados; los incisos b) y c), se refieren a los métodos indirectos desde que la relación entre el servicio y la contraprestación es únicamente indirecta.

Métodos directos.- Los métodos directos son utilizados en algunas ocasiones por las empresas multinacionales en cierta clase de servicios que también son prestados a terceras partes.

Este tipo de métodos son generalmente más convenientes para efectos de fiscalización, ya que se cuentan con un alto grado de separación y localización de los costos en proporción con los beneficios recibidos.

Métodos indirectos.- Como se ha mencionado, este tipo de métodos presenta mayor dificultad en su aplicación que los métodos directos. Los métodos indirectos presentan por lo menos dos situaciones especiales en su aplicación, que son las siguientes:

a) Cuando la proporción del valor del beneficio es resultado de varias entidades, el mismo no puede ser cuantificado fácilmente; excepto por aproximación o por estimación; o,

b) Cuando un completo registro y análisis de las actividades puede involucrar un cargo por trabajo administrativo el cual puede ser desproporcionado en relación a las mismas actividades.

Cabe señalar que estos son los métodos que generalmente se utilizan entre grupos multinacionales, pero pueden existir otro tipo de métodos que la empresa utilice.

V. Con posterioridad a lo señalado en los puntos anteriores, se tiene que determinar el método adecuado para corregir la contraprestación por los servicios prestados entre empresas relacionadas, de conformidad con el artículo 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual establece tres supuestos para determinar dicha contraprestación, y que se mencionarán mas adelante.

Los lineamientos y criterios que se deberán tomar en cuenta para efectos de establecer si la prestación de servicios en estudio cumple con los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por el principio de *Arm's Length*, reconocido por la misma, es el contenido en la fracción II del artículo 64-A, el cual establece lo siguiente:

III. El precio en que un contribuyente enajene bienes adquiridos de otra persona, disminuido con el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería

intereses relacionados y bajo condiciones similares. Para este efecto deberán tomarse en cuenta todos los elementos pertinentes, que se requieran, según el caso, tales como si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico, y si el precio cobrado es o no proporcional con el beneficio obtenido.

Sin embargo, en el caso de la prestación de servicios que sean de los que se presten de acuerdo con el giro de las personas a que se refiere este artículo deberá tomarse como precio, el que se determine de acuerdo con los ingresos y deducciones autorizadas, siempre que se relacionen con los servicios prestados, salvo que el giro sea prestar servicios a partes relacionadas.

Los métodos reconocidos por la Ley del Impuesto Sobre la Renta (art. 65) referidos con anterioridad, son los siguientes:

I. 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.

II. El costo de los bienes o servicios incrementado con el porcentaje de utilidad bruta con el que opera el contribuyente determinado de conformidad con el Código Fiscal de la Federación o el costo de los bienes o servicios incrementado con el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal le correspondería al contribuyente de conformidad con el artículo 62 de esta Ley y, en su caso, adicionado o disminuido con un porcentaje de utilidad razonable que se determine, a través del análisis económico que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para el caso concreto. Para los efectos de lo previsto por esta fracción el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El método de costo más utilidad puede ser la opción mas viable para determinar el monto de la contraprestación por la prestación de servicios, siempre y cuando en la determinación del costo del servicio se identifiquen claramente los costos directos e indirectos, siendo estos últimos los mas complejos en su identificación, por tal motivo se debe obtener información y evidencia suficiente, para que la determinación de dicho costo sea la adecuada, tal y como lo establece el artículo 65 fracción II anteriormente citado.

III. El precio en que un contribuyente enajene bienes adquiridos de otra persona, disminuido con el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería conforme al artículo 62 de esta Ley y, en su caso, adicionado o disminuido con el porcentaje de utilidad que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de los análisis económicos que realice para el caso concreto.

La aplicación de este método es prácticamente imposible, ya que los servicios que se prestan entre empresas relacionadas, no son prestados por terceras personas quienes obtengan una utilidad por esta representación de servicios.

Adicionalmente a la definición del método que se utilizará para determinar la contraprestación en las transacciones de prestación de servicios entre empresas relacionadas, se deberán considerar las disposiciones establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en relación con los requisitos de deducibilidad para gastos efectuados por concepto de asistencia técnica, así como, las disposiciones relativas a la retención que se deberá efectuar cuando

dichos servicios sean prestados por residentes en el extranjero, de conformidad con lo establecido en el Título V de la citada Ley.

En relación con lo anterior, el artículo 24 fracción XI, de la Ley en comento establece lo siguiente:

XI. Que tratándose de asistencia técnica, transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público 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 el caso 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.

Continúa señalando el citado artículo, la definición para efectos de esta Ley del concepto de asistencia técnica, que a la letra dice:

Para efectos de esta Ley, se entenderá por asistencia técnica la prestación de servicios profesionales especializados con base en conocimientos o principios científicos, comerciales o técnicos, tendientes a la obtención de beneficios en el sector empresarial o profesional, siempre que dichos servicios estén relacionados con un proceso de producción o que impliquen una asesoría, consulta o supervisión sobre cuestiones no generalmente conocidas aún por especialistas en la materia, y que los conocimientos o principios con base en los cuales el servicio es prestado, sean producto de la experiencia y no patentables.

De igual manera, los artículos 147 y 157 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señalan las tasas a las que un contribuyente residente en territorio

nacional deberá retener a un residente en el extranjero que le preste servicios personales independientes o de construcción, instalación y montaje, respectivamente.

Por su parte el citado artículo 147 señala lo siguiente:

Tratándose de ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país. Se presume que el servicio se presta totalmente en México cuando se pruebe que parte del mismo se presta en territorio nacional, salvo que el contribuyente demuestre la parte del servicio que se prestó en el extranjero, en cuyo caso el impuesto se calculará sobre la parte de la contraprestación que corresponda a la proporción en que el servicio se prestó en México.

El impuesto se determinará aplicando al ingreso obtenido las tasas siguientes:

I. Se estará exento por los primeros treinta y ocho mil setecientos treinta nuevos pesos obtenidos en el año de calendario de que se trate.

II. Se aplicará la tasa del 15% a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate, que excedan del monto señalado en la fracción que antecede y que no sean superiores a trescientos once mil novecientos noventa y uno nuevos pesos.

III. Se aplicará la tasa del 30% a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan de trescientos once mil novecientos noventa y uno nuevos pesos.

La persona que efectúe los pagos deberá efectuar la retención del impuesto si es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en México con el que se relacione el servicio. En los demás casos, el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

De igual manera, el artículo 157 de la multicitada Ley indica lo siguiente:

En los ingresos por servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando se realicen en el país.

El impuesto será el 30% sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención las personas que hagan los pagos.

VI. Después de haber determinado el método adecuado para determinar el monto de la contraprestación, y de analizar los requisitos de deducibilidad y de entero y retención en los casos en que los servicios sean prestados por residentes en el extranjero, se está en posibilidad de efectuar los ajustes relativos, ya sea a los ingresos o a las deducciones que la empresa multinacional residente en México haya declarado.

Estos ajustes, deberán estar detallados en cuanto al renglón y rubro que se afecta; es decir, se debe especificar que renglón del rubro de ingresos o de las deducciones se ajusta, y su repercusión en dicho rubro.

Procedimientos Aplicables.

Para revisar las operaciones de prestación de servicios entre empresas relacionadas, es indispensable requerir al contribuyente la información necesaria (contratos) para cerciorarse de la correcta aplicación de las disposiciones fiscales vigentes, y comenzar con el análisis de los precios acordados en los mismos para determinar si los mismos están acordes con las disposiciones

fiscales aplicables en materia de precios de transferencia; para lo cual se solicitará:

- 1. Estructura accionaria del contribuyente; mediante el libro de actas de asamblea de accionistas.**
- 2. Estructura organizacional del grupo.**
- 3. Estados financieros dictaminados.**
- 5. Contrato(s) en lo(s) que se haya(n) pactado la(s) prestación(es) de servicio(s).**
- 6. Documentación en la que conste el pago de los servicios referidos.**
- 7. Análisis de las retenciones efectuadas durante el ejercicio a revisar, por cada uno de los supuestos contenidos en el Título V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.**

Una vez obtenida la información antes citada, se procederá a lo siguiente:

- a) Se elaborará un esquema en donde se muestre la estructura accionaria del contribuyente revisado.
- b) Se efectuará un esquema en donde se muestre la estructura organizacional del grupo al que pertenece el contribuyente.

c) Se efectuará un análisis de los contratos proporcionados, revisando si los pagos que en ellos se señalan corresponden a los contabilizados en el periodo a revisar, así como la razonabilidad de los mismos. Por otra parte, al obtener los contratos se iniciará la investigación relativa a la obtención de toda la información a través de la cual la compañía auditada demuestre la real obtención o prestación del servicio, información que servirá como base para determinar si el precio por las partes relacionadas o no se pactó atendiendo a las fuerzas del mercado, o en su caso determinar el costo con el cual se corregirá el importe de la contraprestación.

d) En cuanto a las retenciones derivadas de los supuestos contenidos en el Título V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se procederán a analizar las bases gravables que dieron origen a las retenciones, para efectos de englobar dichos supuestos en los contenidos en el artículo 64-A de la Ley de la materia.

c) Préstamos.

Introducción.

Comúnmente, dentro de los grupos de empresas multinacionales las operaciones de financiamiento juegan un papel muy importante dentro del cúmulo de operaciones realizadas entre sus partes relacionadas, situación que ha provocado que un gran número de grupos, utilicen este tipo de operaciones para desarrollar estrategias en las que las utilidades generadas por el pago de intereses derivados de estas operaciones, se vean transferidas a otra jurisdicción.

Esto ha generado un gran problema para las autoridades fiscales de todos los países, no siendo ajeno México, por lo que en este sentido es necesario crear conciencia en relación a qué utilidades deben ser gravadas en territorio nacional en lugar de ser transferidas a otros países.

Cabe señalar, que este documento pretende establecer cuales podrían ser los lineamientos generales a seguir en la revisión de las utilidades generadas por pagos de intereses, para evitar que las mismas sean transferidas a otro país.

Objetivos:

Evaluar si en las operaciones de financiamiento realizadas entre partes relacionadas, la tasa de interés pactada no es distinta a la que se hubiese pactado en el momento en el que se otorgó el financiamiento, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares; es decir, que al momento en el que se originó la deuda, esta sea similar a las tasas de interés vigentes en ese momento ya sea en el mercado nacional o internacional.

En este sentido, quien lleve a cabo la revisión del rubro en comento deberá considerar cual de las empresas que intervienen en la operación de financiamiento asume los riesgos derivados de esta, determinando que funciones realiza cada una en la operación.

Definiciones:

Se entenderá por préstamo, independientemente del nombre con el que se le denomine, a todos los anticipos de efectivo que se pacten por escrito o no, por los cuales se tenga que cubrir un cierto interés, independientemente de que se haya pactado o no, en un plazo determinado.

Se entenderá por interés, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, a los rendimientos de créditos de cualquier clase. Se entiende que entre otros, son intereses: los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios; los premios de reportos o de préstamos de valores; el monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos; el monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas; la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas de carácter general que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha emitido.

En operaciones de factoraje financiero, se considerará interés la ganancia derivada de los derechos de crédito adquiridos por empresas de factoraje financiero.

En los contratos de arrendamiento financiero, se considerará interés la diferencia entre el total de pagos y el monto original de la inversión. Cuando los créditos, deudas, operaciones o el importe de los pagos de los contratos de arrendamiento financiero se ajusten mediante la aplicación de índices, factores o

de cualquier otra forma, se considerará el ajuste como parte del interés devengado.

Se considerarán intereses las ganancias o pérdidas cambiarias devengadas por la fluctuación de la moneda.

En el caso de las operaciones financieras derivadas de deuda, cuando se liquiden diferencias entre los precios de títulos de deuda, del Índice Nacional de Precios al Consumidor o de las tasas de interés a los que se encuentran referidas dichas operaciones, se considerará como interés a favor o a cargo el monto de cada diferencia. En este tipo de operaciones, en las cuales no se liquiden diferencias durante su vigencia, se considerará interés acumulable o deducible el que resulte de aplicar la mecánica establecida en el artículo 18-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- Periodo de tiempo, en el cual es exigible una deuda.

Metodología aplicable:

Para poder establecer si la tasa de interés en una operación de financiamiento entre partes relacionadas cumple con el principio de Arm's Length, se deberá atender, entre otras cosas, a lo siguiente:

I. Definición de las partes involucradas, así como la determinación de cual de éstas asume los riesgos derivados de la transacción.

Para esto efectos, se deberá efectuar un análisis de los contratos celebrados entre las partes. Este procedimiento tendrá que realizarse de conformidad con lo establecido en el documento relativo al análisis funcional.

II. Aplicación del principio de *arm's length*.

Para efectuar una correcta aplicación del principio de *arm's length* en operaciones de financiamiento entre partes relacionadas, generalmente se observarán dos pasos:

a) La transacción debe ser analizada para verificar si el pago correspondiente deriva de una operación de financiamiento.

b) Cuando la transacción ha sido identificada como un préstamo, se debe aplicar alguno de los métodos que se han mencionado a lo largo del presente trabajo, con la finalidad de determinar si la tasa de interés cargada a la operación satisface lo dispuesto por el principio de *arm's length*.

Para la primera parte del análisis relativa a la identificación de la naturaleza de los pagos efectuados, se deberá considerar lo siguiente:

a) Distinción entre financiamiento por préstamos y aportaciones de capital.

Analizar el origen del préstamo, quien lo otorga, tipo de préstamo, plazo, tasa de interés, garantías, etc., con la finalidad de identificar si los préstamos provienen de los accionistas de la empresa, quienes aportan capital a ésta,

disfrazando esta aportación como un préstamo, y por ende el dividendo como interés.

A su vez, se deben considerar las diferencias económicas entre los préstamos de capital y las aportaciones a éste. Los acreedores que efectúan préstamos, esperan su gratificación (interés) en un tiempo determinado, así como el regreso del capital, mientras tanto, los suscriptores de capital (accionistas), tienen que esperar para la obtención de su gratificación (dividendo), a la decisión que tomen terceras personas, en cuanto a la distribución de utilidades, o en su caso, la reinversión de estas.

En la práctica, las empresas multinacionales generalmente se financian en parte mediante préstamos y parte mediante aportaciones de capital. La proporción en que la compañía es financiada por cada una de los supuestos señalados con anterioridad, puede ser determinada por necesidades económicas o comerciales.

Consecuencias fiscales

En el contexto internacional tanto los pagos de intereses como los de dividendos son a menudo objeto del impuesto sobre la renta; sin embargo, estas tasas de impuesto pueden verse reducidas por los tratados para evitar la doble imposición o estar exentos de gravamen por disposiciones contenidas en las leyes locales de alguno de los países involucrados.

Las diferencias entre el tratamiento fiscal de intereses y dividendos, genera el que sea mas ventajoso para un grupo de empresas multinacionales

acordar el financiamiento por parte de una parte relacionada en lugar de efectuar aportaciones de capital, esto, derivado de que una distribución de utilidades puede representar una menor ventaja para la empresa multinacional, que lo que representaría el financiamiento; sin embargo, las autoridades fiscales consideran más las ventajas derivadas del uso de préstamos, ya que las ventajas que presenta pueden inducir a las partes involucradas a estipular una aportación de capital en forma de préstamo (algunas ocasiones denominado "capitalización encubierta").

La capitalización encubierta puede manifestarse de diferentes maneras. Una de esas manifestaciones puede ser el llamado "financiamiento híbrido", el cual se caracteriza por lo confuso de la distinción general entre el financiamiento de deuda y el de capital. Por ejemplo, en los términos de algunos instrumentos financieros acreedores que pueden en algún momento ser convertidos en instrumentos de débito dentro de la participación en el capital de la compañía, o el interés que ésta tiene derecho a recibir puede ser estrechamente dependiente de las utilidades de la compañía. En estas situaciones, no siempre es fácil clasificar el financiamiento como financiamiento puro de deuda o de capital.

Ahora bien, para determinar si la tasa de interés utilizada satisface lo dispuesto por el principio de *arm's length*, se deberá atender a lo siguiente:

En el momento en el que se conoce el importe del pago de intereses derivado de un préstamo, la tasa de interés pactada debe ser evaluada con el objeto de determinar si la misma fue fijada en concordancia con el principio de *Arm's Length*, ya que en caso de no cumplir con éste, se estaría en presencia

de una incorrecta distribución del impuesto, generada por el uso de tasas de interés anormales o excesivas.

III. De lo anteriormente expuesto, se desprenden las consideraciones que para el caso de financiamientos se contienen en la fracción I del artículo 64-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

I. En el caso de préstamos o descuentos sobre créditos cedidos directa o indirectamente, la tasa de interés pactada sea distinta de la que se hubiere pactado en el momento en que surgió la deuda, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares, o aun cuando siendo igual, se dé algún caso de los previstos en el artículo 64. Para este efecto deberán tomarse en cuenta todos los elementos pertinentes que se requieran, según el caso, tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y la tasa de interés prevaleciente en el lugar de residencia del acreedor o del deudor.

Ahondando en lo anterior, el artículo 64 del citado ordenamiento indica lo siguiente:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá modificar la utilidad o 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, en los siguientes casos:

I. 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.

II. Cuando 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. Cuando se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se trate de pagos al extranjero.

Como se muestra en los párrafos precedentes, la Ley del Impuesto Sobre la Renta reconoce el multicitado principio de *arm's length* en la fracción I del artículo 64-A. Para efectos de determinar si la tasa de interés pactada se apega a lo dispuesto en los ordenamientos mencionados, se deberán utilizar los métodos que establece el artículo 65 de la propia Ley, y que son los siguientes:

"... I. 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.

Como se ha mencionado en documentos precedentes, este es el método que presenta mas facilidad en su aplicación para determinar la tasa de interés que debe aplicarse en las operaciones de financiamiento por préstamos.

Cabe señalar, que para poder aplicar este método se deben de considerar todas las circunstancias y condiciones que envuelven la operación, esto con la finalidad de encontrar un comparable idéntico a la operación en estudio.

II. El costo de los bienes o servicios incrementado con el porciento de utilidad bruta con que opera el contribuyente determinado de conformidad con el Código Fiscal de la Federación o el costo

de los bienes o servicios incrementado con el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal le correspondería al contribuyente de conformidad con el artículo 62 de esta Ley y, en su caso, adicionado o disminuido con un porcentaje de utilidad razonable que se determine, a través del análisis económico que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para el caso concreto. Para los efectos de lo previsto por esta fracción, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados.

La aplicación de este método para el caso de préstamos entre empresas relacionadas, presenta ciertos problemas para su aplicación, los cuales radican en lo siguiente:

El método de costo mas utilidad, como su nombre lo indica, establece una determinación del costo del producto o del servicio al que se le adiciona un porcentaje de utilidad.

Por tal motivo, en el caso de operaciones de financiamiento acordadas entre empresas relacionadas; es importante recordar que la determinación conforme al principio de *Arm's Length* se realiza tomando en consideración el momento en que la tasa de interés es pactada (no hay costo), situación por la cual el método de costo mas utilidad presenta dificultades en su aplicación, por lo que no es recomendable su utilización en este tipo de operaciones.

III. El precio en que un contribuyente enajene bienes adquiridos de otra persona, disminuido con el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería conforme al artículo 62 de esta Ley y, en su caso, adicionado o disminuido con el porcentaje de utilidad que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de los análisis económicos que realice para el caso concreto.

Al igual que en el método de costo mas utilidad, este método prácticamente es imposible de utilizar.

IV. Una vez que el método adecuado ha sido seleccionado, se procederá a efectuar los ajustes necesarios, en relación a los ingresos o las deducciones del contribuyente.

Procedimientos aplicables.

Para revisar las operaciones de financiamiento celebradas entre las empresas que conforman el grupo multinacional, es necesario solicitar lo siguiente:

1. Estructura accionaria de la empresa.
2. Estructura corporativa del grupo.
3. Estados financieros dictaminados y sus notas.

4. Integración de los pasivos por préstamos, intereses comisiones, etc., que por el periodo a revisar se encuentren vigentes, o hayan vencido durante el transcurso del mismo, así como los contratos que respalden dichos créditos.

5. Integración detallada de las cuentas que conforman el capital contable del contribuyente, así como el análisis de movimientos a cada una de estas cuentas.

6. Integración detallada de las cuentas de resultados en las cuales se realizaron los cargos por intereses, comisiones, fluctuación cambiaria, etc.

7. Documentación que respalde la utilización del crédito solicitado.

8. Declaraciones en las que se entere la retención efectuada por concepto de intereses, así como la documentación que soporte el pago de los mismos.

Con la información relacionada anteriormente se efectuarán las siguientes verificaciones:

a) Se efectuará un esquema en el cual se muestre la estructura organizacional de la empresa, así como un esquema en donde se muestre la relativa estructura organizacional de grupo.

b) Con las integraciones de las cuentas de pasivos y resultados, se procederá efectuar el amarre de éstas.

c) Se procederá a efectuar un análisis de los contratos de los préstamos.

d) En cuanto a las integraciones de las cuentas de capital, se efectuará un análisis de la información entregada, con la finalidad de poder identificar algún movimiento que pueda relacionarse con los préstamos.

d) Intangibles

Introducción.

Como se ha mencionado, dentro de un grupo multinacional se celebran un sinnúmero de operaciones entre sus empresas relacionadas, como pueden ser: compraventa de productos, financiamientos, prestación de servicios, etc. Ahora bien, existe otro tipo de operación que la gran mayoría de las empresas relacionadas realizan denominada transferencia de propiedad intangible.

El referirse a transferencias de propiedad intangible, representa un problema para las autoridades fiscales que pretendan efectuar auditorías de precios de transferencia por este concepto, ya que la aplicación del principio de *Arm's Length* se dificulta considerablemente al no contar con un universo de comparables, o bien, al enfrentarse a la determinación del costo del intangible.

Objetivos.

Determinar que la suma total de pagos, o regalías cobradas con base en la producción, ventas, utilidades u otras medidas, o el pago realizado con la concesión de licencias de patente o registro recíprocas, sean las iguales a los

que se hubieren obtenido por la concesión de explotación o transmisión de bienes idénticos o similares en transacciones independientes con o entre partes relacionadas y bajo condiciones idénticas o similares.

Definir cual de las partes integrantes de la operación en estudio, asume los riesgos derivados de la explotación de bienes intangibles, y cual cubre los costos relativos a los intangibles susceptibles de análisis.

Considerar si en la estimación del monto pagado por concepto explotación de intangibles, existen operaciones idénticas o similares para efectos de comparación; en caso contrario definir los criterios a seguir para la correcta determinación de los citados montos.

Definiciones:

El término intangible cubre los siguientes conceptos: derechos por propiedad industrial, como lo son patentes, asistencia técnica, marcas registradas, nombres comerciales, diseños y modelos; así como derechos de propiedad literaria y artística.

De conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, existen dos clases de activos intangibles:

a) Partidas que representan la utilización de servicios o el consumo de bienes pero que, en virtud de que se espera que producirán directamente ingresos específicos en el futuro, su aplicación a resultados como un gasto es diferida hasta el ejercicio en que dichos ingresos son obtenidos. Lo anterior se

hace con el fin de dar cumplimiento al principio de período contable, que establece la asociación de los ingresos con los costos y gastos que los originaron.

b) Partidas cuya naturaleza es la de un bien incorpóreo, que implican un derecho o privilegio y, en algunos casos, tienen la particularidad de poder reducir costos de producción, mejorar la calidad de un producto o promover su aceptación en el mercado. Se adquieren con la intención de explotar esta particularidad en beneficio de la empresa y su costo es absorbido en los resultados durante el período en que rinden este beneficio.

Pagos efectuados con base en la producción, ventas, utilidades, activos, u otras medidas, a una persona moral o física, que posee los derechos de algún intangible utilizado por otra.

- Patentes:

Privilegio que otorga el estado para explotar una invención nueva, susceptible de aplicación industrial.

- Asistencia técnica:

Prestación de servicios profesionales especializados con base en conocimientos o principios científicos, comerciales o técnicos, tendientes a la obtención de beneficios en el sector empresarial o profesional, siempre que dichos servicios estén relacionados con un proceso de producción o que impliquen una asesoría, consulta o supervisión sobre cuestiones no

generalmente conocidas aún por especialistas en la materia, y que los conocimientos o principios con base en los cuales el servicio es prestado, sean producto de la experiencia y no patentables.

- Marcas registradas:

Signos utilizados por los industriales, fabricantes o prestadores de servicios, en las mercancías o en aquellos medios capaces de presentarlos gráficamente, para distinguirlos, singularizarlos, individualizarlos; denotar su procedencia y calidad, en su caso, de otros idénticos o de la misma clase o especie; y que se encuentre bajo el registro de la dependencia gubernamental correspondiente.

- Nombre Comercial:

Toda designación, denominación, razón social o nombre civil, bajo la cual, los comerciantes colectivos o individuales, realizan sus actividades mercantiles o identifican sus mercancías o servicios prestados.

- Intangibles relacionados con la manufactura:

Esta división de los intangibles, agrupa los siguientes conceptos utilizados en la producción de un bien tangible:

- Patentes.
- Asistencia Técnica.
- Diseños y modelos.

Los intangibles relacionados con la manufactura generalmente son creados a través de las actividades de investigación y desarrollo de riesgos y costos, la empresa que efectúa estas actividades casi siempre buscará recuperar los costos de estas actividades a través de la venta de productos o la celebración de contratos de licencia.

- Intangibles relacionados con la mercadotecnia:

Esta división agrupa los siguientes conceptos relacionados con la explotación comercial de un producto o servicio:

- **Marcas registradas.**
- **Nombres comerciales.**

Estos intangibles incluyen listas de clientes, nombres únicos, símbolos o pinturas que poseen un importante valor promocional del producto en cuestión. Algunos intangibles relacionados con la mercadotecnia, pueden estar protegidos por las leyes del país en donde se localice la residencia del propietario, quien es el único que tiene la autorización para utilizarlo o explotarlo (p.e. marcas registradas). El valor de esta clase de intangibles depende de la reputación y credibilidad del nombre comercial o de la marca registrada, dependen de la calidad de los servicios o productos proporcionados bajo el citado nombre o marca.

Metodología aplicable.

- Intangibles relacionados con la producción.

Como se ha mencionado, el principio de *Arm's Length* busca determinar si el precio acordado entre empresas relacionadas se fijó atendiendo a las fuerzas del mercado, bajo circunstancias comparables celebradas entre partes relacionadas.

Este principio puede ser particularmente difícil de aplicar en transacciones celebradas entre partes relacionadas cuando intervienen intangibles, toda vez que los intangibles involucrados pueden ser relativamente únicos, o la forma de estructurar la transferencia de las operaciones similares celebradas con empresas independientes podrían no ser contempladas.

Es práctica común entre empresas relacionadas, transferir bienes intangibles a cambio de un pago único, o en su defecto el celebrar contratos de regalías a largo plazo.

Cuando un grupo multinacional ha creado unidades de investigación en distintos países, los miembros de éste pueden también otorgar licencias de uso de propiedad intangible, por la cual, las empresas subsidiarias efectuarían la labor del desarrollo para la empresa matriz o para otras partes relacionadas, luego entonces, las actividades de investigación y desarrollo normalmente se efectúan a favor de la compañía matriz.

Como se ha mencionado a lo largo del presente apartado, este tipo de operaciones presentan por la falta de operaciones idénticas o similares, un

problema en la asignación de las utilidades de conformidad con el principio de *Arm's Length*.

Ahora bien, si el precio pactado en los contratos celebrados entre partes relacionadas se establece de conformidad con el principio de *Arm's Length*, este precio podría no ser ajustado si las autoridades impositivas de los países involucrados consideran que el mismo se fijó conforme al principio, por lo menos en cuanto a la duración del contrato considerado como real, y similar al que las empresas independientes hubiesen podido celebrar.

Como se ha mencionado anteriormente, en el caso de transferencias de bienes intangibles, los métodos establecidos por el principio de *Arm's Length* presentan ciertas dificultades para su correcta aplicación.

Las dificultades señaladas pueden ser, entre otras, algunos factores especiales que afecten la comparabilidad entre las transacciones celebradas entre partes relacionadas y las relativas entre partes independientes. Estos factores incluyen las utilidades esperadas y las condiciones en el mercado, así como la posibilidad de pagar cierta clase de honorarios, situaciones por las cuales podría no reflejarse de una manera correcta un precio de mercado con el cual se pueda comparar la operación celebrada entre partes relacionadas.

Adicionalmente, pueden influir en la determinación de la contraprestación por transferencias de intangibles, los términos en que la operación es pactada, cualquier limitación en el área geográfica en la cual los derechos derivados de la operación son ejercidos, restricciones a la exportación de bienes producidos en virtud de algunos derechos transferidos, la exclusividad de los derechos

transferidos, inversiones de capital, los gastos de inicio de operaciones y el desarrollo de los trabajos requeridos en la operación en estudio, y si las licencias otorgan el derecho a participar además en el desarrollo de la propiedad por la empresa que otorga la licencia.

Cuando el intangible en estudio es una patente, el análisis de comparabilidad debe tomar en cuenta la naturaleza de la patente, así como el grado de duración de la protección proporcionada por las leyes de la materia en el país de que se trate. Hay que tener en mente que las nuevas patentes pueden ser desarrolladas con más rapidez que algunas más antiguas, también la efectiva protección del intangible es más prolongada.

Otros puntos a considerar en el caso de patentes, es el relativo a la duración del período en el cual la patente realmente mantiene su valor, el proceso de producción por el cual la propiedad es usada, y el valor que este proceso contribuye al producto final.

De la misma manera, hay que tomar en cuenta, para la correcta aplicación del principio en estudio, el valor de los servicios como asistencia técnica y el entrenamiento de empleados que estén en relación directa con la transferencia en comento.

Estos servicios deben de ser tomados en cuenta considerando lo establecido en el programa relativo a prestación de servicios.

En el supuesto de que la empresa sub-licencie el intangible a terceras partes, podría ser posible aplicar el método de reventa para analizar los términos de la transacción entre empresas relacionadas.

Ya sea que se utilice el método de comparación de precios o alguno de los métodos transaccionales (método de reventa y método de costo mas utilidad), para determinar que la operación se ha efectuado bajo lo establecido por el principio de *Arm's Length*, se deberá considerar si una operación de venta de bienes en los cuales se incorpora un intangible, es decir, si en algún producto que se incorpora la marca registrada, se deberá efectuar la comparación del precio del producto y del valor del intangible con algún producto similar.

Intangibles relacionados con la mercadotecnia.

Los intangibles relacionados con la mercadotecnia, presentan dificultades para poder determinar si se valúan de conformidad con el principio de *Arm's Length*, Estas dificultades pueden ser el desconocimiento claro de que parte es la que obtiene el beneficio del valor agregado por el intangible, y cual parte podría dar título al retorno del intangible.

Este tipo de problemas existen generalmente en el contexto de la transferencia de precios, y como regla general, son solucionados mediante la determinación de cual de las partes asume la responsabilidad y el riesgo de la operación. Sin embargo, los intangibles relacionados con la mercadotecnia pueden presentar mas cambios, en relación a la dificultad de identificar el activo y determinar cuales esfuerzos han sido contribuidos al valor del intangible y en que proporciones.

Por lo mencionado anteriormente, se desprende la importancia que el análisis funcional representa en la determinación de un precio, valor o contraprestación por la transferencia de intangibles de conformidad con el principio de *Arm's Length*, por lo que cuando se presente un caso de transferencia de intangibles se deberá efectuar un análisis funcional completo.

Ahora bien, para efectos de determinar que método se debe aplicar de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se deberá considerar de manera inicial lo establecido en el artículo 64-A fracción IV de dicha Ley, que establece lo siguiente:

IV. En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la suma total de pagos, o las regalías cobradas en base a la producción, ventas, utilidades u otras medidas, o el pago realizado con la concesión de licencias de patente o registro recíprocas, sea distinto del que se habría obtenido por la concesión de explotación o transmisión de bienes idénticos o similares en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares.

No se considerará la suma total de pagos a que se refiere el párrafo anterior, sino el derecho o la propiedad que se hubiere adquirido sobre el bien intangible, cuando las partes hubieren compartido los gastos y riesgos en relación al proyecto de desarrollo e investigación de dicho bien.

En el caso en que no existieren transacciones similares para efectos de comparación, las autoridades, además de poder utilizar los métodos a que se refiere el artículo 65 de esta Ley, deberán considerar:

a) La posibilidad de que el bien en cuestión pueda ser sustituido por alguno que existiere en el mercado.

b) La exclusividad que se tenga sobre el bien.

- c) La duración de la licencia de patente o registro.
- d) El costo del proyecto de investigación y desarrollo del bien.
- e) En el caso de que se hubieren prestado servicios en la transmisión del bien, el precio cobrado por el servicio.

Como puede observarse, la fracción transcrita establece que las transferencias de bienes intangibles debe ser efectuada de conformidad con el principio de *Arm's Length*.

De igual manera, la Ley en estudio establece la metodología aplicable para determinar el ajuste al monto de la contraprestación, o al precio pactado, dentro de las transferencias de bienes intangibles. Para estos efectos a continuación se mencionan los métodos establecidos en el artículo 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

I. 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.

Para determinar el precio o la contraprestación en una transferencia de propiedad intangible, es recomendable utilizar el método de valor de mercado considerando el precio de los contratos que la misma empresa que lo otorga ha efectuado con partes no relacionadas en las cuales se hayan involucrado intangibles idénticos o similares bajo las mismas circunstancias. El monto cargado en operaciones comparables entre empresas independientes de la

misma rama industrial, pueden servir como guía para determinar el precio correcto.

II. El costo de los bienes o servicios incrementado con el porcentaje de utilidad bruta con que opera el contribuyente determinado de conformidad con el Código Fiscal de la Federación o el costo de los bienes o servicios incrementado con el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal le correspondería al contribuyente de conformidad con el artículo 62 de esta Ley y, en su caso, adicionado o disminuido con un porcentaje de utilidad razonable que se determine, a través del análisis económico que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para el caso concreto. Para los efectos de lo previsto por esta fracción, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados .

Como se puede observar, este método no es el más adecuado, o el más sencillo para efectos de la determinación del precio o la contraprestación cobrada en las transferencias de intangibles entre partes relacionadas.

III. El precio en que un contribuyente enajene bienes adquiridos de otra persona, disminuido con el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería conforme al artículo 62 de esta Ley y, en su caso, adicionado o disminuido con el porcentaje de utilidad que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de los análisis económicos que realice para el caso concreto.

Al igual que en el caso del método de costo más utilidad, el método de reventa no es el más recomendable, ni el más sencillo para efectuar la determinación del precio o la contraprestación en la transferencia de bienes intangibles.

Procedimientos aplicables.

Para efectos de determinar el precio correcto en las operaciones de transferencia de intangibles, se deberá efectuar, en un primer requerimiento, como mínimo lo siguiente:

1. Estructura organizacional del grupo.
2. Estructura accionaria de la empresa.
3. Estados financieros dictaminados y sus notas.
4. Integración analítica de los intangibles registrados por la empresa.
5. Integración de los pagos de regalías efectuados.
6. Contratos de licencia o explotación de intangibles.
7. Estados de resultados por producto.

Ahora bien, con la información solicitada anteriormente se procederá a efectuar el siguiente análisis:

- a) En cuanto a la estructura organizacional del grupo se elaborará un esquema en el cual se muestre toda esta estructura.

b) En cuanto a la estructura accionaria de la empresa se efectuará un esquema en el cual se muestren los accionistas del contribuyente.

c) En cuanto a la integración de los intangibles registrados, contratos, y pagos de regalías se efectuará el análisis y cruce de información correspondiente.

En el caso de los contratos se elaborará un estudio encaminado a la definición de riesgos y responsabilidades asumidas por el contribuyente.

d) Para los estados de resultados por producto, se deberá analizar que proporción de los intangibles se aplican en cada uno de los productos, ya sea como deducción o como ingreso.

Otras consideraciones.

Como se ha podido observar a lo largo del presente, determinación del precio correcto en la transferencia de intangibles representa ciertas dificultades muy específicas, por lo tanto se debe tener cuidado en la aplicación de todos y cada uno de los procedimientos para su revisión, así como, elaborar un análisis funcional debidamente soportado.

Conclusiones

1.- Se entenderá por empresa multinacional, aquella que se integra de distintas entidades, domiciliadas en lo particular en diferentes naciones, con personalidades jurídicas independientes, que mediante la unión de los distintos patrimonios, recursos materiales y humanos tienen por objetivo producir o enajenar bienes, o prestar servicios tanto a empresas relacionadas como independientes en un contexto internacional, buscando satisfacer las necesidades de las sociedades involucradas y maximizar sus utilidades y la inversión de los accionistas.

2.- En mi opinión se deberá entender por Precio de Transferencia, el valor pecuniario que se asigna a cualquier transacción de bienes o prestación de servicios realizada entre dos o más empresas o personas físicas o combinaciones entre estas, que pueden ser relacionadas o no, con o sin residencia impositiva en un mismo país, mediante la cual una de éstas cede o renuncia en la otra el derecho, dominio o atribución que la primera tenía sobre los mismos.

3.- Una empresa relacionada cumple con el "Principio de Arm's Length" (Principio de la Distribución Justa de la Utilidad), cuando el precio pactado entre ellas en la transacción de un bien o prestación de un servicio, sea idéntico o similar al que se hubiera celebrado en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares.

4.- Cuando las transacciones realizadas en lados contrarios de la franjas fronterizas entre dos o más empresas relacionadas, no cumplan con el principio citado en el punto 3 anterior; dicho incumplimiento podrá motivar, en su caso, la doble imposición a la misma utilidad gravable o ingreso de las empresas jurídicamente independientes, pero relacionadas.

5.- El modelo de la OCDE para evitar la doble imposición a nivel internacional, específicamente sus artículos 9o. y 25o, buscan eliminar los conflictos que pudieran suscitarse entre los países involucrados en una transacción que no cumpla con los requisitos planteados por el Principio de Arm's Length, reconociendo en estos la forma en que los países llevarán a cabo la correcta distribución de las utilidades gravables en una operación celebrada entre empresas relacionadas.

6.- Como se ha mencionado a lo largo del presente trabajo, existen distintos métodos para determinar si el precio pactado en una transacción de un bien o prestación de un servicio cumplen con el Principio de Arm's Length; sin embargo, nuestra legislación fiscal sólo reconoce 3, siendo los siguientes: a) Método de Precios Comparables no controlados, b) Método del costo más un porcentaje de utilidad y c) Método de Precio de Reventa.

7.- Es importante aclarar que el Principio de Arm's Length no es de ninguna forma limitativo en su aplicación a la transferencia de precios acordada entre las empresas relacionadas que conforman el grupo multinacional, sino que por el contrario, el mismo es aplicable a las transacciones realizadas entre empresas nacionales o extranjeras.

8.- Cuando se lleve a cabo un análisis del precio pactado en la transferencia de un bien o prestación de un servicio entre empresas relacionadas, contra los precios pactados entre empresas independientes, se deberá atender al grado de comparabilidad de los mismos.

9.- La aplicación del principio se basa generalmente en la comparación de la (s) operación (es) celebrada (s) entre partes relacionadas con las condiciones pactadas en una operación no controlada realizada entre partes independientes, requiriendo que las condiciones económicas que la rodean sean comparables también; sin embargo, estas condiciones económicas pueden ser sólo similares, requiriendo para efectos de hacerlas comparables la ayuda de economistas, que mediante un estudio buscarán realizar los ajustes correspondientes para eliminar los efectos de esas diferencias.

10.- Se entenderá que una empresa relacionada cumple con el Principio de la Distribución Justa de la Utilidad ("Arm's Length Principle") cuando el precio pactado en la transacción del bien o la prestación del servicio, sea idéntico o similar al que se hubiera celebrado en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares; buscando de esta forma establecer una imposición equitativa a las operaciones pactadas entre partes relacionadas o independientes, a través de una estimación de los precios que estas últimas tienen establecidos en el mercado libre bajo condiciones idénticas o similares, como si estas fueran partes relacionadas.

11.- La forma más directa para eliminar el efecto de las "condiciones especiales" es la comparación de las operaciones financieras o comerciales

realizadas por empresas asociadas, con operaciones realizadas bajo las mismas características y condiciones por empresas no relacionadas y de esta forma llevar a cabo la nueva determinación de las utilidades de las citadas empresas.

12.- Para efectos de obtener una mayor certeza en la evaluación del precio o resultado de una transacción controlada, se podría atender al establecimiento de un rango de precios o resultados que satisfagan el *Principio de la Distribución Justa de la Utilidad*, ya que éste podría proporcionar una visión global en relación al comportamiento de la empresa relacionada frente al de otras empresas que realicen transacciones subordinadas a las fuerzas del mercado similares o idénticas.

13.- El uso de información de periodos anteriores a aquel por el que se realiza la revisión, permite comparar las transacciones realizadas con otras referidas al mismo tiempo bajo las mismas condiciones y circunstancias, y determinar de esta forma si el comportamiento que se ha manifestado en el periodo revisado esta acorde con transacciones realizadas entre partes no relacionadas; si sólo es motivo de un incremento en los costos con respecto al ejercicio anterior que podrían generar una pérdida, o simplemente es un reflejo de los hechos de que el producto se encuentra en su ciclo final de vida.

16.- Se entenderá por mercancías idénticas, aquellas producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, que sean iguales en todo, incluidas las características físicas, calidad, marca y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto, no impedirán que se consideren como

idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a lo establecido en este párrafo.

15.- Se entiende por mercancías similares aquellas producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, que aún cuando no sean iguales, tengan características y composición semejantes, que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares, habrá de considerarse entre otros factores, su calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca comercial por los cuales no se hayan efectuado los ajustes que se señalan por haber sido realizados dichos elementos en territorio nacional.

16.- La legislación fiscal mexicana sólo reconoce tres métodos para efectos de determinar si el precio o contraprestación pactada en la transacción de un bien o servicio cumple con el Principio de Distribución Justa de la Utilidad, los cuales son:

I. Método de precio de mercado.

II. Método de costo más utilidad.

III. Método del precio de reventa

17.- El análisis funcional pretende identificar, clasificar, comparar y cuantificar el valor de las actividades económicas que realmente haya realizado la empresa sujeta a revisión, que afecten a la transacción realizada entre ambas, tomando en consideración quien ejecuta estas funciones, así como la distribución del riesgo.

18.- Cuando se realice el análisis funcional o se esté en el proceso de examinación del mismo, se debe tener un especial cuidado en asegurarse que el estudio y fondo sea consistente para todas las partes involucradas, así mismo se debe tener la certeza de que el análisis funcional de la empresa no exagere las situaciones para una entidad y las subestime para otra. Es importante aclarar que el contenido del análisis funcional y el tipo de documentación que se debe obtener en el mismo variará dependiendo del caso.

19.- El riesgo implícito en cada transacción realizada es de gran importancia, toda vez que el aceptar altos niveles de riesgo conlleva a la espera de altos niveles de utilidades, es decir, el riesgo y la remuneración (utilidad) generalmente van de la mano.

Por lo tanto, cuando se efectúe el análisis de riesgos, y por ende se de la comparación del resultado del mismo contra otra transacción comparable, será necesario asegurarse que los riesgos asumidos en cada una de las transacciones sean comparables o en su defecto realizar los ajustes necesarios para que las mismas puedan serlo.

20.- Cuando se pretenda aplicar el análisis funcional a algún contrato múltiple se deberán de considerar por separado las operaciones involucradas en el mismo, toda vez que en materia fiscal cada una de éstas tiene un tratamiento diferente, ya sea en términos de la ley local, o bien, en los términos de los tratados que para evitar la doble imposición tenga celebrados el país de residencia de la empresa.

21.- Las condiciones económicas bajo las cuales opera la empresa deben estar referidas al mismo periodo de tiempo en el cual la transacción fue realizada, esto, con el objeto de que la información derivada del mismo sea representativa y refleje la realidad de la empresa a ese momento.

22.- El *Método de Precios Comparables no Controlados* o de *Precios de Mercado* bajo el principio de Arm's Length se aplica tomando en consideración el precio pactado entre las partes relacionadas contra un precio pactado en una transacción idéntica o similar; es decir, que éste último esté sujeto a las fuerzas de mercado (Ley de oferta y demanda); precio estipulado en un producto similar en una transacción comparable no controlada.

23.- En el *Método Transaccional*, (Método de Reventa, método de costo más un porcentaje de utilidad bruta), el Precio de Mercado es determinado tomando como referencia el retorno de la utilidad bruta o margen de utilidad que se realiza en una transacción comparable no controlada, siendo el *Precio Justo* en éste caso el monto necesario que permite al contribuyente realizar un retorno similar de la utilidad bruta o del margen de utilidad realizado por una empresa independiente o no en una transacción controlada no comparable.

24.- Bajo el método de Precios de Reventa el resultado del precio justo se determina tomando como referencia el margen de utilidad bruta (Margen de precio de reventa) que el revendedor de productos en una transacción comparable no controlada podría generar con objeto de cubrir su costo, generar la utilidad necesaria para cubrir sus funciones y encontrarse sujeto a las condiciones de mercado.

25.- En el método de costo más un porcentaje de utilidad, se debe llevar a cabo un análisis de los costos en que el productor incurre en la elaboración de sus productos, por lo que para estos efectos, se deberá llevar a cabo un minucioso análisis de los mismos en forma independiente, para de esta forma lograr un correcto prorrateo de los mismos al producto en específico, y así llevar a cabo un ajuste equitativo al producto en el cual se está dando el precio de transferencia.

BIBLIOGRAFIA:

Reports of OECD
TRANSFER PRICING AND MULTINATIONAL ENTERPRISES
Committee on Fiscal Affairs 1979.

Reports of OECD
**TRANSFER PRICING AND MULTINATIONAL ENTERPRISES THREE
TAXATION ISSUES.**
Committee on Fiscal Affairs 1984

INTERNATIONAL BUREU OF FISCAL DOCUMENTATION.
TRANSFER PRICING: ALTERNATIVE METHODS.
RELEASE 1992.

GRANDWELL, ALAN W.
**THE NEW TRANSFER PRICING REGULATIONS AND THE IMPACT ON
YOUR BUSINESS.**
MARCH 1993.

Saunders, Roy
TRANSFER PRICING AND THE MULTINATIONAL ENTERPRISE.
EUROPEAN TAXATION, AUGUST 1989.

OECD.
**TAX ASPECTS OF TRANSFER PRICING WITHIN MULTINATIONAL
ENTERPRISES (THE UNITED STATES PROPOSED REGULATIONS).**
PARIS 1993.

OECD.
**TRANSFER PRICING GUIDELINES FOR MULTINATIONAL ENTERPRISES
AND TAX ADMINISTRATION.**
REPORT OF THE COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS 1994 (DISCUSSION
DRAFT).

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.
Primera edición, Marzo 1992.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
8a. Edición México 1991, 524 p.p.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
13va. edición, México 1993,

SEMINARIOS

IRS.
SEMINARIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.
SEPTIEMBRE 1994.

DICCIONARIOS.

Real Academia Española
DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA.
Espasa-Calpe, S.A.
21va. Edición, 1992, p.p. 1513.

Instituto de Investigaciones Jurídicas.
DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO.
Universidad Nacional Autónoma de México.
Tomo IV, México D.F.

Lyons Susan M.
INTERNATIONAL TAX GLOSSARY.
I.B.F.D. Publications.
Revised 2nd edition, p.p. 275.