

201
285.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

ANÁLISIS GENERAL SOBRE LOS
PRECIOS DE TRANSFERENCIA

SEMINARIO DE
INVESTIGACIÓN CONTABLE

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN CONTADURÍA

PRESENTA
GABRIEL RAMÍREZ SANTA RITA

ASESOR DEL SEMINARIO
C.P., M.B.A. Y LIC. MA. ANTONIETA
MARTÍN GRANADOS



MÉXICO, D.F.

JUNIO DE 1998

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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 esta 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.

FALTA PAGINA

No. / y R

*Al Ingeniero Héctor,
mi hermano y mi maestro.
Porque sin su ayuda este
logro no habría sido posible*

AGRADECIMIENTOS

Es en realidad una tarea ardua y difícil para mí el encontrar las palabras correctas y precisas con las que se puede agradecer a todas las personas que me han apoyado a lo largo de mis estudios. Ahora que es tiempo de obtener el grado de Licenciado en Contaduría, estoy seguro que el haber llegado hasta el punto en donde toda la ayuda, educación y conocimientos brindados hacen acto de presencia. significa más que cualquier palabra mencionada, pues ese hecho habla por sí mismo.

En primer lugar y de forma muy especial, quiero agradecer a mis padres: Celia Santa Rita de Ramírez y José Ramírez Nájera por la oportunidad maravillosa que me dieron de vivir, así como de desarrollarme y educarme excepcionalmente en el seno familiar. Porque afortunadamente ambos aún están conmigo, y porque sé que siempre lo estarán, quiero decirles que su esfuerzo no ha sido en vano, y que, por el contrario, fructificará. Siempre valoraré todo lo que me enseñaron y nunca olvidaré que mi educación comenzó en casa.

A mis hermanos. José. Mario. Elvia, Irma, Héctor, Sergio, Francisco y Delia, Martín, Rocío y Adriana, les estoy infinitamente agradecido por el cariño, tiempo y dedicación que en su momento me han brindado. Por todo lo que he aprendido de ellos y por todo lo que me han dado como hermanos (incluyendo a mis sobrinitos y sobrinotes) siempre guardarán un lugar especial en mi memoria y en mi corazón.

Con todo el respeto y afecto que merecen de mi parte, es imprescindible agradecer infinitamente a todos mis profesores, quienes desde temprana edad me guiaron y cuyos conocimientos fueron compartidos conmigo de las más diversas maneras, siempre con el firme objetivo de la enseñanza y formación. Desde aquellos que me dieron la enseñanza

básica hasta los que me ayudaron a corregir errores profesionales, les manifiesto un inmenso agradecimiento por su labor.

Me es grato agradecer también el apoyo y los excelentes momentos tanto académicos como sociales que he compartido con mi grupo de amigos de la profesión, con quienes he vivido toda clase de experiencias y con quienes he crecido profesionalmente. En especial a Juan de Dios Ortiz Cañas, César Borja Duarte y Gadiel Aragón Peralta quiero decirles gracias por corresponderme con ese vínculo tan grandioso que es la amistad.

Con toda la intensidad del afecto y amor que le puedo brindar a Lilian Carolina Ortiz Yáñez, quiero expresar que su presencia y amor recíproco me han servido, desde que nos conocimos, como un vital aliciente en todo momento a lo largo de mi vida como estudiante de licenciatura y ahora como profesional. Porque hemos compartido grandes momentos de felicidad y también de tristeza, he de decir que ella ha sido una gran parte de lo mejor que me pudo haber pasado en mi vida.

A mi maravillosa escuela, la Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Contaduría y Administración, a sus rectores y dirigentes, cuya institución me convirtió en universitario desde mi época de estudiante a nivel medio-superior en el Colegio de Ciencias y Humanidades Plantel Sur, cuyos inmuebles me alojaron en mis horas de estudio, cuyas aulas me enseñaron gran parte de la naturaleza, cuya esencia fundó en mí el carácter de la ciencia, cuyos campos me ofrecieron el deporte, cuya insignia llevaré en todo momento con orgullo y cuyo escudo representará siempre el origen de mi vida profesional, quiero expresarle el agradecimiento más profundo y sincero que un universitario puede hacer.

¡GRACIAS!

Solamente el hombre, entre todas las criaturas de la tierra, puede cambiar sus propios patrones de vida. Sólo el hombre es el arquitecto de su propio destino. El descubrimiento más grande de nuestra generación es que los seres humanos, cambiando sus actitudes, pueden cambiar el efecto de su propia vida.

William James

Si encuentras agradable cuidar de tu formación en el tranquilo cultivo de tus propios pensamientos y sentimientos, disfrutando sin alteraciones de ti mismo, lo que la distribución de intereses y el aumento de preocupaciones no te permitirán nunca más en años posteriores, entonces aprovecha para ello el tiempo que tus padres y todos los demás han destinado a tal fin, porque, una vez que se haya pasado la juventud, se te puede reprochar cualquier momento que dediques sólo a ti mismo. Pero si tu más alta meta es vivir para los demás, recuerda que todo lo que haces ahora será posteriormente beneficioso para los otros y una doble satisfacción para ti, es decir, la de ser tú mismo más perfecto y de poder ofrecer tu eficacia a los demás. En cualquier caso, aprovecha tu tiempo para ti mismo; la juventud sólo es tiempo de veda que el destino asigna para nuestro fortalecimiento, para que divirtamos a aquél con nuestra resistencia, hasta que luego se le ocurra cazarnos.

Sigmund Freud.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción	10
 Primera Parte: Antecedentes y Bases de los Precios de Transferencia	
I. Introducción a los Precios de Transferencia (Antecedentes Mundiales)	13
1. Definición de Precios de Transferencia	14
2. Justificación de los Precios de Transferencia	16
3. Cronología de la legislación de Precios de Transferencia en E.U.A.	18
4. Disposiciones generales aplicables en los E.U.A.	20
5. Disposiciones aplicables en Modelos Tributarios Mundiales	21
 II. Generalidades de las Reglas emitidas por la OCDE	 24
1. Antecedentes de los estudios de la OCDE	25
2. Legalidad de las decisiones del Consejo de la OCDE	27
3. Importancia de los lineamientos de la OCDE	28
4. Estructura de la Guía de la OCDE para Empresas Multinacionales	29
 III. Comparativo de las Reglas de la OCDE y las Disposiciones aplicables en los E.U.A.	 35
1. Diferentes perspectivas de cada ordenamiento	36
2. Similitudes entre los ordenamientos	36
3. Diferencias entre los ordenamientos	40
 IV. Bases del “Principio de Arm’s Length” o “Principio de Valores de Mercado”	 41
1. Fundamento legal del Principio de Valores de Mercado	42
2. Consideraciones básicas para determinar el Principio de Valor de Mercado	43
3. Fuentes de datos comparables para determinar el Principio de Valor de Mercado	44
 V. Lineamientos para establecer la documentación soporte en materia de Precios de Transferencia	 45
1. Elementos iniciales de la Documentación Soporte para Precios de Transferencia	46
2. Pasos específicos para preparar la Documentación Soporte	49

	Pág.
Segunda Parte: Implementación de los Precios de Transferencia en México	
VI. Métodos aplicables en la determinación de Precios de Transferencia conforme a la Legislación Mexicana	54
1. Norma del Método más Adecuado	55
2. Métodos Aplicables para Precios de Transferencia	55
3. Características de los Métodos Aplicables	56
VII. Evolución en México de la Legislación en materia de Precios de Transferencia	64
1. Generalidades	65
2. Antecedentes históricos legislativos	65
3. Transacciones objeto de Precios de Transferencia	69
4. Precios de Transferencia para Maquiladoras	70
5. Disposiciones a partir de 1997	71
6. Ámbito de aplicación de los Precios de Transferencia	80
7. Disposiciones y Reformas Fiscales para 1998	82
VIII. Aspectos Jurídicos de los Precios de Transferencia en México	100
1. Legalidad y Constitucionalidad de los Precios de Transferencia	101
2. Bases Jurídicas en materia de Precios de Transferencia	102
IX. El Auditor Externo frente a los Precios de Transferencia	114
1. Normatividad en la revisión de Precios de Transferencia	115
2. Procedimientos de Auditoría recomendados	117
3. Evaluación de resultados de la revisión de Auditoría	118
4. Tipos de Dictámenes por la revisión de Precios de Transferencia	120
X. Los Precios de Transferencia en la Industria Maquiladora	123
1. Antecedentes y orígenes de la Industria Maquiladora	124
2. Características del Decreto de Maquila vigente	125
3. Estructuras de Operación comúnmente utilizadas en México	128
4. Disposiciones fiscales para las Empresas Maquiladoras	134
5. Fuentes de transacciones comparables a las de maquila	138
XI. Inversiones en Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal	140
1. Generalidades	141
2. Características de los Paraísos Fiscales	142
3. Utilización de Paraísos Fiscales	143
4. Operaciones de inversión en Paraísos Fiscales	145

	Pág.
5. Obligaciones derivadas de operaciones en Paraísos Fiscales	146
XII. Casos de Métodos aplicables para la determinación de Precios de Transferencia	149
1. Método de Precio Comparable No Controlado	151
2. Método de Precio de Reventa	153
3. Método de Costo Adicionado	155
4. Método de Partición de Utilidades	157
5. Método Residual de Partición de Utilidades	159
6. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación	161
Conclusiones	163
Bibliografía y Fuentes de Información	167

INTRODUCCIÓN



Al enfocarnos nuestra atención al universo fiscal que se maneja dentro de la profesión de la Contaduría, encontramos un inmenso campo de aplicaciones diversas que las economías mundiales han implementado para efecto de controlar ciertos actos y situaciones previsibles en los entes económicos. La voluntad de tales entes económicos generalmente va orientada a organizar, dirigir y controlar sus recursos de la manera más eficiente y productiva posible, a fin de obtener el máximo provecho para lo que han sido creados o encaminados.

Ante esta situación, muchas entidades económicas han sabido desarrollar metodologías alternativas completas que les permitan alcanzar sus objetivos, aun cuando dichas alternativas quedan al margen de todo un conjunto de leyes y reglamentaciones que han sido previamente establecidas por macroeconomías en interacción.

Como es bien sabido, en términos generales, lo que el ámbito fiscal controla es la recaudación oportuna y correcta de impuestos, cuyo campo de acción se ha viciado tanto, que la evasión fiscal se ha convertido en un común denominador y ha formado parte inherente de la cultura fiscal del ente económico (contribuyente) de nuestros tiempos.

Concretamente, como resultado de la apertura e interrelación económica y comercial que ha presentado nuestro país con el exterior, ha sido necesario legislar las prácticas de comercio-entre entidades de distintos países con economías vinculadas. De igual forma, el control e influencia significativa que ejercen accionaria o administrativamente ciertos grupos de empresas sobre otras y el tipo de operaciones efectuadas entre ellas, ha dado surgimiento a lo que se conoce actualmente en materia fiscal como "Precios de Transferencia".

Si bien es cierto que la implementación de los Precios de Transferencia en México no ha tenido experiencia suficiente como para tener un control fiscal eficiente, también es

cierto que ha propiciado un gran campo de desarrollo e investigación, motivo que, a su vez, ha dado origen al desarrollo de la presente tesis.

En este trabajo se abordan analíticamente los principales temas que se consideran pertinentes y necesarios para el entendimiento de los Precios de Transferencia. Puesto que ningún ámbito fiscal es aislado, al tratar la materia de Precios de Transferencia es menester considerar brevemente algunos otros tópicos fiscales que resultan interactuantes. Sin embargo, el objetivo principal de este material es explicar el origen, la implementación y los efectos de los Precios de Transferencia en los contribuyentes sujetos a tal regulación, por lo que solamente se proporcionan referencias en algunos temas fiscales relacionados.

Con objeto de tener una secuencia y desarrollo congruentes, el presente trabajo se ha dividido en dos partes: la primera, relativa a los antecedentes y bases de los Precios de Transferencia, y la segunda, relativa a la implementación de los Precios de Transferencia en nuestro país.

La información presentada en esta tesis concluye pragmáticamente con el desarrollo de casos prácticos de los métodos referidos por la Ley de la materia. Cabe mencionar que los datos presentados en ellos no forman parte de las transacciones efectuadas por algún contribuyente; simplemente se presentan con fines de desarrollo de la práctica y académicos.

Por otra parte, la asimilación de los Precios de Transferencia requiere los conocimientos básicos que en materia fiscal pueda poseer el interesado, pues abarca diversos conceptos y procedimientos de leyes necesarios para su configuración.

Finalmente, como resultado del trabajo, recursos y esfuerzo invertidos, sólo queda manifestar expresamente el objetivo de que esta tesis "*Análisis General sobre los Precios de Transferencia*" sirva de base en el desarrollo e investigación académica de la materia.

Gabriel Ramírez Santa Rita
Junio de 1998

PRIMERA PARTE
ANTECEDENTES Y BASES DE LOS
PRECIOS DE TRANSFERENCIA

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA (ANTECEDENTES MUNDIALES)

*Trabaja, termina, publica.
Michael Faraday*

I. INTRODUCCIÓN A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA (ANTECEDENTES MUNDIALES)

1. DEFINICIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El término Precios de Transferencia no está definido propiamente dentro de la legislación nacional o internacional. Sin embargo, de acuerdo a las generalidades económicas, financieras y fiscales que llevan implícitamente los Precios de Transferencia, tales como operaciones internacionales, consorcios multinacionales, operaciones con partes relacionadas y actos económicos encaminados a evitar doble gravamen o a transferir utilidades de una jurisdicción a otra, surgen los siguientes conceptos enunciativos:

- ☉ *Precios de Transferencia son todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar que por actos de naturaleza comercial o contractual se provoquen efectos fiscales nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios¹.*
- ☉ *Uncommercial Shifting of Profits, que se refiere a un movimiento de utilidades no justificado por la actividad empresarial².*
- ☉ *Precio de Transferencia es aquél que se fija para transacciones entre partes de una misma organización o entre miembros de un grupo multinacional de empresas... Es una forma práctica de indicar que se trata de un precio acordado dentro de una organización y no resultante de una operación de libre mercado³.*

¹ Bettinger, H, "Precios de Transferencia sus efectos fiscales".

² International Bureau of Fiscal Documentation.

³ Collins, M.H., "Transfer Pricing".

- ⊗ *El Precio de Transferencia es un acto por medio del cual se transmite valor entre corporaciones con control común¹.*
- ⊗ *Precios de Transferencia son aquellos en que una empresa transfiere bienes, intangibles o provee servicios a empresas asociadas².*
- ⊗ *El Precio de Transferencia es un traspaso de recursos o utilidades entre entidades ubicadas en distintos países que se consideran partes relacionadas, bajo condiciones que difieren del mercado, con el afán de lograr un menor pago de cargas impositivas³.*
- ⊗ *Los Precios de Transferencia se refieren a una contraprestación pactada en operaciones entre entidades consideradas como partes relacionadas, ubicadas en distintas jurisdicciones con el objeto de transferir recursos o utilidades y así lograr mayor eficiencia en materia fiscal⁴.*
- ⊗ *El Precio de Transferencia establece la contraprestación que entidades que son partes relacionadas pagan por bienes, servicios y el uso de intangibles transferidos dentro de un grupo de empresas⁵.*

Es manifiesto que el término *Precios de Transferencia* puede prestarse a diversas interpretaciones y conceptos que, sin embargo, reflejan la misma esencia de carácter fiscal y comercial entre partes relacionadas. Por tal razón, es necesario también explicar en forma general (pues mas adelante se estudiará a fondo) lo que se entiende por el término *Partes Relacionadas*.

Son Partes Relacionadas aquellas entidades o personas que individual o conjuntamente, directa o indirectamente, ejercen control o influencia significativa sobre

¹ Rosenbloom. David.

² Comité de Asuntos Fiscales OCDE

³ C P. Oscar Marquez Cristerna. Colegio de Contadores Públicos de México

⁴ Idem.

⁵ Godshaw, Gerald M . Foro de Análisis sobre los Precios de Transferencia.

otra, están bajo su control o influencia significativa, o están bajo el mismo control o influencia significativa que ella¹.

Se considera que dos o más personas son Partes Relacionadas cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas².

Las Operaciones entre Partes Relacionadas y Precios de Transferencia tienen una mutua relación, pues el primer concepto está integrado en el segundo. No obstante, el reconocimiento de tales actos ha tenido una evolución histórica diversa alrededor de diferentes economías. Para apreciar esta situación se expone el siguiente cuadro:

LEGISLACIÓN EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	
País	Año de implementación
1. Gran Bretaña	1915
2. E.U.A.	1917
3. Países industrializados	1915-1920
4. Economías estables en general	Post-2a. Guerra Mundial

2. JUSTIFICACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La implementación de los Precios de Transferencia está basada en las siguientes características que conllevan como parte de un medio legislativo:

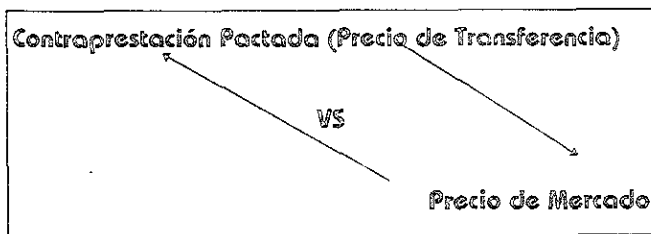
- Elemento de control como facultad de las autoridades.
- Evitan estrategias para dirigir recursos (elusión).

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Comisión de Principios de Contabilidad. "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", Boletín C-13

² Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente. art. 64-A. penúltimo párrafo.

- ☑ Requieren de convenciones tributarias.
- ☑ Están sustentados en legislación nacional con trascendencia a tratados.
- ☑ Pueden aplicarse en ámbito internacional.

La fiscalización de Precios de Transferencia por parte de las autoridades para ejercer su control, consiste en comparar lo siguiente:



La fiscalización de la contraprestación pactada o Precio de Transferencia vs el Precio de Mercado (Precio Justo) debe contener elementos que fundamenten la comparabilidad, tales como:

- ⊗ Funciones o actividades de las entidades realizadoras de la operación.
- ⊗ Naturaleza del bien o servicio.
- ⊗ Riesgos de la operación.
- ⊗ Términos contractuales.
- ⊗ Entorno económico.

3. CRONOLOGÍA DE LA LEGISLACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN ESTADOS UNIDOS

La promulgación de la Ley del Impuesto sobre Ingresos, publicada en el año de 1913, fue la primer ley que establecía un control sobre el gravamen fiscal de contraprestaciones pactadas entre empresas. Posteriormente, en 1921, se establece un mecanismo de distribución de ingresos para las empresas en el extranjero no sujetas a consolidación, el cual evoluciona en un mecanismo más flexible con la "Consolidación de Resultados" en 1924.

La creación de la Sección 45 del *Revenue Act*¹ de 1928 fue el antecedente directo de la Sección 482 IRC (*Internal Revenue Code*²), implementado en 1954. El establecimiento de métodos para la determinación de los precios a través de procedimientos administrativos fue implantado en 1963 con el procedimiento 63-10.

Los primeros intentos por reglamentar operaciones que involucran bienes intangibles, principalmente las efectuadas por empresas farmacéuticas, se presentan en 1982. Estas mismas operaciones pero a nivel internacional se reglamentan en 1984, dando pie a la reglamentación para distribuir ingresos con base en la actividad económica desarrollada por cada parte relacionada en 1986.

El ámbito legal de sanciones, multas, distribución de ingresos, etc., sufre cambios importantes en el año de 1990, dando paso a un régimen más estricto derivado de la apertura comercial internacional.

En 1992 se promueve una nueva propuesta de legislación, que incluía la reglamentación para efectuar Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia, la cual permaneció hasta 1993. La legislación final que incluye la documentación referente contemporánea surge a partir de 1994, reglamentando diversos conceptos básicos como los siguientes:

¹ Acto de Rentas.

² Código Interno de Rentas (Ingresos)

△ “*Arm s Length*” o Principio de Valores de Mercado

☐ Parte Relacionada

☐ Métodos disponibles en materia de Precios de Transferencia

☐ Regla de la aplicación del mejor método

☐ Factores de comparabilidad

☐ Rango de valores de mercado y rango intercuartil

☐ Ajustes y compensaciones (conocidos como *setoffs*)

☐ Circunstancias especiales

☐ Reglas especiales (restricciones legales del extranjero y acuerdos sobre costos compartidos)

☐ Reglas específicas (financiamiento, servicios, bienes tangibles e intangibles)

La legislación en Precios de Transferencia aplicable en E.U.A. está basada en la estructura siguiente:

△ Determinación de ingresos y deducciones

△ Determinación de la utilidad fiscal en los siguientes casos:

a) Financiamiento (préstamos y anticipos)

b) Prestación de servicios

c) Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles (arrendamiento)

△ Transmisión de propiedad de bienes tangibles

△ Transmisión de propiedad de bienes intangibles

△ Método de Utilidades Comparables (CPM^1 , por sus siglas en inglés)

△ Método de Partición de Utilidades (PDM^2 , por sus siglas en inglés)

△ Ejemplos de Precios de Transferencia

¹ Comparable Profit Method.
² Profit Distribution Method

4. DISPOSICIONES GENERALES APLICABLES EN LOS E.U.A.

El primer país americano que implantó los Precios de Transferencia en su economía fue Estados Unidos de América. Las disposiciones que actualmente rigen tal sistema son las siguientes:

- Sección 482 IRC
- Reglamentación de procedimientos
- Legislación Estatal

La *Sección 482 IRC* hace referencia a la facultad discrecional del Secretario del Tesoro en los Estados Unidos, para tratar lo relacionado en materia fiscal de los Precios de Transferencia. Previene una posible evasión fiscal y se aplica para operaciones entre partes relacionadas, en las que una de ellas debe ubicarse fuera de territorio nacional y es de efecto unilateral.

La *Reglamentación de Procedimientos* en Precios de Transferencia es amplia y precisa, pues previene la aplicación del mejor método en función de las circunstancias que rodean la operación. Reconoce seis métodos fundamentales, aunque acepta otros métodos alternativos.

La *Legislación Estatal* enmarca una metodología formularia (a base de estadística) para la determinación de Precios de Transferencia generalmente no aceptada en operaciones internacionales. No obstante, esta metodología es utilizada por la mayor parte de los estados de la unión norteamericana.

La jerarquía de la legislación para su aplicación es la siguiente:

1. Artículo 482 del Código Interno de Rentas
2. Artículo 1,482 del Reglamento
3. Artículo 6.662 del Reglamento
4. Casos de la Corte en materia de Precios de Transferencia (precedentes legales)

5. Casos con relación a los lineamientos de la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos)
6. Artículo 936 del Código Interno de Rentas
7. Legislación Estatal

5. DISPOSICIONES APLICABLES EN MODELOS TRIBUTARIOS MUNDIALES

Dada su trascendencia e importancia económica, existen básicamente tres modelos tributarios de Precios de Transferencia reconocidos en forma genérica en todo el mundo:

- ① Modelo OCDE
- ② Modelo ONU
- ③ Modelo E.U.A.

El *Modelo OCDE* contiene el Principio de Valores de Mercado ("*Arm's Length*"¹, que se explicará con más detalle en capítulos posteriores) y faculta a las autoridades para rectificar las "contabilidades de las empresas" en operaciones especiales, además de que permite ajustes por reciprocidad pero no automáticos. No sugiere métodos y es bilateral. Este modelo es el que se estudiará a mayor detalle, debido a que es el antecedente directo del implantado en México.

Dentro del Modelo OCDE, existen reportes del Comité de Asuntos Fiscales que han servido como base para su implementación en diversas economías. Estos mismos reportes han evolucionado a consecuencia del dinámico entorno económico en que se desarrollan operaciones comerciales en Europa. Algunos de ellos se muestran a continuación.

¹ *Arm's Length* es un término de legislación internacional que se puede interpretar como "bajo igualdad"

REPORTES DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES OCDE	
Reporte	Año
≍ Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration ¹	1994
≍ Transfer Pricing and Multinational Enterprises Three Taxation Issues ² .	1984
≍ Transfer Pricing and Multinational Enterprises ³	1979

En México existen disposiciones legales ya implementadas a raíz de una reforma fiscal en 1996. Cabe mencionar que su origen es netamente extranjero, ya que anteriormente el control impositivo de las operaciones entre partes relacionadas no se ejercía en nuestro país.

Sin embargo, como resultado de la interacción económica en la OCDE y estudios realizados por ella, ahora las disposiciones fiscales en materia de Precios de Transferencia se encuentran en dos leyes, a saber:

📖 Ley del Impuesto Sobre la Renta - Arts. 64-A y 65.

📖 Código Fiscal de la Federación - Arts. 34-A y 37.

En capítulos posteriores, se estudiará plenamente lo establecido por dichos artículos y legislaciones. A manera de Corolario y dada la información precedente, se pueden establecer los siguientes puntos relevantes en el ámbito de las operaciones internacionales:

¹ Manual de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administración de Impuestos. OCDE, 1994.

² Precios de Transferencia y tres Aspectos Impositivos para Empresas Multinacionales, OCDE, 1984

³ Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales. OCDE, 1979

- ☞ Es de gran importancia la creación de una legislación en materia de Precios de Transferencia, dada la necesidad de homologar prácticas comerciales con los países que realizan transacciones de comercio exterior.
- ☞ La implementación de los Precios de Transferencia como medio de control facilita una mayor recaudación sin aumentar tasas de impuestos, pues se adecua en función de las condiciones económicas y se evita la remisión de utilidades a otros países.
- ☞ Es un medio de fiscalización muy ambicioso, debido a que trata de controlar las contraprestaciones pactadas en operaciones internacionales, a la vez de evitar la doble imposición en las mismas operaciones.
- ☞ Requiere de mucha mayor precisión y/o reglamentación para crear una certeza jurídica en los contribuyentes de los diferentes países que realicen operaciones internacionales, ya que el resultado de las mismas puede no estar contemplado en la legislación.
- ☞ Previene bases de datos confiables para la generación de estadísticas y datos que permitan la determinación del elemento de *comparabilidad*.
- ☞ Es aplicable para operaciones nacionales e internacionales.
- ☞ La legislación mexicana se apoya en la práctica internacional, particularmente en la OCDE y E.U.A.

CAPÍTULO II

GENERALIDADES DE LAS
REGLAS EMITIDAS POR
LA OCDE

*Se nace al fulgor del rayo,
pero cuando se fructifica en la vida,
el destello prevalece aún después de la muerte.
Cristóbal del Río González.*

II. GENERALIDADES DE LAS REGLAS EMITIDAS POR LA OCDE

1. ANTECEDENTES DE LOS ESTUDIOS DE LA OCDE

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) nace al término de la Segunda Guerra Mundial. El 16 de abril de 1948 se crea el Convenio de Cooperación Económica Europea, agrupando a 18 países miembros y se fundan sus principales propósitos:

- ⇒ Reconstrucción económica de los países europeos (se inicia la implementación del *Impuesto al Valor Agregado*¹ -I.V.A.- en algunos países de Europa).
- ⇒ Reintegración y apoyo a los países europeos que intervinieron en la Segunda Guerra Mundial.

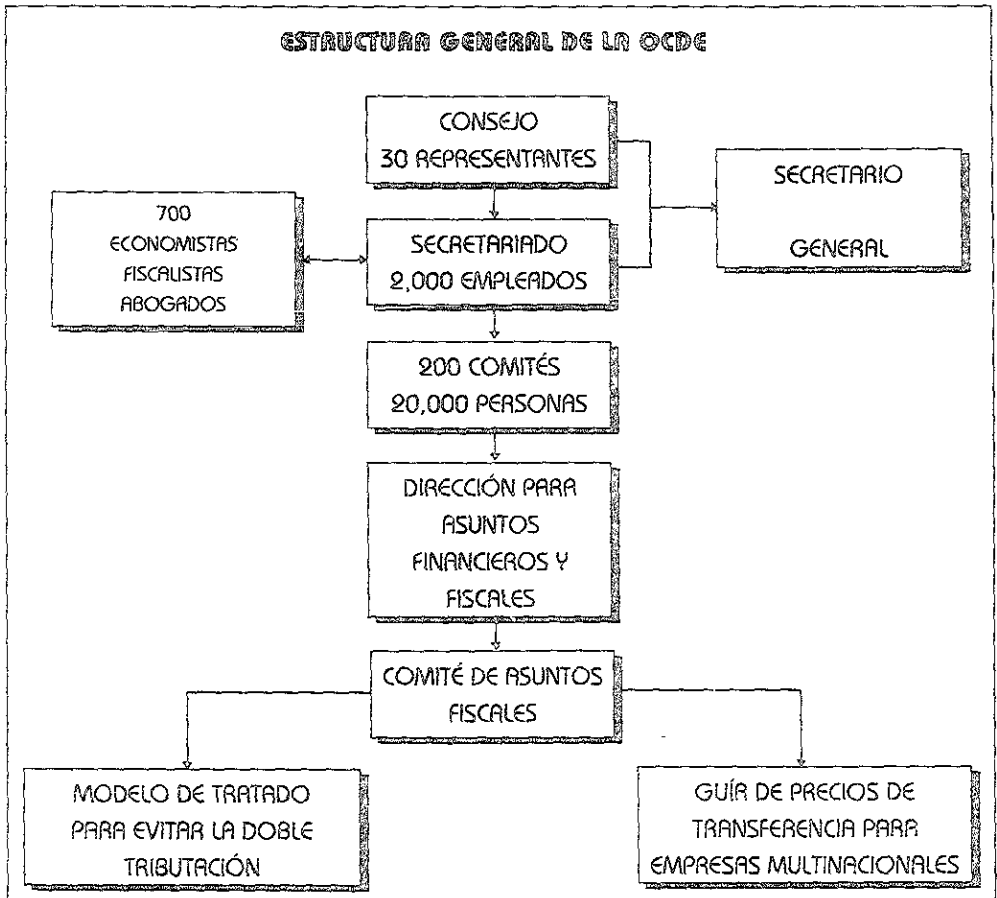
En los inicios de los 60's se observan grandes avances de las economías europeas. Occidente, encabezado por Estados Unidos y Canadá, se interesa en el Convenio de Cooperación Económica Europea y el 14 de diciembre de 1960 se acuerda incluir a estos países en el convenio, dando nacimiento a la OCDE, la cual entra en vigor el 30 de septiembre de 1961. Dentro de los países miembros de la OCDE figuran los siguientes:

América	Europa			Asia y Oceanía
Canadá	Alemania	Holanda	Portugal	Australia
E.U.A.	Austria	Hungría	Reino Unido	Corea
México	Bélgica	Irlanda	República Checa	Japón
	Dinamarca	Islandia	Suecia	Nueva Zelanda
	España	Italia	Suiza	
	Finlandia	Luxemburgo	Turquía	
	Francia	Noruega		
	Grecia	Polonia		

¹ V.A.T. por sus siglas en inglés (Value Added Tax).

Los objetivos fundamentales de la OCDE se pueden resumir en los siguientes:

- ❖ Impulsar la expansión de la economía y del empleo, a través de:
 - a) El mejoramiento de los sistemas de mercado
 - b) La ampliación del libre comercio
- ❖ Promover el bienestar económico y social mediante la coordinación de políticas entre los países miembros.
- ❖ Estimular y armonizar esfuerzos para el desarrollo de otros países no miembros.



2. LEGALIDAD DE LAS DECISIONES DEL CONSEJO DE LA OCDE

El artículo VI de la Convención de la OCDE establece que:

- △ Todas las decisiones son de observancia obligatoria y las recomendaciones se hacen por mutuo acuerdo de los miembros.
- △ Cada miembro tiene derecho de abstenerse de votar por una decisión, pero puede ser aprobada por los demás miembros.
- △ Las decisiones son obligatorias siempre que se incorporen al ordenamiento jurídico del país.

Las acciones de México ante la OCDE se remontan al año de 1994, cuando suscribe la declaración de aceptación de sus obligaciones como miembro de la organización (14 de abril), pero no es sino hasta el 10 de mayo del mismo año cuando el senado mexicano aprueba tal declaración. El 5 de julio se publica en el Diario Oficial de la Federación el decreto relativo a la promulgación de la convención.

Como prioridad comercial y fiscal, México pone énfasis en el estudio y análisis del Modelo OCDE de Tratado para evitar la Doble Imposición, el cual hace referencia a lo siguiente: *Cuando ciertas condiciones son hechas o impuestas entre dos compañías controladoras en sus relaciones financieras o comerciales las cuales difieren de aquellas condiciones que serían hechas entre compañías independientes, cualquier utilidad que sea reconocida bajo esas condiciones puede ser incluida en las utilidades de la otra entidad.*

Tal disposición marca la pauta para el establecimiento legal del control sobre los Precios de Transferencia en la economía mexicana. Hasta ese momento, la fiscalización de las operaciones entre partes relacionadas abarcaba el ámbito de comercio exterior en las empresas que residían en territorio nacional.

3. IMPORTANCIA DE LOS LINEAMIENTOS DE LA OCDE

Los lineamientos de la OCDE adquieren una gran relevancia a nivel internacional porque, además de evitar la doble o múltiple imposición fiscal para facilitar las operaciones de comercio exterior tanto de bienes y servicios como del libre flujo de capitales, también unifica los criterios fiscales sobre la determinación de utilidades a través del principio de "arm's length" o valores de mercado.

Después de llevar un antecedente de varios convenios organizados, tales como la Liga de las Naciones en 1943, la Convención de Londres en 1946, la Organización Europea de Cooperación Económica en 1955 y la Organización Multigubernamental con sede en París, Francia, finalmente la OCDE logra promover políticas para alcanzar un adecuado crecimiento económico y la difusión del comercio internacional, logrando así minimizar conflictos entre los fiscos de los países y promover la inversión en el ámbito del comercio internacional.

PAÍSES CON LOS QUE MÉXICO HA FIRMADO CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN		
América	Europa	Asia
Canadá	Alemania	Corea
Ecuador	Bélgica	Japón
E.U.A.	Dinamarca	Singapur
Venezuela	España	
	Finlandia	
	Francia	
	Italia	
	Noruega	
	Países Bajos	
	Reino Unido	
	Suecia	
	Suiza	

4. ESTRUCTURA DE LA GUÍA DE LA OCDE PARA EMPRESAS MULTINACIONALES

La Guía de la OCDE sobre Precios de Transferencia fue aprobada por el Comité de Asuntos Fiscales el 27 de junio de 1995 y publicada el 13 de julio del mismo año. Consta de siete capítulos, a saber:

- ☆ Capítulo I Principio de "Arm's Length".
- ☆ Capítulo II Métodos Transaccionales Tradicionales.
- ☆ Capítulo III Otros Métodos.
- ☆ Capítulo IV Procedimientos administrativos para evitar y resolver controversias.
- ☆ Capítulo V Documentación.
- ☆ Capítulo VI Consideraciones especiales para intangibles.
- ☆ Capítulo VII Consideraciones especiales para servicios.

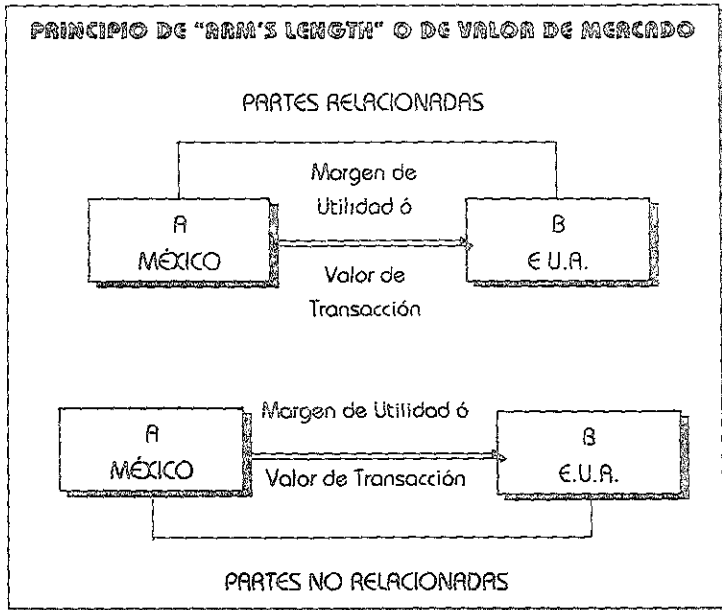
a) Capítulo I: Principio de "Arm's Length"

Se refiere a la distancia razonable (literalmente, distancia de un brazo) entre dos operaciones o más, para ser usada como marco de referencia.

Este Principio debe ser usado por empresas multinacionales y por autoridades fiscales. Las operaciones se deben ajustar para acercarse al Principio de "Arm's Length", sin embargo, los ajustes no deben afectar las obligaciones contractuales.

Los elementos que intervienen para la determinación de los ajustes son:

- ◇ Condiciones comerciales y financieras en transacciones hechas bajo circunstancias similares.
- ◇ Valuaciones arancelarias y cuotas compensatorias.
- ◇ Control de cambios o precios controlados.



**DETERMINACIÓN DE LOS AJUSTES POR PRECIOS DE TRANSPERENCIA
CONDICIONES COMERCIALES Y FINANCIERAS**

Préstamos con filiales en Moneda Extranjera	Precios de Venta Controlados	Pagos de Regalías a filiales	Distribución de Productos Terminados	☺	Operaciones de la Compañía
Préstamos con filiales en Moneda Extranjera	N/A	Pagos de Regalías a filiales	Distribución de Productos Terminados	☺	Empresa A Operación Comparable
Préstamos con filiales en Moneda Extranjera	Precios de Venta Controlados	N/A	Distribución de Productos Terminados	☺	Empresa B Operación Comparable
N/A	Precios de Venta Controlados	Pagos de Regalías a filiales	Distribución de Productos Terminados	☺	Empresa C Operación Comparable

Los factores que deben considerarse, a su vez, para determinar la comparabilidad son:

- ✧ Características de la Propiedad o Servicios
- ✧ Análisis funcional
- ✧ Términos contractuales
- ✧ Circunstancias económicas.
- ✧ Estrategias de negocios.

Las *Características de la Propiedad o Servicios* consisten en la consideración de los componentes físicos de la propiedad, la calidad, disponibilidad en el mercado y volúmenes de abastecimiento para el caso de enajenación de bienes tangibles; para el caso de prestación de servicios, consiste en la consideración de la naturaleza y magnitud del servicio. Asimismo, en el caso de propiedad intelectual, es necesario considerar la licencia por uso o goce o venta, el tipo de propiedad (marca, patente, software o know-how), duración y grado de protección.

El *Análisis Funcional* consiste en el estudio de activos en operación, tales como planta, activos fijos o intangibles; riesgos asumidos como el Retorno de la Inversión (ROI¹) y comparación de funciones. Igualmente, se deben considerar el estudio de los distintos tipos de riesgos previsible, como lo son:

- ◇ Riesgos de Mercado.
- ◇ Fluctuaciones de precios.
- ◇ Riesgos relacionados con pérdida de inversión.
- ◇ Riesgos financieros
 - Pérdida en cambios
 - Tasas variables de interés

¹ Return Over Investment, ROI

- Riesgos crediticios
- Riesgo país

Los *Términos Contractuales* implican la revisión tanto de los convenios entre partes por escrito como de los no escritos, a fin de determinar responsabilidades comerciales y legales y otros requerimientos.

Las *Circunstancias Económicas* se refieren, en su concepción más amplia, a la revisión de la localización geográfica en que se realicen las operaciones, el tamaño del mercado, la magnitud de la competencia, disponibilidad de bienes y servicios, el poder adquisitivo de los clientes y los costos de producción, que incluyen el de inmuebles, mano de obra y capital.

Las *Estrategias de Negocios* se enfocan al desarrollo e innovación de un nuevo producto, al análisis de penetración de mercado y al estudio de las implicaciones legales y laborales de tal actividad, tales como reparto de utilidades (PTU), indemnizaciones y seguridad social. Para que el desarrollo de estas actividades sea confiable, es menester contar con una base de datos del año a examinar y de años anteriores (se pueden tomar los dos últimos), además de fuentes fidedignas de los ciclos del negocio y de la vida probable de los productos.

b) Capítulo II: Métodos Transaccionales Tradicionales

Los *Métodos Tradicionales* serán estudiados y ejemplificados en capítulos posteriores. Por ahora sólo se mencionan enunciativamente:

- ✍ Método de Precio Comparable no controlado (Comparable Uncontrolled Price Method).
- ✍ Método de Precio de Reventa (Resales Price Method).

→ Método de Costo Adicionado (Cost Plus Method).

c) Capítulo III: Métodos Transaccionales de Utilidades

Dentro de estos métodos existen dos variantes:

→ Método de Partición de Utilidades.

→ Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (similar al Método de Utilidades Comparables¹).

d) Capítulo IV: Procedimientos administrativos para evitar y resolver controversias

Para este efecto, existen las *Prácticas de Examinación*, consistentes en prever la falta de exactitud en determinación de precios, aplicación de flexibilidad por parte de las autoridades en sus alcances y la consideración de realidades comerciales del contribuyente. Parte del procedimiento administrativo en el control de Precios de Transferencia está integrado por la imposición inherente de multas, procedimientos para acuerdo mutuo (art. 25 del Modelo de la OCDE) entre empresas y autoridades, y recomendaciones para su uso por parte de estos últimos.

e) Capítulo V: Documentación

Los lineamientos para establecer la documentación correcta en las operaciones entre partes relacionadas y Precios de Transferencia se basa en los datos siguientes:

- ⊗ Presentación del negocio.
- ⊗ Estructura de la organización.

¹ Comparable Profit Method, CPM

© Monto de ventas y resultados operativos.

f) Capítulo VI: Consideraciones especiales para intangibles

Los bienes intangibles comúnmente tratados en materia de Precios de Transferencia son los comerciales, tales como patentes y marcas. La aplicación del Principio de "Arm's Length" es de primordial importancia, ya que se utiliza para realizar los cálculos primarios y cuando la valuación es altamente incierta al momento de la operación.

g) Capítulo VII: Consideraciones especiales para Servicios entre empresas de un grupo

Invariablemente estas consideraciones envuelven las operaciones intercompañías cuando un servicio intra-grupo ha sido prestado, caso en el cual se deben determinar cargos bajo el Principio de "Arm's Length".

CAPÍTULO III

COMPARATIVO DE LAS REGLAS DE LA OCDE Y LAS DISPOSICIONES APLICABLES EN LOS E.U.A.

*La mercancía más cara existente
en el mundo es el dinero.
Karl Marx.*

III. COMPARATIVO DE LAS REGLAS DE LA OCDE Y LAS DISPOSICIONES APLICABLES EN E.U.A.

1. DIFERENTES PERSPECTIVAS DE CADA ORDENAMIENTO

Mientras que la legislación de los E.U.A. es particular y tiene un marcado afán recaudatorio de impuestos, la OCDE reconoce la existencia de leyes y prácticas comerciales que son diferentes en cada país, por lo que su enfoque es más general. Hasta cierto punto, tal diferencia es lógica, pues el ordenamiento establecido en los E.U.A. es de carácter interno y no tiene como principal objetivo la promoción de comercio e inversión, ya que para eso cuenta con otras legislaciones alternativas fiscales y comerciales.

Al igual que la gran mayoría de los países miembros de la OCDE, México presenta flexibilidad para adoptar sus lineamientos a las condiciones específicas de su entorno, de manera que siempre se logre la agilización de las prácticas de comercio más convenientes entre sus miembros.

2. SIMILITUDES ENTRE LOS ORDENAMIENTOS

En cuanto a Factores de comparabilidad, existen algunas similitudes entre los lineamientos de la OCDE y los de E.U.A., a saber:

E.U.A.	OCDE
a) Bienes o servicios	a) Características de los bienes o servicios
b) Funciones	b) Análisis funcional
c) Términos contractuales	c) Términos contractuales
d) Condiciones económicas	d) Circunstancias económicas
e) Riesgos	e) Estrategias de negocios

Con objeto de determinar los Precios de Transferencia, en el caso de la legislación de los E.U.A., se prevé la posibilidad de implementar la *Técnica Intercuartil* en el rango de valores de mercado.

Esta técnica es un parámetro estadístico descriptivo representada por fracciones subsecuentes de un cuarto (1/4) respecto del 100% de una muestra o rango de valores (que en este caso representan precios o contraprestaciones); esto es, el primer cuartil del 100% es el 25%, el segundo cuartil del 100% es el 50%, etc¹. Se le llama rango intercuartil porque esta técnica abarca los 2 cuartiles intermedios.

Para ilustrar lo anterior se muestra el siguiente cuadro:

MUESTRA			
Empresa	Margen de Utilidad Bruta	Rango OCDE	Rango intercuartil G.U.A.
1	5%	5% - 15%	6% - 12%
2	5%		
3	6%		
4	8%		
5	10%		
6	12%		
7	13%		
8	15%		

El resultado que muestra este cuadro se obtiene de una forma muy simple:

- Para obtener los cuartiles es necesario dividir el número de datos entre cuatro, que son los cuartiles; esto es: $Cuartiles = \frac{\text{no datos}}{4}$. sustituyendo datos: $\frac{8}{4} = 2$. lo que indica que cada cuartil estará integrado por 2 datos de la Muestra del Margen de Utilidad Bruta, es decir:

- cuartil 1= 5, 5
- cuartil 2= 6, 8
- cuartil 3= 10, 12
- cuartil 4= 13, 15

¹ Olivera Salazar, Antonio, et. al. "Distribuciones Empíricas", No. 4, Serie de Probabilidad y Estadística, Impos Editores, México, 1987

- Así, el rango intercuartil está representado por los márgenes de utilidad bruta que van del 6% al 12%. Sin embargo, para cumplir con la exactitud estadística, sería válido obtener el rango intercuartil mediante los promedios del último dato del 1er cuartil con el primero del 2do, y el promedio del último dato del 3er cuartil con el primero del 4to cuartil, esto es:

$$- \text{1er cuartil} = \frac{5+6}{2} = 5,5$$

$$- \text{2do cuartil} = \frac{12+13}{2} = 12,5$$

por lo que el rango intercuartil es del 5.5% al 12.5% de Margen de Utilidad Bruta.

Como parte fundamental de ambos ordenamientos, tanto el Modelo OCDE como el de E.U.A. reconocen las operaciones efectivamente realizadas (es decir, las que afectan directamente a sus resultados financieros), la evaluación de transacciones combinadas (enajenación de bienes y prestación de servicios u otorgamiento del goce temporal de un bien y financiamiento, etc.), así como el análisis económico con base en los resultados comparables de varios ejercicios.

Ambos modelos manejan la posibilidad de obtener acuerdos anticipados en materia de precios de transferencia, mejor conocidos como APA (*Advanced Pricing Agreements*¹), lineamientos sobre la documentación soporte de las políticas de precios de transferencia, ajustes correspondientes a operaciones irregulares, imposición de multas.

Las compensaciones de precios también están previstas por ambos modelos, pues con ello se trata de equilibrar la operación entre entes relacionados, tal y como lo muestra la siguiente figura.

¹ Acuerdos de Precios Anticipados

3. DIFERENCIAS ENTRE LOS ORDENAMIENTOS

El uso de la técnica intercuartil y la regla del mejor método son diferencias marcadas de la legislación de los E.U.A. con la de la OCDE. Además, en cuanto a métodos, la OCDE sustenta mayormente el Método de Distribución de Utilidades (*PSM*) sobre el Método de Márgenes Netos Transaccionales (*TNMM*) y la legislación de los E.U.A. prefiere el Método de Utilidades Comparables (*CPM*) sobre el *PSM*.

Mientras que la legislación de los E.U.A. reconoce reglas específicas de precios de transferencia para operaciones de financiamiento y no permite la aplicación en forma directa del Método de Precio de Reventa (*RPM*) y el Método de Costo de Producción más Utilidad Fija (*CPPM*) para las operaciones de transmisión de bienes intangibles, en materia de prestación de servicios no establece una metodología específica, pues podría decirse que el *CPPM* no puede aplicarse directamente en la evaluación de servicios.

La OCDE establece que el uso del Método de Utilidades Comparables es aceptable en la medida en que su aplicación sea consistente con los lineamientos de la propia organización, pues tiende a ser más global al no involucrar en su cálculo tantas variables en relación al Método de Márgenes Netos Transaccionales.

Además de contar con definiciones específicas como son Ingresos Brutos, Utilidad bruta, Gastos de Operación, Utilidad de Operación, Activos de Operación, entre otros, la legislación de los E.U.A. incluye el concepto de "Profit Level Indicator" (*PLI*)¹ o Razones Financieras, y en forma específica hace mención a las siguientes:

- ✧ Tasa de Retorno del Capital Empleado
- ✧ Retorno sobre Ventas
- ✧ Rango de Barry o *Barry Ratio*²

¹ Indicador de Niveles de Utilidad.

² El Rango de Barry es una razón financiera específica que se obtiene mediante la siguiente fórmula:

$$\text{Barry_Ratio} = \frac{\text{Utilidad_Bruta}}{\text{Gtos. Vta.} + \text{Gtos. Idmon} + \text{Deprec.} + \text{Amortiz.}} (100)$$

CAPÍTULO IV

BASES DEL “PRINCIPIO DE ARM’S LENGTH” O “PRINCIPIO DE VALORES DE MERCADO”

*El derecho de hacer algo no significa
que hacerlo es correcto.
William Safire.*

IV. BASES DEL “PRINCIPIO DE ARM’S LENGTH” O “PRINCIPIO DE VALOR DE MERCADO”

1. FUNDAMENTO LEGAL DEL PRINCIPIO DE VALOR DE MERCADO

El Principio de Arm’s Length o Principio de Valor de Mercado tiene sus bases en los ordenamientos de la OCDE , en la legislación de los E.U.A y en la propia legislación de nuestro país.

El Modelo Impositivo de la Convención de la OCDE en su art. 9 describe a la letra lo siguiente: *donde las condiciones son pactadas o impuestas entre dos empresas en sus relaciones comerciales o financieras, las cuales difieren de aquellas pactadas entre empresas independientes, cualquier utilidad que se habría acumulado a una de las empresas, pero, a causa de esas condiciones, no se acumuló, puede ser incluida en las utilidades de esa empresa y ser gravada impositivamente*

El Principio de Valor de Mercado está reflejado en la legislación de los E.U.A. en la Sección 1482-1(b)(1) del Registro de la Tesorería de los Estados Unidos, que manifiesta: *al determinar el ingreso gravable real de un contribuyente subsidiario, el criterio a seguir en cada caso es el de que el contribuyente negocia bajo el Principio de Valor de Mercado con un contribuyente no subsidiario.*

Por su parte, la legislación mexicana fundamenta el Principio de Valor de Mercado en los arts. 64 y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que expresa: *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...*

2. CONSIDERACIONES BÁSICAS PARA DETERMINAR EL PRINCIPIO DE VALOR DE MERCADO

Para efectos de transacciones entre partes relacionadas en el ámbito internacional, es decir, en operaciones de comercio exterior entre entidades con intereses comunes, existen algunos factores importantes a considerar en la determinación del Principio de Valor de Mercado. A diferencia de las consideraciones que se deben tomar en cuenta en operaciones sujetas a precios de transferencia entre entidades de una misma macroeconomía, las que se efectúan de un país a otro merecen un tratamiento más amplio a la vez que global, pues las operaciones involucran condiciones económicas distintas, toda vez que los países sedes de operaciones entre partes relacionadas en la mayoría de los casos tienen marcadas diferencias.

Por lo anterior, el Principio de Valor de Mercado debe sustentarse en criterios basados en las condiciones económicas sujetas a los precios de transferencia. Algunas de las consideraciones generales más importantes son las siguientes:

- ☞ Riesgo país
- ☞ Diferencias geográficas de mercado
- ☞ Ciclos de negocios
- ☞ Situaciones de inicio de actividades de las empresas
- ☞ Diferencias en la eficiencia administrativa
- ☞ Tipos de cambio de moneda

Asimismo, en un ámbito más específico aplicable a la determinación del Principio de Valor de Mercado, se debe considerar las características más relevantes en los aspectos financiero-contables de las entidades relacionadas que efectúan operaciones de comercio. Por lo general es necesario evaluar lo siguiente:

- ☞ Reconocimiento de los efectos de la inflación en la contabilidad financiera
- ☞ Métodos consistentes en el cálculo de la depreciación y amortización

- Aplicación de gastos de investigación y desarrollo y de activos intangibles y diferidos
- Elaboración de estados financieros consolidados
- Métodos de valuación de inventarios (UEPS, PEPS, etc.)

A pesar de que los elementos evaluados presenten consistencia en las partes relacionadas, pueden existir efectos de clasificaciones contables en la presentación de la información financiera. Tal es el caso de erogaciones que pueden ser reportadas como costo de ventas por una empresa, y como gastos administrativos, de ventas o generales por la otra empresa, lo cual repercutiría directamente sobre la utilidad bruta y la neta, respectivamente.

3. FUENTES DE DATOS COMPARABLES PARA DETERMINAR EL PRINCIPIO DE VALOR DE MERCADO

Las fuentes de información que se toman como referencia para el estudio de los Precios de Transferencia es una de las grandes controversias generadas a raíz de la implementación de tal control fiscal en nuestro país.

Básicamente las fuentes de datos comparables se pueden dividir en dos, a saber:

1. Internas
2. Externas

Las fuentes internas son todas aquellas que se pueden acceder desde dentro de la compañía hacia años anteriores (casos previos similares), o hacia sucursales o subsidiarias dentro de territorio nacional.

Las fuentes externas se refieren a los estudios hechos por empresas dedicadas a estadística comercial y financiera, estudios de otras empresas no relacionadas, intercambio de información extranjera, etc.

CAPÍTULO V

LINEAMIENTOS PARA ESTABLECER LA DOCUMENTACIÓN SOPORTE EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El aprendizaje no es un medio para un fin.

Es un fin en sí mismo.

R.A. Heinlein.

V. LINEAMIENTOS PARA ESTABLECER LA DOCUMENTACIÓN SOPORTE EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1. ELEMENTOS INICIALES DE LA DOCUMENTACIÓN SOPORTE PARA PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Puesto que los Precios de Transferencia no sólo son un medio de control fiscal para los contribuyentes que realizan operaciones con partes relacionadas, sino también un medio eficaz de planeación impositiva para grupos de empresas, adquieren una mayor relevancia al permitir monitorear transacciones a nivel nacional e internacional.

La implementación de los Precios de Transferencia puede tener objetivos corporativos, tales como el establecimiento de políticas que determinen de manera exacta los pasivos globales de impuestos por pagar en un grupo de empresas multinacionales.

De igual forma y a consecuencia del buen manejo y desarrollo de las políticas de Precios de Transferencia, su implementación es una gran ayuda para evitar multas y penalizaciones por parte de las autoridades fiscales. Por tal razón, es absolutamente necesario llevar cabo un programa que describa plenamente los documentos indispensables que sirvan como soporte en la determinación de Precios de Transferencia.

Como elementos iniciales a considerar en la documentación base de los Precios de Transferencia se encuentran los siguientes:

- ⓐ Regla del Mejor Método para la determinación de Precios de Transferencia
- ⓑ Implementación de Costos Compartidos
- ⓒ Determinación de la Comparabilidad
- ⓓ Análisis Funcional
- ⓔ Análisis de Riesgos
- ⓕ Circunstancias especiales que afectan la comparabilidad

La *Regla del Mejor Método* establece que éste debe escogerse de manera que el Principio de Valor de Mercado sea lo más real posible bajo los hechos y circunstancias de la operación sujeta al precio de transferencia. Para determinar cuál es el mejor método a aplicar para el precio de transferencia, es menester tomar en cuenta el grado de comparabilidad entre las operaciones controladas y las no controladas, así como la exactitud y complejidad de los datos y la realidad de los hechos comerciales asumidos.

También es importante tener en cuenta que no existen jerarquías de métodos para alguna transacción intercompañía. Por el contrario, es recomendable considerar múltiples métodos y si dos o más métodos producen resultados inconsistentes, el criterio a seguir será el que mayormente se apegue al Principio de Valor de Mercado.

De esta forma, cuando la aplicación de la Regla del Mejor Método produzca resultados diversos, éstos se considerarán como un *Rango del Principio de Valor de Mercado*, y consecuentemente el contribuyente no estará sujeto a ajustes por parte de la autoridad fiscal si sus resultados del estudio de Precios de Transferencia se encuentran dentro del mismo.

Cuando existen diferencias significativas, funcionales y operativas entre los resultados de empresas comparables y el resultado del contribuyente sujeto al estudio de Precios de Transferencia, es factible aplicar el criterio del *Rango Intercuartil*, que es más amplio en comparación al Rango del Principio de Valor de Mercado

La Regla del Mejor Método reconoce la necesidad de aplicar múltiples métodos y eliminar jerarquías artificiales de los mismos, además de que permite seleccionar la medida más real para llegar al Principio de Valor de Mercado partiendo de la evidencia disponible que proporcionan los datos comparables.

El *Costo Compartido* es un acuerdo formal que permite que partes relacionadas hagan uso común de sus recursos para desarrollar bienes intangibles que, a su vez, puedan ser explotados por todas las partes que contribuyen en su proceso.

que los costos de la estrategia de penetración de mercado son soportados por una de las partes destinadas a producir beneficios (ingresos) y que hay una probabilidad razonable de que la estrategia regrese a cambio un beneficio apropiado.

Los mercados geográficos comparables deben ser tomados del mercado global disponible más parecido al que se encuentra sujeto en estudio. Las diferencias en costos o utilidades derivadas de la operación en mercados de bajo precio o en mercados de alto precio, son permitidas cuando los ahorros incrementan las utilidades de los contribuyentes no controlados que operan bajo circunstancias similares.

2. PASOS ESPECÍFICOS PARA PREPARAR LA DOCUMENTACIÓN SOPORTE

Cualquier compañía multinacional y no multinacional que efectúe transferencias intercompañías de propiedad tangible, intangible o servicios, y con objetivos administrativos de determinar precios de intercompañías, se ve directamente beneficiada al preparar sistemáticamente la documentación soporte en materia de precios de transferencia.

Las fuentes de información requeridas para preparar la documentación parten de las entidades específicamente envueltas en las transacciones intercompañías hasta las partes independientes comparables. Particularmente, la documentación soporte puede prepararse a través de las siguientes fases:

Fase I: Investigación y Colección de Datos

A) Recopilación de hechos

1. Asamblea preliminar para el estudio de Precios de Transferencia
2. Identificación de posibles situaciones de Precios de Transferencia
3. Análisis de la información previamente obtenida
4. Revisión general del grupo de empresas

5. Establecimiento preliminar de hechos comerciales
6. Revisión del establecimiento de hechos comerciales
7. Análisis final del establecimiento de hechos

B) Revisión de regulaciones relevantes intercompañías

Fase II: Análisis económico

A) Análisis Funcional

1. Identificación y análisis de funciones y riesgos económicos
2. Revisión de contratos y acuerdos intercompañías

B) Selección del Método para determinar Precios de Transferencia y otros comparables

1. Identificación del mejor método
2. Identificación de otros métodos potencialmente comparables
3. Análisis de los métodos comparables
4. Revisión de contratos y acuerdos intercompañías comparables

C) Análisis de datos de la empresa

1. Compilación y revisión de tendencias económicas, rentabilidad, información financiera y de mercado de la compañía
2. Preparación de Estados Financieros

D) Aplicación de Métodos Comparables a entidades relevantes

1. Confirmación de comparabilidad funcional
2. Comparación de resultados de las compañías con el resultado del Método de Precios de Transferencia seleccionado

E) Recomendaciones

1. Desarrollo preliminar de recomendaciones para precios
2. Revisión preliminar de recomendaciones
3. Asamblea de discusión de recomendaciones

Fase III: Recomendaciones y documentación**A) Análisis final y conclusiones**

1. Finalización de la investigación y argumentos económicos
2. Finalización de recomendaciones para precios

B) Documentación

1. Preparación de un estado final de hechos, metodología y análisis económico soporte para las recomendaciones
2. Recopilación de documentación soporte
3. Revisión de recomendaciones

C) Incorporación de comentarios y finalización del reporte

La metodología anterior está orientada a esclarecer información relativa a operaciones intercompañías sujetas a una revisión de precios de transferencia, de manera que el resultado de las operaciones efectuadas se pueda presentar como plenamente justificado, legal y transparente para efectos fiscales.

Algunos de los puntos relevantes a considerar al momento de recopilar la información para determinar precios de transferencia son los siguientes:

- Entidades involucradas en transacciones con entidades extranjeras y nacionales
- Funciones y actividades principales de las compañías
- Información sobre ventas, distribución y mercadotecnia
- Políticas actuales de precios intercompañías
- Políticas de precios ante partes no relacionadas
- Estructura organizacional de las empresas
- Transferencias intercompañías de producción y bienes intangibles
- Transferencias a terceros de producción y bienes intangibles
- Desarrollo de productos
- Procesos de producción y control de calidad
- Diferenciación de productos con los competidores

- Canales de distribución
- Acuerdos de mercado con partes no relacionadas
- Competencia en el mercado nacional
- Prestación de servicios intercompañías
- Información financiera

Actualmente, se tiene la limitante de la obtención de la información comparable, pues para las empresas que incurren en los precios de transferencia no existe una base de datos a la cual acceder para poder determinar la comparabilidad correspondiente.

La preparación del *Establecimiento o Estado de Hechos* debe conformarse por un objetivo del estudio, descripción de la estructura organizacional de la compañía y de sus transacciones con partes relacionadas.

El *Análisis Económico* incluye la descripción del mejor método de precios de transferencia, de los otros métodos considerados pero no seleccionados, de la información utilizada en el análisis, de los factores utilizados en la determinación de la comparabilidad, del análisis financiero y de la determinación del resultado de la aplicación del Principio de Valor de Mercado.

Las *Recomendaciones y Documentación* constan de un reporte de presentación de resultados así como de sugerencias para el manejo de los precios de transferencia, soportado por documentos de investigación y cálculo descritos en un índice general.

SEGUNDA PARTE
IMPLEMENTACIÓN DE LOS PRECIOS
DE TRANSFERENCIA EN MÉXICO

CAPÍTULO VI

MÉTODOS APLICABLES EN LA DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA CONFORME A LA LEGISLACIÓN MEXICANA

*El dinero es como el tiempo;
no lo pierdas y tendrás bastante.*
—
Anónimo

VI. MÉTODOS APLICABLES EN LA DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA CONFORME A LA LEGISLACIÓN MEXICANA

1. NORMA DEL MÉTODO MÁS ADECUADO

Los métodos expresamente reconocidos por nuestra legislación, concretamente la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su art. 65, para determinar precios por operaciones con partes relacionadas o Precios de Transferencia, son aplicables a todo tipo de transacciones, incluyendo la transferencia de bienes tangibles, de propiedad intangible, de prestación de servicios y de operaciones de financiamiento.

La *Norma del Método más Adecuado* se refiere a aquél que dadas las características de la operación, las funciones y riesgos asumidos, las circunstancias económicas y estrategias de negocios, genera la medida más confiable de lo que sería un precio de valor de mercado.

Al determinar el precio de transferencia es necesario considerar factores de confiabilidad, tales como el grado de similitud de los parámetros comparables, disponibilidad de datos completos y precisos y consistencia con los resultados obtenidos utilizando otros métodos. Para los parámetros comparables, es necesario considerar el criterio de evaluación, ajustes y análisis y proyecciones económicas.

2. MÉTODOS APLICABLES PARA PRECIOS DE TRANSFERENCIA

De conformidad con lo establecido en el art. 65 de la L.I.S.R., para efectos de determinar ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas, se podrán aplicar cualquiera de los siguientes métodos:

- I. Método de Precio Comparable No Controlado
- II. Método de Precio de Reventa
- III. Método de Costo Adicionado
- IV. Método de Partición de Utilidades
- V. Método Residual de Partición de Utilidades
- VI. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación

3. CARACTERÍSTICAS DE LOS MÉTODOS APLICABLES

El *Método de Precio Comparable* está basado en la similitud del producto. Para ser confiables, los ajustes de similitud deben ser menores y deben tener un efecto definitivo y razonablemente determinado sobre el precio. No existen limitaciones para el uso de transacciones comparables celebradas en mercados exteriores, pero pueden reducir el grado de confiabilidad de los resultados. En el caso de intangibles, la comparabilidad se basará en la similitud del intangible y el potencial de ganancia

Los *Métodos de Precio de Reventa y de Costo Adicionado* están basados en la similitud de las funciones y riesgos. Los ajustes aplicables para mejorar la similitud y para que sean confiables, deben efectuarse siempre y cuando existan diferencias en los costos de las instalaciones y antigüedad de la planta y equipo, en la experiencia empresarial y la eficiencia administrativa y en las prácticas contables, incluyendo garantías y/o servicios en el costo de manufacturación.

Las aplicaciones de estos dos métodos pueden ser de dos formas:

- a) Internas: basada en operaciones que el contribuyente celebra con partes no relacionadas.
- b) Externas: basada en los márgenes obtenidos por compañías independientes en operaciones comparables.

Los *Métodos de Partición de Utilidades y Residual de Partición de Utilidades* se aplican sin transacciones comparables; deben basarse proporcionalmente sobre las contribuciones hechas por los beneficios o pérdidas operativas del grupo. Con la aplicación de estos métodos, la renta presunta de un contribuyente puede superar el total de los beneficios del grupo.

El Método de Partición de Utilidades se usa con la intención de medir las actividades económicas de cada parte relacionada y las contribuciones que aportan a la utilidad de operación global. A su vez, la *Utilidad de Operación Global* se determina mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación.

La Partición de Utilidades asigna la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las empresas relacionadas. Este método puede ser aplicado en base a una fórmula de tres factores:

- Valor (por ejemplo, ventas)
- Riesgo (por ejemplo: activos en operación)
- Actividad (por ejemplo: gastos de operación)

El Método Residual de Partición de Utilidades determina la utilidad de operación global y asigna utilidades en base a la ganancia mínima por funciones rutinarias, y a las ganancias residuales atribuibles a los intangibles de cada una de las partes (por ejemplo: investigación y desarrollo, publicidad y mercadotecnia, aspectos jurídicos relacionados a la protección de los intangibles, entre otros).

Es importante recalcar que solamente cuatro métodos son aplicables a transferencias de propiedad intangibles; los métodos no aplicables son el de costo adicionado y el de precio de reventa. Los pagos relacionados con intangibles deberían, en principio, ser ajustados periódicamente para que guarden proporción con el ingreso atribuible al intangible.

El *Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación* determina si los resultados de una operación entre partes relacionadas están de acuerdo al Principio de Valor de Mercado. Esta determinación está basada en medidas de rentabilidad derivadas de empresas independientes en operaciones comparables. Simultáneamente, es el método de último recurso y el método más comúnmente utilizado.

Este método se considera la mejor opción si los métodos tradicionales no son disponibles o si son menos confiables. Como método de último recurso, casi siempre puede ser aplicado para confirmar los resultados derivados de otros métodos, además de ser muy versátil, pues es aplicable tanto a transferencias de bienes tangibles como intangibles y a la prestación de servicios entre partes relacionadas.

Además, este método es consistente con el Método de Utilidades Comparables (CPM) de E.U.A., y está ganando reconocimiento internacional como un método esencial para la valuación de resultados entre partes relacionadas. Su base conceptual es la siguiente:

- a) Condiciones competitivas (bienes idénticos, información perfecta, ausencia de barreras de entrada y salida y un gran número de compradores y vendedores).
- b) Condiciones de mercado razonablemente competitivas que conducen a la convergencia de utilidades.
- c) Otras condiciones económicas (similitud de mercados geográficos, nivel y composición del mercado, etc.).

FUNDAMENTOS PARA LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE MÁRGENES TRANSACCIONALES DE UTILIDAD DE OPERACIÓN

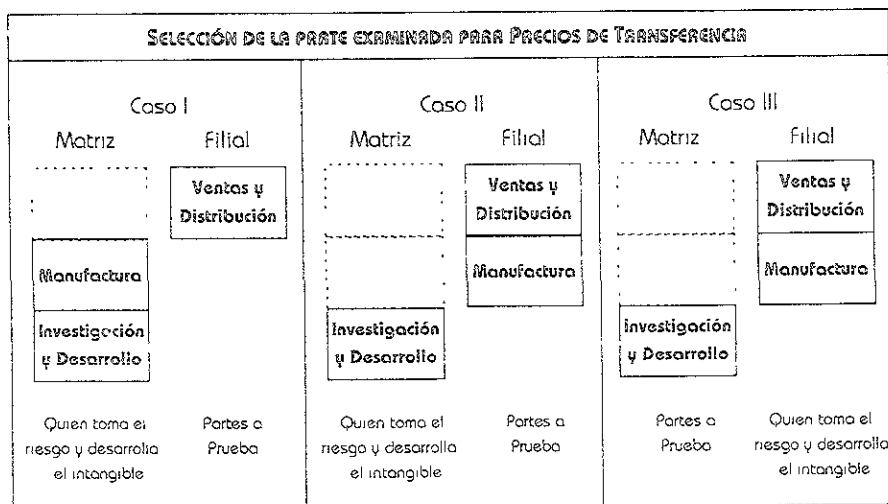
- | |
|--|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. Selección de la parte examinada. 2. Búsqueda y selección de compañías comparables. 3. Selección de indicadores de utilidad. 4. Ajustes para diferencias significativas. 5. Cálculo del rango de valor de mercado. |
|--|

a) Selección de la parte examinada

De conformidad con los fundamentos para la aplicación de este método, la *parte examinada* debe ser la menos compleja de los contribuyentes controlados, y por lo general no es dueña de propiedad intangible valiosa o de activos especiales que lo distingan de posibles empresas comparables.

Sin embargo, la parte examinada generalmente tiene la información más confiable del grupo de empresas y sobre empresas comparables, y requiere el mínimo número de ajustes.

Las *compañías comparables* no son idénticas a la parte examinada, pero sí suficientemente similares para derivar una medida confiable de valor de mercado. La selección de la parte examinada debe ser hecha en base a un entendimiento claro de los datos y las circunstancias que rodean a las transacciones a prueba.



b) Búsqueda y selección de compañías comparables

Existen fuentes públicas y privadas de información para la selección de compañías comparables. Las públicas pueden basarse en instituciones dedicadas a estadísticas (Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática -INEGI- o el Sistema de Información Empresarial Mexicano -SIEM-) o referencias de la propia autoridad.

Las fuentes privadas suelen encontrarse en reportes de crédito y reportes de asociaciones industriales o de investigación de mercados.

La eliminación de empresas comparables se lleva a cabo mediante la aplicación de criterios:

- Cualitativos: basados en descripciones de negocios.
- Cuantitativos: basados en la aplicación de cocientes diagnósticos y de actividad.
- Análisis de comparabilidad: basado en el estudio de estados financieros.

c) Selección de indicadores de utilidad

Los cocientes diagnósticos o de actividad suelen ser sumamente útiles para captar y resumir información relevante a la comparabilidad. Comúnmente estos indicadores pueden estar incluidos como parte de la información financiera y contable que se genera en una empresa, por lo que no es difícil tener antecedentes de ellos

No obstante, es de gran importancia poner énfasis en los rubros que se comparan y que se toman como referencia para obtener el cociente, pues la mezcla de ellos puede dar diversos resultados que se interpreten erróneamente. En la siguiente tabla se dan a conocer de manera enunciativa y no limitativa algunos de ellos:

COCIENTES DIAGNÓSTICOS O COCIENTES DE ACTIVIDAD	
<i>Cociente</i>	<i>Representación</i>
⇒ $\frac{\text{Gastos_de_Operacion}}{\text{Ventas}} =$	Nivel de Funciones Desempeñadas
⇒ $\frac{\text{Propiedad_planta_y_equipo}}{\text{Ventas}} =$	Nivel de Utilización de Activos
⇒ $\frac{\text{Investigacion_y_Desarrollo}}{\text{Ventas}} =$	Inv. en intangibles manufactureros
⇒ $\frac{\text{Publicidad}}{\text{Ventas}} =$	Inv. en intangibles comerciales
⇒ $\frac{\text{Valor_de_mercado}}{\text{Valor_en_libros}} =$	Valor intangible
⇒ $\frac{\text{No._empleados}}{\text{Ventas}} =$	Productividad de los empleados
⇒ $\frac{\text{Activos_en_operacion}}{\text{Ventas}} =$	Requerimiento de Capital, Nivel de Eficiencia
⇒ $\frac{\text{Inventarios}}{\text{Costo_de_Ventas}} =$	Riesgos de inventario
⇒ $\frac{\text{Volumen de Ventas}}{\text{Ventas}} =$	Tamaño de la empresa

Los *indicadores de rentabilidad* (que difieren de los cocientes diagnósticos) son cocientes que miden la relación entre utilidades y gastos incurridos o recursos utilizados. Si no existieran errores de medición, todos los indicadores generarían el mismo resultado; sin embargo, en la práctica algunos problemas de medición suelen distorsionar los resultados.

Los indicadores más comúnmente utilizados son:

$$\triangleright \text{Margen de Operación} = \frac{\text{Utilidad_de_Operacion}}{\text{Ventas_Netas}}$$

- $\text{Cociente Berry} = \frac{\text{Utilidad_Bruta}}{\text{Gastos_de_Operacion}}$
- $\text{Retorno al Activo Operativo} = \frac{\text{Utilidad_de_Operacion}}{\text{Activos_Operativos}}$
- $\text{Costo Adicionado} = \frac{\text{Ventas}}{\text{Gastos_Totales}}$

El *Margen de Operación* normalmente se aplica a empresas distribuidoras no manufactureras, mientras que el *Cociente Berry* es aplicado generalmente a comisionistas y otros proveedores de servicios: su confiabilidad depende en la comparabilidad de la composición de los gastos de operación

El *Retorno al Activo Operativo* o *Rendimiento del Capital Utilizado* es generalmente aplicado a empresas manufactureras u otras actividades donde el capital juega un factor importante en la generación de ingresos; su confiabilidad aumenta a medida que los activos en operación tienen mayor parte en la generación de utilidades de operación, aunque también depende de la composición de los activos.

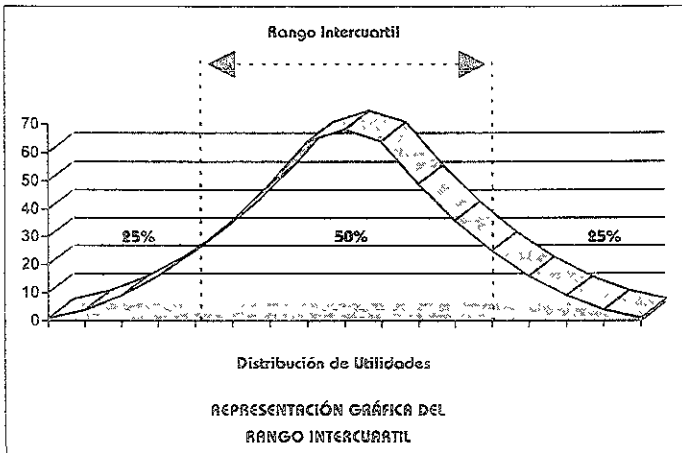
d) Ajustes por diferencias significativas

De acuerdo al tamaño y la estructura de una empresa, las condiciones del mercado, factores de estacionalidad o ciclos del negocio, es importante saber si las diferencias son o no significativas, de tal manera que se pueda identificar si los plazos de pago están a valor de mercado y si existen diferencias significativas en el nivel de capital empleado.

La utilización de las razones financieras dan la pauta para los *ajustes por diferencias significativas*, que convencionalmente se aplican por los plazos de pagos, nivel de inventarios y financiamiento y ciclos económicos y/o de vida del producto.

e) Cálculo del Rango de Valor de Mercado

El *rango de valor de mercado* consiste en dos o más resultados obtenidos del mismo método; debe ser derivado de comparables con un nivel semejante de comparabilidad y confiabilidad. La confiabilidad del resultado debe aumentarse mediante el uso de métodos estadísticos tales como el rango intercuartil



De ser posible, para el cálculo del rango de valor de mercado es preferible utilizar varias muestras de compañías comparables.

En el cuadro anterior se muestra la representación del Rango Intercuartil de una distribución de utilidades. Este rango denota una porción del 100% de empresas comparables muestreadas cuya distribución de utilidades se apega a los lineamientos de los precios de transferencia.

CAPÍTULO VII

EVOLUCIÓN EN MÉXICO DE LA LEGISLACIÓN EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

*Si quieres sembrar para pocos días, deberás sembrar flores;
si quieres sembrar para largo tiempo, debes plantar árboles,
pero si quieres sembrar para la eternidad, debes sembrar ideas*

Anónimo

VII. EVOLUCIÓN EN MÉXICO DE LA LEGISLACIÓN EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1. GENERALIDADES

Los Precios de Transferencia se refieren a los valores, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad que se establecen en operaciones celebradas entre partes relacionadas que operan en diferentes jurisdicciones fiscales¹.

El tema de Precios de Transferencia, en términos generales, consiste en la problemática que enfrentan los grupos de empresas multinacionales en la asignación o distribución de utilidades entre las distintas entidades que operan en diversos países en el desarrollo de los negocios.

La metodología de precios de transferencia tiene como objetivo el asignar o distribuir las utilidades entre las distintas entidades de un mismo grupo de interés económico y sus correspondientes jurisdicciones fiscales, tomando como base principalmente las funciones que desarrollan y los riesgos que asume cada entidad en lo particular. Esto es, la parte que más actividades desarrolle y mayores riesgos tome, mayores utilidades se le deben asignar.

2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS LEGISLATIVOS

a) Ley del Centenario del 20 de julio de 1921

El primer antecedente en materia de determinación estimativa lo encontramos en la Ley del Centenario, bajo la cual el impuesto se calculaba sobre los ingresos o ganancias brutas, sin hacer deducción alguna.

¹ Rendón Pimentel, Ricardo, Socio de "Chevez, Ruiz, Zamarripa y Cia", S.C

El art. 21 de dicha ley establecía que cuando dentro del plazo establecido no se presentara la manifestación correspondiente, los Consulados y Juntas Calificadoras Regionales, en ejercicio de sus respectivas atribuciones, procederían a fijar administrativamente, con ayuda de los datos que al efecto recabaran, los ingresos o ganancias probables del causante moroso y sobre tal estimación se liquidaría y cobraría el impuesto.

Contra la cuota fijada en los términos del art. 21 antes comentado, el interesado podría reclamar que el importe de sus ingresos o ganancias reales era inferior a la mitad del monto total de los considerados como probables por la Junta Calificadora o el Consulado.

b) Ley del 21 de febrero de 1924 y su Reglamento

Esta ley ya permitía la toma de deducciones y el impuesto se pagaba por medio de estampillas, y los causantes debían formular “manifestaciones”, mismas que eran presentadas en las oficinas receptoras para ser “calificadas”. En el reglamento correspondiente se contemplaba el que los causantes podían contender mediante recursos administrativos los dictámenes de las Juntas Calificadoras.

c) Ley del Impuesto Sobre la Renta del 18 de marzo de 1925

Esta ley fue la que por primera vez se denominó como “Ley del Impuesto Sobre la Renta” y en lo referente a rendimientos de capital, se previó por vez primera un interés presunto del 6% anual para determinadas operaciones en las que no se pactaran intereses, o bien cuando el interés pactado fuera inferior a dicho porcentaje.

d) Ley del Impuesto Sobre la Renta del 31 de diciembre de 1941

Esta ley continúa la regla del 6% de interés presunto comentada en el párrafo anterior. Adicionalmente, el art. 36 de esta ley establecía que cuando los causantes fueran requeridos por las autoridades competentes, debían aclarar sus declaraciones y comprobar con su documentación y contabilidad los datos discutibles en las mismas. En caso de que no lo hicieran, cuando no presentaran declaraciones o bien, cuando la contabilidad apareciera irregular, los causantes serían calificados estimativamente.

e) Ley del Impuesto Sobre la Renta del 30 de diciembre de 1953

En lo relativo a facultades estimativas de la autoridad, el art. 189 de esta ley establecía que cuando los causantes omitieran la presentación de declaraciones, las autoridades competentes podrían determinar el capital en giro que sirviera de base para la liquidación del impuesto, tomando en cuenta los datos de la contabilidad, y en el caso de las sociedades, la escritura constitutiva y sus reformas.

f) Ley del Impuesto Sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964

En esta ley se abandonó por primera vez el sistema cédular y se estableció un sistema de determinación presuntiva de ingresos más detallado. El art. 19 de dicha ley contemplaba, entre otros ingresos acumulables, los ingresos brutos determinados o estimados por las autoridades fiscales.

Así, también se contemplaba que para el ajuste de precios se podían considerar los precios corrientes en el mercado y en su defecto los de avalúo. Adicionalmente, se contemplaban como ingresos los provenientes de compras o adquisiciones no declaradas.

g) Disposiciones de 1981 a 1991

En 1981 se inició una importante tarea legislativa en materia de precios de transferencia, en donde el art. 64 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) incluyó algunas medidas para la determinación presuntiva en ciertas operaciones y bajo determinadas circunstancias, incluyendo las que celebraran partes relacionadas.

Cualquier transacción en la que se acordara un precio superior o inferior al de mercado, así como todas las importaciones, exportaciones y otros pagos al extranjero, podían ser ajustados por las autoridades fiscales mexicanas.

Durante este periodo, para la determinación presuntiva se podía considerar lo siguiente:

1. El precio corriente en el mercado interior o exterior, y en su defecto el de avalúo.
2. El costo adicionado o disminuido con el porcentaje de utilidad bruta, o con los porcentajes supuestos del art. 63 de la LISR.

h) Disposiciones de 1992 a 1996

Durante este periodo se incluyeron disposiciones sobre precios de transferencia en el contexto del comercio y la inversión globales. En contraste con las extensas regulaciones norteamericanas emitidas en julio de 1994, la legislación mexicana sólo dedicaba algunos párrafos en la LISR a este tema.

A partir de la ratificación de varios tratados para evitar la doble tributación con los principales socios comerciales de México, y sobre todo de la entrada de nuestro país a la OCDE en 1994, la necesidad de adoptar criterios estandarizados de determinación de precios de transferencia aumentó, así como la necesidad de detallar los requisitos para su determinación.

La presunción fundamental en que estaba basada la legislación sobre precios de transferencia, era que una compañía mexicana está organizada para la obtención de

utilidades. El ejemplo más claro de la importancia de esta presunción es el Impuesto al Activo (IMPAC), el cual está basado en una tasa de retorno de inversión sobre activos equivalente al 5.3%, la cual surge del cociente del $\frac{18\% \text{ tasa IMPAC}}{34\% \text{ tasa ISR}}$.

Se cree que el IMPAC fue puesto en vigor a partir de 1989 específicamente con el objeto de reducir abusos en el área de precios de transferencia.

3. TRANSACCIONES OBJETO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La LISR facultó a las autoridades fiscales para ajustar no sólo las transacciones entre partes relacionadas, sino también la mayoría de las transacciones entre partes independientes. Para transacciones entre partes relacionadas (sin importar su residencia para efectos fiscales) las autoridades fiscales están facultadas para modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la redeterminación del precio de la transacción.

Para el año de 1996, la propia ley establecía las transacciones específicas sujetas a las regulaciones de precios de transferencia, a saber:

- La tasa de interés sobre créditos
- La contraprestación por servicios
- El precio fijado para uso o enajenación de bienes tangibles
- El precio pagado por la explotación o la transferencia de un activo intangible

Para determinar si era necesario ajustar los precios de transferencia, se requería comparar el precio fijado contra el precio fijado para operaciones idénticas o similares celebradas con o entre partes independientes bajo condiciones similares. Para establecer los ajustes, la LISR consideraba los siguientes precios como comparables:

1. El precio corriente en el mercado interior o exterior y en su defecto el de avalúo

- 2 El costo adicionado o disminuido con el porcentaje de utilidad bruta, determinado conforme a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o con los porcentajes supuestos del art. 62 de la LISR.
3. En el caso de establecimientos permanentes o bases fijas de residentes en el extranjero, el ajuste podía tener lugar tomando en cuenta la utilidad global mundial y distribuirla en función de la proporción de activos y ventas en México respecto a activos y ventas mundiales.

Para el caso de intangibles, la LISR reconocía que no podía existir un bien intangible similar o idéntico, por lo que adicionalmente se debía considerar lo siguiente:

- a) Posibilidad de sustitución del bien.
- b) La exclusividad existente.
- c) La duración de la patente o registro.
- d) El costo del proyecto de investigación y desarrollo del bien
- e) En el caso de que se le hubieran prestado servicios en la transmisión del bien, el precio cobrado por el servicio.

4. PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA MAQUILADORAS

A partir del año de 1995, a las empresas maquiladoras se les han presentado *dos opciones*¹ para cumplir con reglas referentes a precios de transferencia.

La primera de ellas, comúnmente denominada como "Safe Harbor", otorga una facilidad administrativa consistente en que reporten una utilidad fiscal del ejercicio que represente al menos el 5% del valor de los activos utilizados en la actividad de la maquila.

¹ Estas opciones actualmente se encuentran contenidas en la Regla 3.33.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1998. En años anteriores, conforme a lo siguiente.

Resolución Miscelánea para 1995 - Regla 244

Resolución Miscelánea para 1996 - Regla 255

La segunda opción, comúnmente denominada como "APA" (por "Advanced Pricing Agreements" o Acuerdos de Precios Anticipados), consiste en la elaboración de un estudio de precios de transferencia sometido a revisión de las autoridades fiscales con el objeto de obtener una resolución, por supuesto, favorable. Básicamente, esta segunda opción se refiere a la obtención de un acuerdo anticipado sobre Precios de Transferencia.

Como miembro de la OCDE desde el año de 1994, México ha estado envuelto en el desarrollo de las "Guías en materia de Precios de Transferencia"¹ emitidos por dicho organismo, y se ha pronunciado en el sentido que dichas guías son las que se seguirán en la implementación de precios de transferencia.

Cabe mencionar que tanto el uso de facilidades administrativas (*Safe Harbors*) como los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia (*APA's*) se encuentran contemplados en las guías emitidas por la OCDE en esta materia.

5. DISPOSICIONES A PARTIR DE 1997

La incorporación formal de reglas internacionales de precios de transferencia en las disposiciones fiscales mexicanas, sin duda alguna viene a representar una de los avances más trascendentales a partir del año 1997.

a) Sujetos de los Precios de Transferencia

En relación a este apartado, las disposiciones son bastante amplias. Por un lado, el art 64-A de la LISR establece que los contribuyentes del título II (Personas Morales) que celebren operaciones con partes relacionadas están obligados a determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas bajo el Principio de Valor de Mercado.

¹ Guías en Materia de Precios de Transferencia de la OCDE (OECD Transfer Pricing Guidelines), publicadas en julio de 1995 y marzo de 1996.

Por otro lado, el art. 64 de la misma ley establece que las autoridades fiscales podrán 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 las operaciones distintas de la enajenación en ciertos supuestos.

Como se puede observar, el art. 64-A es aplicable a partes relacionadas, en tanto que el art. 64 es aplicable a operaciones entre partes no relacionadas, pero ambos aplicables a personas morales en general.

Por lo que respecta a personas físicas que celebren operaciones con partes relacionadas, de acuerdo con lo previsto en el antepenúltimo párrafo del art. 74 de la LISR, las disposiciones en materia de precios de transferencia también son aplicables, excepto para personas físicas contribuyentes menores (que en 1998 cambia el régimen al de “pequeños contribuyentes”), las que tributen dentro del régimen simplificado y las que realicen actividades exclusivamente con el público en general.

Asimismo, el primer párrafo del art. 144 de la LISR prevé que los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, deberán pagar el I.S.R. aún en los casos en que los ingresos sean determinados presuntivamente por las autoridades fiscales en los términos de los arts. 64, 64-A y 66 de la LISR.

b) Los Métodos y su selección

Para la determinación de Precios de Transferencia, el art. 65 de la LISR contempla seis métodos que se mencionan a continuación:

1. Método de Precio Comparable No Controlado
2. Método de Precio de Reventa
3. Método de Costo Adicionado
4. Método de Partición de Utilidades

5. Método Residual de Partición de Utilidades

6. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación

Respecto a la aplicación de los métodos, es importante mencionar que la ley no establece un orden de preferencia sobre los mismos, sino que simple y llanamente el art. 65 de la LISR en su primer párrafo menciona que “que se podrán aplicar cualquiera de los siguientes métodos”.

En relación a las disposiciones emitidas por la OCDE, se desprende que cuando la elección de un método no sea clara, y más de un método puede ser inicialmente considerado, generalmente será posible seleccionar un método que es apto para proporcionar la mejor estimación del Principio de Valor de Mercado. En la práctica, esta situación se conoce como la Regla del Mejor Método, a la cual en otras jurisdicciones, como en el caso de los E.U.A., se le pone especial atención.

Desde el punto de vista práctico, la disponibilidad y calidad de información sobre operaciones comparables generalmente determinarán el método a utilizarse. El método de precio comparable no controlado, el método de precio de reventa y el método de costo adicionado (que constituyen los métodos tradicionales), son los más directos para establecer el Principio de Valor de Mercado, por lo que son preferibles respecto a otros, pues otorgan mayor grado de confiabilidad, pero requieren un mayor grado de comparabilidad.

En situaciones en las que no se cuenta con información disponible o la calidad de la información disponible es poca o no adecuada, será necesario utilizar métodos alternativos o de último recurso, tales como el método de partición de utilidades, el método residual de partición de utilidades y el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, los cuales requieren un menor grado de comparabilidad y, consecuentemente, en términos generales aportan un menor grado de confiabilidad en la determinación del principio de Valor de Mercado.

De las guías de la OCDE en materia de precios de transferencia también se desprende que los grupos de empresas tienen la libertad de aplicar métodos no descritos en dichas guías para establecer sus precios, siempre y cuando satisfagan el principio de valor de mercado.

c) Análisis de comparabilidad

El tercer párrafo del art 64-A de la LISR establece que se entiende que las operaciones o las empresas son comparables cuando no existan diferencias entre éstas que afectan significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el art. 65 de la misma ley, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables.

Continúa citando esta disposición que para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, según el método utilizado, considerando, entre otros, los siguientes elementos:

I. Características de las operaciones, incluyendo:

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

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

III. Los términos contractuales;

IV. Las circunstancias económicas; y

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

d) Uso de un Rango de Precios

Debido a que los precios de transferencia no son una ciencia exacta, se acepta el que se obtenga un rango de precios. El penúltimo párrafo del art. 65 de la LISR establece que con base en los comparables obtenidos y de la aplicación de los métodos aceptados, se podrá obtener un rango de precios, de montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, y que estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos.

Para lo anterior, la Regla 3.10.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1997, contempla el que el rango de precios se podrá ajustar mediante la aplicación del método intercuartil (explicado a mayor detalle en apartados anteriores), que básicamente consiste en considerar dentro de una banda de 0 a 100 como límite inferior el percentil vigésimo quinto y como límite superior el percentil septuagésimo quinto. En otras palabras, para la determinación del rango se eliminarán los extremos más bajos y los extremos más altos de la banda de precios.

Regresando al penúltimo párrafo del art. 65 de la LISR, éste establece que si los precios de transferencia del contribuyente se encuentran dentro del rango, dichos precios se considera que cumplen con el principio de valor de mercado, y que en caso de que se encuentre fuera del rango ajustado, se considera que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes es la mediana de dicho rango.

e) Ajustes correspondientes

Con el objeto de eliminar la doble tributación en casos de precios de transferencia, en donde la base gravable de una compañía ubicada en una jurisdicción fiscal, como resultado del principio de valor de mercado es incrementada en relación con operaciones celebradas con una parte relacionada residente en otra jurisdicción fiscal, se debe reconocer un ajuste correspondiente que disminuya la base gravable de la parte relacionada ubicada en la segunda jurisdicción fiscal.

Al respecto, el art. 65-A de la LISR contempla que cuando, de conformidad con un tratado fiscal celebrado por México, las autoridades competentes del país con el que se hubiere celebrado dicho tratado realicen un ajuste en materia de precios de transferencia de un contribuyente residente de ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas, la parte relacionada residente en territorio nacional podrá presentar una declaración complementaria en la que refleje el ajuste correspondiente.

Dicho ordenamiento precisa que la declaración complementaria que al efecto se presente, no computará dentro del límite establecido en el art. 32 del Código Fiscal de la Federación (CFF)¹.

Adicionalmente y para el caso de celebración de acuerdos bilaterales (APA's), a los que se hará referencia posteriormente, el art. 34-A del CFF establece que en estos casos las autoridades fiscales mexicanas podrán discrecionalmente condonar total o parcialmente recargos, siempre que las autoridades competentes del otro país no reintegren o devuelvan cantidades a título de intereses y hayan devuelto el impuesto correspondiente.

Esto es, un contribuyente que entre en negociación de un APA bilateral, obtendría la devolución de un impuesto en el extranjero y tendría que pagar un impuesto en México,

¹ El art. 32 del CFF establece que las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones. Posteriormente, en este mismo apartado se mencionan algunas excepciones aplicables al respecto

de este modo, la finalidad de la disposición antes anotada, sería evitar una carga financiera para un contribuyente que entre en un proceso de negociación bilateral para la resolución de una problemática de precios de transferencia.

f) Obligación de mantener soporte documental

La fracción XIV del art. 58 de la LISR vigente a partir del año de 1997, establece la obligación de obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestran que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo con el principio de valor de mercado¹. De igual manera, la fracción XII del art. 112 de la misma ley, establece la obligación de conservar la documentación relativa a operaciones con partes relacionadas para personas físicas.

El penúltimo párrafo del art. 64-A de la LISR establece que se considera que dos o más personas son partes relacionadas cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas.

Los datos que debe contener la documentación soporte son los siguientes:

- ★ El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas;
- ★ Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente;

¹ De acuerdo con el penúltimo párrafo de la fracción XIV del art. 58 de la LISR, la obligación de soporte documental no es aplicable a los contribuyentes que realicen pagos provisionales trimestrales, de conformidad con el segundo párrafo de la fracción III del art. 12 de la misma ley, salvo que dichos contribuyentes celebren operaciones con residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

- ★ Información y documentación sobre las principales operaciones con partes relacionadas y sus montos;
- ★ El método aplicado conforme al art. 65 de esta ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables.

La obligación de conservar esta documentación soporte es impuesta únicamente a contribuyentes que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero. Sin embargo, esto no significa que operaciones celebradas entre partes relacionadas residentes en México no sean sujeto de la materia de precios de transferencia.

Ciertamente, las operaciones entre compañías residentes en México de un mismo grupo de interés económico, también deben evaluar su situación en precios de transferencia, aunque cabe destacar que en la actualidad el principal enfoque se refiere a operaciones internacionales, ya que en éstas es donde se puede presentar la reubicación de utilidades con mayor frecuencia.

g) Multas por incumplimiento

Especial mención merece el hecho de que en las disposiciones fiscales no se contempla una multa por el incumplimiento de obtener y mantener soporte documental en materia de precios de transferencia. No obstante, si a un contribuyente se le determina un ajuste en materia de precios de transferencia que se traduzca en la omisión del pago del impuesto, además del pago del impuesto mismo actualizado y con recargos, se le requerirá el pago de multas que establecen las disposiciones fiscales para el caso de impuestos omitidos, que en términos generales podrían ser de entre 50% y 100% del impuesto omitido actualizado.

Como un incentivo, se establece una reducción de multas en el caso de que haya cumplido con la obligación referente al soporte documental en los términos del art. 58

fracción XIV. Esto es, en el caso de que resulte un ajuste en materia de precios de transferencia y si el contribuyente cumplió con la obligación de obtener y conservar soporte documental de acuerdo con el último párrafo del art. 76 del CFF, las multas para el caso de impuestos omitidos, o bien para el caso de pérdidas declaradas superiores a las realmente sufridas, serán en un 50% menores a las establecidas en dicho ordenamiento para estos casos.

En base a lo establecido en la fracción V del art. 24 de la LISR respecto a pagos al extranjero, surge una controversia relativa a que éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que está obligado en los términos del art. 58 de la misma ley. En cierto momento, se podría considerar que por el hecho de no obtener y conservar soporte documental en materia de precios de transferencia, los pagos hechos al extranjero a una parte relacionada serían no deducibles.

Sin embargo, esta postura parece tener una contraposición precisamente por el hecho de que la obligación contenida en la fracción XIV del art. 58 se refiere a “obtener y conservar documentación”, en tanto que la fracción V del art. 24 se refiere a “que el contribuyente proporcione la información a que está obligado”. En otras palabras, la obligación del art. 58 fracción XIV de la LISR es de “obtener y conservar documentación”, mas no de “proporcionar información”, por lo que podría no ser correcta esa opinión en el sentido de que se trate de un requisito de deducibilidad.

h) Acuerdos Anticipados Sobre Precios de Transferencia (APA's)

Una vez concluido un estudio de Precios de Transferencia, se podría optar por someter a consideración de las autoridades fiscales el estudio en mención, con el objeto de obtener resolución favorable respecto a la metodología utilizada, esto es, obtener un acuerdo anticipado de Precios de Transferencia (APA).

Al efecto, el art. 34-A del CFF establece que este tipo de resoluciones podrán surtir sus efectos hasta por los cuatro ejercicios fiscales siguientes a aquél en el que se otorgue y

hasta por los cuatro ejercicios anteriores al mismo, lo cual significa que una resolución de este tipo puede llegar a ser válida hasta por nueve ejercicios fiscales en total.

De conformidad con el art. 37 del CFF el plazo para resolución de consultas en materia de precios de transferencia es de 8 meses. Por la emisión de este tipo de resoluciones se contempla el pago de derechos¹. Cabe destacar que este tipo de acuerdos pueden ser celebrados unilateralmente, es decir, con las autoridades fiscales mexicanas, o bien, multilateralmente, o sea de manera simultánea con las autoridades fiscales de otras jurisdicciones con las que México tenga celebrados tratados fiscales para evitar la doble tributación.

Por otra parte, la principal ventaja que presenta un APA es la de obtener certeza respecto a los precios de transferencia entre las partes relacionadas, máxime si el APA es bilateral o multilateral, ya que en estos últimos se disminuye considerablemente el riesgo de sufrir doble o múltiple imposición. Consecuentemente, a través de un APA un contribuyente estará en una mejor posición para predecir sus cargas fiscales.

6. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

a) Impuesto Sobre la Renta (ISR)

Sobre los ajustes que se generan en materia de precios de transferencia regulados por la LISR, se considera un efecto solamente en el Impuesto Sobre la Renta, y en consecuencia también generan un efecto en la participación de los trabajadores en las utilidades (PTU), ya que la base de este concepto también se encuentra regulada por la misma ley en su art. 14.

¹ La Ley Federal de Derechos en su art. 53-G establece que por el estudio y trámite de cada solicitud de resolución en materia de Precios de Transferencia, se pagarán derechos por \$ 4,000 00. y por la revisión del informe anual sobre la aplicación de las resoluciones de acuerdo con el art. 53-A de la misma ley, se pagarán \$ 880.00.

b) Impuesto al Activo (IMPAC)

Puesto que los precios de transferencia están regulados única y exclusivamente por la LISR para efectos del mismo impuesto, y dado que esta ley no es supletoria de los ordenamientos que regulan otros gravámenes excepto en lo referente a la Ley del Impuesto al Activo, la cual en su art. 14 remite a la LISR para la definición de ciertos conceptos (tales como establecimiento permanente, sistema financiero, entre otros), sin estar incluidos dentro de estos conceptos la materia de precios de transferencia, éstos no son aplicables en el ámbito del IMPAC.

c) Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Por lo que se refiere al Impuesto al Valor Agregado, no se contienen disposiciones en materia de Precios de Transferencia propiamente dichas. Sin embargo, el art. 39 de la ley de este impuesto prevé el caso de determinación presuntiva del valor de los actos o actividades que grava este impuesto.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) no contempla los supuestos para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, ni tampoco los procedimientos correspondientes. Por tal razón, esto sólo puede ocurrir en los casos previstos en el art. 55 del CFF¹, los cuales obedecen a causas distintas de la materia de precios de transferencia en sí, y por lo tanto sus efectos son diferentes.

¹ El art. 55 del CFF establece que las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente el valor de los actos o actividades, entre otros, en los casos de que se presenten ciertas irregularidades tales como el que los contribuyentes se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, omitan la presentación de declaraciones, no cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios, etc.

d) Ley Aduanera

La legislación aduanera contempla métodos específicos que se aplican en orden sucesivo y por exclusión para la determinación de la base gravable tratándose de operaciones de importación. los cuales tienen efectos única y exclusivamente para fines aduaneros y no para fines del ISR.

En términos generales, los objetivos de la aplicación de precios de transferencia en materia aduanera se contraponen con los objetivos en materia de ISR, toda vez que en materia aduanera se tenderá a fijar valores más altos. lo cual genera una mayor recaudación, en tanto que en el caso del ISR se tenderá a fijar valores más bajos, con objeto de disminuir la deducción.

A pesar de lo anterior, existe un punto de interacción directa entre ambas legislaciones que se encuentra en la fracción XVI del art. 24 de la LISR, el cual establece que el importe de los bienes e inversiones de importación no podrá ser superior al valor en aduanas del bien de que se trate.

7. DISPOSICIONES Y REFORMAS FISCALES PARA 1998

Dentro de la iniciativa de Ley que modifica diversas disposiciones fiscales para el año de 1998 que sometió el Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados, se incluyen algunos aspectos relacionados con la materia de precios de transferencia, dentro de los que destacan los que a continuación se mencionan.

a) Ley del Impuesto Sobre la Renta

En lo sucesivo, de conformidad con el *art. 25, fracc. XX de la LISR*, no serán deducibles las pérdidas que se obtengan en las operaciones financieras derivadas y en las operaciones a que se refiere el último párrafo del *art. 18-A de la LISR* (relativo a

operaciones financieras derivadas de deuda) cuando dichas operaciones se celebren entre partes relacionadas y los términos convenidos no correspondan a los que se hubieren pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos fines se hace referencia a las definiciones del art. 64-A de la misma ley.

Con lo anterior, se busca castigar la manipulación de precios con la intención de disminuir la carga tributaria de las empresas vinculadas accionariamente o mediante el control común de su administración.

Por consiguiente, para que la pérdida citada sea no deducible, no basta que provenga de operaciones celebradas entre partes relacionadas como se establecía hasta 1997, sino que será necesario comprobar que el precio de la operación no corresponde al que se hubiere pactado entre partes independientes en operaciones comparables.

Con motivo de la adición de las *fracciones XXIV del art. 25 y XVIII del art. 137 de la LISR*, se establece que no serán deducibles los pagos de cantidades iniciales por el derecho de adquirir o vender bienes, divisas, acciones u otros títulos valor que no coticen en mercados reconocidos, de acuerdo con lo establecido por el art. 16-C del CFF y que no se hubiera ejercido, siempre que se trate de partes contratantes que sean relacionadas.

Para ubicarse en el supuesto de no deducibilidad previsto por la nueva disposición, deben ocurrir simultáneamente los siguientes hechos:

1. Se trate de operaciones financieras referidas a un subyacente que no la coticen en mercados reconocidos.
2. Se trate de operaciones en las que se pacte el pago de cantidades iniciales por su celebración; e.g. la prima de emisión que se paga por la adquisición de títulos opcionales de compra (*warrant call*) o bien, títulos opcionales de venta (*warrant put*).
3. Que el derecho que confieren los títulos opcionales no se hubiera ejercido durante la vigencia de la operación.

4. Que las partes contratantes se encuentren relacionadas en los términos del art. 64-A de la LISR.

Para el análisis de diferencias de los comparables, el *art. 64-A de la LISR* se adiciona un inciso *e)* a la fracción I, con una disposición referente al caso de enajenación de acciones, en donde se menciona que para la determinación de diferencias se considerarán elementos tales como el capital contable actualizado de la emisión, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.

También se indica que, cuando el ciclo del negocio cubra más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes a dos o más ejercicios, anteriores o posteriores. Esto es debido a que difícilmente la vida de un producto podría tener y coincidir con un determinado ejercicio de operación, aunque con esto obviamente habrá más elementos de variabilidad a ajustarse dentro de los parámetros de comparabilidad de precios.

Con la reforma del *segundo párrafo de la fracción V, del art. 66 de la LISR* se limita favorablemente el concepto de préstamos respaldados (back to back). Se establece que tratándose de créditos garantizados, sólo se considerarán respaldados aquéllos cuya garantía consista en efectivo o depósito de efectivo del acreditado o de una parte relacionada. Las consecuencias de un crédito respaldado, consisten en tipificar los intereses como dividendos, en los términos del dispositivo señalado.

b) Código Fiscal de la Federación

En el *art. 46 del CFF* referente al ejercicio de facultades de las autoridades fiscales en materia de precios de transferencia, se contempla una nueva disposición que establece que dentro de un plazo no mayor de 15 días hábiles contados a partir de la fecha de la

última acta parcial, el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto a operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros.

Esta disposición puede generar grandes dudas e inquietudes y seguramente problemas respecto a información confidencial de los contribuyentes, ya que información privada de éstos sería revelada a otros contribuyentes por las autoridades fiscales en un caso de controversia en materia de precios de transferencia. En todo caso, las autoridades fiscales deben garantizar la confidencialidad de la información proporcionada y revelada a terceros, aunque ciertamente es algo difícil de asegurar.

Es importante recalcar que para que las autoridades fiscales puedan determinar los precios de transferencia deberán demostrar las operaciones comparables; los terceros tendrán obligación de proporcionar la información que la SHCP les solicite para que sea utilizada en contra de aquel a quien se le está determinando el precio de transferencia.

En relación al *art. 63 del CFF*, las autoridades deberán fundar y motivar sus resoluciones sin perjuicio de su obligación de mantener la confidencialidad de la información proporcionada por terceros independientes que pueda afectar su posición competitiva.

Bajo este mismo orden, en el *art. 69* se establece que la información confidencial comparable sólo puede ser revelada ante los tribunales. Esta limitante debe observarse sin perjuicio de lo establecido en los arts. 46, fracc. IV, y 48, fracc. VII del CFF, en los que se precisa la obligación de consignar en acta circunstanciada la información proporcionada por terceros.

En base a lo anterior se expone el siguiente cuadro:

INFORMACIÓN CONFIDENCIAL EN COMPROBACIÓN DE INGRESOS, VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES Y SUS RESOLUCIONES; TAMBIÉN EN PRECIOS DE TRANSFERENCIA (ARTÍCULOS 62, SEGUNDO PÁRRAFO; 69, SEGUNDO PÁRRAFO; 75, FRACCIÓN II, INCISO G) DEL CFF; 64 Y 65 DE LA LISR)				
OBTENCIÓN	PARTES CON ACCESO	TIPO DE ACCESO	INFORMACIÓN OBTENIBLE	RESPONSABILIDAD Y PLAZO
Con base en las facultades del art 69 segundo párrafo reformado del Cff	<ol style="list-style-type: none"> 1 Autoridades fiscales. 2 Sin perjuicio de partes nombradas según art 46, fracc. IV y 48, fracc VII 	Información de operaciones con partes relacionadas determinación de ingresos y deducciones considerando precios de partes independientes en operaciones comparables (precios de transferencia, art 64-A de la LISR)	<p>Información relativa a la identidad de terceros independientes en operaciones comparables y la información de los comparables utilizados para motivar la resolución (art 69 segundo párrafo, del CFF).</p> <p>Comprobación de ingresos, valor de actos y actividades de contribuyentes (arts. 63, 69, segundo párrafo, del CFF relacionados con el 64-A y 65 de la LISR)</p> <p>Información solo revelable a tribunales en casos de impugnación de actos de autoridad (art 69, segundo párrafo del CFF)</p> <p>La información no podrá ponerse a disposición de autorizados en la demanda para oír notificaciones en juicio, excepto a los representantes autorizados para ver la información confidencial, según arts 46, fracc. IV y 48, fracc VII del CFF</p>	<p>Por lo que toca a las resoluciones sin plazo directo, pero atendible a su duración o efectos</p> <p>En casos de los arts 46, fracc IV y 48 fracc VII, del CFF-</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. De los representantes hasta 5 años de su designación por divulgación, uso personal o indebido 2 Del contribuyente, por la información directa obtenida 3 Indirecta de los representantes con solidaridad del que los nombró, por la utilización indebida en su beneficio o la divulgación en tanto afecte la posición competitiva del tercero 4. La revocación de representantes no limita su responsabilidad. 5. El cometer las infracciones es causa de multa con agravante (arts. 75, fracc II, inciso g), 85, fracc IV y 86, fracc. IV y 87, fracc IV del CFF) tanto para contribuyentes, representantes, terceros y autoridades, o bien, delito art 111, fracc VI del CFF

En cuanto a las sanciones o multas por divulgar información confidencial proporcionada por terceros a las que se refieren los *arts. 85, 86, 87 y 88 del CFF*, se establece un monto que va de \$ 45,000.00 a \$ 60,000.00¹.

¹ Las cantidades se entienden actualizadas al mes de enero de 1998, debiéndose efectuar las posteriores actualizaciones en el mes de julio de dicho año. DT 1998-2-II.

Existe también una sanción de tres meses a tres años de prisión a quien por sí, o por interpósita persona divulgue, haga uso personal o indebido de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros, según el *art. 111, fracc VI del CFF*

c) Resolución Miscelánea Fiscal 1998-1999

La *regla 2.12.2* relativa a la información adicional a presentar a las consultas hechas a la autoridad sobre operaciones con partes relacionadas, establece lo siguiente:

“Para efectos del artículo 34-A del Código, a la solicitud de resolución a que se refiere dicho precepto deberá anexarse, por lo menos, la siguiente información y documentación:

A. Información general:

1. El nombre, la denominación o razón social, el domicilio fiscal, la clave del RFC, el número de identificación fiscal y el país de residencia de:
 - (a) El contribuyente, indicando, en su caso, si tiene sucursales en territorio nacional.
 - (b) Las personas residentes en México o en el extranjero que tengan participación directa o indirecta en el capital social del contribuyente, anexando copia del registro de acciones nominativas previsto en el artículo 128 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.
 - (c) Las personas relacionadas residentes en México, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente.
 - (d) Las personas relacionadas residentes en el extranjero, que

tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente

2. Cuando el contribuyente forme parte de un grupo multinacional, se deberá proporcionar descripción de las principales actividades que realizan las empresas que integran dicho grupo, incluyendo el lugar o lugares donde realizan las actividades, describiendo las operaciones celebradas entre el contribuyente y las empresas relacionadas que formen parte del mismo grupo de interés, así como un organigrama donde se muestre la tenencia accionaria de las empresas que conforman el citado grupo.
3. Copia de los estados de posición financiera y de resultados, incluyendo una relación de los costos y gastos incurridos por el contribuyente, y de las personas relacionadas residentes en México o en el extranjero que tengan una relación contractual o de negocios con el mismo, así como de las declaraciones anuales normales y complementarias del ISR del contribuyente, correspondientes a los ejercicios por los que se solicita la expedición de la resolución, así como de los 3 ejercicios inmediatos anteriores.

Los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, en lugar de presentar los estados de posición financiera y de resultados a que se refiere el párrafo anterior, deberán anexar copia del dictamen, así como los estados financieros dictaminados y sus anexos respectivos.

4. Copia en idioma español de los contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y las empresas relacionadas con el mismo, residentes en México o en el extranjero.

5. Fecha de inicio y de terminación de los ejercicios fiscales de las personas residentes en el extranjero relacionadas con el contribuyente, que tengan una relación contractual o de negocios con esta última.
6. Moneda en la que se pactaron o pactan las principales operaciones entre el contribuyente y las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con él.

B. Información específica:

1. Las transacciones u operaciones por las cuales el contribuyente solicita resolución particular, proporcionando sobre las mismas lo siguiente:

(a) Descripción detallada de las funciones o actividades que realizan el contribuyente y las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con él, que mantengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente, incluyendo una descripción de los activos y riesgos que asumen cada una de dichas personas.

(b) El método o métodos que propone el contribuyente, para determinar el precio o monto de la contraprestación en las operaciones celebradas con las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con él, incluyendo los criterios y demás elementos objetivos para considerar que el método es aplicable para dicha operación o empresa.

Adicionalmente, el contribuyente deberá presentar la información financiera y fiscal correspondiente a los ejercicios por los que solicita la resolución, aplicando el método o

métodos propuestos para determinar el precio o monto de la contraprestación en las operaciones celebradas con las personas relacionadas.

2. Información sobre operaciones o empresas comparables, indicando los ajustes razonables efectuados para eliminar dichas diferencias, de conformidad con el tercer párrafo del artículo 64-A de la Ley del ISR.
3. Especificar si las personas relacionadas con el contribuyente, residentes en el extranjero, se encuentran sujetas al ejercicio de las facultades de comprobación en materia de precios de transferencia, por parte de una autoridad fiscal y, en su caso, describir la etapa que guarda la revisión correspondiente. Asimismo, se deberá informar si dichas personas residentes en el extranjero están dirimiendo alguna controversia de índole fiscal en materia de precios de transferencia ante las autoridades o los tribunales y, en su caso, la etapa en que se encuentra dicha controversia. En caso de que exista una resolución por parte de la autoridad competente o que se haya obtenido una sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes, se deberán proporcionar los elementos sobresalientes y los puntos resolutivos de tales resoluciones.
4. La demás documentación e información que sea necesaria, en casos específicos, para emitir la resolución a que se refiere el artículo 34-A del Código, que sea requerida por la autoridad”.

Igualmente, la *regla 3.10.2* relativa a la determinación del rango del precio, monto de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, establece lo siguiente:

“Para efectos del artículo 65 penúltimo párrafo de la Ley del ISR, el rango de

precios, de montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, se podrá ajustar mediante la aplicación del método intercuartil, el cual se describe a continuación:

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

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

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

- E. El percentil vigésimo quinto, se obtendrá de sumar a la mediana la unidad y dividir el resultado entre 2. Para efectos de este párrafo se tomará como mediana el resultado a que hace referencia el rubro C.
- F. Se determinará el límite inferior del rango ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del percentil vigésimo quinto.

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

1. Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo del presente rubro y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.
 2. El resultado obtenido en el numeral anterior se multiplicará por el número decimal del percentil vigésimo quinto.
 3. Al resultado obtenido en el numeral anterior se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de este rubro.
- G. El percentil septuagésimo quinto, se obtendrá de restar a la mediana a que hace referencia el rubro C la unidad y al resultado se le adicionará el percentil vigésimo quinto obtenido en el rubro E de esta regla.
- H. Se determinará el límite superior del rango ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del percentil septuagésimo quinto.

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

siguiente manera:

1. Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo del presente rubro y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para tales efectos su valor.
2. El resultado obtenido conforme al numeral anterior, se multiplicará por el número decimal del percentil septuagésimo quinto.
3. Al resultado obtenido en el numeral anterior, se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de este rubro.

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

En cuanto a las reglas consignadas en la Resolución Miscelánea relativas a facilidades administrativas para las Maquiladoras, se encuentra lo siguiente de la *regla no.*

3.33.1 a la 3.33.7:

- 3.33.1. Se considera que las empresas que realicen actividades de maquila de exportación en los términos del Decreto para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación, publicado en el DOF el 22 de diciembre de 1989, cumplen con lo dispuesto con los artículos 64-A y 65 de la Ley del ISR, así como con la fracción I del artículo cuarto bis de la Ley que reforma, deroga y

adiciona diversas disposiciones fiscales, publicada en dicho órgano oficial el día 28 de diciembre de 1994, cuando la utilidad fiscal que resulte en el ejercicio, represente al menos el 5% del valor de los activos utilizados en la actividad de maquila. Lo anterior no aplicará cuando hubieran solicitado a más tardar el 31 de diciembre de 1996, la emisión de una resolución ante la Secretaría, que confirmara que no se encontraban en los supuestos de determinación presuntiva previstos en los artículos 64 y 64-A de la LISR, vigentes hasta esa fecha, o bien, que para el ejercicio de 1997, hubieran solicitado ante el SAT, una resolución en los términos del artículo 34-A del Código, a más tardar el 31 de diciembre del referido año, que confirmara que se cumple con lo dispuesto por el artículo 64-A de la Ley del ISR, vigente a partir del 1o. de enero de 1997.

Para efectos de lo dispuesto en el primer párrafo, el valor de los activos utilizados en la actividad de maquila, incluirá los que sean propiedad de residentes en el extranjero y se determinará de conformidad con el artículo 2o. y demás aplicables de la Ley del IMPAC.

Las empresas maquiladoras que deseen acogerse a lo dispuesto en la presente regla, deberán presentar ante la Dirección General de Asuntos Fiscales Internacionales, la siguiente documentación:

- A. Escrito libre en el que se manifieste que la utilidad fiscal esperada que resulte para el ejercicio fiscal de 1998, representará al menos el 5% del valor de los activos utilizados en la actividad de maquila, aceptando que en el caso de que la utilidad fiscal obtenida en dicho ejercicio sea menor al porcentaje señalado, la empresa asumirá la responsabilidad solidaria en el pago del IMPAC a cargo de la empresa residente en el extranjero. El escrito a que se refiere este rubro deberá presentarse a más tardar el 31 de mayo de 1998
- B. Escrito libre donde manifiesten el monto de la utilidad fiscal obtenida

durante el ejercicio de 1998, y el porcentaje que la misma representa respecto del valor de los activos utilizados en dicho ejercicio, el cual deberá ser presentado a más tardar el 30 de abril de 1999. Asimismo, se deberá anexar una relación que incluya la determinación del valor de los activos propiedad de la maquiladora y del residente en el extranjero, totalizada por cada uno de los conceptos a que se refieren las fracciones I a IV del artículo 2o. de la Ley del IMPAC.

Las empresas a que se refiere el primer párrafo de esta regla, deberán conservar la documentación necesaria para soportar los cálculos a que se refieren los rubros A y B de la misma, a disposición del SAT.

También se considerará que cumplen con lo dispuesto en la presente regla, las empresas que estimen que su utilidad fiscal por el ejercicio de 1998, represente menos del 5% del valor de los activos utilizados en la actividad de maquila, cuando así lo manifiesten a la Dirección General de Asuntos Fiscales Internacionales a más tardar el 31 de mayo de 1998 y, obtengan de la misma, resolución en los términos del artículo 34-A del Código que confirme que se cumple con lo dispuesto por el artículo 64-A de la Ley del ISR. Las maquiladoras que hayan solicitado una resolución en los términos del artículo 34-A del Código, con anterioridad a la entrada en vigor de esta Resolución, y obtengan resolución favorable que cubra el ejercicio fiscal de 1998, no estarán obligadas a presentar el aviso a que se refiere este párrafo.

3.33.2. Para efectos de la regla anterior los contribuyentes a que se refiere dicha regla, determinarán el valor de los activos propiedad de residentes en el extranjero utilizados en la actividad de maquila conforme a lo siguiente:

- A. Podrán optar por calcular el valor de los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados, mediante la suma de los promedios mensuales de dichos inventarios, correspondientes a todos los

meses del ejercicio y dividiendo el total entre el número de meses comprendidos en el ejercicio.

El promedio mensual de los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados, se determinará mediante la suma de dichos inventarios al inicio y al final del mes, así como del total de costos y gastos incurridos por el contribuyente en su actividad de maquila durante el mismo mes y, dividiendo el resultado entre dos. Los inventarios al inicio y al final del mes deberán valuarse conforme al método que la empresa maquiladora tenga implantado y con base a los valores que para las materias primas o productos semiterminados o terminados se hubieren consignado en los pedimentos de importación.

- B. El valor de los activos fijos lo determinarán de conformidad con lo previsto en la fracción II del artículo 2o. de la Ley del IMPAC, considerando como M.O.I el valor que para dichos bienes se hubiere consignado en el pedimento de importación que por los mismos se hubiere presentado, y como fecha de adquisición aquélla en la que se efectuó la importación a México.
- C. Los contribuyentes podrán optar por incluir los gastos y cargos diferidos, en el valor de los activos utilizados en las actividades de maquila.

3.33.3. Para efectos de las reglas 3.33.1. y 3.33.2., los contribuyentes podrán excluir del cálculo del valor de los activos utilizados en la actividad de maquila, los terrenos, las construcciones, la maquinaria y el equipo hasta en tanto no se obtengan ingresos por su utilización, siempre que los hubieren adquirido con posterioridad al 31 de diciembre de 1997, y correspondan a obras de expansión. Los contribuyentes que excluyeron del cálculo del valor de los activos utilizados en la actividad de maquila, los terrenos, las construcciones, la maquinaria y el equipo, de conformidad con lo dispuesto en la regla 3.33.3. de la Resolución

Miscelánea Fiscal para 1997, podrán excluir dichos activos para efectos del cálculo a que se refiere el párrafo anterior, hasta en tanto no se obtengan ingresos por la utilización de los mismos.

3.33.4. Las empresas maquiladoras que en los términos de la regla 3.33.1. soliciten a la Dirección General de Asuntos Fiscales Internacionales, la emisión de una resolución en los términos del artículo 34-A del Código, podrán estarse a lo dispuesto en la regla 2.11.3.

La solicitud de emisión de la resolución a que se refiere el párrafo anterior, se presentará a más tardar el 31 de diciembre de 1998 y deberá incluir la información y documentación a que se refiere la regla 2.12.2, incluyendo, además, copia del programa de operación de maquila aprobado por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, así como sus modificaciones correspondientes.

3.33.5. Las empresas maquiladoras que inicien actividades con posterioridad al 31 de mayo de 1998, podrán acogerse a lo dispuesto a la regla 3.33.1. siempre que presenten el escrito a que se refiere el rubro A o el último párrafo de dicha regla, a más tardar el 31 de diciembre de 1998.

3.33.6. Las empresas maquiladoras que realicen además de su operación de maquila, actividades distintas a ésta, podrán acogerse a lo dispuesto por el primer párrafo de la regla 3.33.1., sólo por dicha operación, siempre que en el ejercicio inmediato anterior hubieren determinado el 5% de utilidad fiscal a que hace referencia la regla 3.33.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1997, publicada en el DOF con fecha 21 de marzo del propio año, únicamente por la operación de maquila. Las actividades distintas a las antes señaladas, estarán sujetas a lo establecido en el artículo 64-A y demás aplicables de la Ley del ISR.

3.33.7. Cuando la Dirección General de Asuntos Fiscales Internacionales emita una

resolución para los efectos de lo establecido en las reglas 244 y 244-C de la Resolución que establece para 1995 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, publicada en el DOF el día 31 de marzo del referido año, así como las reglas 255 y 258 de la Resolución que establece para 1996 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, publicada en el DOF el día 29 de marzo del referido año, que confirme que no se encuentran en los supuestos de determinación presuntiva previstos en los artículos 64 y 64-A de la Ley del ISR, y en las reglas 2.12.2 y 3.33.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1997, publicada en el DOF el 21 de marzo del referido año, que confirme que cumple con lo establecido por el artículo 64-A de la Ley del ISR y dicho impuesto, determinado por el contribuyente con base en la aplicación del método autorizado por la citada Dirección, sea mayor al enterado por el contribuyente, los recargos por tal diferencia se causarán a partir del quinto día hábil siguiente a aquél en que se notifique la resolución respectiva, siempre que:

- A. La empresa maquiladora hubiera presentado la solicitud a que se refieren las reglas 244-C de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1995 y 258 de la correspondiente para 1996 y 3.33.4. de la correspondiente para 1997, a más tardar el 2 de enero de 1996, el 7 de enero de 1997 y 7 de enero de 1998, respectivamente.
- B. La utilidad fiscal de la empresa maquiladora contenida en la declaración del ejercicio de 1995, 1996 y 1997, se hubiera determinado mediante la aplicación del método propuesto en las solicitudes a que se refiere el rubro anterior, siempre que la declaración correspondiente al ejercicio de 1995, se haya presentado con anterioridad al 18 de junio de 1996, la declaración correspondiente al ejercicio de 1996 se haya presentado a más tardar el 31

de marzo de 1997 y la declaración correspondiente al ejercicio de 1997 se haya presentado a más tardar el 31 de marzo de 1998.

- C. Que la empresa maquiladora presente toda la documentación e información que haya sido solicitada por la Dirección General de Asuntos Fiscales Internacionales, dentro de un plazo de 15 días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del requerimiento de información.

CAPÍTULO VIII

ASPECTOS JURÍDICOS
DE LOS
PRECIOS DE TRANSFERENCIA
EN MÉXICO

*Más vale tener planteados
problemas sin solucionar
que no plantearse problemas.
Isaac Asimov*

VIII. ASPECTOS JURÍDICOS DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN MÉXICO

I. LEGALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

De conformidad con lo establecido en el art. 74 antepenúltimo párrafo de la LISR, las excepciones mencionadas en dicho artículo pueden interpretarse como vicios de inconstitucionalidad, pues aparentemente no existe el principio de equidad, de generalidad y de proporcionalidad, todos ellos fundamentados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) en su art. 31 fracción IV.

DIFERENCIAS ENTRE LOS ARTS. 64 Y 64-A DE LA LISR	
ART. 64	ART. 64-A
<ul style="list-style-type: none"> ◦ Se refiere a operaciones entre partes no vinculadas. ◦ Hace alusión a la determinación presuntiva del precio con modificación de la utilidad o de la pérdida fiscal. ◦ El procedimiento es aplicado por la autoridad fiscal y tiene la carga de la prueba. ◦ Se refiere a precios de mercado libre con variaciones por ventas a menos del costo; mercado internacional, pagos al extranjero. 	<ul style="list-style-type: none"> ◦ Se refiere a operaciones entre partes relacionadas. ◦ Hace mención de la obligación del contribuyente a determinar sus precios o valor de mercado. ◦ El procedimiento para demostrar los precios es aplicado por el contribuyente y tiene la carga de la prueba. ◦ En defecto del contribuyente, la autoridad determina el precio de transferencia y adquiere la carga de la prueba.

Como primer paso para configurar el precio de transferencia por parte de la autoridad fiscal, ésta debe considerar y fundamentar lo siguiente en relación a las operaciones del contribuyente:

1. Que se está en presencia de partes relacionadas.
2. Que los precios o contraprestaciones pactados en las operaciones no son de libre mercado.
3. Presentar información comparable relativa a los precios de libre mercado.
4. Escoger el método de ajuste más adecuado.
5. Hacer la valuación respectiva apoyada en peritos
6. Fundamentar y motivar su procedimiento de revisión (de conformidad con el art. 16 de la CPEUM).

Asimismo, el proceso que debe seguir el contribuyente sujeto a la revisión de precios de transferencia es el siguiente:

1. Identificar y cumplir obligaciones marcadas en los arts. 58 fracc. XIV y 112 fracc. XII de la LISR.
2. Determinar la independencia de la proporción de participación accionaria o de la amplitud del vínculo y/o control administrativo entre las partes.
3. Comparar los precios utilizados con los de libre mercado.
4. Ajustar sus precios (en la cuantificación de ingresos acumulables o deducciones autorizadas) y su utilidad o pérdida fiscales.

2. BASES JURÍDICAS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Es indudable que la configuración de los precios de transferencia puede ser causal de controversias de carácter jurídico, lo que obligaría tanto a la autoridad fiscal como al contribuyente involucrado a llevar cabo un juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación cuando los elementos aportados por ambas partes no sean satisfactorios para alguno de ellos.

Por esta razón, a continuación se exponen algunas de las bases genéricas en el ámbito jurídico-legal de los elementos involucrados en ley en la configuración del precio de transferencia. Estas bases hacen referencia a la legalidad de la aplicación de leyes fiscales en términos generales, mas no hacen referencia expresa a situaciones específicas de los supuestos concebidos tanto en la LISR como en el CFF para la determinación de los precios de transferencia.

a) Naturaleza y Proporcionalidad de los Impuestos¹

El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se funda, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquél obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacer, correspondiendo al legislador y a la ley fijar esa proporción; es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuando un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República.

La asamblea constituyente de Francia, en su nombrada declaración del año de 1979, consideró que “para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13)”. Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es “en atención a sus facultades”, es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un “sacrificio”, tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La constitución de

¹ Tesis de Jurisprudencia. Séptima Época Sala Auxiliar Fuente: Informe 1969 Tomo Parte II. Página: 45

Cádiz del 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787, de las diversas constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció en su art. 8, que “todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del estado”; y en sus arts. 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartían entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del art. 13 de la declaración de Francia, son el antecedente más directo del art. 31 de las constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto, lleva a tres conclusiones: 1) todos los habitantes de un estado están obligados a pagar impuestos; 2) los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades; y 3) las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones.

La constitución de Apatzingán regula (arts. 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que “las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad”, por lo que “es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos”. Es evidente que esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un “sacrificio” que deben satisfacer todos por igual. La primera de las siete leyes constitucionales de 1836, arguye en su art. 3, fracc. II, que “es obligación del mexicano cooperar a los gastos del estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan”, principio constitucional que ha de repetirse en el art. 14 de las bases de la organización política de la República Mexicana del 12 de junio de 1843, y en el art. 4 del estatuto orgánico provisional expedido por Don Ignacio Comonfort el 15 de mayo de 1856.

Desde hace más de siglo y medio, concretamente a partir de la aplicación de la constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto

constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El proyecto de la constitución de la comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometido a la consideración del congreso constituyente de 1856-1857, estableció en su art. 36, que "es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio; el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación surgida por el diputado constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria".

El art. 36 del proyecto de constitución que la comisión de estilo dispuso en dos fracciones, y quedó, definitivamente, como art. 31 de la constitución de 1857. Este mismo art. 31 fue reformado años después mediante decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "art. 31; es obligación de todo mexicano: I. defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria; II. prestar sus servicios en el ejército o guardia nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas; III. contribuir a los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El proyecto de constitución presentado por Don Venustiano Carranza al congreso constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del art. 31 de la constitución de 1857, al incluirla como la fracción IV del mismo art. 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos así de la federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. La comisión integrada por los diputados constituyentes Francisco J. Múgica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del proyecto, aunque sí a las dos primeras y el congreso constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917, por 139

votos, esa cláusula constitucional que se cionó, en todo; incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo art. 31 de la constitución del 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto

Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracc. IV del vigente art. 31 de la constitución de 1917, está concorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (art. 13) y la constitución de Cádiz de 1812 (arts. 8, 339 y 340), y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para los gastos públicos de la federación mexicana, pues el impuesto debe ser “en atención a sus facultades” (posibilidades), como propuso dicha declaración, o “en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades” del obligado, como quiso e instituyó la constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la constitución, que Italia los procura en su vigente ley fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su art. 53 afirma que “todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad”.

Estos “criterios de progresividad” son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracc. IV del art. 31 de la constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.

b) Proporcionalidad y equidad de los Impuestos¹

El art. 31, fracc. IV de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de

¹ Tesis de Jurisprudencia Séptima Época Instancia. Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo I, parte SCJN, Tesis 170. Página 171.

un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

c) Concepto de capacidad contributiva¹

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el art. 31, fracc. IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto.

Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación.

d) Exención de impuestos²

La exención de impuestos supone la concesión gratuita; pero no puede decirse que se exima a alguien del pago de contribuciones, cuando, a cambio de ellas, da alguna cosa, en cumplimiento de un contrato celebrado entre el contribuyente y las autoridades.

¹ Tesis de Jurisprudencia. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo III, Marzo de 1996. Tesis: P. XXXI/96. Página: 437. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el 12/mar/96, aprobó, con el número XXXI/1996, la tesis en mención, y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia.

² Tesis de Jurisprudencia. Quinta Época. Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1985. Tomo. Parte III. Tesis 226. Página: 406.

El art. 28 constitucional que se refiere a la exención de impuestos, trata de evitar la desigualdad de condiciones en los productores de la riqueza, para impedir que unos sean favorecidos en perjuicio de otros; mas no puede decirse que existe tal exención, cuando, a cambio de contribuciones, se otorga determinada prestación.

e) Constitucionalidad de la exención de impuestos¹

Interpretando de manera sistemática el art. 18 constitucional y el art. 13 de su reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos, debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se concede considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías determinadas de sujetos.

Es constitucional la exención de impuestos cuando se establece considerando la situación objetiva de las personas exentas (no así cuando la exención se hace en atención de las características individuales de las personas, estimándose sus características personalísimas), en atención a la situación jurídica abstracta prevista en la ley, la cual contempla elementos objetivos para establecer excepciones en el pago de impuestos.

f) Retroactividad de las leyes²

El problema de la aplicación de las leyes en cuanto al tiempo, descansa en la distinción entre el efecto inmediato y retroactivo de las mismas, consistiendo, el primero, en la aplicación de la ley en el presente, y el segundo, en el pasado. El principio general es el de que la aplicación de la ley es inmediata, esto es, que se aplique en el presente, de

¹ Tesis de Jurisprudencia, Séptima Época, Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo. I. Parte SCJN. Tesis: 163 Pagina 165.

² Tesis de Jurisprudencia Quinta Época Instancia Segunda Sala Fuente Semanario Judicial de la Federación. Tomo LXV, 193-198 Primera Parte. Páginas: 390 y 160 respectivamente

manera que una ley es retroactiva cuando vuelve sobre el pasado, sea para apreciar las condiciones de igualdad de un acto, o para modificar los efectos de un derecho ya realizado.

Ahora bien, cuando la duración de una situación jurídica nacida al amparo de una ley, se prolonga más de la fecha en que ésta fue abrogada o sustituida por otra, si la nueva ley pretende aplicarse a hechos realizados, es retroactiva, y si pretende aplicarse a situaciones en curso, es preciso establecer una separación entre los hechos anteriores a la fecha del cambio de legislación, que no podrán ser tocados, sin transgredir la prohibición constitucional, y los hechos posteriores, para los cuales la nueva ley no tendrá sino un efecto de aplicación inmediata.

Por lo anterior, si bien las leyes fiscales, por ser de interés público, pueden retrotraerse, y es legítima facultad del Estado cambiar las bases de la tributación, la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar siempre el mismo impuesto que afecta su patrimonio, pero nunca en el sentido de que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley, la diferencia que resulte entre el impuesto que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo.

g) Fundamentación y motivación de los actos administrativos¹

De acuerdo con el art. 16 constitucional, todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso, y por lo segundo, que también deben señalarse con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas

¹ Tesis de Jurisprudencia. Octava Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 64, Abril de 1995. Tesis: VI. 2o J/248 Página: 43

aplicables. es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. Esto es, que cuando el precepto en comento previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de qué ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo.

En materia administrativa, específicamente, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen:

1. Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables; y
2. Los cuerpos legales y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.

h) Principio de Legalidad que en materia de impuestos consagra la Constitución¹

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el art. 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca.

Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga

¹ Tesis de Jurisprudencia. Séptima Época. Instancia. Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo 91-96 Primera Parte. Página: 173

tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deban soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles ni para título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos ni autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el art. 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

i) Interpretación sistemática de las normas de las leyes fiscales¹

Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así,

¹ Tesis de Jurisprudencia Octava Época. Instancia. Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo. VII - Abril. Tesis 3a./J. 18/91. Página: 24

cualquier intento estricto de interpretación, resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas.

Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el art. 31, fracc. IV, constitucional.

CAPÍTULO IX

EL AUDITOR EXTERNO FRENTE A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

*El trabajo es anterior al capital e independiente de él.
El capital no es más que el fruto de la mano de obra y
podría no haber existido nunca si no hubiera existido
antes la mano de obra.
Abraham Lincoln.*

IX. EL AUDITOR EXTERNO FRENTE A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

I. NORMATIVIDAD EN LA REVISIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Las *Normas Internacionales de Contabilidad* (conocidas como NIC) reconocen la necesidad de revelar información sobre operaciones con partes relacionadas (Norma 5 y 24). Por su parte, los *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados* emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de la Comisión de Principios de Contabilidad, en el Boletín C-13 titulado "*Partes Relacionadas*" establece las reglas de revelación de información relativa a transacciones entre empresas vinculadas.

Este boletín define: *son partes relacionadas de la empresa informante aquellas entidades o personas que individual o conjuntamente, directa o indirectamente, ejercen control o influencia significativa sobre ella, están bajo su control o influencia significativa, o están bajo el mismo control o influencia significativa que ella*

Asimismo, menciona que: *para un claro entendimiento de la situación financiera, los resultados de operación y cambios en la situación financiera de la empresa informante, los estados financieros deben revelar los elementos necesarios de las transacciones importantes con partes relacionadas que normalmente son, entre otros, la naturaleza de la relación, descripción de las transacciones, independientemente de que sean gratuitas, monto de las transacciones, efectos de los cambios en las condiciones de transacciones recurrentes, los saldos con las partes relacionadas y sus características, cualquier otra información que se juzgue necesaria para el entendimiento de la transacción.*

Evidentemente, por formar parte de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y por la trascendencia en el control fiscal que ahora se tiene sobre los precios de transferencia, el auditor externo debe tomar en consideración este aspecto de revelación al efectuar su examen ya sea para efectos fiscales o financieros.

El problema base para el auditor en materia de precios de transferencia, es que se encuentra ante una potencial contingencia fiscal hasta cierto punto no cuantificable debido a lo siguiente:

1. Ajustes a los ingresos gravables;
2. Eliminación de deducciones; y
3. Ajustes en la contraparte.

Todo ello puede tener un efecto en resultados considerable, pues afecta los rubros de las provisiones para I.S.R. y P.T.U. e IMPAC para las empresas maquiladoras; sin dejar de considerar la actualización y los recargos, además de las posibles multas.

Por otra parte, las *Normas y Procedimientos de Auditoría* en su Boletín 5060 titulado "*Partes Relacionadas*", establece los procedimientos recomendados para identificar partes relacionadas, revisar saldos y transacciones entre ellas, y la comprobación de su adecuada revelación en los estados financieros.

Aun cuando la administración de la entidad es responsable de la identificación de las partes relacionadas y de la revelación de los saldos y transacciones con ellas, el auditor debe obtener, mediante la aplicación de procedimientos de auditoría, la evidencia suficiente y competente que le permita respaldar su opinión en cuanto a la razonabilidad de su presentación y revelación en los estados financieros.

El auditor debe tomar en cuenta los factores de riesgo inherente y de control que pudieran tener algún efecto, considerando aspectos tales como:

- ✧ Naturaleza, alcance y objetivo de las transacciones.
- ✧ Aumento o disminución de las compras o ventas de bienes o servicios.

- ✧ Dependencia de uno o pocos clientes o proveedores para continuar operando normalmente.
- ✧ Insuficiencia de capital de trabajo o necesidad de créditos adicionales.
- ✧ Litigios importantes, especialmente entre accionistas y la administración.
- ✧ Cambios en los procedimientos de aprobación y revisión de las transacciones
- ✧ Transacciones que no sean identificadas por separado en los registros contables.
- ✧ Transacciones no recurrentes.
- ✧ Reconocimiento, investigación y atención de la empresa a las nuevas disposiciones fiscales respecto a estas transacciones.

En cuanto a la revisión del control interno de la empresa, se debe revisar el cumplimiento de los objetivos relativos a autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, salvaguarda física y de verificación y evaluación, sin dejar de hacer hincapié en que las transacciones con partes relacionadas pueden quedar fuera de los procedimientos normales de control.

Por tal motivo, es absolutamente necesario que el auditor pruebe las autorizaciones, registros, recepción, embarque, cobros, pagos, conciliaciones de saldos, etc. de la parte relacionada, poniendo especial énfasis también en la consideración de precios comparables.

2. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA RECOMENDADOS

La aplicación de los siguientes procedimientos puede proporcionar elementos para la identificación de transacciones importantes con partes relacionadas:

- ✓ Obtener información de la dirección sobre todas las partes relacionadas.
- ✓ Incorporar párrafo correspondiente a esta información en la "carta de manifestación de la gerencia", indicando que las operaciones se hicieron a precios comparables.

- ✓ Investigar las relaciones que tengan los directores, funcionarios y empleados con otras partes relacionadas.
- ✓ Revisar libros de actas de consejo, accionistas, comités de crédito, etc.
- ✓ Analizar precios utilizados en operaciones con partes relacionadas mexicanas, sus tendencias y resultados obtenidos, para juzgar si éstos pudieran o no corresponder a los de mercado.
- ✓ Analizar la documentación soporte de los precios de transacciones con partes relacionadas nacionales y del extranjero.
- ✓ Confirmar saldos y/o transacciones efectuadas.
- ✓ Confirmar con la contraparte si no le han determinado ajustes que afecten a la compañía.
- ✓ Verificar el desarrollo y obligaciones a las que se encuentra sujeta la empresa en el caso de los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia.
- ✓ Comprobar la razonabilidad del método de precios de transferencia seleccionado y de los precios comparables.

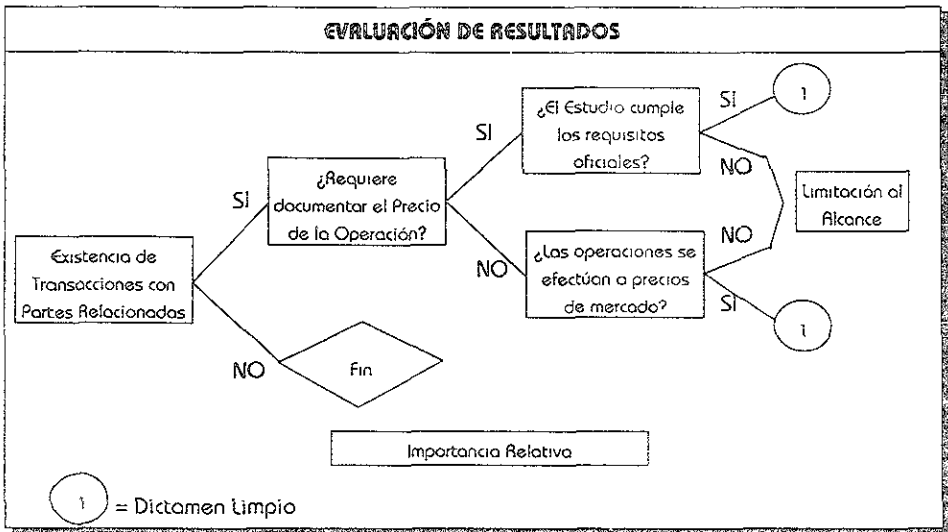
3. EVALUACIÓN DE RESULTADOS DE LA REVISIÓN DE AUDITORÍA

Como ya se mencionó anteriormente, los resultados de la revisión de auditoría tienen un efecto directo en el Dictamen del auditor, dada la importancia relativa de la posible contingencia por diferencias a cargo de I.S.R. y P.T.U. más actualización y recargos, además del IMPAC para las maquiladoras.

La evaluación de resultados debe conformarse a través de un proceso de revisión, el cual inicia con la identificación de operaciones entre partes relacionadas y termina en la propia opinión del auditor respecto de las mismas.

A lo largo de este proceso, se pueden encontrar diversas situaciones que deben ser puntualizadas en la auditoría, pues es por demás importante no dejar ningún pendiente en lo relativo a este tipo de transacciones.

Gráficamente, la evaluación de resultados se puede resumir mediante el siguiente cuadro.



Los resultados de la revisión de auditoría invariablemente deben ser plasmados en el dictamen del Contador Público e independientemente del resultado, debe señalarse la existencia o la falta del estudio de precios de transferencia cuando es obligatorio para el contribuyente.

4. TIPOS DE DICTÁMENES POR LA REVISIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El Dictamen es el documento formal que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate¹.

El dictamen deberá establecer la opinión del auditor acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

En base al resultado de la revisión de auditoría, como ya se mencionó anteriormente, el auditor deberá emitir su dictamen precisando el grado de cumplimiento de los principios de contabilidad relativos a partes relacionadas.

Puesto que, en términos genéricos, los tipos y modelos de dictámenes convencionales se describen en las "Normas y Procedimientos de Auditoría" que emite la Comisión correspondiente, a continuación sólo se muestran algunos modelos de *dictámenes con salvedad*, resultado de una revisión de auditoría en precios de transferencia.

a) Dictamen con Salvedad por no contar con estudio de precios estando obligado por operaciones con residentes en el extranjero

"Como se explica en la nota X, la compañía celebró durante el ejercicio, operaciones con partes relacionadas en el extranjero, las cuales, de acuerdo a las disposiciones fiscales vigentes, requieren de la preparación de un estudio de precios de

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Boletín 4010 "Dictamen del Auditor"

transferencia que sirva de base para soportar fiscalmente el monto de los ingresos sujetos al pago del Impuesto Sobre la Renta.

A la fecha de nuestro dictamen, la compañía no había preparado dicho estudio, por lo que de acuerdo con las disposiciones vigentes, podría estar sujeta al pago de multas y a una estimación por parte de las autoridades fiscales de los ingresos sujetos al pago del Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidades derivados de estas operaciones, cuyo efecto en los estados financieros adjuntos no ha sido posible cuantificar.

En nuestra opinión, excepto por el efecto que pudiera derivarse de lo mencionado en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente...”.

b) Dictamen con Salvedad cuando se tiene evidencia de posibles distorsiones en los resultados de ciertas transacciones con Partes Relacionadas nacionales

“Como se explica en la nota X, la compañía celebró durante el ejercicio transacciones con partes relacionadas en México, que de acuerdo con la legislación vigente, deben hacerse a precios comparables con las que se realizarían con partes independientes; sin embargo, la empresa no ha efectuado el análisis requerido para verificar lo anterior, por lo que podrían generarse pasivos por los impuestos, recargos, actualizaciones y sanciones derivados de una estimación presuntiva de ingresos por parte de las autoridades fiscales, cuyo monto no puede ser cuantificado.

En nuestra opinión, excepto por el efecto que pudiera derivarse de lo mencionado en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente...”.

Es necesario mencionar que la responsabilidad de la prevención y el descubrimiento de los errores e irregularidades recae en la administración de la empresa. El auditor debe reconocer las limitaciones inherentes y la efectividad de los procedimientos de control contable interno implementado por la empresa. Cualquier

sistema de control puede resultar ineficaz por las faltas intencionales de la administración o por la colusión de empleados, permitiendo que los controles preventivos y detectivos puedan ser evadidos o ignorados.

La responsabilidad del auditor se limitará a expresar una opinión sobre los estados financieros de la empresa, sustentada en evidencia suficiente y competente, y dando cumplimiento a las Normas y Procedimientos de Auditoría en la realización de su trabajo.

CAPÍTULO X

LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA INDUSTRIA MAQUILADORA

*Ahora que ya estábamos seguros
de que el dinero no da la felicidad,
descubrimos que la macroeconomía sí*
David Trueba

X. LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA INDUSTRIA MAQUILADORA

1. ANTECEDENTES Y ORÍGENES DE LA INDUSTRIA MAQUILADORA

En materia de antecedentes que dieron origen a la Industria Maquiladora, se pueden contemplar los siguientes puntos:

a) Contexto Internacional

- Plan Marshall
- Internacionalización de procesos
- Tarifa aduanera 806.30 y 807.00 de los Estados Unidos de América

b) Contexto Bi-Nacional México-Estados Unidos

- 1930-1940 Fenómeno migratorio a la franja fronteriza norte de México y sur de los E.U.A.
- 1942 Acuerdo Internacional Sobre Trabajadores Migratorios.
- 1944 Creación de Zonas Libres de Comercio.
- 1951 Ley Pública 78 de los Estados Unidos.
- 1961 Programa Nacional Fronterizo (PRONAF).
- 1966 Programa de Industrialización Fronteriza.
- 1966-1971 Diversos acuerdos y circulares relativos a la operación de maquila y Reglamento del párrafo tercero del artículo 321 del Código Aduanero.
- 1972 Reglamento para la Industria Maquiladora de Exportación.

1983	Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación.
1989	Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación.
1993	Decreto que modifica el diverso para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación.
1996	Decreto que adiciona, reforma y deroga las artículos que se indican del diverso para el fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación.

2. CARACTERÍSTICAS DEL DECRETO DE MAQUILA VIGENTE

Las empresas maquiladoras operan bajo un marco legal determinado por Decretos para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación. Estos Decretos se han venido publicando en el Diario Oficial de la Federación (D.O.F.) desde 1989, a saber:

- D.O.F. del 22 de diciembre de 1989.
- D.O.F. del 24 de diciembre de 1993.
- D.O.F. del 23 de octubre de 1996.

De conformidad a lo que define el Decreto de 1996, las empresas maquiladoras son personas físicas o morales que llevan a cabo un proceso industrial o de servicio, destinado a la transformación, elaboración o reparación de mercancías de procedencia extranjera importadas temporalmente para su exportación posterior.

Asimismo, las empresas maquiladoras son aquellas que realizan actividades de servicio que tengan como finalidad la exportación o apoyar a ésta, incluyendo a

maquiladoras o PITEX. Utilizan maquinaria y equipo propiedad de una parte relacionada residente en el extranjero

En términos genéricos, las empresas maquiladoras tienen las características de:

- ⌘ Ser propietarias del inmueble.
- ⌘ Seguir las instrucciones de su casa matriz en la fabricación y/o ensamble.
- ⌘ No vender los productos semiterminados o terminados a residentes en el extranjero.
- ⌘ Vender ocasionalmente sus productos en territorio nacional.
- ⌘ Asumir riesgos mínimos.

Se puede autorizar un programa de maquila a las personas físicas o morales residentes en el país de conformidad con el Art. 9 del CFF. Dentro de las modalidades que se puede otorgar un programa de maquila, además del procedimiento tradicional, el decreto contempla el Programa de *Maquila por Capacidad Ociosa*, el de *Servicios* y aquellos otorgados a Programas "*Shelter*" o de *Albergue*.

El programa de maquila otorga a su titular principalmente los siguientes beneficios:

a) Importar temporalmente las siguientes mercancías, hasta por dos años:

- ① Materias primas y auxiliares, así como envases, material de empaque, etiquetas y folletos necesarios para complementar la producción.
- ② Cajas de trailers y contenedores.

b) Importar durante la vigencia del Programa de Maquila:

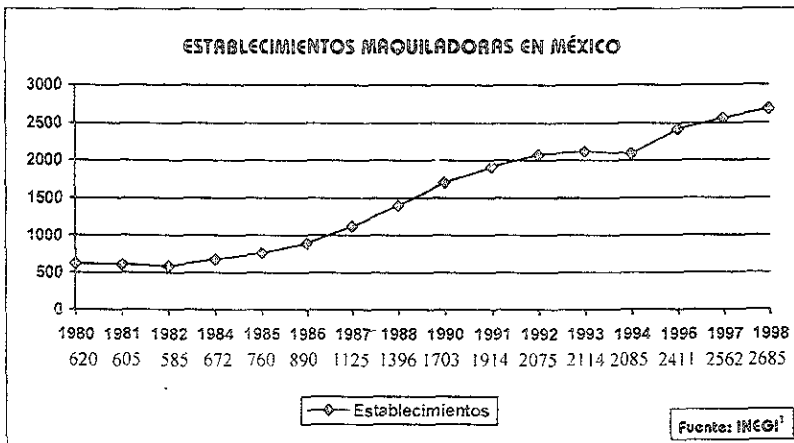
- ① Herramientas, equipos y accesorios de producción, seguridad industrial y productos necesarios para la higiene, asepsia y para la prevención y control de la contaminación ambiental de la planta productiva, manuales de trabajo y planos industriales, así como equipo de telecomunicación y cómputo.
- ② Maquinaria, aparatos, instrumentos y refacciones para el proceso productivo, equipo de laboratorio, de medición y de prueba de sus productos y los requeridos para el control

de calidad, para capacitación de personal, así como equipo para el desarrollo administrativo de la empresa

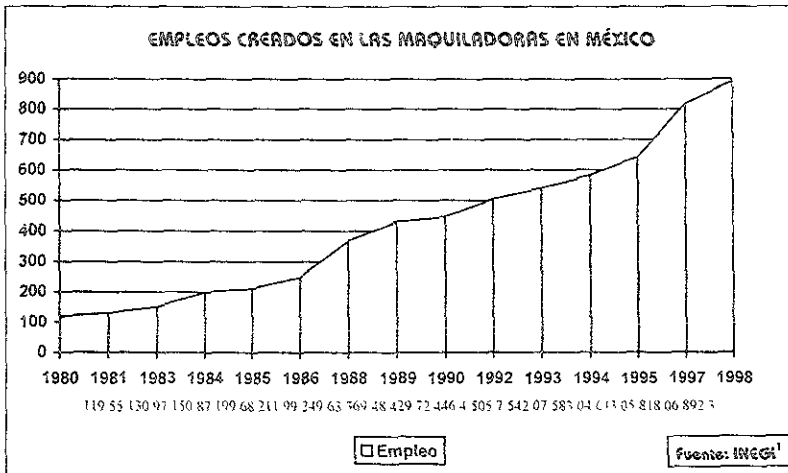
c) Destinar al mercado nacional parte de su producción, previa importación definitiva, de acuerdo a los siguientes porcentajes:

◊ 1994:	55%	◊ 1998:	75%
◊ 1995:	60%	◊ 1999:	80%
◊ 1996:	65%	◊ 2000:	85%
◊ 1997:	70%	◊ 2001:	Sin límite

Este último punto es de gran relevancia, pues antes del 1 de enero de 1994, estaba permitido para las maquiladoras efectuar las ventas al mercado nacional en un tope máximo del 50% adicional al valor de las exportaciones anuales, siempre que se cumpliera con un presupuesto de divisas equilibrado, esto es, divisas ingresadas por servicio de maquila = divisas egresadas por la importación definitiva.



¹ Los datos del cuadro fueron tomados de la base de datos nacional INEGI. Los datos correspondientes al año de 1998 son estimados al mes de diciembre



3. ESTRUCTURAS DE OPERACIÓN COMÚNMENTE UTILIZADAS EN MÉXICO

Dentro de las estructuras corporativas comúnmente utilizadas para la operación de maquila existen básicamente las siguientes:

a) Esquema de la Maquiladora

Este esquema contempla la contratación directa de servicios de maquila entre una empresa matriz extranjera con una subsidiaria mexicana, de la cual tiene el control absoluto de su capital y administración.

La relación contractual entre estos dos entes se establece de conformidad con los siguientes contratos:

¹ Idem

1 Contrato de Maquila

Es un contrato innominado equiparable a un contrato de prestación de servicios, que por práctica se ha utilizado en la estructura corporativa de la maquiladora a través de los años, al grado que ahora es un requisito a presentarse para la aprobación del programa correspondiente ante SECOFI.

Aunque la relación dentro de esta estructura es comúnmente establecida entre una matriz extranjera y una subsidiaria mexicana, de la cual la matriz tiene el control, el Contrato de Maquila establece un instrumento idóneo de prueba de la contraprestación pactada entre tales sociedades por la prestación del servicio. Asimismo, protege a la relación de las partes en el caso de que por cualquier concepto la matriz dejare de tener control de la sociedad mexicana, en caso de la adjudicación de las acciones o partes sociales por un tercero.

Los principales conceptos a regularse dentro de un contrato de maquila son los siguientes:

- ☐ Determinación de los servicios a prestar por la maquiladora.
- ☐ Determinación de los productos a manufacturar.
- ☐ Obligación de la matriz de proveer maquinaria, equipo y materias primas para el proceso productivo.
- ☐ Obligación de la maquiladora de utilizar la maquinaria, equipo y materias primas exclusivamente al proceso de maquila.
- ☐ Establecimiento de lugar, forma y condiciones de entrega tanto de la maquinaria, equipos y materia prima de la matriz a la maquiladora como de producto terminado de la maquiladora a la matriz.
- ☐ Obligaciones de forma y términos de mantenimiento de los bienes entregados por la matriz a la maquiladora y, en su caso, garantías por incumplimiento.
- ☐ Manejo y tratamiento de muestras por parte de la maquiladora para el cumplimiento de las obligaciones legales o estudios de control de calidad.

- ☒ Forma de determinación de órdenes de trabajo, tiempos de entrega y calidad de los productos.
- ☒ Cálculo y términos de pago por contraprestación de los servicios de maquila.
- ☒ Obligación de la maquiladora de cumplir con la legislación mexicana en su operación de maquila.
- ☒ Vigencia del contrato.
- ☒ Ley aplicable y jurisdicción.

Dentro de los requisitos de forma del contrato de maquila, si es firmado por la matriz en el extranjero, deberá ser firmado ante el notario público extranjero correspondiente, y posteriormente apostillado por el Secretario del Estado en que dicho notario público tiene jurisdicción.

II. Contrato de Comodato o Arrendamiento de Bienes.

Los propósitos de este contrato son establecer el derecho al uso y posesión de los bienes, así como la contraprestación o no contraprestación por el uso de los bienes y preestablecer una prueba de la propiedad de los bienes de la matriz en caso de que se intente alguna acción legal por responsabilidad atribuible a la maquiladora.

Los principales conceptos a regularse dentro de este contrato son:

- ☒ Modalidad del contrato (Comodato o Arrendamiento).
- ☒ Tiempos, lugar y condiciones de entrega de los bienes.
- ☒ Responsabilidad de cobertura de gastos originados por el uso y conservación de los bienes.
- ☒ Ubicación de bienes.
- ☒ Limitaciones de uso y exclusividad de uso para proceso de maquila autorizado por la matriz.
- ☒ Responsabilidad por pérdida total o parcial o deterioro de los bienes.
- ☒ Contratación de seguros u otorgamiento de fianzas.

- ☒ Responsabilidad civil por el uso de bienes.
- ☒ Derecho a inspección de los bienes por la matriz.
- ☒ Obligación de la maquiladora de cubrir a su costa los gastos relacionados con el cumplimiento de las disposiciones legales relativas al uso de bienes
- ☒ Término, jurisdicción y ley aplicable al contrato.

En cuanto a la forma, se deberán observar los requisitos ya mencionados por el Contrato de Maquila y será conveniente registrarlo en el Registro Público de la Propiedad y el Comercio a efecto de dejar evidencia de manera pública de la titularidad de los bienes, en caso de que se pretendiera ejercer alguna acción de garantía sobre los mismos por incumplimiento de la maquiladora.

III Contrato de Asistencia Técnica

Es el medio por el cual se pueden proteger secretos industriales y por el que se establece tanto la obligación de la matriz de prestar a la maquiladora la asesoría y conocimientos técnicos y administrativos necesarios para asegurar que la operación de la maquila en México será uniforme con los estándares y técnicas de producción a nivel internacional de la matriz, como la contraprestación que la maquiladora deberá pagar a la matriz por dicho concepto.

El objetivo de este contrato es proporcionar a la maquiladora el elemento necesario para justificar la internación de los técnicos y gerentes extranjeros al país ante las autoridades mexicanas.

Los principales conceptos a regularse dentro de este contrato son los siguientes:

- ☒ Obligación de la matriz de proporcionar a la maquiladora sus conocimientos, experiencia comercial, técnica y práctica para la organización, administración y operación de las instalaciones de la maquiladora.
- ☒ Capacitación a empleados de la maquiladora por la matriz.
- ☒ Protección a secretos industriales por la matriz.
- ☒ Contraprestación por los servicios de asistencia técnica.

- ☒ Responsabilidad de la matriz en caso de violación de derechos de propiedad industrial de terceros por la información proporcionada.
- ☒ Término, jurisdicción y ley aplicable al contrato.

b) Esquema Shelter o de Albergue

La operación mediante Contrato Shelter o de Albergue tradicionalmente se regula mediante un contrato de prestación de servicios de maquila celebrado entre un tercero (extranjero), dedicado a esa actividad a través de una subsidiaria mexicana (el Operador Shelter) y una empresa de manufactura extranjera (la Contratista), mediante el cual los servicios del Operador Shelter se cubrirán mediante una contraprestación basada en hora/hombre o por producto manufacturado.

Los propósitos del contrato Shelter pueden ser diferentes:

- ☒ Que la empresa extranjera quiera entrar a un subcontrato puro, a efecto de que se manufacturen sus productos en México, en las instalaciones y con el personal de la subsidiaria mexicana del Operador Shelter, sin asumir las contingencias legales y prácticas que puedan resultar de correr por sí la operación, en un país para ellos desconocido.
- ☒ Que el Operador Shelter corra la operación dentro de su propia subsidiaria mexicana, a efecto de que el Contratista, sin incurrir en gran contingencia, pueda medir el resultado de su operación antes de decidirse a establecer su propia sociedad. Dentro de esta hipótesis, al momento que el Contratista decide establecer su propia operación tiene la opción de dar por terminado el Contrato de Shelter y solicitar al Operador del Shelter que transfiera los activos y materia prima proporcionados a la sociedad mexicana que el propio Contratista constituya al efecto. Desde el aspecto laboral, según lo acuerden las partes, el Operador Shelter, mediante el esquema de sustitución patronal, puede transferir los trabajadores clave a la nueva sociedad del Contratista.

• Que la empresa extranjera no quiera incurrir en los costos derivados de la curva de aprendizaje de establecer su operación en México, para lo cual contrata los servicios del Operador Shelter con el fin de que:

- El Operador del Shelter constituya una sociedad mexicana y con base a su experiencia, inicie la producción en un inmueble destinado exclusivamente a la operación del Contratista.
- Dentro del término pactado en el contrato capacite a personal designado por el Contratista.
- Que dentro de un plazo pactado en el contrato, el Operador Shelter transmita las acciones de la sociedad mexicana a la Contratista por un precio predeterminado.

La base contractual entre el Contratista y el Operador Shelter se da mediante un Contrato de Shelter, regulado por las leyes de su país de origen, por el cual el Operador Shelter se obliga a realizar el proceso de maquila encomendado a través de su subsidiaria mexicana. Esto da a la parte Contratista la tranquilidad de que si hubiera cualquier incumplimiento al contrato, el juicio se llevaría bajo sus propias leyes y jurisdicción.

El contenido y formalidades que debe contener un Contrato de Shelter es muy variado, pues depende de la forma de negociación y legislación aplicable para su determinación.

Dentro del Contrato de Shelter, existe una modalidad conocida como "*Equipment Use Agreement*"¹, la cual es un contrato celebrado en el extranjero mediante el cual el Contratista otorga al Operador Shelter el uso y posesión de la maquinaria, equipo y materias primas a utilizarse en el proceso productivo.

De igual forma, este contrato celebrado en el país de origen da la certeza al Contratista que en caso de litigio, la controversia se resolverá de conformidad a las leyes y bajo la jurisdicción de su país. El Operador Shelter, a su vez, mediante la celebración de

¹ Acuerdo para el Uso de Equipo.

un Contrato de Comodato en los términos analizados para la operación de maquila tradicional, da a su subsidiaria mexicana el uso y posesión de la maquinaria, equipo y materia prima.

4. DISPOSICIONES FISCALES PARA LAS EMPRESAS MAQUILADORAS

De conformidad con las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta publicadas en el D.O.F. del 28 de diciembre de 1994 en su art. 4-Bis, se establece que para los efectos de los arts. 64, 64-A y 65 de la LISR, las empresas que realicen actividades de maquila de exportación en los términos del Decreto para el fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, publicado en el D.O.F. el 22 de diciembre de 1989 estarán, por los ejercicios que inicien a partir del 1 de enero de 1995, sujetas a lo dispuesto en dichos artículos.

Como opciones para cumplir con las disposiciones en materia de precios de transferencia, las empresas maquiladoras cuentan con tres opciones, a saber:

- 1) Cumplimiento voluntario.
- 2) "Safe Harbor" o Facilidad Administrativa
- 3) Acuerdo Anticipado sobre Precios de Transferencia (APA)

El *cumplimiento voluntario* se refiere a seguir lo establecido en los arts. 64-A y 65 de la LISR, y en su caso el art. 58, fracc. XIV de la misma ley sin que medie acto de la autoridad.

Profundizando un poco más a lo expuesto en capítulos anteriores, la opción conocida como "Safe Harbor" o, en términos de la legislación mexicana, "Facilidad Administrativa" (otorgada vía Resolución Miscelánea Fiscal), consiste en obtener una utilidad fiscal del ejercicio que represente al menos el 5% del valor de los activos utilizados en la actividad de la maquila, excepto cuando hubieran solicitado a más tardar el 31 de diciembre de 1996, la emisión de una resolución ante la S.H.C.P., que confirmará

que no se encontraban en los supuestos de determinación presuntiva previstos en los arts. 64 y 64-A de la LISR.

Lo anterior se obtiene mediante la siguiente fórmula:

$$\% \text{ Ut. Fiscal del Ejercicio} = \frac{\text{Utilidad Fiscal del Ejerc.}}{\text{Activos Utilizados en Maquila}} \Rightarrow 5\%$$

Los activos referidos incluyen los que sean propiedad de residentes en el extranjero, y el valor total de ellos se debe determinar conforme al art. 2 de la ley del IMPAC y demás artículos aplicables. Esto es:

Promedio de los Activos Financieros
+ Promedio de los Activos Fijos, Gastos y Cargos Diferidos
+ Promedio de Terrenos
+ Promedio de Inventarios
Valor del Activo en el Ejercicio

Sin embargo, para los activos de inventarios, activos fijos, gastos y cargos diferidos que se encuentren en territorio nacional propiedad de residentes en el extranjero, se tiene un procedimiento distinto:

$$\text{Valor Invent. de Res. Extranjero} = \left[\left(\frac{\text{Valor Entrada} + \text{Valor Salida}}{2} \right) / 365 \right] \text{No. dias en el pais}$$

A su vez, por opción en la miscelánea:

$$\text{Valor Invent. Res. Extranjero} = \frac{\sum \text{Invent. Mens.}}{12}$$

en donde.

$$Invent_Mens. = \frac{(Sdo. Inic. + Sdo. Fin.)}{2}$$

En cuanto al valor de los activos fijos de residentes en el extranjero se tiene lo siguiente:

$$Valor_de_Activos_Fijos = \left[\frac{MOI - 50\% _Deduccion_Inv.}{365} \right] No._dias_en_el_pais$$

en donde: MOI: Valor consignado en el pedimento de importación

Fecha de adquisición: Fecha en que se efectuó la importación

Los gastos y cargos diferidos podrán ser incluidos optativamente en el valor de los activos utilizados en las actividades de maquila de la empresa en cuestión.

Por otra parte, es factible excluir algunos activos para el cálculo del valor del activo utilizado en la actividad de maquila, siempre que hayan sido adquiridos con posterioridad al 31 de diciembre de 1996, correspondan a obras de expansión y hasta en tanto no se obtengan ingresos por la utilización de dichos activos. Éstos son:

- ☛ Terrenos
- ☛ Construcciones
- ☛ Maquinaria y Equipo

Para que una empresa maquiladora pueda efectuar o llevar a cabo estas opciones, es necesario que cumpla con ciertos requisitos, que son:

- ❖ Presentar escrito libre ante la *Dirección General de Asuntos Fiscales Internacionales*¹ (DGAFI) a más tardar el 31 de mayo de 1998, manifestando que la utilidad fiscal esperada para 1998 representará al menos el 5% del valor total de los activos utilizados en la actividad de maquila.
- ❖ Presentar escrito en el que manifieste el porcentaje que representó la utilidad fiscal con respecto al valor de los activos, a más tardar el 30 de abril de 1999, anexando una relación que incluya la determinación del valor de los activos ordenados por clase.
- ❖ No haber solicitado un Acuerdo Anticipado sobre Precios de Transferencia.

Por su parte, los requisitos que se deben cumplir para optar por la resolución de un *Acuerdo Anticipado sobre Precios de Transferencia* (APA) son los siguientes:

- ❖ Presentar escrito libre ante la DGAFI a más tardar el 31 de mayo de 1998, manifestando que la utilidad fiscal esperada para 1998 representará menos del 5% del valor de los activos.
- ❖ Presentar la solicitud de emisión de la resolución particular a más tardar el 31 de diciembre de 1998, incluyendo la información a que se refiere la regla 2.12.2 de la Resolución Miscelánea.

Dentro de la información más relevante que debe incluir la solicitud de resolución particular a que hace referencia la regla antes mencionada, se encuentra la siguiente:

- ➔ Periodo por el que se solicita la resolución.
- ➔ Balance General, Estado de Resultados y Relación de Costos y Gastos de la Maquiladora.
- ➔ Análisis funcional (incluyendo activos y riesgos).
- ➔ Copia de los contratos relevantes.

¹ La Dirección General de Asuntos Fiscales Internacionales y la Dirección General Adjunta de Auditoría Internacional son las autoridades competentes en la consulta y aprobación de Precios de Transferencia. Su dirección es Av. Reforma No 10 Piso 29, Col. Tabacalera, C.P. 06030, México, D.F., Tels : 2283992 y 2283993

- Programa de Operación de Maquila aprobado por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (SECOFI).
- Transacciones comparables entre partes relacionadas.
- Método propuesto.
- Ajustes a las transacciones comparables.

Las empresas maquiladoras que inicien actividades con posterioridad al 31 de mayo de 1997, pueden optar por el "Safe Harbor" o el APA a más tardar el 31 de diciembre de 1997.

5. FUENTES DE TRANSACCIONES COMPARABLES A LAS DE MAQUILA

Una parte de la información verdaderamente trascendente en el estudio y aplicación de los precios de transferencia es la que se toma como base comparable. En el caso de la industria maquiladora es factible nombrar las siguientes fuentes:

- Transacciones con otras maquiladoras independientes en México.
- Transacciones con otras empresas similares en otros países.
- Transacciones entre maquiladora y cliente independiente.
- Bases de datos de empresas similares que cotizan en algún mercado bursátil reconocido.

Al buscar y seleccionar la información comparable, es recomendable enfocarse a puntos específicos de la actividad que realmente sirvan como parámetros o puntos de comparación entre las empresas maquiladoras, tales como:

- ⇔ Niveles de Inventarios
- ⇔ Inversiones en Activos Fijos
- ⇔ Realización de gastos de investigación y desarrollo
- ⇔ Fabricación o ensamble de productos conforme a las especificaciones del cliente

- ⇔ No tenencia de propiedad intangible (marcas, patentes, know-how, etc.)
- ⇔ No distribución o venta de productos propios
- ⇔ Ausencia de pérdidas recurrentes
- ⇔ Ausencia de ingresos extraordinarios importantes
- ⇔ No sean partes relacionadas

Para las autoridades fiscales las compañías con funciones y riesgos similares pero con clasificaciones industriales diferentes, no son comparables. De conformidad con el criterio fundamentado en los lineamientos de la OCDE, también se consideran como no comparables los datos financieros sobre compañías que estén almacenados en bases de datos con acceso público, salvo que se obtengan copias de estados financieros auditados. Con este criterio se limita a compañías comparables a las compañías públicas que participan en los mercados de valores de los Estados Unidos.

Es altamente conveniente que la comparabilidad se circunscriba realmente a determinar un alto grado de confiabilidad, independientemente de la fuente de donde se obtengan los elementos para realizarla.

Las disposiciones actuales no señalan con precisión la fuente de información y supuestos para establecer la comparabilidad, por lo que debería establecerse en éstas (por seguridad jurídica de los contribuyentes) los medios aceptados o correctos para validar información relativa a una comparación de transacciones y que los elementos a considerar para determinar diferencias son enunciativos, mas no limitativos

CAPÍTULO XI

INVERSIONES EN JURISDICCIONES DE BAJA IMPOSICIÓN FISCAL

*El Derecho consiste en el perfecto
cumplimiento de los deberes del hombre
consigo mismo y con los demás.
Ferdinando Galiani.*

XI. INVERSIONES EN JURISDICCIONES DE BAJA IMPOSICIÓN FISCAL

1. GENERALIDADES

A partir del 1 de enero de 1997 se incorporaron a lcy del Impuesto Sobre la Renta una serie de disposiciones tendientes a regular las operaciones entre partes relacionadas y las inversiones en paraísos fiscales. Estas regulaciones también son tendientes a fomentar el pago oportuno de las contribuciones, fortalecer la capacidad fiscalizadora de la autoridad y atender a los postulados constitucionales de impartición de justicia.

Las medidas concretas propuestas en cuanto a la eliminación de la utilización de paraísos fiscales o jurisdicciones de baja imposición fiscal, que es el nombre con el que la ley se refiere a los mismos, son las siguientes:

- é La incorporación en la Ley, con el objeto de inhibir la utilización de jurisdicciones de baja imposición fiscal, de la lista de tales jurisdicciones.
- é La acumulación para los accionistas en México, de las utilidades de empresas ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, aún antes de ser distribuidas como dividendos.
- é La obligación para los residentes en México, de reportar anualmente todas las inversiones en las citadas jurisdicciones.
- é Considerar no deducibles los pagos hechos a países de baja imposición fiscal, salvo que se compruebe que las operaciones se hicieron a precio de mercado.
- é Presumir que todos los pagos hechos por residentes en México a jurisdicciones de baja imposición fiscal son efectuados entre partes relacionadas.
- é El establecimiento de un nuevo gravamen del 30% aplicable a las comisiones y modificaciones pagadas a las jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Acorde con los lineamientos de la OCDE, se establece en la ley la obligación de conservar la documentación que acredite la celebración de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, a precios de mercado.

Por otra parte, se establece en el CFF una sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien omita presentar la información a las autoridades sobre las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal a que se refieren las reformas a la LISR anteriormente comentadas.

2. CARACTERÍSTICAS DE LOS PARAÍSO FISCALES

El término "Paraíso Fiscal" ha sido utilizado desde hace muchos años como traducción de las palabras en inglés "Tax Havens" para referirse a aquellos países que por su estructura bancaria, jurídica, fiscal u organización política permiten la realización de operaciones de manera más ventajosa a la que se tiene en el país de residencia del autor de las mismas.

Los paraísos fiscales pueden clasificarse en base a tres clases de jurisdicciones¹:

- 1) Países en que no existen impuestos, o éstos no son relevantes (tal es el caso de Islas Caimán, Bahamas, Bermudas).
- 2) Países en que únicamente existen impuestos por actos llevados a cabo dentro de su ámbito territorial, mas no, o con tasas sumamente bajas en el caso de ingresos (o ganancias) de fuente de riqueza del extranjero (como en el caso de Honk Kong y Panamá).
- 3) Países donde existen privilegios o prerrogativas de carácter fiscal a ciertas clases de compañías u operaciones (como en Isla del Canal, Liechtenstein, Luxemburgo, Isla del Hombre y Mónaco).

¹ Esta clasificación está de acuerdo a "Comentarios sobre la Reforma Fiscal para 1997 en materia de inversiones en Paraísos Fiscales", del Lic. Mauricio Bravo Fortoul, febrero de 1997

La lista de paraísos fiscales es muy extensa y se caracteriza por países o territorios pequeños con una gran dependencia económica del exterior. Por regla general, carecen de una base industrial o comercial desarrollada y se encuentran ubicados en lugares estratégicos de fácil acceso y con buenos sistemas de comunicación. En la mayoría de los casos han permitido que sus habitantes tengan un nivel de vida y de educación más alto que el de los países vecinos.

No todos los paraísos fiscales son países independientes, los hay territorios autónomos, protectorados e incluso regiones pertenecientes a países determinados con privilegios específicos. Quizá esta es la razón por la cual la Ley del Impuesto Sobre la Renta se refiere a ellos como jurisdicciones y no como países o estados.

3. UTILIZACIÓN DE PARAÍOS FISCALES

Las razones que motivan la utilización de paraísos fiscales o jurisdicciones de baja imposición fiscal para la realización de operaciones, pueden ser de diversas clases, destacando las de protección patrimonial, las de control de cambios, las financieras, las fiscales o la mezcla de algunas de las anteriores.

Recientemente se han realizado estudios¹ en los que se estima que aproximadamente el 50% de la masa monetaria objeto de transacciones internacionales, ha sido procesada de alguno u otro modo con la intervención de algún paraíso fiscal (que comprende desde simples transacciones de pago con tarjeta de crédito, hasta colocaciones internacionales para proyectos gubernamentales).

La utilización de algunas operaciones específicas es válida y legal; al respecto, cabe mencionar la colocación de deuda soberana por parte de algunos países, la actividad naviera internacional, la ubicación de su residencia en un paraíso fiscal por parte de

¹ Gensberg, Anthony S., "Tax Havens", New York Institute of Finance, Senon & Schurter, 1991.

deportistas para diferir parte de su ingreso gravable para cuando haya concluido su vida activa. los fondos de retiro, etc.

Siguiendo este orden de ideas. algunas de las principales razones que motivan la utilización de paraísos fiscales son:

- ⇒ Planeación de la situación testamentaria.
- ⇒ Tasas impositivas desproporcionadas aplicables a actividades de corta duración o ingresos extraordinarios.
- ⇒ Protección patrimonial, principalmente por razones políticas. de anonimato, de confidencialidad o familiares.
- ⇒ Actividades filantrópicas o culturales de organismos internacionales.
- ⇒ Protección de recursos y evitar impuestos sobre los rendimientos de patrimonios destinados para fines específicos, como puede ser becas educacionales, premios internacionales, investigación científica, etc.

Sin embargo, existe un gran número de operaciones y transacciones ilegales que buscan cobijo a través de los paraísos fiscales; al respecto. se pueden mencionar como las más destacadas el narcotráfico, el lavado de dinero y el favor recibido por el tráfico de influencias.

Mediante la reforma fiscal de 1997, se incorporó en nuestras leyes una herramienta efectiva para las autoridades, que les permite perseguir mediante disposiciones fiscales los delitos mencionados; no obstante. también puede obstaculizar operaciones lícitas que con las nuevas disposiciones probablemente se vean afectadas o tengan que planearse de forma diferente.

4. OPERACIONES DE INVERSIÓN EN PARAÍSO FISCAL

A partir de 1997, la LISR considera inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal. entre otras, las que se realicen en dichas jurisdicciones a través de sucursales del contribuyente o de personas morales, sean o no parte del sistema financiero: las efectuadas a través de cualquier forma de participación en fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión y cualquier otra figura jurídica similar creada o constituida conforme al derecho extranjero, así como las que se realicen mediante interpósita persona.

Para estos efectos, la LISR presume, salvo prueba en contrario, que las transferencias que se hagan a cuentas de depósito, inversión, ahorro o cualquier otra similar en instituciones financieras ubicadas en las citadas jurisdicciones, son transferencias hechas a cuentas del contribuyente, siempre que las mismas consten en la documentación de dichas cuentas que el contribuyente tenga en otras instituciones financieras del país o del extranjero.

Asimismo, la Ley considera que el contribuyente es el titular de una cuenta, cuando, entre otros, tratándose de personas físicas, el cónyuge, la persona con quien viva en concubinato, los ascendientes o descendientes en línea recta o apoderados, aparezcan como titulares o cotitulares de dicha cuenta, o bien como beneficiarios, apoderados o autorizados para firmar u ordenar transferencias. Tratándose de personas morales, se considerará que éstas son titulares de la citada cuenta, cuando su apoderado figure en los supuestos antes mencionados.

La definición de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal es meramente enunciativa y no limitativa, ya que utiliza la expresión "entre otras". De esta forma, se deja totalmente abierto a la interpretación de las autoridades fiscales, la existencia de otro tipo de inversiones en las citadas jurisdicciones.

En la resolución Miscelánea para 1997 se aclara que también se consideran inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, las que se realicen a través de establecimientos, en dichas jurisdicciones, de instituciones de crédito mexicanas, independientemente de que las acciones representativas de estas instituciones, estén colocadas entre el gran público inversionista en mercados reconocidos.

Por otra parte, cuando un contribuyente efectúe una transferencia a una cuenta en una institución financiera ubicada en una jurisdicción de baja imposición fiscal, se considerará, salvo prueba en contrario, que dicho contribuyente también es titular de la cuenta que recibe la transferencia.

Por último, se establece que para efectos fiscales, no se considerarán inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, las que se realicen a través de personas morales cuyas acciones se coloquen entre el gran público inversionista, en mercados reconocidos, ni las que se realicen de manera indirecta a través de sociedades, entidades o fideicomisos, cuando la participación del contribuyente no le permita tener influencia en la administración o control de dichas sociedades, entidades o fideicomisos, y por lo tanto desconozca la realización de inversiones en las citadas jurisdicciones.

En este caso, la Ley presume, salvo prueba en contrario, que el contribuyente sí tiene influencia en la administración o control de los entes antes mencionados, y que por lo tanto, sí conoce que éstos efectúan inversiones en las multicitadas jurisdicciones.

A través de un artículo transitorio de la LISR, se dió a conocer la lista de las jurisdicciones que se consideran de baja imposición fiscal.

5. OBLIGACIONES DERIVADAS DE OPERACIONES EN PARAÍSO FISCAL

En términos generales, las obligaciones que surgen para los contribuyentes al realizar operaciones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, y con apego a las reformas aplicadas en la LISR, se pueden mencionar las siguientes:

- 1) Declaración informativa sobre las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal.
- 2) Limitación a la deducción de pagos a sociedades o entidades ubicadas o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal.
- 3) Gravamen por mediaciones cubiertas a un residente en una jurisdicción de baja imposición fiscal.

En cuanto a la normatividad observada en la Resolución Miscelánea Fiscal para regular las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal en 1998, se encuentra lo siguiente:

- 1) Regla 3.1.2: relativa a mercados reconocidos.
- 2) Regla 3.1.6: relativa a inversiones que no se consideran efectuadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.
- 3) Reglas 3.6.4, 3.6.5, 3.16.1 y 3.16.2: relativas a la contabilidad de entidades residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal.
- 4) Regla 3.6.12: relativa a inversiones directas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.
- 5) Regla 3.6.13 y 3.16.3: relativas a ingresos no acumulables por inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal.
- 6) Regla 3.6.14 y 3.16.4: relativas a ingresos no acumulables provenientes de actividades empresariales de entidades ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.
- 7) Regla 3.6.15 y 3.16.6: relativas a la acumulación de ingresos efectivamente obtenidos de fondos mutualistas o de inversión en jurisdicciones de baja imposición fiscal.
- 8) Regla 3.6.17 y 3.16.7: relativas a la deducción del impuesto pagado por entidades en jurisdicciones de baja imposición fiscal.
- 9) Regla 3.6.19 y 3.16.8: relativas a la participación directa por día en inversiones ubicadas o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal.
- 10) Regla 3.7.28 y 3.26.1: relativa a la excepción a partidas no deducibles por pagos a entidades ubicadas o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

- 11) Regla 3.7.32: relativa a los requisitos de las deducciones para determinar los ingresos acumulables por inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal.
- 12) Reglas 3.9.2, 3.13.1 y 3.16.5: relativas a declaraciones sobre inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal

Aun cuando, globalmente, el esquema propuesto logra su objetivo fundamental de inhibir las inversiones en dichas jurisdicciones, es necesario hacer algunas precisiones, entre otras, el reconocer que ciertas operaciones no se vean limitadas o impedidas, ya que esta situación le resta competitividad a nuestro país.

CAPÍTULO XII

CASOS DE MÉTODOS APLICABLES PARA LA DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

*Es impropio hablar de reforma
sin hacer referencia a la forma.
Gilberth K. Chesterston.*

XII. CASOS DE MÉTODOS APLICABLES PARA LA DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

A continuación se ejemplifican de manera práctica los métodos a que hace referencia el artículo 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para la determinación de precios por operaciones con partes relacionadas, comúnmente denominados Precios de Transferencia.

El orden en que se ejemplifican los métodos es el mismo que el establecido por el artículo 65 de la Ley citada en sus seis fracciones, sin dejar de mencionar que este orden no representa prioridad alguna por un método en especial.

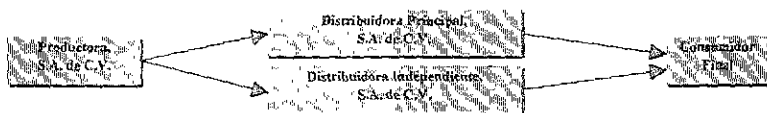
Los datos y supuestos en los que se basa cada uno de los ejemplos en el desarrollo del método específico fueron determinados tanto para efectos prácticos como didácticos. Es por demás obvio mencionar que en la práctica profesional las cédulas de cálculo en la determinación de Precios de Transferencia pueden resultar mucho más complejas. No obstante, en los casos prácticos que aquí se documentan se pretende manejar la metodología de cálculo, mas no un procedimiento absoluto para su determinación.

Sin duda alguna, el número y tipo de combinaciones en las transacciones tanto de empresas relacionadas como de empresas independientes en la determinación de Precios de Transferencia resulta tan grande, que sería inusitado el intento de presentar en este apartado un caso práctico por cada combinación o tipo de transacción posible de efectuar. Tal es la razón que da la pauta para presentar solamente seis ejemplos que abarcan los métodos para determinar Precios de Transferencia.

ANÁLISIS GENERAL SOBRE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

I. MÉTODO DE PRECIO COMPARABLE NO CONTROLADO

ESQUEMA GENERAL DE LAS TRANSACCIONES



Supuestos:

- a) El 100% de las compras resulta en un 100% de las ventas
- b) No se tienen existencias de inventarios

DATOS GENERALES

Productora S.A. de C.V.		Distribuidora Principal S.A. de C.V.	
Socio A	60%	Socio A	80%
Socio B	30%	Socio B	20%
Socio C	10%	Capital	100%
Capital	100%		

PRODUCTORA S.A. DE C.V.

DATOS GENERALES DE TRANSACCIONES DE VENTA

Producción Total (Unidades)	Producción vendida		Precio de Venta Unitario		Ventas de Productora S.A. de C.V.
	Distribuidora Principal S.A. de C.V.	Distribuidora Independiente S.A. de C.V.	Distrib. Princ S.A. de C.V.	Distrib. Indep. S.A. de C.V.	
800,000	80%	640,000	20.00		12,800,000.00
800,000				18.00	2,880,000.00
				Total	15,680,000.00

PRODUCTORA S.A. DE C.V.

ESTADO DE RESULTADOS

Ventas	15,680,000.00
Costo de Ventas	6,400,000.00
Utilidad Bruta	9,280,000.00
Gastos de Operación	2,000,000.00
Utilidad de Operación	4,280,000.00

BALANCE GENERAL

Activos	Pasivos
10,000,000.00	8,000,000.00
	Capital
	2,000,000.00

DISTRIBUIDORA PRINCIPAL S.A. DE C.V.

DATOS GENERALES DE TRANSACCIONES DE COMPRA FUENTE

Compras Totales (Uds)	Productora S.A. de C.V.	Otros Proveedores	Costo Unitario		Precio Vta. Unit. Consumidor Final	Ventas Totales
			Productora	Otros Proveed.		
1,000,000	640,000		20.00		18.00	22,400,000.00
1,000,000		360,000		18.00		12,600,000.00
				Total		35,000,000.00

DISTRIBUIDORA PRINCIPAL S.A. DE C.V.

ESTADO DE RESULTADOS

	Proveedor Parte Relac.	Proveedor Parte Independ.	Sumas Totales
	Ventas	22,400,000.00	12,600,000.00
Costo de Ventas	12,800,000.00	6,480,000.00	19,280,000.00
Utilidad Bruta	9,600,000.00	6,120,000.00	15,720,000.00
Gastos de Operación	2,180,000.00	1,320,000.00	3,500,000.00
Utilidad de Operación	7,420,000.00	4,800,000.00	12,220,000.00

BALANCE GENERAL

Activos	Pasivos
6,000,000.00	7,000,000.00
	Capital
	3,000,000.00

APLICACIÓN DEL MÉTODO

El Método de Precio Comparable No Controlado consiste en considerar el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables

<i>COMPARACIÓN DE LAS CONTRAPRESTACIONES</i>				
Precio a Distribuidora Independiente S.A. de C.V.	Precio a Distribuidora Principal S.A. de C.V.	Diferencia en Precio	Unidades Vendidas a Distrib. Principal	Ajuste en Precios
18.00	20.00	(2.00)	640.000	(1.280.000.00)

<i>EFFECTO FISCAL DEL AJUSTE EN PRECIOS</i>					
Empresa	Rubros			Transacción Ajustada	
	Ingresos (Ventas)	Costo y Ius (Compras)	Ajuste en Precios	Ingresos	Costo
Productora	18.680.000.00		(1.280.000.00)	14.400.000.00	
Dist. Princip.		12.500.000.00	(1.280.000.00)		11.520.000.00

<i>EFFECTO FISCAL FINAL</i>					
	Productora S.A. de C.V.			Distribuidora Principal S.A. de C.V.	
Ingresos Acumulables			14.400.000.00		14.000.000.00
Deducciones Autorizadas					
Compras	6.400.000.00			15.000.000.00	
Costos	5.000.000.00	11.400.000.00		3.500.000.00	21.800.000.00
Unidad Fiscal		<u>3.000.000.00</u>			<u>12.500.000.00</u>

2 MÉTODO DE PRECIO DE REVENTA

ESQUEMA GENERAL DE LAS TRANSACCIONES



Supuestos:

- a) Congruentemente se toman los datos de venta del primer caso para la empresa "Productora Relacionada" S.A. de C.V.
- b) No se tienen existencias de inventarios.

PRODUCTORA RELACIONADA S.A. DE C.V.				
DATOS GENERALES DE TRANSACCIONES DE VENTA				
Produccion Vendida (Us)			Ventas	
Distrib. Relac.	Otras Distrib.	Total	Precio de Venta	Total
440,000.00		640,000.00	20.00	12,800,000.00
	160,000.00	800,000.00	18.00	14,400,000.00
		800,000.00		15,680,000.00

ESTADO DE RESULTADOS	
Ventas	15,680,000.00
Costo de Ventas	6,400,000.00
Utilidad Bruta	9,280,000.00
Gastos de Operacion	4,000,000.00
Utilidad de Operacion	4,280,000.00

DISTRIBUIDORA RELACIONADA S.A. DE C.V.					
DATOS GENERALES DE TRANSACCIONES DE COMPRA Y VENTA					
Compras			Ventas		
Empresa	Unidades	Costo Unitario	Costo Total	Precio Vta. Unit.	Total
Product. Relac.	640,000.00	20.00	12,800,000.00	25.00	22,400,000.00
Product. Indep.	160,000.00	18.00	2,880,000.00	18.00	12,600,000.00
	1,000,000.00		15,680,000.00		35,000,000.00

ESTADO DE RESULTADOS	
Ventas	35,000,000.00
Costo de Ventas	15,680,000.00
Utilidad Bruta	19,320,000.00
Gastos de Operacion	5,000,000.00
Utilidad de Operacion	14,320,000.00

APLICACION DEL METODO

El Metodo de Precio de Reventa consiste en determinar la contraprestacion de cualquier operacion entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestacion del servicio o de la operacion de que se trate, fijado con o entre partes independientes en operaciones comparables por el resultado de disminuir de la utilidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. El porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas

DISTRIBUIDORA RELACIONADA S.A. DE C.V.	
ESTADO DE RESULTADOS POR ADQUISICIONES	% DE UTIL. BRUTA POR OPC. CON PARTES INDEPEND.
Ventas de Adquisic. por Partes Independientes: 12,600,000.00 Costo de Ventas de Adquisic. por Partes Indep.: 6,768,000.00 Utilidad Bruta de Adquisic. por Partes Indep.: 5,832,000.00	$\% \text{ de Util. Bruta} = \frac{\text{Util. Bruta}}{\text{Ventas}}$ $\text{Sustituyendo: } \% \text{ de Util. Bruta} = \frac{5,832,000.00}{12,600,000.00} = 0.4628$

FACTOR DE AJUSTE DE PRECIOS	
FAP = 1 - % Utilidad Bruta Partes Indep.	
Sustituyendo	
FAP = 1 - 0.4628 = 0.5372	

3. MÉTODO DE COSTO ADICIONADO

ESQUEMA GENERAL DE LAS TRANSACCIONES



Supuestos.

- a) Se toman los datos de venta del segundo caso
- b) No se tienen existencias de inventarios

PRODUCTORA RELACIONADA S.A. DE C.V.				
DATOS GENERALES DE TRANSACCIONES DE VENTA				
Producción y venta (Us)			Ventas	
Distrib. Relac.	Otras Distrib.	Total	Precio de Venta	Total
640 000 000		640 000 000	20 000	12 800 000 000
	100 000 000	100 000 000	18 000	1 800 000 000
		300 000 000		15 600 000 000

ESTADO DE RESULTADOS	
Ventas	15 600 000 000
Costo de Ventas	6 400 000 000
Utilidad Bruta	9 200 000 000
Gastos de Operación	5 000 000 000
Utilidad de Operación	4 200 000 000

DISTRIBUIDORA RELACIONADA S.A. DE C.V.					
DATOS GENERALES DE TRANSACCIONES DE COMPRA Y VENTA					
Compras			Ventas		
Empresa	Unidades	Costo Unitario	Costo Total	Precio Venta Un.	Total
Product. Relac.	640 000 000	20 000	12 800 000 000	35 000	22 400 000 000
Product. Indep.	100 000 000	18 000	1 800 000 000	18 000	1 800 000 000
	1 000 000 000		14 600 000 000		24 200 000 000

ESTADO DE RESULTADOS	
Ventas	24 200 000 000
Costo de Ventas	14 600 000 000
Utilidad Bruta	9 600 000 000
Gastos de Operación	5 200 000 000
Utilidad de Operación	4 400 000 000

APLICACION DEL MÉTODO

El Método de Costo Adicionado consiste en multiplicar el costo de los bienes o servicios o cualquier otra operación, por el resultado de sumar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactada con otras partes independientes en operaciones comparables.

DISTRIBUIDORA RELACIONADA S.A. DE C.V.	
ESTADO DE RESULTADOS POR ADQUISICIONES	
Ventas de Adquisición por Partes Independientes	12 800 000 000
Costo de Ventas de Adquisición por Partes Independientes	6 768 000 000
Utilidad Bruta de Adquisición por Partes Independientes	6 032 000 000

% DE UTILIDAD BRUTA Y COSTO POR OTRAS PARTES INDEPENDIENTES	
% de Utilidad Bruta	$\frac{U}{C} \times 100$
% de Costo	$\frac{C}{U + C} \times 100$
Suscripción	$\frac{U}{U + C} = \frac{6 032 000 000}{12 800 000 000 + 6 032 000 000} = 0.8617$

FACTOR DE AJUSTE DE PRECIOS

$$F.A.P. = 1 - \% \text{ de Utilidad Bruta} + \text{Costo de Partes Independientes}$$

Suscripción

$$F.A.P. = 1 - 0.8617 = 0.1383$$

EFECTUOS AL DEBITO DE PRODUCCION

	Costo de Bienes	12,860,000.00
(1)	Costo de Materiales	3,363.7
(2)	Ingresos Descontados	2,529,760.00
(3)	Ingresos Deducibles	22,000,000.00
(7)	Visite de Precios	<u>1,429,760.00</u>

EFECTUOS AL DEBITO

Productora Relacionada S. A. de C. V.		Distribuidora Relacionada, S.A. de C. V.	
Ingresos Acumulables	19,568,009.00	Ingresos Acumulables	75,000,000.00
Visite de Precios	<u>1,429,760.00</u>	Deducciones Autorizadas	
Ingresos Ajustados	(2,197,760.00)	Costos	19,568,009.00
Deducciones Autorizadas		Visite de Precios	1,429,760.00
Compras	1,429,760.00	Gastos	5,800,000.00
Gastos	1,429,760.00	Utilidad Fiscal	<u>24,497,760.00</u>
Utilidad Fiscal	<u>5,709,760.00</u>	Utilidad Fiscal	<u>10,502,240.00</u>

APLICACION DEL MÉTODO

El Método de Partición de Utilidades consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:

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

CÁLCULO DE LA UTILIDAD DE OPERACIÓN GLOBAL

Util por Empresa

Productora S.A. de C.V.	+ 280,000.00
Distribuidora Principal S.A. de C.V.	12,220,000.00
	<u>16,500,000.00</u>

PROPORCIÓN DE ACTIVOS, COSTOS Y GASTOS DE PARTES RELACIONADAS

Empresa	Activos		Gastos		Costos	
	Monto	Porcentaje %	Monto	Porcentaje %	Monto	Porcentaje %
Productora S.A. de C.V.	10,000,000.00	62.50%	5,000,000.00	58.82%	6,400,000.00	26.23%
Distrib. Principal S.A. de C.V.	6,000,000.00	37.50%	3,500,000.00	41.18%	18,000,000.00	73.77%
Total	16,000,000.00	100.00%	8,500,000.00	100.00%	24,400,000.00	100.00%

EFECTO DE LA ASIGNACIÓN DE UTILIDAD DE OPERACIÓN GLOBAL A PARTES RELACIONADAS

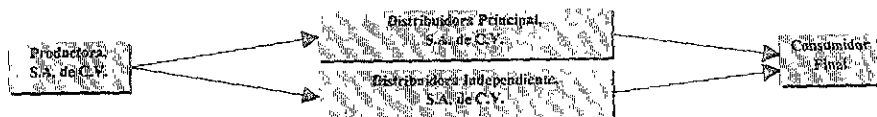
Empresa	Producto de %'s	Us. Negociada	% Negociados	Proporc. Negociada	Util. Op. Global	Util. Asignada
Productora S.A. de C.V.	9.09%	800,000.00	77.14%	5.88%	16,500,000.00	7,564,469.91
Distrib. Principal S.A. de C.V.	11.36%	800,000.00	91.28%	5.15%	16,500,000.00	8,935,530.09
Total			165,277.87	100.00%		16,500,000.00

EFECTO FISCAL FINAL

Empresa	Utilidad Fiscal Previa	Utilidad Fiscal Asignada	Excedente o Deficit Fiscal
Productora	+ 280,000.00	7,564,469.91	(3,384,469.91)
Distribuidora	12,220,000.00	8,935,530.09	3,284,469.91
Total	16,500,000.00	16,500,000.00	-

5. MÉTODO RESIDUAL DE PARTICIÓN DE UTILIDADES

ESQUEMA GENERAL DE LAS TRANSACCIONES



Supuestos:

- La utilidad de operación mínima que se toma para "Productora" S.A. de C.V. es la obtenida en el primer caso
- La utilidad de operación mínima que se toma para "Distribuidora" S.A. de C.V. es la obtenida en el cuarto caso
- Los datos de activos intangibles son tomados aleatoriamente

BALANCE GENERAL DE EMPRESAS RELACIONADAS					
Productora, S.A. de C.V.			Distribuidora Principal, S.A. de C.V.		
	Activos	Pasivos		Activos	Pasivos
Circulante	8 500 000 00	8 000 000 00	Circulante	5 200 000 00	7 000 000 00
Intangibles	1 500 000 00	Capital	Intangibles	800 000 00	Capital
		2 000 000 00			3 000 000 00
Total	10 000 000 00	10 000 000 00	Total	6 000 000 00	6 000 000 00

ESTADO DE RESULTADOS DE EMPRESAS RELACIONADAS					
Productora, S.A. de C.V.			Distribuidora Principal, S.A. de C.V.		
Ventas		14 400 000 00	Ventas		7 600 000 00
Costo de Ventas		6 400 000 00	Costo de Ventas		20 505 000 00
Utilidad Bruta		8 000 000 00	Utilidad Bruta		14 495 000 00
Gastos de Operación		5 000 000 00	Gastos de Operación		5 559 470 00
Utilidad de Operación		3 000 000 00	Utilidad de Operación		8 935 530 00

APLICACIÓN DEL MÉTODO

El Método Residual de Partición de Utilidades consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes conforme a lo siguiente:

- Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación:
 - La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:
 - Se determinará la utilidad mínima que corresponda a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los otros cinco métodos sin tomar en cuenta la utilización de intangibles.
 - Se determinará la utilidad residual disminuyendo la utilidad mínima de la utilidad de operación global. La utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas considerando los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas.

UTILIDAD MÍNIMA DETERMINADA POR ALIQUOTAS	
Empresa	Utilidad
Productora S.A. de C.V.	3 000 000 00
Distribuidora Principal S.A. de C.V.	8 935 530 00
Utilidad Global de Partes Relac.	11 935 530 00

PROPORCIÓN DE ACTIVOS SIN INTANGIBLES		
Empresa	Activos	Proporción
Productora	8 500 000 00	62.0%
Distribuidora	5 200 000 00	47.9%
Total	13 700 000 00	100.00%

CÁLCULO DEL EFECTO FISCAL SOBRE LA UTILIDAD RESIDUAL ASIGNADA			
Empresa	Util Global Partes Relac.	% Activos sin Int.ingibles	Util. Residual Asignada
Productora S.A. de C.A.	11.935.530,00	62,01%	7.405.255,84
Distribuidora Principal S.A. de C.A.	11.935.530,00	37,99%	4.530.274,16
		Total	11.935.530,00

EFECTO FISCAL FINAL		
Concepto	Productora	Distribuidora
Utilidad Materna	5.000.000,00	8.975.530,00
(+) Utilidad de Operación Asignada	7.405.255,84	4.530.274,16
(-) Utilidad de Operación Determinada	10.405.255,84	13.465.804,16

6 MÉTODO DE MARGENES TRANSACCIONALES DE LA UNIDAD DE OPERACIÓN

ESQUEMA GENERAL DE LAS TRANSACCIONES



Supuestos

- a) Los datos de las empresas relacionadas son tomados congruentemente con los datos del primer caso
- b) Los datos de las empresas comparables son tomados aleatoriamente
- c) Las operaciones son comparables en los montos de compras y ventas y en las unidades producidas y vendidas

BALANCE GENERAL DE EMPRESAS RELACIONADAS			
Rubro	Productora Relacionada, S.A. de C.V.	Rubro	Distribuidora Relacionada, S.A. de C.V.
Activos	10 000 000 00	Activos	6 000 000 00
Pasivos	8 000 000 00	Pasivos	3 000 000 00
Capital	2 000 000 00	Capital	3 000 000 00
Flujo de Efectivo	8 000 000 00	Flujo de Efectivo	3 000 000 00

ESTADO DE RESULTADOS DE EMPRESAS RELACIONADAS			
Rubro	Productora Relacionada	Rubro	Distribuidora Relacionada
Ventas	15 680 000 00	Ventas	15 000 000 00
Costo de Ventas	6 400 000 00	Costo de Ventas	19 280 000 00
Utilidad Bruta	9 280 000 00	Utilidad Bruta	15 720 000 00
Gastos de Operación	5 000 000 00	Gastos de Operación	3 500 000 00
Utilidad de Operación	4 280 000 00	Utilidad de Operación	12 220 000 00

APLICACIÓN DEL MÉTODO

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

CÁLCULO DE FACTORES DE RENTABILIDAD						
Indicador de Rentabilidad	Productora Relacionada	Productora Independiente	Diferencia Índice	Distribuidora Relacionada	Distribuidora Independiente	Diferencia Índice
Utilidad de Operación - Activos	42.80%	90.00%	-47.20%	203.67%	100.00%	-53.67%
Utilidad de Operación - Ventas	27.30%	35.40%	-7.70%	34.91%	100.00%	0.09%
Utilidad de Operación - Costos	66.95%	50.00%	-16.88%	63.38%	50.00%	-13.38%
Utilidad de Operación - Gastos	85.60%	70.00%	-15.60%	348.14%	70.00%	-279.14%
Utilidad de Operación - Flujo de Efectivo	53.50%	10.00%	-23.50%	198.05%	100.00%	-298.05%

ASIGNACIÓN DE UTILIDADES A PRODUCTORA RELACIONADA, S.A. DE C.V.					
Concepto	Variable				
	Activos	Ventas	Costos	Gastos	Flujo Efectivo
Montos	16 000 000 00	12 680 000 00	6 400 000 00	5 000 000 00	8 000 000 00
(x) Dif. Indicadores	-47.20%	-7.20%	-16.88%	-15.60%	-23.50%
(1º) Ajuste a Utilidad	+720 000 00	1 208 000 00	(1 080 000 00)	(780 000 00)	(1 880 000 00)

ANEXACION DE UNIDADES A DISTRIBUIDORA RELACIONADA S.A. DE C.V.					
Concepto	Variación				
	Activos	Ventas	Costos	Gastos	Flujo Efectivo
Montos	6 000 000.00	15 400 000.00	19 280 000.00	1 500 000.00	1 070 000.00
(x) Dif. Indicadores	221,079.00	10,000.00	11,389.00	270,142.00	268,039.00
(=) Ajuste a Unidad	(13 220 000.00)	10 000 000.00	(2 580 000.00)	(1 770 000.00)	(9 150 000.00)

EFECTUACIÓN FINANCIERA		
Concepto	Productora Relacionada	Distribuidora Relacionada
Unidad de Operación Previa	4 280 000.00	12 220 000.00
Ajuste por Activos	4 720 000.00	(1 220 000.00)
Ajuste por Ventas	1 200 000.00	70 000.00
Ajuste por Costos	(1 050 000.00)	(2 580 000.00)
Ajuste por Gastos	(780 000.00)	(9 770 000.00)
Ajuste por Efecto de Cuentas	(1 580 000.00)	(9 150 000.00)
Unidad de Operación Determinada	6 488 000.00	(11,470,000.00)

CONCLUSIONES

*En la naturaleza no
hay premios ni castigos,
sólo consecuencias
Robert Green Ingersoll.*

CONCLUSIONES

Evidentemente, la globalización de la economía en que se encuentra inmerso México, ha obligado que nuestras autoridades fiscales y las leyes respectivas mejoren y modernicen los métodos para determinar el valor de operaciones comerciales con o entre partes relacionadas.

Es importante resaltar que para la aplicación de los artículos del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que regulan los Precios de Transferencia, deberá usarse información financiera elaborada conforme a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, lo que indica que la normatividad para regular transacciones entre partes relacionadas puede estar sujeta a otras disposiciones (tal vez de carácter internacional) en la medida en que la autoridad fiscal así lo interponga como resultado de su experiencia y aporte como miembro de la OCDE.

Los Precios de Transferencia implementados en la Legislación Fiscal mexicana, conllevan a un comentario concluyente: el hecho de que se reconozca en una parte relacionada una diferencia acumulable en la contraprestación como resultado de una transacción pre-pactada y no de libre mercado, implica necesariamente el reconocimiento del incremento en la deducción de la otra parte relacionada, de manera que definitivamente el gravamen impositivo se compensa.

No obstante, lo anterior sucede sólo en el ámbito de aplicación nacional, pues el resultado de la configuración del Precio de Transferencia estará gravado y regulado en los mismos términos de ley (concretamente, bajo los lineamientos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y con el reconocimiento del efecto de Precios de Transferencia en una y otra parte relacionada).

Las operaciones en las que puede no existir "compensación impositiva" entre las partes relacionadas son en las de comercio exterior, ya que los lineamientos legislativos de las jurisdicciones en las que se puedan encontrar las partes relacionadas varían

considerablemente, sobre todo en lo relativo al gravamen de ingresos por tasas, lo que provocaría que no se presentara el hecho de la "compensación impositiva", so pena de las regulaciones existentes en materia de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de los Tratados Internacionales para evitar la Doble Tributación.

Para efecto de ejercer un control estricto en los Precios de Transferencia, no sólo es necesario que el sujeto activo, en este caso la autoridad fiscal, implemente medios legislativos derivados de su relación con el exterior, sino también es importante la relación y medios que anteponga para con el sujeto pasivo, en este caso, el contribuyente, quien, finalmente, es el que autodeterminará, en principio, su situación ante los Precios de Transferencia.

Por otra parte, las obligaciones de los sujetos que se encuentran ante los supuestos fiscales de los Precios de Transferencia se encuentran expresamente señaladas en ley, por lo que resulta absolutamente recomendable configurar el monto de la contraprestación en operaciones con partes relacionadas con apego a los métodos que la ley indica, de manera que se tenga una base que pueda fundamentar el origen y el efecto fiscal de las mismas.

Asimismo, es importante que el contribuyente considere que para que se inicie la probanza de la autoridad en el sentido de que en las operaciones con o entre partes relacionadas no se utilizaron precios a valor de mercado o precios justos, es menester que la propia autoridad contravenga los hechos afirmados por el mismo. Esto es, en una primera instancia la autoridad deberá probar que no se utilizaron precios justos, para que después pueda determinar cuáles son los precios justos que debió utilizar el contribuyente.

De no llevar a cabo la autoridad la afirmación y probanza de que no se utilizaron precios justos, se llegaría a la circunstancia legal de que la autoridad está aceptando por admisión tácita o por ineficacia de prueba que sí se utilizaron los precios justos y por ende no podría entrar en el ejercicio de sus facultades. Se debe recordar que sólo los hechos controvertidos son objeto de prueba, y en este caso la autoridad al cuestionar la conducta del contribuyente está fijando el hecho controvertido, y por esto adquiere la carga de la

prueba: *Quien propone una pretensión en juicio, debe probar los hechos que la sustenten*¹, o *los litigantes deben acreditar la verdad de los hechos enunciados por ellos*².

El sistema adoptado por nuestra legislación tributaria en materia de Precios de Transferencia puede representar el inicio de un cambio radical en la forma y términos en los que deben y pueden establecerse impuestos y facultades de las autoridades.

En concreto, todas las disposiciones que se generen en materia de Precios de Transferencia, deben estar compulsadas contra las disposiciones legales ya existentes, pues de otra manera es factible que se presente la inconstitucionalidad y arbitrariedad legislativa que ponga en detrimento la actividad comercial, económica y jurídica de los contribuyentes.

¹ Carnelutti, Francesco, "La Prueba Civil", De Palma, Argentina, 1982.

² Couture, Eduardo J., "Fundamentos de Derecho Procesal Civil", Nacional, México, 1984.

BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES DE INFORMACIÓN


*Considero la vida como un buen libro
Cuanto más avanza uno, tanto más
adquiere significado
Harold Kushner.*

BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES DE INFORMACIÓN

- 📖 Vicepresidencia de Desarrollo Profesional del Colegio de Contadores Públicos de México. A.C., Comisión Fiscal Internacional. *"Foro de Análisis sobre los Precios de Transferencia"*, Diciembre de 1997. Ixtapa Zihuatanejo. México.
- 📖 Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A.C.. Comisión de Principios de Contabilidad, *"Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados"*, Boletín C-13 Partes Relacionadas. México, 1997.
- 📖 Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría. *"Normas y Procedimientos de Auditoría"*, Boletín 4010 Dictamen del Auditor, México. 1997.
- 📖 Bettinger Barrios, Herbert. *"Precios de Transferencia, sus efectos fiscales"*, ISEF, México, 1998.
- 📖 Bravo Fortoul, Mauricio. *"Comentarios sobre la Reforma Fiscal para 1997"*, México, 1997.
- 📖 Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría, A.C.. *"Operaciones entre Partes Relacionadas y Paraísos Fiscales"*. DoFiscal. México, 1997.
- 📖 Carnelutti, Francesco. *"La Prueba Civil"*. De Palma, Argentina, 1982.
- 📖 Couture, Eduardo. *"Fundamentos de Derecho Procesal Civil"*. Nacional, México, 1984.
- 📖 Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para 1998.
- 📖 Código Fiscal de la Federación vigente para 1998.
- 📖 Ley Federal de Derechos vigente para 1998.
- 📖 Diario Oficial de la Federación. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. *"Decreto para el Fomento de la Industria Maquiladora"*, México. 23 de octubre de 1998.
- 📖 Diario Oficial de la Federación. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *"Resolución Miscelánea Fiscal para 1998"*. México, 9 de marzo de 1998.

 Semanario Judicial de la Federación:

- Tomo VII, abril, 1997. Octava Época.
- Tomo 91-96. 1996. Séptima Época.
- Tomo 64, abril, 1993. Octava Época.
- Apéndice de 1995. Tomo I y II. Séptima Época.
- Tomo LXV 193-198, 1993. Quinta Época.
- Tomo III, marzo, 1996. Novena Época.
- Apéndice de 1985. Tomo Parte III.
- Informe 1969. Tomo Parte II. Séptima Época.

 Nuevo Consultorio Fiscal, No. 179. Año II, febrero de 1997. Prontuario de Actualización Fiscal:

- No. 173, 2a quincena de diciembre, México, 1996.
- No. 197, 2a quincena de diciembre, México, 1997.
- No. 199, 2a quincena de enero, México, 1998.
- No. 206, 1a quincena de mayo, México, 1998.
- No. 207, 2a quincena de mayo, México, 1998.

 Direcciones Electrónicas Sitios WEB:

- [HTTP://www.ivc@info.cddhcv.gob.mx](http://www.ivc@info.cddhcv.gob.mx)
- [HTTP://www.cpware.com.mx](http://www.cpware.com.mx)