

2Ej



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN

“DETERMINACION DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN UNA FABRICA DE ARTICULOS PARA NATACION”.

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE :
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
ARMANDO SANCHEZ VIZUETO

ASESOR: C. P. GUSTAVO AGUIRRE NAVARRO.

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEXICO.

1999.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

270090



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLÁN
UNIDAD DE ADMINISTRACIÓN ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXÁMENES PROFESIONALES

U. N. A. M.
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES-CUAUTITLÁN

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS



DEPARTAMENTO DE
EXÁMENES PROFESIONALES

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
DIRECTOR DE LA FES-CUAUTITLÁN
P R E S E N T E.

ATN.: Q. M. DEL CARMEN GARCIA MIJARES
JEFE DEL DEPARTAMENTO.

Con base al artículo 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a Usted que revisamos el TRABAJO de TESIS con el nombre de:

"Determinación de los precios de transferencia en una fábrica de artículos para natación".

que presenta el pasante: SANCHEZ VIZUETO ARMANDO
con número de cuenta : 8737874-4 para obtener el Título de :

LICENCIADO EN CONTADURIA

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutida en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

A T E N T A M E N T E.

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautilán Izc., México, a 4 de Noviembre de 1998

Presidente C.P. GUSTAVO AGUIRRE NAVARRO

Vocal L.C. LUIS YESCAS RAMIREZ

Secretario L.C. CESAR GALO RAMIREZ HERRERA

1er. Sup. L.C. PEDRO ORBE SOLIS

2do. Sup. L.C. PEDRO OLIVERA FIGUEROA

Doy gracias al Señor que me ha permitido servirle como un profesionalista, porque en los momentos más difíciles él estuvo conmigo para darme la fuerza que necesitaba para seguir adelante.

A la Universidad que me permitió formar parte de ella, y ser un digno Universitario.

Agradezco a la Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán el haberme forjado como profesionalista, porque en ella pasé mis mejores años como estudiante.

Gracias a mi asesor, el Licenciado Gustavo Aguirre Navarro, por sus consejos siempre acertados que me ayudaron en forma considerable para llevar a cabo esta tesis.

A mis Maestros, porque ustedes son quienes nos dedican su atención y nos brindan su apoyo. Con los conocimientos que siempre compartieron con nosotros nos formamos como profesionistas.

Esta Tesis se la dedico a mis Padres, el Sr. Venancio David Sánchez Soria y la Sra. María Felix Vizuetto de Sánchez ellos me dieron el ser, me guían y me enseñan la diferencia entre lo que sí vale la pena y lo que no.

Papá, Mamá, Gracias por todo su apoyo, nos educaron y nos guiaron por el camino que ustedes consideraron el mejor para nosotros. Esta Tesis es para Ustedes, sin su amparo yo no hubiera podido terminar mi formación profesional. Yo sé que han hecho un gran esfuerzo para sostener mis estudios, por eso creo que este es el mejor tributo que puedo darles:

La terminación de mi Licenciatura.
Todo mi cariño y respeto para Ustedes.

A Victor, Paty, Lety y Vero,
Gracias por el apoyo que como hermanos me brindaron en los momentos difíciles, Esta meta es muy importante para mí y quiero compartirla con Ustedes.

Te busqué y te encontré, pero volaste de mi lado. Ahora te he encontrado nuevamente y creo que este capítulo entre nosotros va a ser más largo que todos los anteriores sin tí.

Porque tu apoyo me ha significado un motivo muy grande para concluir esta tesis.

Angélica, Gracias por tu apoyo

ÍNDICE

	PÁGINA
OBJETIVOS	VII
HIPÓTESIS	VIII
INTRODUCCIÓN	IX
CAPÍTULO 1 ANTECEDENTES	
1.1 Conceptos principales	1
1.2 Jerarquización de las Leyes	12
1.3 Convenios Internacionales fiscales y de libre comercio y las estrategias comerciales	21
1.4 Antecedentes de los precios de transferencia	32
CAPÍTULO 2 PRECIOS DE TRANSFERENCIA	
2.1 Generalidades	40
2.2 Necesidad de los precios de transferencia	41
2.3 Procedimientos para la determinación de los precios de transferencia	46
2.4 Métodos para la determinación de los precios de transferencia	59

	PÁGINA
CAPÍTULO 3	
MÉTODOS ESPECÍFICOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA ENAJENACIÓN DE BIENES TANGIBLES	
3.1 Relaciones contables y fiscales en la enajenación de bienes tangibles	69
3.2 Métodos aplicables para determinar los precios de transferencia, según nuestra legislación	71
3.3 Métodos aplicables universalmente	74
3.4 Métodos alternativos para determinar los precios de transferencia	78
CAPÍTULO 4	
DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA ENAJENACIÓN DE BIENES TANGIBLES	
Aplicación del Método del Precio Comparable No Controlado	85
CONCLUSIONES	101
BIBLIOGRAFÍA	104

OBJETIVOS

El presente trabajo ayudará a determinar y evaluar la contingencia de las empresas del ramo de la fabricación de artículos para natación en cuanto a los precios de transferencia: Al identificar, cuantificar y, en su caso, corregir las políticas de precios con las partes relacionadas y con los clientes independientes, evitando que la SHCP determine presuntivamente ingresos o deducciones al aplicar los precios de transferencia.

El enfoque presentado auxiliará a tener bases para un análisis posterior más profundo del tema, ya que nuestro país está en la etapa de implementación de estos procedimientos y métodos. Debido a que el Contador tiene la responsabilidad de estar preparado técnica y profesionalmente para desarrollar el trabajo que se le confía, el presente trabajo ayudará a conocer más la materia.

HIPÓTESIS

Si se cumplen los lineamientos sobre precios de transferencia, que indican las disposiciones fiscales, se tendrá una mejor recaudación y se eliminarán fugas de impuestos.

INTRODUCCIÓN

La apertura comercial, los convenios de comercio internacional, la globalización, las estrategias de mercado, políticas de diversificación, etc. obligan a que nuestro país tome medidas especiales en política fiscal, inversión extranjera y otros aspectos relacionados; suscribiendo Convenios Internacionales para evitar la Doble Tributación y evitar la Evasión Fiscal. De aquí se desprende la figura fiscal que se denomina "Precios de Transferencia" tema de estudio en la presente tesis.

A fin de llevar a cabo este análisis, es necesario hablar en primera instancia de los antecedentes del comercio internacional de México, el entorno fiscal y económico que rige en el mundo entero y su relación con los precios de transferencia, que se abordan en el Capítulo 1. Esto nos ayudará a conocer la importancia del tema y también entender las causas de esta regulación, no sólo en nuestro país sino en la mayoría de las naciones llamadas del "primer mundo" que, por ser industrializadas y con economías fuertes, buscan invertir en otros países que les brinden ventajas en los negocios. Se hace especial énfasis en lo correspondiente al precio por ser éste el tema central del estudio.

Posteriormente en el Capítulo 2 se abordarán los métodos, procedimientos y demás consideraciones para la determinación de los precios de transferencia, así como la configuración de esta figura fiscal. Como es una situación que abarca diversos aspectos de los actos de comercio, se mencionarán las operaciones sujetas a estos procedimientos y métodos. Asimismo es necesario hacer mención de los profesionales que intervienen en la determinación de estos precios. En lo referente a la

participación del contador público en este tema, es también mencionado su papel y responsabilidades para con los sujetos que intervienen en la relación.

El tema principal es la determinación de los precios de transferencia en una fábrica de artículos para natación. Ésta tiene un mercado nacional e internacional, y ha creado una empresa relacionada (por el control ejercido en la administración), una subsidiaria en el extranjero. Sin programas especiales para fomentar la exportación. Toda la metodología específica se describe en el Capítulo 3 del trabajo.

Es importante llevar a la práctica todos los conocimientos adquiridos a lo largo de la Licenciatura y en especial los de este análisis, por esto se desarrolla en el Capítulo 4 un caso práctico. Es una fábrica de artículos para natación, en la cual se determinan los precios de transferencia a fin de evitar los supuestos que la legislación fiscal contempla y con esto ejemplificar los procedimientos y métodos aplicables al caso.

CAPÍTULO 1 ANTECEDENTES

Para iniciar el estudio de los precios de transferencia es necesario conocer los conceptos que se utilizarán a lo largo de la presente tesis, así como del entorno legal y económico en el pasado y en la actualidad para, al desarrollar los capítulos, se logre tener la dimensión del tema central, "Los Precios de Transferencia".

1.1 Conceptos principales

Valor y precio

El concepto de **valor** es el siguiente:

*"Grado de utilidad o aptitud de las cosas; relación de cambio de unos bienes por otros, que determina su precio en dinero"*¹

De acuerdo con las teorías económicas el valor se le atribuye a las mercancías, entendiendo como mercancía al "...bien que se produce con el fin de intercambiarlo."² (Teniendo en cuenta que puede ser bien tangible o intangible) y puede ser valor de *uso* o valor de *cambio*. El valor de uso es el que en un tiempo y espacio determinado satisface una necesidad independientemente del estado emocional o físico de las personas; por ejemplo la luz solar satisface necesidades humanas pero no se intercambia porque no lo produce el trabajo ni hay intervención del hombre.

El valor de cambio se da cuando por las características del bien, éste puede ser intercambiado dependiendo del estado emocional o físico de las personas.

¹Readers Digest México. "Gran diccionario enciclopédico ilustrado" Tomo 12 26ª Ed México Readers Digest México 1985 P 1887

²Méndez Morales, José Silvestre. "Fundamentos de economía" 2ª Ed México McGraw Hill 1990 P.77

Así cuando el hombre produce energía eléctrica se puede obtener luz, mas el que produce esta luz le asigna un valor de cambio aprovechando el valor de uso del bien.

No siempre se da la relación de uso y cambio; por ejemplo al diamante de ornato, no puede asignársele un valor de uso, que se acepte comúnmente, sí tiene un valor de cambio muy elevado. En la teoría económica sólo se estudia el valor de cambio por ser determinado de acuerdo a las características intrínsecas, al trabajo o materiales que se utilizaron para generar el bien.

La teoría subjetiva del valor, se basa en el grado de utilidad del bien según las necesidades personales del individuo. De aquí se desprende que los *subjetivistas* determinen al valor de *uso* de un bien de acuerdo con el grado en que éste satisfaga las necesidades particulares de la persona y en el grado de bienestar obtenido. El valor de *cambio* de un bien, denominado asimismo *capacidad de compra*, es el poder que le proporciona al individuo para cambiarlo por otros bienes.

Depende de la subjetividad del hombre la asignación del valor.

Los bienes intercambiables son escasos, por lo que cada sujeto determinará el valor de *uso* a los bienes y los canjeará con valor de *cambio* (dinero), dependiendo de la satisfacción que obtenga. Estos bienes intercambiables se denominan *bienes económicos* y el individuo determinará qué grado de utilidad le retribuye su intercambio para que valga la pena desprenderse de un bien y obtener otro, a estos bienes se les asigna un valor que se traduce en un precio en dinero.

Precio es el "valor pecuniario en que se estima una cosa; esfuerzo, pérdida o sufrimiento que sirve de medio para conseguir una cosa"³.

³Readers Digest México. "Gran diccionario enciclopédico ilustrado" Tomo 9 26ª Ed México Readers Digest México 1985 P 3056

En economía, precio es "... la expresión monetaria del valor".⁴

El precio forma parte del mercado, junto con la oferta y la demanda. Para asignar un valor a un bien se debe utilizar la forma del precio; así todos los bienes de uso tienen un equivalente: el dinero. El precio de las mercancías se fija en dinero.

Cabe mencionar en este punto qué relación existe en el mercado con los elementos demanda, oferta y precio. Demanda es la cantidad de bienes que a sus diferentes niveles de precios puede comprar el o los individuos. Oferta es la cantidad de bienes que a sus diferentes niveles de precios puede vender el o los individuos. Cuando el nivel de demanda y de oferta se cruzan en una gráfica se obtiene el "punto de equilibrio" (ver figura 1.1) del cual se deriva el "precio de equilibrio".

El precio es importante en las sociedades capitalistas porque sobre esa base se decide el tipo de mercancía a producir; dependiendo del tipo de bien que se desee fabricar, el capitalista utilizará los factores de producción de menor precio, para que de la diferencia entre el precio de vender y el de producir resulte en riqueza.

En la teoría económica, la libre competencia y la relación entre oferta y demanda determinarían el precio de los bienes, sin embargo, en la actualidad la creación de monopolios y grupos de empresas genera una determinación de precios prácticamente unilateral, por no haber competencia significativa como para equilibrar los elementos de oferta-demanda-precio.

⁴Méndez Morales, José Silvestre. "Fundamentos de economía" 2ª Ed México McGraw Hill 1990
P.141

Principio de igualdad

Igualdad: "Relación entre dos cosas; correspondencia y proporción que resulta de muchas partes que uniformemente componen un todo".⁵

En el artículo 4º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se establece que "El varón y la mujer son iguales ante la ley", principio universal que se deriva de las ideas de los precursores de las revoluciones de Francia e Inglaterra. Este principio se extiende de las personas físicas a las morales, con las reservas y con las condiciones que la propia ley establezca.

La necesidad de crear sistemas de gobiernos que trataran por *igual* a sus integrantes, ha generado diferentes formas de conceptualizar el término de igualdad, desde luego que esta necesidad de imparcialidad en el trato personal, profesional, de negocios, etc. ha traído que se regulen las actividades en el mundo entero atendiendo al "principio de igualdad".

La igualdad se entenderá como la uniformidad de las acciones que, llevándose en condiciones similares, sean emprendidas con los mismos principios de trato, personalidad, precio, garantías, calidad, cantidad, etc. que determinen los actos de comercio efectuados.

Para la parte económica el hecho de existir monopolios y grupos industriales, financieros, entre otros, origina una falta de igualdad que se traduce en que este concepto sea regulado no solamente en el ámbito comercial sino también en el laboral, fiscal, bursátil, etc.

⁵Readers Digest México. "Gran diccionario enciclopédico ilustrado" Tomo 6 26ª Ed México Readers Digest México 1985 P 1910

La igualdad como tal existe en un estado de derecho, libre de arbitrariedades o de condiciones de ingobernabilidad, con la certeza de que se presenten estas características el principio de igualdad se presenta de manera automática. Si los actos de comercio se dan en condiciones similares de calidad, cantidad, garantía, etcétera; es de esperarse que los plazos y precios sean iguales, o bien, razonablemente similares.

Finalmente, el principio de igualdad se entenderá "como el conjunto de elementos que se deben tomar en cuenta y que surgen en forma indistinta en actos u operaciones iguales o semejantes, que al repetirse forma un patrón de conducta, que al apartarse, provoca una diferencia que genera un beneficio o sacrificio para uno de los entes contratantes."⁶ (Ver figura 1.2).

⁶ Bettinger Barrios, Herbert. "Precios de transferencia, sus efectos fiscales" ISEF 6ª ed. México 1997 p. 84

Globalización de la economía

Se da el término globalización cuando; “la economía mundial es cada vez menos la suma de las economías nacionales y cada vez más una economía integrada internacionalmente donde cada parte depende de las demás”⁷

En México en la primera mitad de la década de los 80's se inicia el cambio del comercio internacional al aceptarse las condiciones del Fondo Monetario Internacional (FMI) (bajo la presión de los Estados Unidos de América [EUA]), para que nuestro país firmara una carta de Intención. En ella se comprometía México a efectuar una reforma integral a las estructuras y procedimientos administrativos del sistema de Permisos Previos al de Aranceles, este movimiento estratégico significó para la nación una apertura comercial unilateral al comercio con los estadounidenses.

Bajo una serie de argumentos, como la rápida incorporación de México como economía de primer nivel, el país ingresó al Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (1986), también con la amenaza de ser excluido del Sistema Generalizado de Preferencias Arancelarias, necesario para efectuar exportaciones a los EUA. Ahora México es parte de la Organización Mundial de Comercio (OMC, antes GATT).

Esta apertura comercial al exterior esgrimía argumentos muy alentadores, en teoría, que sin embargo en la práctica comercial no se podían dar.

⁷Troncoso Colín, Patricia C. “Apertura Comercial y Competitividad: Estudio De Grupo Jumex” Tesis para obtener el Grado de Maestra en Administración con Especialidad en Comercialización Estratégica México Universidad Del Valle De México 1997 P 15

Esto es, México tenía “abiertas” las fronteras de sus socios comerciales como los EUA, pero este país tiene altos aranceles o cuotas compensatorias para los productos que se llevan a su territorio o bien, los productos mexicanos enfrentan problemas por supuesto dumping que es un acto de competencia desleal y consiste en llevar al mercado de un país destino, mercancías a un precio inferior al normal que tengan las mismas en el país origen o procedencia. Incluso ha efectuado embargos como el del atún mexicano por actos que, supuestamente, afectan la ecología del planeta.

Ante esta tendencia a la globalización de la economía México ha suscrito acuerdos comerciales con los Estados Unidos de América, Canadá y Chile, además de incorporarse a otros organismos como el Mecanismo de Cooperación Asia - Pacífico (APEC, 1993); La Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE, 1994); Unión Europea (UE, en proceso desde 1995).

La inversión extranjera en México ascendió a 15 mil 365 millones de dólares a 1995 de los cuales el 50% provino de los EUA, 20.9 % de la UE, 6% de Canadá y 5% de Japón. De la inversión proveniente de la Unión Europea se distribuyó de la siguiente forma:

País	Millones de dólares
Holanda	Un mil 286
Alemania	841
España	171
Reino Unido	658.4

La importancia de la Inversión Extranjera Directa (IED) así como los problemas que origina son los siguientes:

- a) Contribuye al aumento de la producción y la productividad, porque constituye una ampliación del capital productivo en el país.
- b) Influye en sectores y ramas económicas importantes. Su dominio abarca aproximadamente el 30% de la producción industrial del país.
- c) Controla los mecanismos de mercadotecnia, publicidad y tecnología que tienden a hacernos consumistas de los productos de las empresas con capital extranjero como refrescos embotellados, cafés, cigarros, leches condensadas, jabones, cosméticos, etc.
- d) Descapitaliza al país en el mediano y largo plazo debido a que salen más divisas de las que entran por concepto de utilidades, regalías, uso de marcas y patentes, franquicias, etc.
- e) Aumenta la dependencia tecnológica.

En otro orden de ideas, refiriéndonos a la política económica exterior, podemos abundar en que ésta es el conjunto de acciones que realiza el Estado en materia de importaciones y exportaciones de mercancías con el fin de que ambas actividades contribuyan al desarrollo socioeconómico del país.

De acuerdo con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal es la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (SECOFI) la que tiene encomendada la planeación de la política económica exterior la cual tiene, entre otras, las siguientes funciones:

- Formular y conducir las políticas generales de comercio exterior.
- Fomentar el comercio exterior del país.
- Estudiar, proyectar y determinar los aranceles; estudiar y determinar las restricciones para los artículos de importación y exportación, y participar con la Secretaría de Hacienda en el establecimiento de estímulos fiscales al comercio exterior así como los subsidios sobre impuestos de importación.

Lo anterior nos da un panorama general sobre el efecto de la inversión extranjera y el efecto de la globalización económica para determinar que al establecerse facilidades a la inversión extranjera, a las exportaciones e importaciones, es también necesario regular el intercambio que se presenta de mercancías.

Los subsidios a las importaciones o la disminución del arancel correspondiente, genera un clima en el cual las empresas multinacionales aprovechan estos incentivos y en ocasiones abusan de los mismos; los precios de transferencia regulan este tipo de transacciones

Empresas Relacionadas

A reserva de abundar más en capítulos posteriores, podemos mencionar que derivada de la globalización económica (ya expuesto en líneas precedentes) y las estrategias comerciales, las empresas, grupos y países han formado bloques económicos para hacer frente a la creciente competencia.

Por lo expuesto en el párrafo anterior, los intereses de grupo crean diversas empresas con capital, administración o control vinculados. Estas entidades realizan operaciones que se consideran actos relacionados cuando dos o más personas participan 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. Tal situación genera operaciones más favorables entre tales entidades que sin embargo, se deben ajustar a la situación económica y de operación prevaletes.

Funciones de las empresas

Henry Fayol identifica seis tipos o grupos de actividades básicas que llevan a cabo las empresas; en general, éstas son:

- **Funciones técnicas.** Se refiere a la producción de los bienes o los servicios que ofrece la entidad.
- **Función comercial.** Referido a las técnicas de saber comprar, vender o fabricar.
- **Función financiera.** Para conseguir los recursos económicos indispensables y a los costos más bajos que favorezcan a la relación del valor de compra con el de venta.

- **Función de seguridad.** Referido a la protección de las personas y bienes, haciendo que sientan la protección en el trabajo y dentro de la empresa.
- **Función contable.** Proporcionar la información financiera a la organización mediante el registro de las operaciones y eventos que afecten económicamente a la empresa.
- **Función administrativa.** Encargada de formular el programa de acción general de la empresa.

Estas seis funciones son las que cualquier empresa independientemente del giro o fin de la misma llevan a cabo para el logro de sus objetivos. Es de suma importancia señalar que a pesar de que las funciones genéricamente son similares en forma específica varían enormemente de una empresa a otra.

Si tomamos como ejemplo la función comercial, ésta se puede llevar en forma diferente en una empresa que fabrica ropa formal para dama, que una cuyo giro es el de vestidos para cóctel.

De esta forma tenemos elementos variados al momento de definir si una empresa es similar a otra sobre la base de las funciones que las mismas llevan a cabo.

1.2 Jerarquización de las leyes

Fuentes del derecho

El hombre, como la sociedad en que vive, ha sufrido cambios a través del tiempo, y si el derecho regula la vida del individuo y la sociedad, tuvo que experimentar cambios conforme ha pasado el tiempo. Así tenemos que existen las fuentes del derecho, éstas son: las Racionales y las Formales.

Por fuentes Racionales se tienen al conjunto de “razones” y circunstancias que, necesariamente, se deben regular mediante la creación de una norma. Las fuentes Formales son el conjunto de procedimientos o modos por medio de los cuales se concreta una norma jurídica.

De este conjunto de procedimientos tenemos cinco fuentes formales del derecho, a saber:

- a) *La Ley*. Típica fuente del derecho; con mayor importancia que las demás fuentes, emana esta norma del poder público y es el medio empleado para establecer el derecho positivo, haciendo accesible su conocimiento a la comunidad. Conviene por la fijeza de sus proposiciones concretas y la facilidad con que puede ser modificada con satisfactoria precisión, para adaptarla a la necesidad social, lo cual es una gran ventaja.
- b) *La costumbre*. Norma no obligatoria por órdenes o castigos establecidos contra su no-cumplimiento; son hábitos a los que se apega el hombre en su vida diaria. Estos hábitos y costumbres tienen carácter obligatorio y resuelven cuestiones que caen dentro del campo del derecho, para evitar sanciones, el hombre las cumple, formándose el derecho consuetudinario con los principios jurídicos originados en la costumbre.

- c) *La jurisprudencia*. Constituida por la interpretación que de las leyes hacen los tribunales judiciales al dictar sentencia, en los casos que los particulares les presenten para su resolución. Como la misión del Poder Judicial es aplicar el derecho y no crearlo, el efecto de la sentencia se limita al caso concreto que la ha originado; a diferencia de la ley que es general. En México, la Constitución faculta únicamente a la Suprema Corte de Justicia de la Nación a sentar jurisprudencia, misma que se forma cuando son resueltos en igual sentido cinco casos análogos, de modo ininterrumpido, a modo de generalizar el sentido de la interpretación de la Ley.
- d) *La doctrina*. Se considera como el conjunto de opiniones o criterios sustentados por los juristas; resultado del estudio especulativo de las instituciones jurídicas o de las normas del derecho positivo a fin de comentarlas o estudiarlas. Estas conclusiones no revisten obligatoriedad a pesar del prestigio o autoridad que tenga el autor en el ámbito científico o especulativo.
- e) *Los principios generales del derecho*. Son reglas lógico-jurídicas deducidas de la ciencia misma del derecho, las cuales, siendo aplicables a todos los regímenes jurídicos tienen validez universal. Por ejemplo "Nadie está obligado a lo imposible", o bien, "El que puede lo más, puede lo menos".

Las dos últimas fuentes del derecho no se toman propiamente como tales. Las fuentes del derecho consisten en dar una estructura o molde a la norma jurídica y que ésta, posteriormente, tenga el carácter de obligatoria y observancia general.

La Ley

En México se deben cumplir las Leyes y demás ordenamientos relacionados, por vivir en un estado de derecho.

Debemos entender como Ley a la “regla y norma constante e invariable de las cosas; resolución de la Cámara de Diputados; precepto dictado por la suprema autoridad”⁸. Cuando las normas jurídicas reúnen características especiales constituyen la ley, que es ya un cuerpo ordenado y sistemático de reglas sobre una materia determinada, luego la ley es “un conjunto de normas jurídicas, expedidas, sancionadas y promulgadas por el poder público”⁹.

De los conceptos expuestos se derivan los siguientes elementos: *norma jurídica*, regla que dirige nuestra conducta; *expedición*, que implica crear la ley mediante los procedimientos que marca la Constitución; *sancionadas*, referente a que el Estado aplicará su autoridad para que se haga cumplir el lineamiento; *promulgación*, al publicarse en el órgano de difusión del Estado (Diario Oficial) se hace del conocimiento de los ciudadanos y no pueda ser argumentado el desconocimiento ante la inobservancia.

Toda Ley debe ser observada y cumplida por todos y el Estado será el encargado de vigilar y hacerlas cumplir; dentro de estas leyes se crean rangos en función de su importancia. A saber:

⁸Readers Digest México. “Gran diccionario enciclopédico ilustrado” Tomo 7 26ª Ed México Readers Digest México 1985 P 2179

⁹González, Juan Antonio. “Elementos de derecho civil.” 7ª Ed. México. Trillas 1990 P 200

- ◆ **Ley Constitucional.** Es la máxima Ley de un país, en México se debe atender a lo que señale ésta. Al respecto el Art. 133 Constitucional indica: “Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados”.
- ◆ **Ley Orgánica.** Regula preceptos constitucionales a fin de abundar en el contenido de éstos, generando la mejor observancia de la carta Magna. Por ejemplo la Ley federal del Trabajo es orgánica del Art. 123 constitucional.
- ◆ **Ley Ordinaria o común.** No tiene las características de los puntos anteriores pero sí regula la conducta del Estado con los particulares y de éstos entre sí.

- ◆ **Reglamento.** Ordenamiento expedido por el poder ejecutivo tendiente a lograr, en la esfera administrativa, el efectivo cumplimiento de la Ley. Al respecto se señala en la Frac. I del Art. 89 constitucional: “Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes: I Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”.

- ◆ **Circulares.** No son leyes porque no siguieron el procedimiento constitucional para su expedición; son lineamientos generados en las diversas instancias de los poderes a fin de aclarar internamente el sentido de las diversas leyes, son dirigidas a los subalternos.

En otro orden de ideas, a partir de la celebración, por parte del Estado mexicano, de convenios internacionales de carácter fiscal, la Ley de Impuesto Sobre la Renta que establece cargas fiscales a los residentes en el extranjero (también la Ley del Impuesto al Activo se contempla en algunos convenios) pueden verse atenuadas, modificadas o extinguidas cuando tal convenio es aplicable al contribuyente y caso específico.

Esta aplicabilidad de los convenios es necesario interpretarla de acuerdo a la legislación mexicana. El artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la jerarquía de las disposiciones del derecho positivo mexicano.

En primera instancia las leyes federales y los convenios internacionales celebrados conforme a derecho tienen la misma jerarquía de validez y en segunda instancia son válidos si están a lo que establece la Carta Magna.

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

Haremos el siguiente análisis para tener la dimensión de la validez de los Convenios Internacionales.

Para la iniciativa y formación de una ley federal se deben respetar los procedimientos que señalan los artículos 71, 72 y 73 de la Constitución. Con respecto al aspecto fiscal se tiene lo siguiente:

“Art. 71 El derecho para iniciar las leyes compete:

I Al Presidente de la República

II A los diputados y senadores del Congreso de la Unión

III A las legislaturas de los Estados

Las iniciativas presentadas por el Presidente de la República, por las legislaturas de los Estados o por las diputaciones de los mismos, pasarán desde luego a comisión. Las que presentaren los diputados o los senadores, se sujetarán a los trámites que designe el reglamento de debates

Art. 72 Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las cámaras se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones;

...

f) En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.

...

h) La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones e impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados”.

“**Art. 73.** El Congreso tiene facultad:

...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.”

Luego entonces, para que una ley federal que imponga contribuciones pueda formarse, modificarse o derogarse es necesario seguir todo el procedimiento que establece la Carta Magna.

En este mismo orden de ideas, para que un tratado internacional pueda celebrarse es necesario que se esté a lo que indican los artículos 76 y 89 constitucionales (principalmente), por lo que no tienen la misma forma que una ley federal.

El artículo 15 de la Constitución establece:

“No se autoriza la celebración de tratados para la extradición de reos políticos, ni para aquellos delincuentes del orden común que hayan tenido en el país donde cometieron el delito, la condición de esclavos; ni de convenios o tratados en virtud de los que se alteren las garantías y derechos establecidos por esta Constitución, para el hombre y el ciudadano.”

De acuerdo a lo expuesto tenemos que, los tratados internacionales no pueden crear contribuciones porque ésta es facultad exclusiva del Congreso de la Unión y no del Presidente, con aprobación del Senado. Tampoco pueden derogar o reformar las leyes federales por ser un trámite que debe observar las formalidades que señala el artículo 72 constitucional.

Además, los tratados deben respetar las garantías y derechos establecidos en la Constitución, entre otros los principios de legalidad, de proporcionalidad y equidad tributarios que se establecen en el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna.

Paralelamente a lo señalado en el párrafo precedente es importante observar que las leyes federales y los tratados internacionales tienen distintos ámbitos de regulación. Aquellas tienden a regular el Derecho Interno; las segundas actúan en el ámbito del Derecho Internacional. Entonces los sujetos de una y otra regulación son distintos.

Si hablamos del derecho interno, los obligados son los gobernados de un Estado; si hablamos de los tratados, los sujetos obligados son los propios estados contratantes, y no sus gobernados. Pero los gobernados se convierten en colaboradores en la obligación que contrajo el Estado.

Entonces, los tratados no pueden obligar ni imponer contribuciones a los gobernados por ser ésta una función exclusiva del Derecho Interno.

Al aplicar los tratados es necesario determinar si un residente en el extranjero realiza operaciones en nuestro país por las que tenga la obligación de cubrir contribuciones, buscando esta obligación en alguna ley federal (ISR, IMPAC); si es el caso, verificar que exista un tratado fiscal con el país de residencia del sujeto y establecer si les es aplicable tal convenio al sujeto para aprovechar todas las facilidades establecidas en el mencionado convenio.

1.3 Convenios Internacionales fiscales y de libre comercio y las estrategias comerciales

Convenios para Evitar la Doble Tributación

En el punto precedente se explicó lo referente a la jerarquía de las leyes, tratados, etc., derivado de esta situación y de acuerdo con las facultades del Poder Ejecutivo, el Presidente, con aprobación del Senado, ha celebrado dentro del marco de la globalización, la apertura comercial, y la formación de bloques económicos, tratados internacionales tendientes a crear un clima más favorable para el desarrollo del país.

Dentro de estos tratados de una diversidad significativa, encontramos a los tratados de libre comercio que crean la necesidad de los tratados para evitar la Doble Tributación.

Se hizo referencia en el punto 1.1 de esta tesis a la Globalización Económica. Este fenómeno implica reducciones de aranceles entre los países que forman parte del desarrollo actual; estas reducciones arancelarias, tasas preferenciales de impuestos, entre otros aspectos, implica que grandes y medianas corporaciones desarrollen estrategias comerciales y fiscales para aprovechar, y en ocasiones, abusar de estas facilidades.

Con este antecedente las naciones llevan a cabo tratados fiscales para asegurarse de que la riqueza generada en un país o una entidad se corresponda con una causación de impuestos; y que la misma riqueza no sea gravada nuevamente en otro país o entidad desalentando la inversión y los negocios.

El objetivo de celebrar un convenio que evite la doble tributación nos es el de recaudar más, como se pudiera pensar, por el contrario, se sacrifica la recaudación al reducir las tasas de impuestos fijadas en las leyes. Los principales objetivos de un tratado fiscal de este tipo son:

- a) Económico: Disminuir el riesgo de desalentar la inversión extranjera y los negocios en el país, por tener tasas de impuestos altas.
- b) Fiscalizador. Control de los negocios de los residentes en un país de las operaciones que efectúen en el extranjero, ya que los tratados tienen un anexo de intercambio de información fiscal, y
- c) Doble imposición. Evitar que un residente nacional pague más impuesto por las operaciones que realice en el extranjero, que el que pagaría en su país.¹⁰

Un tratado para evitar doble tributación se le aplicará en México a un residente en el extranjero, y a un residente en México se le aplicará un tratado vigente en el extranjero, específicamente por el residente en ese país.

De acuerdo a la legislación fiscal aplicable en México se consideran residente en territorio nacional:

¹⁰Alvarez, José Raúl. "Convenios para evitar la Doble Tributación." Veritas, CCPM Núm. 1516 México. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. 1997 P. 28

- a) Las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en año calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.
- b) Las personas físicas de nacionalidad mexicana que sean funcionarios de estado o trabajadores del mismo, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado de 183 días.
- c) Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas (este inciso se modificó a partir de 1997 ya que anteriormente se consideraba la residencia de acuerdo a la ubicación de la administración principal del negocio, este cambio se adopta debido a la postura internacional).

Los convenios para evitar la doble tributación se firman para efectos del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo se ha incluido en algunos el Impuesto al Activo; además los convenios no contemplan impuestos estatales por lo que las actividades sujetas a la aplicabilidad del citado convenio serán:

- ◆ Ingresos por bienes inmuebles

- ◆ **Beneficios de explotación.** Incluyen ingresos derivados de cualquier comercio o empresa, como la renta de propiedades tangibles, así como la renta o licencia de películas cinematográficas o películas o cintas usadas para transmisiones radiofónicas o televisivas

- ◆ **Embarques, transporte fluvial o aéreo**

- ◆ **Dividendos.** Significan los ingresos derivados de acciones o de otros derechos, que no sean reclamaciones de adeudos que participen de las utilidades, así como ingresos derivados de otros derechos corporativos que estén sujetos al mismo tratamiento fiscal como ingresos derivados de acciones, de acuerdo con las leyes del estado del cual sea residente la compañía que efectúa la distribución

- ◆ **Intereses.** Son los ingresos derivados de reclamaciones de adeudos de cualquier tipo, estén o no garantizados con hipotecas, que tengan o no derecho a participar de las utilidades del deudor, y en particular ingresos derivados de títulos gubernamentales e ingresos derivados de bonos u obligaciones

◆ **Regalías.** Significa el pago de cualquier naturaleza recibidos como compensación por el uso de, o derechos de uso, de cualesquiera derechos de autor de obras literarias, artísticas o científicas (excepto películas cinematográficas o películas o cintas usadas para transmisiones radiofónicas o televisivas), cualquier patente, marca de fábrica, diseño o modelo, plano, fórmula o procesos secretos, u otros como derechos o propiedades, o de información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas. El término "regalías" también incluye ganancias derivadas de la enajenación de tales derechos o propiedades que dependan de la productividad o uso, o de la disposición de los mismos

◆ **Ganancias de capital**

◆ **Servicios personales independientes.** Son servicios profesionales que incluyen especialmente actividades independientes de carácter científico-literario, artístico, educativo o pedagógico, así como actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, dentistas y contadores

◆ **Servicios personales dependientes.** Son pensiones, rentas anuales, pensiones alimenticias, salarios, sueldos y otras remuneraciones similares.

Ahora bien, se habla acerca de los "Modelos para Evitar la Doble Tributación", "Tratados para Evitar la Doble Tributación" y los "Convenios para Evitar la Doble Tributación," sin embargo cuál es la diferencia entre unos y otros.

Un modelo es un formato establecido sobre el cual están plasmados los artículos y la interpretación de los mismos, "es un acuerdo fiscal entre países desarrollados y en vías de serlo producto de los continuos esfuerzos internacionales orientados a eliminar el efecto de gravar más de una vez un mismo ingreso"¹¹. Cuando dos países se muestran interesados en tener este tipo de acuerdos y empiezan a discutirlo se convierte en un tratado, y cuando éste se aprueba y se firma finalmente se tiene un convenio para evitar la doble tributación que llevará tantas modificaciones al modelo como los países contratantes acuerden adecuándolo a sus sistemas impositivos.

Existen cuatro tipos de modelos:

- 1) El de la Organización de la Naciones Unidas (Modelo ONU)
- 2) El de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (Modelo OCDE)
- 3) El de los Estados Unidos de América (Modelo USA) y
- 4) El de Cartagena o Pacto Andino

¹¹Alvarez, José Raúl. "Convenios para evitar la Doble Tributación." Veritas, CCPM Núm. 1516 México. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. 1997 P. 29

En este mismo orden en el año 1927 la ONU promulgó su modelo que no se aplica ya en la actualidad porque la OCDE publicó su modelo en 1977 y se actualizó en 1992 tomando siempre como base el Modelo ONU. El Modelo USA se basa en el Modelo OCDE pero se adecua según el país y de acuerdo a la interpretación que dé el Departamento del Tesoro Norteamericano. Finalmente un pequeño grupo de países suramericanos pertenecientes al Grupo Andino aprobó en Cartagena su Modelo en el año 1971.

Para llevar a cabo un Modelo de esta naturaleza es necesario observar principios generales, que entre otros, son:

⇒ *Principio de Ahorro*. De los más comunes en todos los modelos. En términos generales este principio señala que los estados contratantes del convenio podrán aplicar, de acuerdo con su ley local, los impuestos que juzguen convenientes a sus residentes.

⇒ *Principio de Fuerza de Atracción*. Se desprende del modelo ONU, retomado con la misma rigidez por el modelo USA y con limitaciones en el modelo OCDE. Tiene por objeto ubicar el beneficio impositivo en el estado contratante donde efectivamente se generó el ingreso, independientemente en del lugar de la contratación, emisión de la factura o del pago.

⇒ *Principio de Punto de Origen*. Ejemplificado en los artículos que limitan beneficios a los residentes de los estados contratantes, otorga los beneficios exclusivamente a los sujetos pasivos para los cuales se diseñó y sean residentes del estado contratante. Este principio sólo lo contempla el modelo USA.

⇒ *Principio Sustancial*. Similar al anterior pero aplicable solo a personas físicas y se contempla en los modelos ONU y OCDE.

⇒ *Principio de no-discriminación*. Este Principio asegura la aplicación, o no causación, de impuestos para personas en condiciones similares; dispone que un ciudadano de un estado contratante no puede estar sujeto a la imposición tributaria, o requisitos relacionados, en el otro estado que sean distintos o más graves que los gravámenes y los requisitos relacionados para un ciudadano en ese otro estado, en las mismas circunstancias.

⇒ *Principio de Procedimiento Amistoso*. Establece los lineamientos que se deben contemplar para que las autoridades competentes, en los estados contratantes, cooperen en forma mutua con el ánimo de resolver las controversias que pudieran surgir, en la interpretación y/o aplicación de los artículos que forman parte de los convenios. Generalmente este principio se observa cuando las circunstancias que se presenta no estaban contempladas cuando se otorgó el convenio.

⇒ *Principio Japonés*. Este principio lo ha tratado de incluir Japón en los convenios que suscribe, sin mucho éxito. Pretende que además del procedimiento amistoso los estados que otorgan el convenio se ayuden a perseguir persona, proporcionar información y ayude a recaudar el impuesto evadido al otro estado.

Asimismo los convenios contienen un Protocolo que es la reglamentación de los artículos sobre las normas generales, es la explicación al convenio así como la interpretación que debe hacerse a los conceptos plasmados en los artículos y a estos mismos.

Asimismo los convenios contienen un Protocolo que es la reglamentación de los artículos sobre las normas generales, es la explicación al convenio así como la interpretación que debe hacerse a los conceptos plasmados en los artículos y a estos mismos.

Por supuesto los estados contratantes conservan el derecho de emitir “Cartas Regulatorias”, que son las interpretaciones internas que se le dan al convenio derivadas de la situación legal y jurídica del país; no pudiendo ir en contra del texto del convenio. La situación que guardan los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México se debe consultar constantemente para tener actualizados esos datos

Estrategias comerciales

Existen muchos factores para que una organización tenga éxito al vender sus productos internacionalmente, tales como los recursos con que cuenta, sus necesidades internas, su capacidad de venta, así como ciertos factores políticos. Gracias al desarrollo de los medios de Comunicación y de Transporte, la Mercadotecnia Internacional se está convirtiendo en una necesidad y en una realidad cada vez más palpable, provocando con esto que se obtengan mayores utilidades, además de adquirir materiales a un costo muy bajo.

La eliminación de la barrera de la distancia se hace posible gracias a los adelantos tecnológicos actuales, así como del establecimiento de relaciones favorables entre los países y el fácil intercambio de divisas.

ESTRATEGIAS DE MERCADOTECNIA

- Mantener su planta fabril en el país de origen y vender a distribuidores y detallistas en el extranjero.
- Desplazar la planta al lugar donde se encuentre el mercado.
- Establecer una empresa conjunta, compartiendo la propiedad con personas de dos o más países.
- Otorgar concesiones para la utilización de procesos y técnicas.

Actualmente el obtener información de otros es rápido debido a que se cuenta con instrumentos eficientes que ayudan a conocer su medio económico y cultural. Estas herramientas son: listas de comercio, investigaciones de contactos comerciales, exposición de los productos en misiones comerciales, ferias, centros comerciales, redes de computadoras, etc.

El Departamento de Contabilidad es quien proporciona un registro cronológico, clasificado y sistematizado de las operaciones que realiza la organización en unidades monetarias, para informar de una manera fehaciente, veraz, y oportuna la situación financiera, para juzgar el pasado y prever el futuro a través de los Estados Financieros.

El contador tiene la función primordial de producir y suministrar información para medir el funcionamiento de la empresa, y proporcionar la información para medir el funcionamiento del negocio y la marcha adecuada de las actividades que se han realizado, registrando las operaciones según Principios de Contabilidad, para preparar los datos contables y fiscales, sin embargo esta información no describe en forma precisa las condiciones o circunstancias en las que se encuentra la organización en una forma exacta, ya que se presentan aspectos diversos para analizar, y las repercusiones que tienen en la empresa, algunas de ellas son:

- La inflación
- Las condiciones desfavorables (políticas, legales, de mercado)
- Problemas Económicos o de Recursos humanos (huelgas) etc.

Todas las operaciones que realice el departamento de Mercadotecnia deben ser conocidos e informados a Contabilidad, para que a su vez se registren dichas operaciones, y llevar con ello un control de los recursos monetarios de la empresa, y se registren en forma sistemática para conocer y juzgar la actuación que tiene el departamento por la Gerencia General o el Consejo de Administración, y ellos a su vez puedan tomar las decisiones que crean pertinentes para incrementar las ventas y por ende las utilidades de la Organización atendiendo a todos los aspectos que intervienen en las transacciones internacionales.

1.4 Antecedentes de los Precios de Transferencia

Antecedentes en los Estados Unidos de América

El tema de Precios de Transferencia se incluye en nuestra legislación a partir de 1992, sin embargo es un procedimiento que se ha utilizado durante largo tiempo en otros países. El país precursor fue la Gran Bretaña, tiempo después los EUA publicaron la Regla 482 *Allocations Between Related Parties* —Distribución de utilidades o pérdidas entre partes relacionadas— de la cual en 1994 se publicó la resolución final.

La razón del Reino Unido para regular los precios de transferencia fue las circunstancias en que su industria se desarrollaba; el capital divide el proceso productivo entre varias entidades controladas y/o financiadas por un mismo interés y continuamente exportan sus capitales a países donde producir resulta más barato con el fin de expandir sus mercados, utilidades, etc., permaneciendo fuertemente en los mercados más competidos.

Previo al análisis de los Precios de Transferencia es necesario aclarar en qué sentido se utilizarán los conceptos relativos al tema, así como sus elementos; es importante tenerlos bien definidos porque una de las partes importantes es la de considerar la operación como controlada, el parámetro de la comparación y el método utilizado.

En primera instancia mencionaremos que los “Precios de Transferencia, en países con estructura fiscal como la nuestra y con apertura impositiva hacia otros, se ha venido utilizando como una figura para evitar estrategias que permitan dirigir las utilidades o pérdidas generadas en un país hacia otros que les dé mayor facilidad o que les permita libertad en el manejo de las cifras” éstos son definidos como “todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar que por actos de naturaleza comercial o contractual provoque efectos fiscales nocivos para el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial”.¹²

Se hará referencia al Principio *Arm's Length* que es el precio de bienes o servicios en una operación efectuada entre empresas que no tengan intereses comunes y pueda ser susceptible de comparación con los precios de operaciones entre empresas que si tengan intereses comunes en operaciones controladas.

El término se utiliza tal cual en México y en los EUA, la conceptualización del término es el precio del bien o servicio de una operación efectuada entre partes no relacionadas.

Operación no controlada es aquella efectuada entre partes no relacionadas entre ellas o con un tercero. *Operación controlada* se refiere a transacciones efectuadas entre partes relacionadas entre ellas o con un tercero.

¹²Navarrete Arjona, Carlos. “Precios de Transferencia” México 1995 Seminario de Investigación Contable (Licenciado en Contaduría) P. 6

Dentro de estas operaciones se incluyen generalmente a tres elementos; Empresa Vendedora de un bien o servicio, Empresa Compradora del bien o servicio y que tienen injerencia entre ellas ya sea por Capital o Administración y/o cualquier otro nexo comercial o jurídico que se relacione con la toma de decisiones, y un Tercero con esos mismos intereses sobre las empresas de referencia; llevando a cabo operaciones para cumplir con las estrategias desarrolladas para mejorar la posición financiera del grupo, importando y/o exportando utilidades o pérdidas, enviándolas a países o compañías en donde se puedan manejar las cifras con el fin de evadir el pago de impuestos.

Método, es el conjunto de procedimientos utilizados para establecer o determinar un precio *Arm's Length*, así como el monto de los ajustes; los métodos se basan en el estudio de todos los factores que intervienen y afectan la operación, permitiendo a las autoridades fiscales determinar la razonabilidad de los resultados derivados de este tipo de transacciones.

Rango, En la legislación norteamericana (regla 482), se indica como el intervalo que existe entre el resultado de dos o más métodos aplicados a un tipo determinado de operación; este intervalo se compara con los resultados declarados por los contribuyentes. Con este procedimiento se establece el espacio de *Arm's Length*, mismo que se utiliza para determinar la razonabilidad de los resultados.

El rango coordina el monto del ajuste y el método con el cuál se cumple con mayor eficiencia el principio de *Arm's Length*. Asimismo al aplicar este rango nos permite la utilización de un parámetro y si dentro de este intervalo o nivel de seguridad cae el resultado obtenido, la autoridad ya no emitirá un juicio sobre la razonabilidad de los resultados porque ningún resultado podrá ser igual entre empresas diferentes y operaciones diferentes; se tendrán entonces operaciones y resultados similares dentro de un rango o nivel de seguridad.

Ajustes, son los importes que serán aumentados o disminuidos a los ingresos o a los gastos declarados por el contribuyente sobre operaciones con entes relacionados, sirven para conciliar los resultados entre empresas y operaciones diferentes con operaciones similares para que puedan ser comparadas y determinar si son o no razonablemente correctas. El *Best Method Rule* (Regla del Mejor Método), determina cuál método provee los resultados más exactos en los términos del principio *Arm's Length*, permite utilizar cualesquiera de los métodos de Precios de Transferencia sin discriminar ninguno; proporciona al contribuyente flexibilidad para elegir el método. Para poder determinar el *Best Method Rule* se consideran, entre otros, los siguientes factores:

- ⇒ La obtención y análisis de toda la información disponible.
- ⇒ El grado de comparabilidad entre las operaciones no controladas y las controladas; y
- ⇒ La extensión del ajuste derivado de la aplicación de los métodos.

Comparabilidad, es el estándar utilizado para efectuar la analogía de operaciones controladas y las no controladas; se utilizan los siguientes parámetros:

- ◇ Las funciones realizadas
- ◇ Los riesgos asumidos
- ◇ Los términos contractuales
- ◇ Las condiciones económicas existentes en el momento de efectuarse las transacciones
- ◇ Los bienes o servicios involucrados en la operación

La regla 482 en los EUA se ha modificado primeramente en 1968, luego en 1992 se incluyen tres nuevos métodos para determinar los precios de transferencia. Posteriormente en 1993 se reemplazan la mayor parte de la regulación. Finalmente en 1994 se publica la que se considera Resolución Final de la Regla 482.

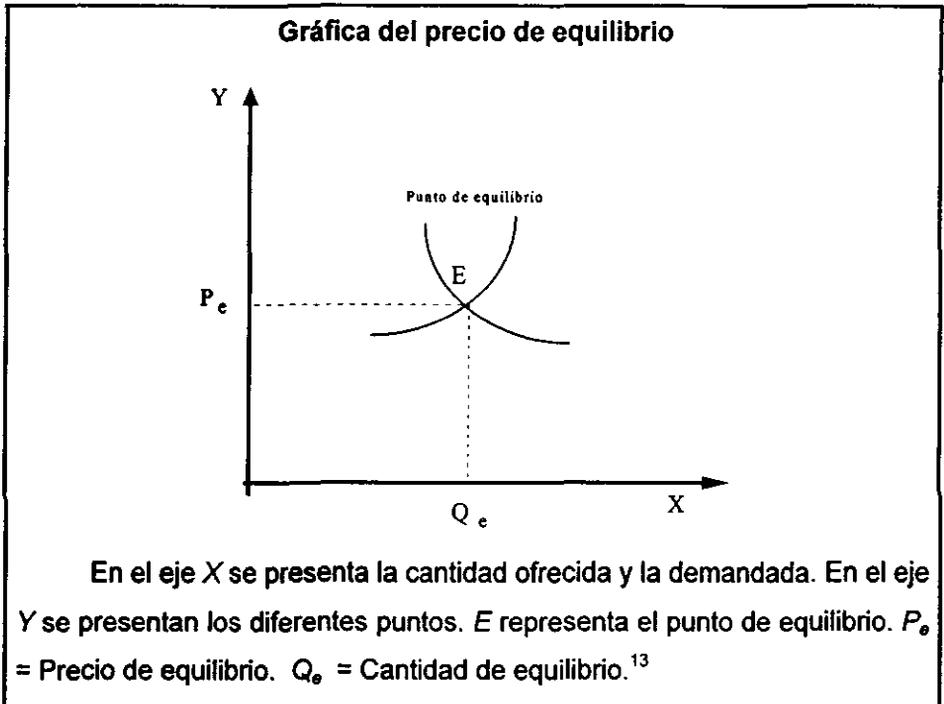
Los Precios de Transferencia son el conjunto de mecanismos regulatorios de las operaciones entre partes relacionadas, ya sean entidades y/o actividades locales y/o internacionales.

Antecedentes en México

Como se explicó en líneas precedentes, los precios de transferencia tienen sus antecedentes en Europa desde hace ya varias décadas. En México a partir de la firma del tratado comercial de América del Norte (1994) y de la aceptación de nuestro país en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), las autoridades fiscales mexicanas han puesto especial atención en las actividades del comercio exterior -sin descuidar las locales- acentuando el control entre partes relacionadas, a través de los Precios de Transferencia.

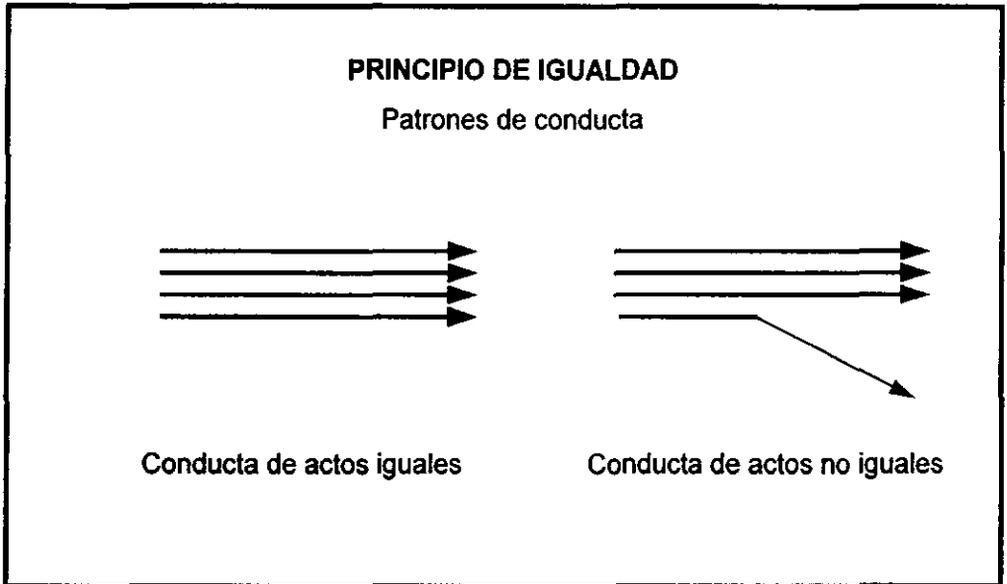
Las bases de los mecanismos de precios de transferencia son el Capítulo II, en especial los artículos 64, 64-A y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, comentados en el Capítulo 2 de este trabajo. Estos lineamientos configuran los precios de transferencia y proporcionan a las autoridades fiscales facultades para determinar ingresos acumulables o deducciones autorizadas a los sujetos pasivos, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones efectuadas entre partes relacionadas. La legislación específica que para determinar los costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos se deberán de observar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA).

Figura 1.1



¹³Méndez Morales, José Silvestre. "Fundamentos de economía" 2ª Ed México McGraw Hill 1990 P.143

Figura 1.2



Quando la conducta se presenta repetidamente es posible determinar un patrón de conducta; cuando las conductas se apartan de este patrón, se dice que la operación no se efectúa bajo el principio de igualdad

CAPÍTULO 2 PRECIOS DE TRANSFERENCIA

2.1 Generalidades

Finalidad de los Modelos comerciales y fiscales.

La finalidad de los modelos fiscales en cualesquiera de ellos, en especial los precios de transferencia, es el de evitar una doble imposición a una misma renta, ya sea generada en una empresa local o extranjera, dependiendo de la residencia determinada para efectos fiscales.

Los modelos expuestos por las diferentes organizaciones para evitar la evasión fiscal y la doble tributación buscan que sus integrantes tengan lineamientos homologados con el fin de que las prácticas comerciales se efectúen en un marco de competencia clara y cierta generando la competitividad y dejando fuera las desventajas que en determinado momento generarían las diferentes tasas de impuestos en diferentes países por una actividad comercial similar.

También es necesario que se firmen Convenios de cooperación y de intercambio de información fiscal para que se tenga el marco jurídico completo. A este respecto nuestro país firmó su primer acuerdo de intercambio de información impositiva con los Estados Unidos de América; en la Ciudad de Washington D.C. el día 9 de noviembre de 1989, posteriormente fue aprobado por el Senado de la República Mexicana el 19 de diciembre de 1989 y finalmente publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 23 de enero de 1990.

"Este intercambio de información facilita entre ambos países, el conocimiento en la determinación y recaudación de impuestos, con el fin de prevenir dentro de cada jurisdicción, la evasión y el fraude en materia tributaria, así como desarrollar fuentes de información en materia fiscal. Entre otras finalidades específicas tenemos todos aquellos aspectos relacionados con la administración y aplicación de las leyes nacionales en los estados contratantes, incluyendo la que se requiera para la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, el cobro y la ejecución de créditos fiscales, así como para investigación y persecución de delitos fiscales o delitos que contravengan la administración tributaria".¹⁴

2.2 Necesidad de los precios de transferencia

La gran carretera de la información ha creado necesidades, para administrar dicha información, y oportunidades al hacer negocios "desde el escritorio", es decir, sin trasladarse al sitio de los negocios o de la cosa objeto del comercio. Con una conexión a la Red Mundial de comunicación (no sólo de información) se tiene acceso al amplio mercado de nuestros productos y servicios en nuestra ciudad, estado, país, continente o en todo el orbe (consideramos que incluso una tesis dedicada a este tema no lo abarcaría, por ello no abundamos más en este tópico, lo utilizamos de referencia).

¹⁴ Bettinger Barrios, Herbert. "Precios de transferencia, sus efectos fiscales" ISEF 6ª ed. México 1997 p. 179

Tal facilidad de comunicación ayuda a la globalización de la economía, los servicios se sofistican cada día más, los administradores de sistemas quieren estar siempre a la vanguardia en los procesos de datos para tener ventajas. Los negocios en general se diversifican e incursionan en la amplia y variada supercarretera de la información.

Para poder globalizar la economía es menester contar con un sistema de información de calidad que permita utilizarse para tomar decisiones correctas y oportunas.

Dicha necesidad genera que el individuo decida entre la oportunidad de hacer negocios con sus socios comerciales o con los que no lo son, la inversión que se efectuaría en un país beneficia, de alguna forma, en la creación de empleos, resulta en *menos desempleo*.

Promover la inversión o generar el empleo son necesidades en cualquier punto del planeta, ya sea en mayor o en menor grado; para tal efecto se firman convenios comerciales que incluyen varias secciones en dónde se reglamentan las condiciones en que los aranceles se disminuirán y las facilidades a los inversionistas se llevarán a cabo.

La ambición, la codicia y la lucha por el poder no se hacen esperar y al amparo de una negociación comercial entre dos o más naciones las grandes corporaciones que mueven sus capitales de un país a otro, buscan hacer crecer sus beneficios.

Los gobiernos saben que este flujo de los negocios puede ser perjudicial para el más débil, si se genera riqueza en un país es deseable que esa riqueza grave un impuesto en la proporción o totalidad en el país en que se genera efectivamente tal riqueza.

Así cuando un grupo de empresa, una en el país A y otra en el país B teniendo intereses entre sí o que una tercera empresa C tenga interés en aquellas ya sea por participación en los negocios, control o administración, lleven a cabo operaciones comerciales buscarán remitir de un país a otro las utilidades del grupo buscando que el impacto fiscal sea el menos costoso. "en materia internacional la búsqueda de la mejor opción se le denomina *Treaty Shopping* (TSH), y consiste en analizar las tasas fiscales más atractivas para llevar a cabo una operación".¹⁵

Qué sucede si nuestro país no tiene un tratado comercial con el país B pero sí con el país A, entonces se crea una empresa en el país A para que lleve a cabo operaciones con el país B y de esta forma poder obtener el beneficio del tratado comercial de A con B. Además de esto suponiendo que en el país B la tasa del impuesto sea más alta que en México o que aquí o en el país A se tenga una pérdida pendiente de amortizar, en tal caso las utilidades de la empresa en el país B (para beneficio del grupo) se trasladaran al país A al nuestro a través de dividendos, intereses, sobreprecio de los bienes o servicios, o a través de contratos privados entre las empresas del grupo.

¹⁵ Bettinger Barrios, Herbert. "Precios de transferencia, sus efectos fiscales" ISEF 6ª ed. México 1997 p. 181

Si la situación del párrafo anterior es en sentido contrario, que el tratamiento de las utilidades sea más cómodo o benéfico en el país B, entonces las utilidades se trasladarán a B reduciendo el precio de venta o pagando algún tipo de servicio o interés a favor de los integrantes del grupo.

Existen muchas formas de trasladar utilidades de un país a otro o de una empresa a otra en un mismo país, lo que sucede es que en ocasiones los grupos de empresas caen en prácticas desleales de comercio o incrementan o reducen los precios de sus servicios o productos según convenga a sus intereses, cosa que no harían en el supuesto de que su mercancía la comercializaran con clientes o la compraran a proveedores totalmente independientes y sin intereses comunes.

Desde luego que esta práctica afecta directamente a la riqueza generada en un país y se pierde un ingreso en contribuciones para éste.

Ante estas prácticas se debe pensar en un control que proporcione un ambiente de igualdad al permitir que los contribuyentes aprovechen los convenios fiscales entre diferentes países al no gravar dos veces una misma renta y que las jurisdicciones fiscales recauden lo que les corresponde conforme a la residencia de los sujetos pasivos.

Para tales efectos se crea una serie de procedimientos en los cuales se determine que los precios de los bienes o el monto de las contraprestaciones sean pactadas en montos similares cuando se efectúan entre compañías o partes que tienen que ver entre sí (relacionadas) con las que se lleven a cabo con partes independientes (no relacionadas), y en caso contrario se prevé el marco jurídico con que las autoridades fiscales determinarán el precio en que se debió transferir el bien o el servicio correspondiente.

Como se verá más adelante no es un asunto sencillo esta determinación porque de principio las operaciones nunca podrán ser iguales, serán en todo caso comparables cuando después de analizar los plazos del crédito, condiciones de la garantía, calidad del empaque, etcétera se efectúen algunos ajustes que hagan comparables una transacción con otra.

También las estrategias de mercadotecnia llevan a determinar precios más elevados cuando, por ejemplo, se vende a un cliente en un país de economía con poco poder adquisitivo que cuando se le vende a un cliente en país que puede pagar más por el producto.

En el primer caso el mercado no puede comprar a un precio similar que en una economía más fuerte, si se vende a un precio tan bajo que nuestro cliente en el país de economía débil piense en revenderlo al país de economía fuerte por debajo del precio al que nosotros lo comercializamos, estamos ante un problema de competencia real que cuando se quiera vender a un precio que evitó lo anterior se corre el riesgo de perder el cliente incluso para la venta local en el país de economía débil (ver figura 2.1)

2.3 Procedimientos para la determinación de los precios de transferencia

Sujetos de los precios de transferencia

A continuación se transcriben los artículos de la LISR que señalan lo relacionado con los precios de transferencia:

Artículo 64-A: Los contribuyentes de este Título que celebren operaciones con partes relacionadas están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

En caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizada partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes o bases fijas en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

Para efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 65, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables.

Para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, según el método utilizado, considerando, entre otros, los siguientes elementos:

I.- Las características de las operaciones, incluyendo:

- a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés;
- b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;
- c) En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien; 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.

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.

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

De acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) el procedimiento de precio de transferencia se aplica a:

- ◇ Personas morales residentes en el país
- ◇ Personas morales residentes en el extranjero
- ◇ Personas físicas
- ◇ Establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero.
- ◇ Bases fijas en el país. Entidades jurídicas y personas físicas que son residentes en el extranjero, pero que de alguna forma prestan servicios personales independientes en México
- ◇ Fideicomisos. Siempre que se trate de *partes relacionadas*, entre dos de ellos o más, en caso contrario no se considera dentro del supuesto que marca la ley.

Es necesario abundar sobre lo que debe entenderse por *Establecimiento Permanente*.

El concepto de establecimiento permanente tiene el siguiente tratamiento en el quinto numeral del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta. Se toma este Convenio con Canadá por tener las reglas principales del Modelo ONU y las diferencias con otros convenios no son de fondo, no contravienen lo dispuesto.

El artículo 5º señala:

- I. Para efectos del presente Convenio, la expresión *Establecimiento Permanente* significa un lugar fijo de negocios mediante el cual el residente en un Estado Contratante (A) realiza toda o parte de su actividad.
- II. La expresión establecimiento permanente comprende, en especial:
 - A. Las sedes de dirección.
 - B. Las sucursales.
 - C. Las oficinas.
 - D. Las fábricas.
 - E. Los talleres, y
 - F. Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
- III. La expresión establecimiento permanente comprende asimismo las obras, la construcción o el proyecto de instalación o montaje o las actividades de inspección realizadas con ellos, pero sólo cuando tales obras, construcción o actividades continúen por un periodo superior a seis meses.
- IV. No obstante lo dispuesto anteriormente, se considera que el término establecimiento permanente en relación a un residente en un Estado Contratante (A), no incluye:
 - A. La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes al residente (A).
 - B. El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes al residente (A) con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.

- C. El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes al residente (A) con el único fin de que sean transformadas por otra persona (B).
- D. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para el residente (A).
- E. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas, preparar la colocación de préstamos o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para el residente.
- F. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los incisos a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter preparatorio o auxiliar.

- V. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona (C) distinta a un agente que goce de un estatuto independiente al cual se le aplica el párrafo 7 actúe por cuenta de un residente de un Estado Contratante (A) y ostente y ejerza habitualmente en el otro Estado Contratante (B) poderes que la faculten para concluir contratos en nombre del residente (A), se considerará que dicho residente (A) tiene un establecimiento permanente en este otro Estado (B) respecto de todas las actividades que esta persona (C) realiza por cuenta del residente (A), a menos que las actividades de esta persona (C) se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo a las disposiciones de este párrafo.
- VI. No obstante las disposiciones anteriores, se considera que una empresa aseguradora residente en un Estado Contratante (A), salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante (B) si recauda primas en el territorio de este otro Estado (B) o si asegura riesgos situados en él por medio de un representante (C), distinto de un agente que goce de un estatuto independiente al que se aplique el párrafo 7, que sea su empleado o que realice actividades en este otro Estado (B).

- VII. No se considera que un residente de un Estado Contratante (A) tenga un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante (B) por el solo hecho de que realice actividades en este otro Estado (B) por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal residente (A), no será considerado como representante independiente en el sentido de este párrafo.
- VIII. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante (A) controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante (B) , o que realice actividades en este otro Estado (B) (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.¹⁶

El concepto engloba situaciones que se pudieran dar en el transcurso de las operaciones normales de un negocio. Se aclara el concepto de establecimiento permanente porque la LISR determina dentro de los sujetos de este impuesto a los Establecimientos Permanentes de Residentes en el Extranjero, y para aplicar los Convenios para Evitar la Doble Tributación en materia del Impuesto Sobre la Renta con relación con los precios de transferencia, es necesario que quién los pretenda utilizar se sitúe dentro de los supuestos del mismo; evidentemente que ser Causante de este impuesto es uno de los requisitos.

¹⁶Bettinger Barrios, Herbert. "Precios de transferencia, sus efectos fiscales" ISEF 6ª ed. México 1997 p. 239

En caso de que el residente en otro Estado Contratante no tenga establecimiento permanente en México no será contribuyente del ISR y consecuentemente no se le aplicarán los Precios de Transferencia que la que la legislación doméstica contempla.

Al respecto la LISR establece en qué casos no se considera un lugar de negocios Establecimiento Permanente. Es necesario tomar en cuenta este punto de los Convenios y de la Ley doméstica para que se pueda calificar como Contribuyente del ISR a un residente de un Estado Contratante.

Por lo que respecta a Establecimiento Permanente el artículo 2 de la LISR indica que “Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales”.

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE PARA BASE FIJA.

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

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE PARA EXTRANJEROS.

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

OTROS CASOS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE PARA EXTRANJEROS CON REPRESENTANTES EN EL PAÍS.

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

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

Se deroga el quinto párrafo (D.O.F. /XII/1996)

ASOCIADOS Y FIDEICOMISARIOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON REPRESENTANTES DISTINTOS DE AGENTES INDEPENDIENTES.

Para los efectos de este artículo, en los contratos de asociación en participación y de fideicomiso con actividad empresarial se considera que los asociados y los fideicomisarios, residentes en el extranjero, respectivamente, actúan a través de personas distintas de agentes independientes que ejercen poderes para celebrar contratos a nombre de los fideicomisarios o asociados residentes en el extranjero.

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE POR LOS SERVICIOS RELACIONADOS CON LA CONSTRUCCIÓN.

Tratándose de servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un período de doce meses.

Operaciones sujetas al precio de transferencia

De conformidad con la fracción I del artículo 64-A de la LISR son susceptibles de aplicarles los métodos de precios de transferencia a las operaciones siguientes:

- ☛ *Las de financiamiento, fracción a);* en caso de los préstamos se deben tomar en cuenta con especial atención el monto que representa un préstamo con relación al volumen de operaciones del contribuyente y con su flujo de efectivo, el plazo de pago, las garantías otorgadas, la solvencia del deudor y la tasa de interés que se trabaje en el lugar de residencia del deudor, entre otros. La razón es que se debe de prestar o recibir préstamos como si la operación se efectuara con entidades independientes, lo que provoca que la tasa de interés no se altere a la baja o a la alta generando un menoscabo en perjuicio del contribuyente. En caso contrario, se podría configurar el precio de transferencia.
- ☛ *Prestación de servicios, fracción b);* elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico han de considerarse tomando en cuenta si el beneficio es proporcional al precio pagado. Además que el bien o el servicio tenga relación directa con la actividad del contribuyente, y que sea normal el precio pagado.
- ☛ *Las de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, fracción c);* Se tomarán en cuenta elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien. Teniendo en consideración que una empresa tenga que adquirir un inmueble de precio alto para otorgarlo en uso a una parte relacionada a un precio por debajo del que le correspondería si se hubiera rentado a una parte no relacionada, la autoridad podría configurar el precio de transferencia.

- *La explotación o transmisión de un bien intangible, fracción d);* elementos tales como, si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección.

2.4 Métodos para la determinación de los precios de transferencia

La LISR indica que se deberán utilizar alguno de los métodos para determinar el precio de transferencia entre partes relacionadas que se mencionan a continuación.

ARTÍCULO 65.- Para efectos de lo dispuesto por el artículo 64-A, se podrán aplicar cualquiera de los siguientes métodos:

MÉTODO DE PRECIO COMPARABLE NO CONTROLADO.

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

MÉTODO DE PRECIO DE REVENTA.

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

MÉTODO DE COSTO ADICIONADO.

III.- Método de costo adicionado, que 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 o entre partes independientes en operaciones comparables.

Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

MÉTODO DE PARTICIÓN DE UTILIDADES.

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

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

MÉTODO RESIDUAL DE PARTICIÓN DE UTILIDADES.

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

- a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación,
- b) La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:

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

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

Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.

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

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

En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango.

Para los efectos de este artículo y del artículo 64-A, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los *principios de contabilidad generalmente aceptados*.

ARTÍCULO 65-A.- Cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México, las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas, la parte relacionada residente en México podrá presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente. Esta declaración complementaria no computará dentro del límite establecido en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.

Métodos universales para determinar los precios de transferencia

La LISR es aplicable en México y no tiene efectos fuera de su jurisdicción, por ello cuando se aplican los procedimientos a fin de determinar si los precios de operaciones entre empresas relacionadas de dos o más países fueron bajo el principio de igualdad, nuestra legislación queda limitada.

Cuando esto sucede, los lineamientos de la legislación doméstica no son aplicados, en su lugar se utilizan métodos que sean aceptados por las autoridades de los demás países.

Tales métodos son basados en el principio de igualdad, recordando que la igualdad se da cuando el patrón de conducta de las operaciones o actividades no se aparta del estándar para los actos a examinar.

Así cuando obtenemos los siguientes patrones de conducta:

1. Patrón de conducta entre el fabricante y el distribuidor, en operaciones referentes a bienes tangibles. En ocasiones el fabricante vende al distribuidor (parte relacionada) sus productos para que este a su vez los enajene a partes no relacionadas; sin embargo la parte relacionada puede reempacar, ampliar la garantía, efectuar gastos de publicidad, etcétera.

Esta situación genera que, para determinar si los precios de transferencia se aplican bajo el principio de igualdad, sean utilizados los métodos ilustrados en el Cuadro 2.1.

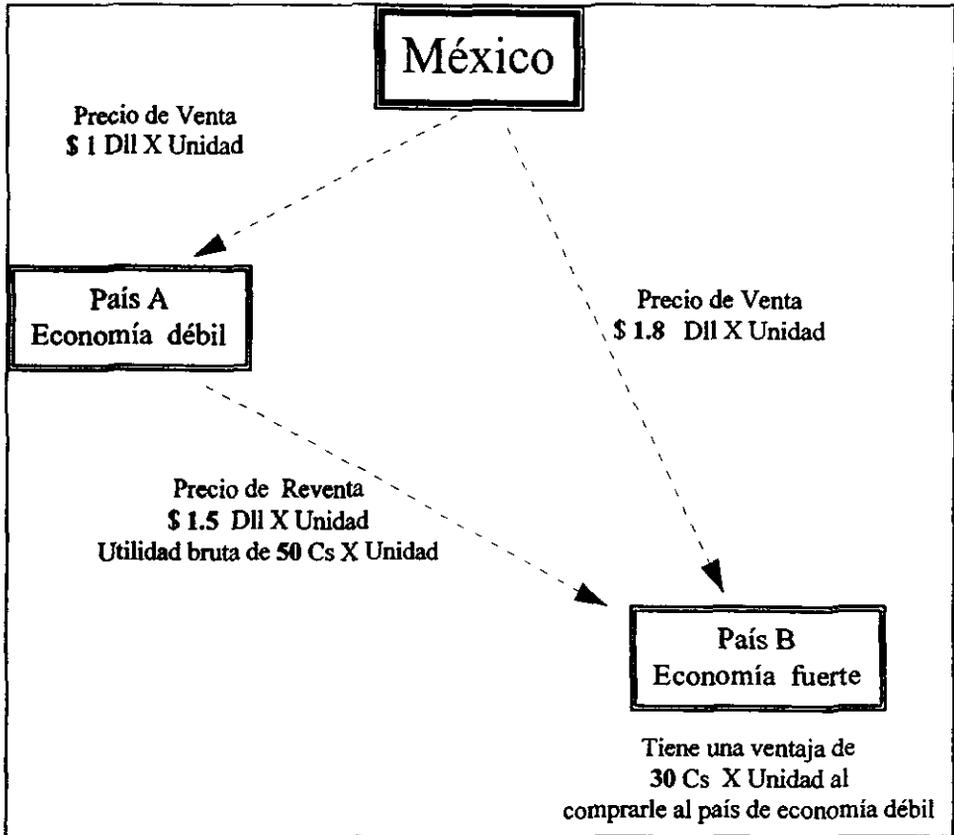
2. Patrón de conducta entre concedente y concesionario (fabricante), en operaciones referentes a bienes intangibles. Generalmente se refiere a una patente, proceso industrial confidencial, etc. Este intangible generalmente se utiliza para un proceso productivo del concesionario o bien, sea una marca comercial prestigiada. Aquí se utilizan generalmente los métodos ilustrados en el Cuadro 2.1.

Cuadro 2.1

Métodos Universales para determinar los precios de transferencia	Tangible s	Intangible s
Método de Precio Comparable no Controlado (CUPM, Comparable Uncontrolled Price Method).	<input checked="" type="checkbox"/>	
Método de Precio de Reventa (RPM, Resale Price Method)	<input checked="" type="checkbox"/>	
Método de Costo de Producción más Utilidad Fija (CPPM, Cost Plus Price Method)	<input checked="" type="checkbox"/>	
Método de Distribución de Utilidades (PDM, Profit Distribution Method)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Método de Transacción Comparable no Controlada (CUTM, Comparable Uncontrolled Transaction Method)		<input checked="" type="checkbox"/>
Método de Utilidades Comparable (CPM, Comparable Profit Method)		<input checked="" type="checkbox"/>

Los métodos aplicables a la enajenación de bienes tangibles se explican con más detalle en el capítulo 3 de esta tesis.

Figura 2.1



Efecto de vender a precios diferentes un mismo producto ante dos clientes en economías diferentes, el cliente del país B tiene una ventaja de 30 Cts. por unidad al adquirir del país A que comprando directamente del fabricante.

CAPÍTULO 3 MÉTODOS ESPECÍFICOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA ENAJENACIÓN DE BIENES TANGIBLES

3.1 Relaciones contables y fiscales en la enajenación de bienes tangibles.

La enajenación implica ceder la propiedad de un bien. Con el precio de venta de las mercancías se debe obtener el costo del producto, los gastos indirectos, publicidad, demás gastos administrativos y una cantidad de rendimiento sobre la inversión.

Toda enajenación que genera un rendimiento, después de restarle todas las erogaciones, es base para causar un impuesto. Esta es la razón por la que una empresa, de cualquier tamaño, debe implementar un sistema confiable y oportuno tanto de contabilidad como de costeo.

El sistema de costeo es la herramienta que proporciona la información necesaria para determinar el Costo Unitario de Fabricación de la mercancía próxima a enajenarse. Con estos datos se obtiene el Precio Unitario de Venta.

Los métodos para determinar los Precios de Transferencia hacen referencia al costo de producción y al precio de venta, ésta es otra razón para que los sistemas de información de la empresa sean confiables, con los elementos que deben reunir los datos generados, como es la oportunidad, que sean reales, sin errores significativos, etc. Cuando la entidad está generando este tipo de información es muy probable que no tenga problemas para determinar sus precios de venta en operaciones con partes relacionadas o no.

Derivada de una buena administración de los costos y los gastos de la compañía surge con fluidez la información base para tomar decisiones. La contabilidad generará datos ciertos y oportunos, luego la base para causación de impuestos o acumulación de pérdidas será real y apegada a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA).

Es este mismo orden de ideas, al tener la información disponible podemos planear el curso de acción de la compañía. Se elimina la incertidumbre financiera y fiscal, en la medida de lo posible, anticipando la determinación de precios de transferencia correctamente para evitar, ante una revisión de la autoridad fiscal, la determinación presuntiva de ingresos o disminución de deducciones autorizadas.

3.2 Métodos aplicables para determinar los precios de transferencia, según nuestra legislación.

Se mencionan a continuación los métodos aplicables en la enajenación de bienes tangibles según nuestra legislación, específicamente el artículo 65 de la LISR.

MÉTODO DE PRECIO COMPARABLE NO CONTROLADO.

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

MÉTODO DE PRECIO DE REVENTA.

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

MÉTODO DE COSTO ADICIONADO.

III.- Método de costo adicionado, que consiste en multiplicar el costo de los bienes por el resultado de sumar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

MÉTODO DE PARTICIÓN DE UTILIDADES.

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

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

b) La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.

MÉTODO RESIDUAL DE PARTICIÓN DE UTILIDADES.

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

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

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

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

2.- Se determinará la utilidad residual, la cual se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el apartado 1 anterior, de la utilidad de operación global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.

MÉTODO DE MÁRGENES TRANSACCIONALES DE UTILIDAD DE OPERACIÓN

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

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

Para los efectos de este artículo y del artículo 64-A, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Estos métodos contemplados son obligatorios para los causantes que estén sujetos a la LISR, cuando no sean entidades en este supuesto la aplicación de ellos no podrá ser coercitiva.

3.3 Métodos aplicables Universalmente para determinar los Precios de Transferencia

En los convenios fiscales internacionales (Modelos ONU y OCDE, de los que México forma parte) se contempla que se aplicarán los siguientes métodos para la determinación de los precios de transferencia entre partes relacionadas cuando se enajenen bienes tangibles.

- I. **Método de Precio Comparable no Controlado (CUPM, Comparable Uncontrolled Price Method).** Éste es el que mejor refleja el resultado del precio de enajenación de bienes entre partes relacionadas, bajo el principio de igualdad. Tiene la ventaja de que se pueden comparar compras y ventas entre el enajenante con sus proveedores y sus clientes, considerando que dos operaciones no serán siempre iguales. Sin embargo si se venden productos similares y las circunstancias del mercado no varían significativamente, se podrán efectuar ajustes razonables a los precios para determinar si son o no bajo el principio de igualdad.

Es importante aclarar que los precios dentro de mercados geográficos y económicos distintos no pueden ser objeto de ajustes, porque el grado de dificultad para determinarlos se incrementa considerablemente lo que los ubica en desventaja contra otro método que pudiera ser más exacto.

II. **Método de Precio de Reventa (RPM, Resale Price Method).** El precio de transferencia, bajo el principio de igualdad, se determina restándole al precio de reventa la utilidad bruta generada por el comprador. De igual forma se deben efectuar ajustes en el precio, generados por las modificaciones a la garantía, al empaque, la utilización de una marca registrada (de la cuál no tiene derecho), gastos de publicidad que generan ajustes al precio del artículo; para poder determinar el precio de transferencia apropiado.

III. **Método de Costo de Producción más Utilidad Fija (CPPM, Cost Plus Price Method).** Este método se utiliza cuando se enajenan bienes semiterminados que serán insumos para un proceso final de fabricación. Cuando se determina el precio de esta forma se logra que el fabricante recupere sus costos y además logre un porcentaje razonable sobre la utilidad bruta sobre las ventas. Primero se calculan los costos del fabricante, mediante el método más adecuado y que sea congruente con la distribución equitativa de los costos para productos enajenados a partes relacionadas como a no relacionadas. Es fundamental la congruencia de la contabilidad con los costos, porque generalmente se utilizará el porcentaje de utilidad por enajenaciones a partes no relacionadas para determinar el precio a partes relacionadas.

También se acepta que para determinar el precio con este método, se calcule el “porcentaje apropiado de utilidad bruta”, que es el porcentaje de utilidad bruta del fabricante sobre la enajenación a partes no relacionadas, que sea la venta más parecida a la venta relacionada que se analiza, efectuando los ajustes derivados de las condiciones del contrato, condiciones de económicas, de mercado, etc., reflejando con esto las diferencias existentes

IV. Método de Utilidades Comparables (CPM, Comparable Profit Method). Este método es más elaborado, se ha reestructurado para adecuarse a las necesidades actuales de la autoridad y de los contribuyentes. Consta de dos partes:

- A. **Parte sometida a prueba.** Será una de las entidades sometidas a revisión, la cuál deberá ser de operación menos complicada, sus operaciones las más sencillas, sus riesgos no relevantes y no debe utilizar tangibles en su operación, o que estos no sean imprescindibles.
- B. **Segmento Comercial.** Se debe determinar el segmento comercial al que pertenece la parte sometida a prueba, si ésta efectúa otro tipo de operaciones será necesario segmentarlas para obtener los datos de la operación a revisar.

Una vez definido el segmento comercial hay que seleccionar a las empresas comparables a fin de establecer los parámetros con los que se determina el precio de transferencia.

Las operaciones y productos de una empresa a otra no son los mismos, pero si la similitud de la rama del mercado es similar se puede obtener un rango confiable dentro del cuál debe estar el precio de la parte sometida a prueba. En este caso algunos especialistas (economista) efectúan ajustes derivados del nivel de facturación, inventarios, etc.; con esto se obtienen los "ingresos de la operación" (COI, Constructed Operating Income).

El siguiente paso será obtener el indicador adecuado al nivel de utilidad (PLI, Profit-Level Indicators) para lo que se pueden emplear cualquiera de las siguientes opciones:

- ⇒ Rendimiento sobre capital empleado, la relación entre Ingresos de operación y los Pasivos de la operación.
- ⇒ Relación entre Utilidad Bruta y Gastos de Operación

Con esto se logra obtener un rango dentro del cual se puede comparar, dentro del principio de igualdad, el precio de transferencia entre las empresas relacionadas.

V. Método de Distribución de Utilidades (PDM, Profit Distribution Method). Aquí se incluye el método de Utilidades Comparables junto con diversos métodos basados en la tasa de rendimiento sobre el capital de trabajo o el capital social. Este método se obtienen a través de:

A. Distribución Residual (BALRM, Basic Arm's Length Return Method). Contiene dos pasos, el primero consiste en identificar funciones repetidas en cada una de las partes a revisar, asignándoles un rendimiento de mercado a cada una de ellas.

El segundo paso consiste en determinar un valor relativo para los bienes tangibles de cada una de las partes, con esto se refleja la utilidad residual. Para obtener el valor relativo se pueden incluir los gastos erogados para desarrollar los tangibles, los gastos actuales o los capitalizados hasta por 5 años.

B. Distribución del capital empleado. Se distribuyen las utilidades o pérdidas combinadas con base en la relación del capital empleado por los entes relacionados. (Esto es posible solamente si las partes asumen riesgos iguales en lo referente al capital con base en la probabilidad de ganancia o pérdida)

C. Método de Distribución de Utilidades (PDM). Conforme a este método se obtiene una distribución de utilidades con base en las utilidades relativas de los contribuyentes relacionados involucrados en transacciones y funciones similares a las de los entes no relacionados.

Es requisito que las partes a revisión tengan tangibles significativos en la operación, lo que provoca que únicamente algunas empresas especiales lo puedan utilizar, porque muy probablemente otro método no reflejaría el resultado real en los precios de los productos.

3.4 Métodos alternativos para determinar los precios de transferencia.

Como se establece en el Código Fiscal de la Federación (CFF), el contribuyente podrá solicitar consultas especializadas a la autoridad sobre casos específicos, y ésta podrá dictar resoluciones a particulares o agrupaciones como se especifica en el Art. 34 y correlativos del CFF que precisan:

RESOLUCIONES EN MATERIA DE METODOLOGIA PARA DETERMINAR PRECIOS.

ARTICULO 34-A.- Las autoridades fiscales podrán resolver consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 64-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.

En este último caso, las autoridades fiscales 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.

Momento En Que Surten Efectos Las Resoluciones.

Las resoluciones emitidas en los términos de este artículo, podrán surtir sus efectos hasta por los cuatro ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se otorguen, pudiendo las autoridades fiscales autorizar que las mismas surtan sus efectos hasta por los cuatro ejercicios inmediatos anteriores.

Validez De Las Resoluciones.

La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

CRITERIOS QUE GENERAN DERECHOS A LOS CONTRIBUYENTES.

ARTICULO 35.- Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

ARTICULO 36. Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Modificación De Resoluciones De Carácter General.

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

Revisión De Resoluciones Individuales.

Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

Efectos.

Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.

VIGENCIA DE LAS RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS INDIVIDUALES O PARA AGRUPACIONES.

ARTICULO 36-BIS.- Las resoluciones administrativas de carácter individual o dirigidas a agrupaciones, dictadas en materia de impuestos que otorguen una autorización o que, siendo favorables a particulares, determinen un régimen fiscal, surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, cuando se hubiera solicitado la resolución, y ésta se otorgue en los tres meses siguientes al cierre del mismo.

Prorroga De Resoluciones Administrativas.

Al concluir el ejercicio para el que se hubiere emitido una resolución de las que señala el párrafo anterior, los interesados podrán someter las circunstancias del caso a la autoridad fiscal competente para que dicte la resolución que proceda.

Resoluciones Excluidas.

Este precepto no será aplicable a las autorizaciones relativas a prórrogas para el pago en parcialidades, aceptación de garantías del interés fiscal, las que obliga la Ley para la deducción en inversiones en activo fijo, y las de inicio de consolidación en el impuesto sobre la renta.

PLAZO DE RESOLUCIÓN DE PETICIONES. NEGATIVA FICTA. INTERPOSICIÓN DE MEDIOS DE DEFENSA.

ARTICULO 37.- Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

Plazo Para Resolver.

El plazo para resolver las consultas a que hace referencia el artículo 34-A será de ocho meses.

Termino Para Cumplir Con Requisitos Omitidos.

Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.

Con estas bases los contribuyentes pueden solicitar que se les apruebe un procedimiento específico para calcular los precios en que transfieren sus bienes a las partes relacionadas.

Esta situación se ha dado con el fenómeno "Maquiladora" para la cuál la SHCP ha dictado resolución en la que indica el parámetro para determinar que los precios de los bienes se están apegando al principio de igualdad.

Estos métodos alternativos se dan para sectores específicos de la industria por lo que para abundar al respecto se tienen que analizar cada una de ellas, por ejemplo las "Maquiladoras" y este tema se aparta del que trata la presente tesis, por lo que no entraremos en más detalles al respecto.

De los métodos descritos el más ilustrativo es el de Precio Comparable No Controlado, este método se utilizará para desarrollar un caso práctico en el Capítulo 4 de este trabajo.

CAPÍTULO 4 DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA ENAJENACIÓN DE BIENES TANGIBLES

En la determinación de Precios de Transferencia, por parte de la autoridad fiscal, se erogan una cantidad muy alta de recursos materiales, humanos y económicos, esto lleva a que sean empresas medianas y grandes a las que, principalmente, se les revisen sus procedimientos. Esta razón no es motivo para que las empresas pequeñas, y algunas medianas, no observen lo que la ley dicta.

El control no deberá ser más caro que lo que se va a controlar. La capacitación del personal que fiscaliza estos rubros es muy cara y debe tener una justificación el entrenamiento. Esto es, las operaciones de empresas multinacionales que importan y/o exportan una cantidad significativa de bienes y/o servicios serán las más fiscalizadas porque el monto de sus operaciones justifican su control.

Nuestra empresa se llama Aletas Ligeras SA de CV; ha creado una empresa en Centro América denominada Aletas Ligeras de Centroamérica de la que es tenedora del 95% de las acciones y, además, desde México se giran todas las instrucciones para el funcionamiento de aquélla.

Las operaciones son muy variadas de una venta a otra, nunca podrán ser iguales. Por ello nuestro caso práctico se enfocará a una mercancía específica que se enajena en el país y también se exporta a un país de Centroamérica, para lo cual se simplificarán las funciones de la empresa. Nuestras empresas tienen intereses mutuos por ostentación en el capital y por el control en la administración. La empresa en el territorio nacional fabrica artículos para natación, aletas modelo 1 a las cuales aplicaremos los procedimientos de Precios de Transferencia con del fin de desarrollar nuestro análisis.

Los artículos se venden en el país en pesos, para exportación se vende en dólares, valuados de acuerdo con el tipo de cambio oficial.

Primeramente determinaremos el costo unitario de producción para después proratearles los gastos administrativos, se les aumentará el margen de utilidad y finalmente se obtendrá el Precio Unitario de Venta.

Utilizaremos el Método de Precio Comparable No Controlado para ejemplificar la determinación de los Precios de Transferencia por parte de la Compañía y así evitar que ante una revisión se generen ajustes por parte de la autoridad fiscal. Los métodos que se mencionan en el capítulo 3 son únicamente enunciativos, de ellos se pueden generar variantes debido a las características de la operación de cada empresa (estas variantes tendrán su origen en las diferentes funciones y productos que se tengan) y a la justificación que las mismas argumenten ante la autoridad.

A continuación tenemos la Cédula del Costo Unitario de Producción (CCUP), simplificada porque el presente estudio no tiene como finalidad desarrollar las CCUP's.

Hoja de Costo Unitario de Producción

I. Costo de Producción	24.45
II. Costo de Distribución	26.50
III. Costo Administrativo	<u>21.04</u>
COSTO TOTAL POR ALETA	\$ 71.99
COSTO TOTAL POR PAR DE ALETAS	\$ 143.98
Porcentaje de Utilidad por par de aletas	45%
Monto de Utilidad por par de aletas	64.79
PRECIO DE VENTA	<u>\$ 208.77</u>
Unidades Producidas Anualmente	<u>200,000</u>
Costo Anual	<u>28,796,000.00</u>
Ingreso Anual en Pesos	<u>41,754,000.00</u>

Hoja de Costo Unitario de Producción

I. Costo de Producción

1 Material Directo

A) Material 1	0.50 Kgs. a	6.00				
B) Material 2	0.70 Kgs. a	9.00				
C) Material 3	0.50 Kgs. a	2.00				
	<u>1.70 Kgs. materiales</u>				<u>1.00</u>	10.30

2 Costo de transformación

A) Sueldos	3 Hrs. a	1.00				
B) Gastos indirectos						
a) Constantes						
a.1) Sueldos y salarios		3.00				
a.2) Previsión social		0.49				
a.3) Rentas		0.84				
a.4) Depreciaciones		2.20				
a.5) Mantenimiento		0.49				
a.6) Diversos		<u>0.33</u>			<u>7.35</u>	
b) Constantes						
b.1) Material indirecto		1.00				
b.2) Mantenimiento y reparación		0.50				
b.3) Luz y fuerza		0.30				
b.4) Diversos		<u>2.00</u>			<u>3.80</u>	
					<u>11.15</u>	<u>14.15</u>
						24.45

Hoja de Costo Unitario de Producción

II. Costo de Distribución

1. De las oficinas de venta

A) Constantes

a) Sueldos y salarios	3.00		
b) Previsión social	1.00		
c) Diversos	0.90		
d) Publicidad y propaganda	<u>2.00</u>	6.90	

B) Variables

a) Comisiones	6.00		
b) Papelería	5.00		
c) Diversos	<u>4.00</u>	<u>15.00</u>	21.90

2. De reparto

A) Constantes

a) Sueldos y salarios	1.26		
b) Depreciaciones	<u>1.74</u>	3.00	

B) Variables

a) Empaques	0.60		
b) Combustibles y lubricantes	<u>1.00</u>	<u>1.60</u>	<u>4.60</u>

26.50

Hoja de Costo Unitario de Producción

III. Costo Administrativo

1. Oficinas generales

A) Constantes

a) Sueldos y salarios	3.00		
b) Previsión social	1.00		
c) Rentas	1.30		
d) Depreciaciones	0.31		
e) Diversos	<u>0.27</u>	5.88	

B) Variables

a) Comisiones	3.00		
b) Papelería	<u>0.62</u>	<u>3.62</u>	9.50

2. Oficinas administrativas

A) Constantes

a) Sueldos y salarios	4.00		
b) Previsión social	2.00		
c) Rentas	1.64		
d) Depreciaciones	0.35		
e) Diversos	<u>0.75</u>	8.74	

B) Variables

a) Papelería	1.80		
b) Diversos	<u>1.00</u>	<u>2.80</u>	<u>11.54</u>
			<u>21.04</u>

Hoja de Costo Unitario de Producción para artículos de exportación

I. Costo de Producción			24.45
II. Costo de Distribución			30.10
III. Costo Administrativo			19.94
	Tipo Cambio	Dólares	Pesos
COSTO TOTAL POR ALETA	9.50	7.84	74.49
COSTO TOTAL POR PAR DE ALETAS		15.68	148.98
Porcentaje de Utilidad por par de aletas		45%	45%
Monto de Utilidad por par de aletas		7.06	67.04
PRECIO DE VENTA		<u>22.74</u>	<u>216.02</u>
Unidades Producidas Anualmente		<u>100,000</u>	<u>100,000</u>
Costo Anual en pesos		<u>1,568,000.00</u>	<u>14,898,000.00</u>
Ingreso Anual	USDils	<u>2,274,000.00</u>	<u>\$ 21,602,000.00</u>

Hoja de Costo Unitario de Producción para artículos de exportación

I. Costo de Producción

1 Material Directo

A Material 1	0.50 Kgs. a	6.00		3.00	
B Material 2	0.70 Kgs. a	9.00		6.30	
C Material 3	0.50 Kgs. a	2.00		1.00	10.30
	<u>1.70</u> Kgs. materiales				

2 Costo de transformación

A Sueldos	3 Hrs. a	1.00		3.00	
B Gastos indirectos					

a) Constantes

a.1) Sueldos y salarios	3.00				
a.2) Previsión social	0.49				
a.3) Rentas	0.84				
a.4) Depreciaciones	2.20				
a.5) Mantenimiento	0.49				
a.6) Diversos	0.33	7.35			

b) Constantes

b.1) Material indirecto	1.00				
b.2) Mantenimiento y reparación	0.50				
b.3) Luz y fuerza	0.30				
b.4) Diversos	2.00	3.80	11.15	14.15	24.45

Hoja de Costo Unitario de Producción para artículos de exportación

II. Costo de Distribución

1. De las oficinas de venta

A Constantes

a) Sueldos y salarios	3.00		
b) Previsión social	1.00		
c) Diversos	0.90		
d) Publicidad y propaganda	<u>2.00</u>	6.90	

B Variables

a) Comisiones	6.00		
b) Papelería	5.00		
c) Diversos	<u>7.00</u>	<u>18.00</u>	24.90

2. De reparto

A Constantes

a) Sueldos y salarios	1.26		
b) Depreciaciones	<u>1.74</u>	3.00	

B Variables

a) Empaques	1.20		
b) Combustibles y lubricantes	<u>1.00</u>	<u>2.20</u>	<u>5.20</u>
			30.10

Hoja de Costo Unitario de Producción para artículos de exportación

III. Costo Administrativo

1. Oficinas generales

A Constantes

a) Sueldos y salarios	3.00		
b) Previsión social	1.00		
c) Rentas	1.30		
d) Depreciaciones	0.31		
e) Diversos	<u>0.27</u>	5.88	

B Variables

a) Comisiones	-		
b) Papelería	<u>0.62</u>	<u>0.62</u>	6.50

2. Oficinas administrativas

A Constantes

a) Sueldos y salarios	4.00		
b) Previsión social	2.00		
c) Rentas	1.64		
d) Depreciaciones	0.35		
e) Diversos	<u>0.75</u>	8.74	

B Variables

a) Papelería	1.80		
b) Diversos	1.80		
c) Agente aduanal	<u>1.10</u>	<u>4.70</u>	<u>13.44</u>
			<u>19.94</u>

Al observar las CCUP's de nuestro ejemplo, existen 4 diferencias en el costo y por ello también en el ingreso de Aletas Ligeras SA de CV, por eso vamos a efectuar los siguientes ajustes para poder comparar los precios de las ventas a partes no relacionadas locales y a la relacionada extranjera (la parte relacionada puede ser también local).

Tenemos que, en principio, el número de unidades vendidas localmente es diferente del que se exportó, por tal motivo se ajusta el número de unidades vendidas de la siguiente forma:

Exportación	100,000 Us
Nacionales	<u>200,000</u> Us
Ajuste	(100,000) Us

Entonces quedan las unidades vendidas en

Exportación	100,000 Us
Nacionales	<u>100,000</u> Us
Diferencia	- 0 -

Cuando ya no existe diferencia entre el volumen de unidades vendidas es posible continuar con el análisis ahora en el precio de venta entre una y otra operación. Tenemos los siguientes resultados:

Exportación	100,000 Us	por cto. unitario \$148.98	14'898,000
Nacionales	<u>100,000</u> Us	por cto. unitario \$143.98	<u>14'398,000</u>
Diferencia			500,000

En primera instancia, esta diferencia es causa de un ajuste por parte de la autoridad, para disminuir ingresos acumulables, siempre que no se justifique dicha disparidad. Se recurrirá a la CCUP para artículos de exportación; en ella observamos estas diferencias:

- Costos de distribución variables de las oficinas de venta, renglón Diversos debido a que el monto del flete por la exportación aumenta 3 pesos por unidad (aleta) transportada.
- Costos de distribución variables de reparto, renglón Empaques, porque el fleje de la mercancía de exportación es más resistente, ya que es doble caja la que se utiliza para proteger la presentación del empaque que se exhibe al consumidor final.
- Costo administrativo variable de las oficinas de generales, renglón comisiones. Este rubro se transmite a la parte relacionada en Centroamérica por ser ella la que distribuye y tiene a cargo las comisiones.
- Costo administrativo variable de las oficinas administrativas, renglón diversos debido principalmente a que la tarifa de llamadas internacionales es más cara que la local, siendo incluso menor tiempo el que se utiliza la línea telefónica, pero a mayor costo.
- Costo administrativo variable de las oficinas de administrativas, renglón Agente Aduanal. Diferencia necesaria por ser sus servicios imprescindibles en este tipo de operaciones.

A continuación tenemos la CCUP de artículos de exportación marcando diferencias.

Hoja de Costo Unitario de Producción para artículos de exportación

II. Costo de Distribución

1. De las oficinas de venta

A. Constantes

a) Sueldos y salarios	3.00		
b) Previsión social	1.00		
c) Diversos	0.90		
d) Publicidad y propaganda	<u>2.00</u>	6.90	

B. Variables

a) Comisiones	6.00		
b) Papelería	5.00		
c) Diversos	<u>7.00</u>	18.00	24.90

por fletes

2. De reparto

A. Constantes

a) Sueldos y salarios	1.26		
b) Depreciaciones	<u>1.74</u>	3.00	

B. Variables

a) Empaques	1.20		
b) Combustibles y lubricantes	<u>1.00</u>	<u>2.20</u>	<u>5.20</u>

mejor empaque

30.10

Hoja de Costo Unitario de Producción para artículos de exportación

III. Costo Administrativo

1. Oficinas generales

A Constantes

a) Sueldos y salarios	3.00		
b) Previsión social	1.00		
c) Rentas	1.30		
d) Depreciaciones	0.31		
e) Diversos	0.27	5.88	
		<hr/>	

B Variables

a) Comisiones	-		
b) Papelería	0.62	0.62	6.50
		<hr/>	

Las genera el comprador

2. Oficinas administrativas

A Constantes

a) Sueldos y salarios	4.00		
b) Previsión social	2.00		
c) Rentas	1.64		
d) Depreciaciones	0.35		
e) Diversos	0.75	8.74	
		<hr/>	

B Variables

a) Papelería	1.80		
b) Diversos	1.80		
c) Agente aduanal	1.10	4.70	13.44
		<hr/>	<hr/>
			19.94

Llamadas de larga distancia

Analizando estas diferencias tenemos en resumen.

Análisis de diferencias en el costo de los artículos de exportación

Concepto	Consumo Local	Exportación	Diferencia
	24.45	24.45	0.00
Costos de distribución			
Diversos Variables, Oficinas de venta	21.90	24.90	3.00
Variables, de reparto	4.60	5.20	0.60
Costo administrativo			
Variables, de las oficinas generales	9.50	6.50	(3.00)
Variables, de las oficinas administrativas	11.54	13.44	1.90
		Diferencia neta	2.50

Esta diferencia neta no está formando parte del costo de los artículos de consumo nacional, y si está formando parte de los productos de exportación, por ello la diferencia se duplica y queda de la siguiente forma:

Costo consumo nacional	\$ 143.98
Venta de exportación	<u>148.98</u>
Diferencia	\$ <u>5.00</u>

Esta diferencia de \$ 5.00 por artículo, multiplicada por las 100,000 unidades vendidas forman la diferencia de \$ 500,000.

De esta forma después de efectuar los ajustes en los renglones correspondientes, tenemos que si este artículo que se vende a partes relacionadas se hubiera vendido a partes no relacionadas en el país, primero no se hubiera incurrido en esos costos adicionales y sí se habrían generado comisiones por venta local. Luego el costo será más bajo, de hecho igual al que se está manejando con los clientes locales no relacionados.

Con este orden de ideas tenemos que los precios ofrecidos a partes relacionadas como a las no relacionadas son similares.

CONCLUSIONES

Después de realizar esta investigación podemos concluir que, las medidas para controlar el intercambio de bienes y servicios, ante la actual globalización de la economía, deberán implementarse con base en las transacciones que se hayan efectuado, a un valor real.

Al margen del objetivo de las empresas comerciales (que es generar una renta sobre la inversión que efectúan), se ha observado que el movimiento de capitales, servicios y bienes entre los países del orbe, produce fuga de impuestos.

Así pues, en México debemos de adecuar las medidas y controles tanto fiscales como financieros para evitar esta situación.

Si se está en el supuesto que marca la ley para operaciones entre partes relacionadas concluimos primeramente que, las empresas manufactureras deben implementar controles efectivos en sus sistemas de costos a fin de tener elementos disponibles para comparar y adecuar los precios de sus bienes y servicios, siempre apegándose a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y demás lineamientos aplicables, evitando, con esto, diferencias significativas entre las operaciones independientes y las relacionadas.

El sistema impositivo mexicano tiene un gran camino por recorrer para garantizar equidad en la causación de impuestos y proveer al gobierno los recursos que necesita para llevar a cabo su función.

Estas medidas de control en los precios de transferencia son magníficas en un "mundo perfecto"; valga esta expresión porque las más de las veces, se interponen amparos contra estas disposiciones aludiendo fallas en el sistema y no en la verdadera causa u objeto de los impuestos; con ello se evitaría que se escapen recursos del país y se genere déficit público.

Coincidimos en que la causación de las contribuciones debe darse dentro de la jurisdicción fiscal en la que se efectuó realmente el hecho generador del impuesto, sin desvirtuar los costos, gastos e ingresos por manejos contables o financieros.

Esto es, cuando una entidad efectúa sus actividades, generalmente, se guía por las condiciones del mercado o algún otro indicador "estándar" para fijar el precio de venta de sus productos; sin embargo, cuando la base para determinar la contraprestación es la ventaja que llevaría una empresa relacionada dependiendo de sus resultados o beneficios impositivos, se cambian los precios de venta y con ello se *traspasan* gastos e ingresos no reales entre este tipo de empresas.

Por otro lado, es razonable la medida que indica: *"Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades ubicadas o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables"*. Porque pese a que no sean empresas relacionadas, propiamente dicho, sí se presenta el fenómeno de alteración del resultado de las operaciones.

Es sensato que se aplique el "principio de igualdad" para efectuar las operaciones entre empresas relacionadas; esto hace equitativa la asignación de utilidades y, en otro aspecto, propicia la sana competencia.

Si tenemos en esta época el embate de la economía global y sobre todo, de nuestro vecino país del norte del cual estamos dependiendo, es razonable que el Gobierno busque conservar las fuentes de contribuciones del país.

El panorama para 1999 indica que, de acuerdo con las estimaciones del crecimiento del PIB de los Estados Unidos de América (EUA), el PIB en México disminuirá en un 1.5% de lo esperado; es decir, si se esperaba un crecimiento del 7%, con la influencia de los EUA, sólo se tendrá un crecimiento del 5.5%. Ante esta situación, la economía va a sufrir una disminución que obligará a la autoridad hacendaria a tomar medidas de fiscalización más eficientes.

Se ha hablado de la reforma fiscal integral, que no llega, de la que se espera incrementemente la captación de recursos para el gobierno sin dañar la actividad económica, de hecho, uno de los objetivos es incrementarla. Si esto se logra, los grandes grupos inversionistas podrían venir a México. Luego, el intercambio de bienes y servicios aumenta, con el beneficio impositivo que esto trae; aquí es cuando la fiscalización en materia de precios de transferencia se aplicaría generando, con base en los convenios internacionales de comercio, fiscales y de intercambio de información, que se generen los recursos que le correspondan al país.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

BETTINGER BARRIOS, HERBERT.

"PRECIOS DE TRANSFERENCIA, SUS EFECTOS FISCALES"

ISEF. 6ª Ed. MÉXICO 1997 275 P.

FISCHER DE LA VEGA, LAURA.

"MERCADOTECNIA"

5ª Ed MÉXICO McGRAW HILL 1988 427 P.

GONZÁLEZ, JUAN ANTONIO.

"ELEMENTOS DE DERECHO CIVIL"

7ª ED MÉXICO TRILLAS 1990 208 P

ORTIZ WADGYMAR, ARTURO.

"INTRODUCCIÓN AL COMERCIO EXTERIOR DE MÉXICO"

3ª ED MÉXICO NUESTRO TIEMPO 1992 223 P.

READERS DIGEST MÉXICO.

"GRAN DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO ILUSTRADO"

TOMO 7 26ª ED MÉXICO READERS DIGEST MÉXICO 1985 2179 P.

Leyes y códigos

"COMPILACIÓN FISCAL 1997"

DOFISCAL EDITORES 38 Ed. 1996

"LEY ADUANERA Y SU REGLAMENTO"

DOFISCAL EDITORES 25 Ed. 1996

"CÓDIGO DE COMERCIO"

57ª Ed. MÉXICO EDITORIAL PORRÚA, S.A. 1992 1191 P.

"CÓDIGO DE ÉTICA PROFESIONAL"

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS DE MÉXICO, A.C.

"PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS"

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C.

"CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS"

Diarios y revistas

"DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN

ÓRGANO CONSTITUCIONAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS"

ALVAREZ, JOSÉ RAÚL.

"CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN"

VERITAS, CCPM NÚM. 1516 MÉXICO.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C. 1997 P. 28

Tesis y trabajos de seminario

NAVARRETE ARJONA, CARLOS.

"PRECIOS DE TRANSFERENCIA"

**MÉXICO 1995 SEMINARIO DE INVESTIGACIÓN CONTABLE
(LICENCIADO EN CONTADURÍA) P. 6**

TRONCOSO COLÍN, PATRICIA C.

"APERTURA COMERCIAL Y COMPETITIVIDAD: ESTUDIO DE GRUPO JUMEX"

TESIS MÉXICO UNIVERSIDAD DEL VALLE DE MÉXICO 1997 125 P