



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN
MEXICO

S E M I N A R I O
DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A :

MARIA GABRIELA GARCIA HERNANDEZ



ASESOR DEL SEMINARIO:
C.P. SEBASTIAN HINOJOSA COVARRUBIAS

MEXICO, D.F.

2001



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.

A mis padres

Por todo su apoyo y tiempo

A mi esposo

Con profundo amor

A mis hijos Daniel y Fernando

Que dan luz a mi vida

Gracias.

INDICE

INTRODUCCION	3
1. GENERALIDADES	5
1.1. ANTECEDENTES	6
1.2. CONCEPTO	7
1.3. OBJETIVO	8
1.4. SUJETOS	9
1.5. CONCEPTO DE PARTES RELACIONADAS	9
1.6. PRINCIPIO DE VALORES DE MERCADO "ARM'S LENGTH"	10
1.7. LINEAMIENTOS INTERNACIONALES	12
1.7.1. ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO (OCDE)	12
1.7.2. ESTADOS UNIDOS DE AMERICA	14
2. PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA LEGISLACION MEXICANA	17
2.1. ANTECEDENTES EN MEXICO	18
2.2. SUJETOS	19
2.3. FUNDAMENTOS LEGALES	20
2.4. OPERACIONES SUJETAS A PRECIOS DE TRANSFERENCIA	26
2.5. METODOS DE DETERMINACION DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	27
2.6. INDUSTRIA MAQUILADORA	27
2.6.1. SAFE HARBOR	30
2.6.2. ACUERDO ANTICIPADO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	32
3. METODOS DE DETERMINACION DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	34
3.1. METODOS TRADICIONALES	35
3.1.1. METODO DE VALOR DE REVENTA	35
3.1.2. METODO DE VALOR DE REVENTA	35
3.1.3. METODO DE COSTO ADICIONADO	36
3.2. METODOS TRANSACCIONALES	36
3.2.1. METODO DE PARTICION DE UTILIDADES	36
3.2.2. METODO RESIDUAL DE PARTICION DE UTILIDADES	37
3.2.3. METODO DE MARGENES TRANSACCIONALES DE UTILIDAD DE OPERACION	38
4. REQUISITOS DE DOCUMENTACION EN MEXICO	39
4.1. GENERALIDADES	40
4.2. ANALISIS FUNCIONAL	40
4.3. ANALISIS ECONOMICO	41

4.3.1. SELECCION DEL MEJOR METODO.....	41
4.3.2. COMPARABILIDAD.....	42
4.4. CONSECUENCIAS DE NO CUMPLIR CON LAS REGLAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	43
4.4.1. DEDUCIBILIDAD.....	43
4.4.2. SANCIONES.....	44
4.4.3. PRESUNTIVA DE INGRESOS.....	44
4.4.4. OTROS.....	45
5. CASO PRACTICO.....	46
5.1. ANTECEDENTES.....	47
5.2. OBJETIVO.....	49
5.3. ACCIONES A SEGUIR.....	49
5.4. RESOLUCION DEL CASO PRACTICO.....	50
6. CONCLUSIONES.....	54
BIBLIOGRAFIA.....	57
HEMEROGRAFIA.....	58

INTRODUCCION

Desde hace algunos años, ha sido evidente la tendencia a la globalización de la economía mundial, lo que ha originado un intercambio comercial a nivel internacional cada vez mayor. México no es ajeno a las nuevas condiciones de la economía mundial por lo que ha experimentado recientemente una acelerada apertura económica.

Un aspecto novedoso en México y actualmente de gran importancia es el manejo de los precios en que se adquieren o enajenan los bienes y servicios en los mercados del exterior, ya que de su exacta fijación dependerá que las empresas obtengan las utilidades adecuadas en relación con el esfuerzo que realicen, y que las autoridades fiscales de cada país logren que tales utilidades o deducciones sean consideradas en forma equitativa en la determinación y pago de los impuestos.

El problema de la determinación de precios de mercado no resulta fácil en sí mismo, presentando un mayor grado de dificultad cuando las transacciones se realizan entre empresas relacionadas, toda vez que esta situación facilita la asignación de utilidades entre empresas o países de forma tal que se disminuya la carga fiscal.

El procedimiento de Precios de Transferencia para que sea útil a la autoridad requiere de soportes que por medio de acuerdos internacionales permitan obtener información de las transacciones que llevan a cabo los diversos sujetos con domicilios fiscales en diferentes países.

Es importante considerar que el problema de precios se da no sólo en las operaciones de compra-venta que involucran enajenación de bienes tangibles, sino también en la

transferencia de tecnología, arrendamiento, regalías, intereses, prestación de servicios y costos de investigación y desarrollo, entre otros conceptos.

En el caso de empresas pertenecientes a un mismo grupo multinacional, dado el control y relación económica que existe entre ellas, se facilita la planeación encaminada a la mejor manera de ubicar sus utilidades para obtener beneficios fiscales, situación que evidentemente preocupa a las autoridades fiscales de los países a que dichas empresas pertenecen.

Por lo anterior, diversas autoridades fiscales y organismos internacionales (principalmente Los Estados Unidos de América y la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico - OCDE) tomaron conciencia de la necesidad de implementar mecanismos de carácter fiscal encaminados a lograr que cada uno de los países en que se desarrollan dichas transacciones obtengan una recaudación apropiada, lo cual implica evitar prácticas de manejo de precios entre empresas pertenecientes a un mismo grupo con presencia de negocios en diversos países.

El propósito central de este trabajo consiste en dar a conocer algunas consideraciones sobre los precios de transferencia en México.

1. GENERALIDADES

1.1. ANTECEDENTES

La instrumentación de los precios de transferencia surge durante la Primera Guerra Mundial a través de una legislación simple basada en principios preventivos. El primer país que se ocupó de dichos precios fue la Gran Bretaña en 1915, seguida de los Estados Unidos de América.

Durante los años de 1915 y hasta mediados de 1960, si bien los países industrializados reconocieron los precios de transferencia en sus legislaciones, su utilización no fue generalizada. No obstante lo anterior, una vez que la economía mundial se fortaleció después de la Segunda Guerra Mundial, el tema de precios de transferencia cobró una importancia cada vez mayor, misma que se mantiene en la actualidad.

El primer organismo encargado del estudio de los precios de transferencia fue el Grupo AD HOC de la Organización de las Naciones Unidas. Sus estudios y principios se conservan y actualmente sus lineamientos se encuentran plasmados en el modelo al tratado tributario que este organismo ha estructurado conocido como "Modelo de la ONU". Asimismo, los precios de transferencia también son tomados en consideración tanto en el modelo tributario emitido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, como en el modelo tributario elaborado por los Estados Unidos de América.

En la mayoría de los países en que son utilizados, los precios de transferencia se aplican para regular el cumplimiento de los impuestos directos a través de disposiciones legales y en transacciones entre empresas residentes en el país de origen, así como en transacciones celebradas entre empresas residentes en el país de origen y

empresas residentes en el extranjero. Algunos ejemplos de estos países son Australia, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Alemania, Italia, Japón, Corea, México, Noruega, Suecia, Inglaterra y Estados Unidos de América.

En otros países tales como Canadá, Argentina y Holanda, los precios de transferencia sólo se aplican en ciertas operaciones llevadas a cabo entre empresas residentes y no residentes.

Algunos países utilizan reglas de precios de transferencia para impuestos tanto directos como indirectos, como es el caso de Argentina, Brasil, y Sudáfrica.

En el caso de México, la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) contempla principalmente en sus artículos 58, 64-A, 65, 65-A y 66 los lineamientos que en la mayoría de los países se conocen como "Precios de Transferencia".

1.2. CONCEPTO

En términos generales, puede entenderse el término de precios de transferencia como los valores establecidos como contraprestación en transacciones celebradas entre compañías relacionadas.

Desde el punto de vista fiscal, los precios de transferencia pueden definirse como:

"Herramienta fiscal que utilizan los gobiernos para proteger y cuidar que las utilidades se asignen en el país que las merece conforme a principios ya aceptados"¹.

¹ Adrián Héctor Ortiz Gámez, Revista "Contaduría Pública", enero de 1997, IMCP, pág. 35.

“Son todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que por actos de naturaleza comercial o contractual se provoquen efectos fiscales nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios”².

De esta forma tenemos que desde el punto de vista fiscal, precios de transferencia es el conjunto de reglas encaminadas a determinar un valor o rango de valores que compruebe el cumplimiento del principio de valores de mercado y evitar que los precios establecidos en transacciones llevadas a cabo por empresas relacionadas sean finados arbitrariamente. De esta forma la utilidad base de impuestos obtenida por cada parte involucrada en dichas transacciones, corresponderá a las funciones, riesgos y bienes que cada una de las partes involucradas desarrolle, asuma o contribuya, respectivamente.

1.3. OBJETIVO

El objetivo principal que persiguen los precios de transferencia es el controlar las operaciones en las que se involucran dos o más empresas, con o sin residencia en un mismo país; así como supervisar que las operaciones que se efectúen se apeguen a la realidad y no sean únicamente especulaciones para lograr beneficios fiscales.

Otro objetivo relacionado con el anterior es el evitar que se efectúen estrategias que permitan a las compañías dirigir las utilidades o pérdidas generadas en un país hacia otro que les dé más facilidad, o que les permita libertad en el manejo de las cifras.

² Bettinger Barrios Herbert, 1997, “Precios de transferencia, sus efectos fiscales”, ISEF, México, pág. 29.

Por lo que respecta a las autoridades fiscales, el establecimiento de reglas en materia de precios de transferencia les permite modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en las operaciones intercompañías celebradas por los contribuyentes que se encuentren bajo sus jurisdicciones.

1.4. SUJETOS

En términos generales podemos decir que el concepto de precios de transferencia está encaminado a regular las transacciones intercompañías llevadas a cabo entre empresas relacionadas, también llamadas “partes relacionadas” o “empresas asociadas”.

Dado lo anterior, se puede decir que el sujeto pasivo está constituido por los contribuyentes considerados partes relacionadas que lleven a cabo transacciones intercompañía, ya sean residentes en mismo o en distintos países. Por su parte, el sujeto activo está constituido por las administraciones tributarias o autoridades fiscales de uno o varios países en los que se desarrollen las transacciones intercompañías antes mencionadas.

1.5. CONCEPTO DE PARTES RELACIONADAS

De acuerdo con la OCDE, se considera que “dos o más empresas son asociadas (relacionadas), si una de ellas participa directa o indirectamente en la administración,

control o capital de la otra, o si las mismas personas participan directa o indirectamente en la administración, control o capital de las dos primeras empresas”³.

De esta forma, podríamos considerar que dos empresas son partes relacionadas cuando una de ellas tiene el poder de influir en las decisiones de la otra, o cuando otra persona o grupo de personas, tienen el poder de influir en las decisiones de ambas empresas, con lo cual aquella empresa que tuviera influencia en las decisiones de la otra tendría la posibilidad de manipular los precios pactados en sus transacciones intercompañías.

1.6. PRINCIPIO DE VALORES DE MERCADO “ARM’S LENGTH”

El principio de valores de mercado o “arm’s length” consiste en determinar los precios de transferencia para efectos fiscales considerando los precios que hubieran acordado partes independientes en operaciones comparables y bajo circunstancia similares. Al respecto, el artículo 9 del Modelo al Convenio para evitar la doble tributación emitido por la OCDE menciona: “Cuando dos empresas están unidas en sus relaciones comerciales o financieras por condiciones aceptadas o impuestas que difieren de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones, y que de hecho no se ha producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia”

Existen dos tipos de operaciones en las cuales rige el principio de valores de mercado, las cuales se definen a continuación:

³ Artículo 9, incisos 1a) y 1b) del Modelo al Convenio de la OCDE para Evitar la Doble Tributación.

Operación Controlada

Una operación controlada cumple con el principio de valores de mercado en caso de que los resultados de la operación sean consistentes con los que se hubiesen obtenido si contribuyentes no relacionados se hubieran llevado a cabo la misma transacción bajo las mismas circunstancias.

Operación no Controlada.

Es una operación llevada a cabo entre dos o más partes no relacionadas, en donde el valor de la transacción está determinado por las condiciones del mercado.

Se considera el principio de “arm’s length” también conocido como principio de prudencial o de igualdad, como un mecanismo natural del mercado para regular el precio real de las operaciones mercantiles a través de la libre competencia entre partes no relacionadas, con lo cual, la ganancia obtenida por cada una de las partes involucradas en la operación representará una justa retribución al esfuerzo que realicen y no una arbitraria distribución de utilidades.

De acuerdo con las guías que en materia de precios de transferencia ha publicado la OCDE, el principio de valores de mercado es un parámetro internacional que los países miembros de la OCDE han acordado que debería ser usado en la determinación de los precios de transferencia para efectos fiscales.

1.7. LINEAMIENTOS INTERNACIONALES

Los primeros esfuerzos normativos internacionales se llevan a cabo en los años 1928 y 1935 en las convenciones de la Liga de las Naciones, en las cuales se reconoce el principio de "arm's length", término que es en su momento reconocido e incluido en el Modelo al Convenio para Evitar la doble Tributación emitido por la OCDE, así como en aquel emitido por la ONU.

El concepto fue incorporado paulatinamente en las legislaciones internas de los países desarrollados, en la medida en que fue cada vez más significativa la realización inversiones procedentes de capital extranjero, sobre todo después de la Segunda Guerra Mundial.

1.7.1. ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO (OCDE)

La OCDE tiene su origen en el año de 1948 como la Organización para la Cooperación Económica Europea y tuvo el objetivo de administrar el Plan Marshall para la reconstrucción europea. En 1960, el Plan Marshall había cumplido su objetivo y los países miembros de dicha organización acordaron invitar a los Estados Unidos de América y a Canadá para crear una organización que coordinara las políticas económicas entre los países occidentales. La organización resultante fue constituida en el año de 1961 y recibió el nombre de Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, encontrándose su sede en la ciudad de París, Francia.

Cabe mencionar que la OCDE es el mayor productor mundial de publicaciones en materia económica y asuntos sociales, con más de quinientos títulos publicados por año, sin contar documentos de trabajo y otros productos relacionados. Los reportes que hasta la fecha dicha organización ha emitido en materia de precios de transferencia son: “Transfer Pricing and Multinational Enterprises” en 1979, “Transfer Pricing and Multinational Enterprises - Three Taxation Issues” en 1984, “Thin Capitalization” en 1987, y “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations” en 1995.

Los objetivos de la OCDE son promover las políticas tendientes a:

- a) Realizar la mayor expansión posible de la economía y el empleo, y un progreso en el nivel de vida dentro de los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera u contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial.
- b) Contribuir a una sana expansión económica en los países miembros, así como no miembros, en vías de desarrollo económico.
- c) Contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales.

Por su parte, los países miembros de la OCDE adquieren los siguientes compromisos:

- a) Promover la utilización eficiente de sus recursos económicos.

- b) En el terreno científico y técnico, promover el desarrollo de sus recursos, fomentar la investigación y favorecer la formación profesional.
- c) Perseguir políticas diseñadas para lograr el crecimiento económico y la estabilidad financiera interna y externa.
- d) Continuar los esfuerzos por suprimir los obstáculos a los intercambios de bienes y servicios y extender la liberación de los movimientos de capital.

La OCDE ha emitido guías específicas respecto a precios de transferencia con el objeto de evitar la evasión fiscal, así como para minimizar la posibilidad de que se origine una doble imposición sobre una misma transacción.

México, al ser miembro de la OCDE a partir del 18 de mayo de 1994, ha incorporado en su legislación local una serie de conceptos y criterios contenidos en las Guías que en materia de precios de transferencia ha emitido dicha organización.

Cabe mencionar que los lineamientos de la OCDE en materia de precios de transferencia son similares a la reglamentación que sobre el particular se encuentran en la legislación de los Estados Unidos de América.

1.7.2. ESTADOS UNIDOS DE AMERICA

La legislación de los Estados Unidos de América en materia de precios de transferencia se emitió por primera ocasión en el año de 1928, año en el que es creada

la sección 45 del Internal Revenue Code (Código de Rentas Internas), misma que fue posteriormente recodificada como la sección 482.

En los Estados Unidos de América se presentan dos fases de gran importancia en cuanto a la regulación de los precios de transferencia: la primera, relativa a la época de la posguerra de la segunda conflagración mundial en la que se generaron altas tasas de impuestos que propiciaban la fuga de inversión extranjera (procedente principalmente de la Gran Bretaña), lo que resultó en una etapa de exención tributaria para las subsidiarias extranjeras residentes en los Estados Unidos de América.

La situación antes mencionada culmina durante la administración del presidente Kennedy, en la cual el Congreso Norteamericano da un paso a la enmienda a la sección 482 del Código de Rentas Internas. Tal enmienda abre paso a la determinación de los precios de transferencia sobre un modelo respetado hasta la fecha por la legislación americana, y significa el punto de partida de una segunda etapa en la historia de precios de transferencia en los Estados Unidos de América.

La enmienda a la sección 482 del Código de Rentas Internas se redactó en los siguientes términos:

“En el caso de que dos o más organizaciones, comercios o negocios (independientemente de que se encuentren asociados o no, constituidos o no en los Estados Unidos de América, así como afiliados o no) pertenezcan o sean controlados en forma directa o indirecta por intereses comunes, la Secretaría podrá distribuir prorratar o atribuir el ingreso bruto, las deducciones, los créditos, así como los descuentos entre dichas organizaciones, comercios o negocios, siempre que la

mencionada Secretaría determine que la distribución, prorrateo o asignación sea indispensable para prevenir la evasión fiscal, o bien para reflejar el ingreso percibido por cualquiera de dichas organizaciones, comercios o negocios⁴:

Es importante señalar que la legislación de los Estados Unidos de América en materia de precios de transferencia actualmente cuenta con un mayor detalle que los lineamientos emitidos por la OCDE. Incluso muchas legislaciones de países que han adoptado legislación de precios de transferencia se han inspirado en el reglamentación de los Estados Unidos de América a la que se identifica como una de las corrientes vanguardistas en la materia.

⁴ Bettinger Barrios Herbert, 1997, "Precios de transferencia, sus efectos fiscales", ISEF, México, pág. 142.

**2. PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA LEGISLACION
MEXICANA**

2.1. ANTECEDENTES EN MEXICO

Desde el 18 de mayo de 1994 cuando México fue aceptado en la OCDE, se ha prestado importante atención a las medidas con las que el país debe competir a nivel internacional, ya que desde principios del siglo XX otros países ya identificaban las transacciones que se pueden dar entre compañías relacionadas, ya sean filiales, sucursales, subsidiarias, etc., para manipular sus ingresos o deducciones afectando de esta manera la recaudación del fisco de dichos países.

Como antecedentes en la LISR podemos mencionar lo siguiente:

- a) Los artículos 64 y 64 Bis de dicho ordenamiento vigentes en 1986 y 1987, respectivamente establecían que “La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas a la enajenación...”
- b) El artículo 64 de la LISR vigente en 1995 establecía que “La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá modificar presuntivamente la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación...”
- c) Por su parte, el artículo 64-A incorporado a la LISR en 1992 establecía que “La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá modificar la utilidad o la pérdida fiscal mediante la determinación del precio o del monto de la contraprestación en

las operaciones celebradas entre personas morales, residentes en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes o bases fijas en el país de residentes en el extranjero, así como de las actividades realizadas a través de fideicomisos, si una de ellas posee interés en los negocios de la otra, o bien, existen intereses comunes entre ambas, o inclusive cuando una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de aquellas...”

- d) La fracción I del artículo 4 Bis transitorio de la Ley que Reforma, Deroga y Adiciona Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de La federación el 28 de diciembre de 1994 establecía que las maquiladoras a partir del primero de enero de 1995 estarían sujetas a lo contenido en los artículos 64, 64-A y 65 de la LISR.

2.2. SUJETOS

Bajo las disposiciones de la LISR, el procedimiento de precios de transferencia es aplicable a las siguientes personas que efectúen operaciones con partes relacionadas:

- a) A las personas morales residentes en el país
- b) A las personas morales residentes en el extranjero
- c) A las personas físicas con excepción de aquellas que tributen conforme a la sección II y III del capítulo VI del Título IV de la LISR, es decir, aquellos contribuyentes personas físicas que tributen conforme al régimen simplificado de las actividades empresariales, así como aquellas que se encuentren en el régimen de pequeños contribuyentes.
- d) A los establecimientos permanentes en el país de los residentes en el extranjero.

- e) A las bases fijas.
- f) A los fideicomisos.
- g) Los residentes en México que efectúen operaciones con sociedades o entidades ubicadas o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal (JUBIFIS), salvo prueba en contrario que demuestre que dichas transacciones se efectuaron cumpliendo con el principio de valores de mercado.

2.3. FUNDAMENTOS LEGALES

El fundamento legal de los precios de transferencia se encuentra plasmado en la LISR, en sus artículos 58 fracción XIV y XV, 64 - A, 65, 66, 74, 4°- Bis fracción I Transitorio para 1994, 4° fracciones IV y VI Transitorio para 1997.

La LISR en su artículo 58 fracción XIV establece la obligación de obtener y conservar la documentación comprobatoria, respecto a transacciones que empresas mexicanas lleven a cabo con empresas relacionadas residentes en el extranjero. Asimismo, en dicho artículo se menciona que la mencionada documentación debe contener la siguiente información:

1. Datos generales de las partes relacionadas involucradas en la transacción a analizar tales como nombre o razón social, domicilio y residencia fiscal.
2. Documentación relativa en su caso, a la participación directa o indirecta que alguna de las partes relacionadas tenga en el capital de la otra.
3. Información relativa a las funciones desarrolladas, activos involucrados y riesgos asumidos por el contribuyente;

4. Información y documentación sobre las principales operaciones con partes relacionadas y sus montos;
5. El método aplicado conforme al artículo 65 de la propia LISR. Es importante mencionar que el artículo 65 de la LISR establece los siguientes seis métodos de precios de transferencia: a) método de precio comparable no controlado, b) método de precio de reventa, c) método de costo adicionado, d) método de partición de utilidades, e) método residual de partición de utilidades, y f) método de márgenes transaccionales de utilidad de operación.
6. Documentación sobre empresas comparables. A este respecto cabe mencionar que la información de empresas o transacciones comparables puede ser obtenida a través de dos formas:
 - a) Transacciones similares a la analizada, que la empresa en cuestión lleve a cabo con otras empresas no relacionadas (comparable interno).
 - b) Transacciones similares llevadas a cabo por terceros no relacionados (comparable externo).

La información relativa a comparables externos se puede obtener de información pública disponible. Al respecto, en México existe un problema práctico toda vez que la cantidad de información pública relativa a empresas mexicanas es muy limitada, existiendo únicamente en relación con aquellas empresas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores (BMV). Por lo anterior, por lo general se hace necesario recurrir a información pública de empresas extranjeras contenida en bases de datos internacionales, a las cuales se les tienen que efectuar ajustes económicos complejo como el de riesgo país para poder incrementar el grado de comparabilidad.

Cabe mencionar que la información descrita en los incisos del 1. al 4. anteriores, conforma lo que se conoce como análisis funcional, el cual sumado a un análisis económico que se integra a partir de la información mencionada en los incisos del 4. al 6. de este punto, conforman lo que a su vez se conoce como un estudio de precios de transferencia.

No existe una mención específica respecto a la fecha de cumplimiento de esta obligación, por lo que se puede considerar que de conformidad con la fracción XXII del artículo 24 de la LISR, la obligación de documentar (en el caso de deducciones) deberá quedar cumplida a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar la declaración anual. Aún y cuando no se establece fecha para el cumplimiento de la obligación cuando la operación de que se trate origine el reconocimiento de un ingreso en lugar de un pago, se puede considerar que debiera ser la misma fecha, ya que de lo contrario generaría serias complicaciones, incluso para el auditor que dictamine para efectos fiscales quien no podría cerciorarse del cumplimiento de la obligación.

Por otra parte, este mismo artículo 58 fracción XIV de la LISR menciona que la obligación de obtener y conservar documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia no resulta aplicable a los contribuyentes que realicen pagos provisionales trimestrales de conformidad con el artículo 12 fracción III de la LISR. A este respecto, el artículo 12 fracción III de la LISR establece que efectuarán pagos provisionales trimestrales los contribuyentes que no hubieran excedido de un límite de ingresos en dicho artículo mencionado, a excepción de aquellos contribuyentes que puedan ser considerados como una sola persona moral para efectos del segundo párrafo del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación (CFF).

A este respecto, el artículo 32-A del CFF establece que se considerará como una sola persona moral el conjunto de aquellas que reúnan alguna de las siguientes características:

- a) Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.

- b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas en los términos de lo dispuesto en el artículo 57-C de la LISR, aun cuando no consoliden para efectos fiscales.

El artículo 58 fracción XV de la LISR establece la obligación de presentar en febrero de cada año, una declaración informativa de operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero.

El artículo 64-A de la LISR establece la obligación para el contribuyente persona moral que celebre operaciones con partes relacionadas de determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas aplicando el principio de valores de mercado. Dicho artículo también establece que en caso de incumplimiento de esta obligación, las autoridades fiscales estarán facultadas para estimar los precios o la utilidad obtenida en las operaciones celebradas entre partes relacionadas, y menciona algunos lineamientos para documentar estas operaciones (enajenación de bienes, cobro de intereses, prestación de servicios, otorgamiento del uso o goce de bienes tangibles y explotación o transmisión de bienes intangibles). Asimismo, éste artículo menciona que se considera que dos o más personas son partes relacionadas cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración control o capital de la otra, o cuando

una persona o grupo de personas participan de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de dichas personas.

Como se mencionó anteriormente, el artículo 65 de la LISR menciona que se podrán aplicar cualquiera de los siguientes métodos de precios de transferencia: a) método de precio comparable no controlado, b) método de precio de reventa, c) método de costo adicionado, d) método de partición de utilidades, e) método residual de partición de utilidades, y f) método de márgenes transaccionales de utilidad de operación. De la aplicación de alguno de estos métodos se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, los cuales pueden ser ajustados mediante la aplicación de métodos estadísticos.

El artículo 65-A de la LISR menciona que cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal firmado por México, las autoridades fiscales del país con el que se hubiese celebrado dicho tratado realicen ajustes a los precios o montos de las contraprestaciones de un contribuyente residente en ese país, la parte relacionada residente en México podrá presentar una declaración complementaria en que refleje el ajuste correspondiente, siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas.

Adicionalmente, el artículo 66 establece que tratándose de intereses que se deriven de créditos otorgados a personas morales, establecimientos permanentes o bases fijas en el país de residentes en el extranjero, por personas morales residentes en México o en el extranjero, que sean partes relacionadas de la persona que paga el crédito; las autoridades fiscales darán el tratamiento fiscal de dividendos a dichos intereses cuando se de alguno de los supuestos marcados en dicho artículo, como son, entre otros, que el

deudor formule por escrito promesa incondicional de pago del crédito recibido a una fecha determinable en cualquier momento por el acreedor, o que los intereses provengan de créditos respaldados.

El artículo 74 de la LISR establece la obligación para los contribuyentes personas físicas que lleven a cabo operaciones con partes relacionadas, de determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas aplicando el principio de valores de mercado o “arm’s length”. Asimismo, dicho artículo señala que en caso de incumplimiento de esta obligación, las autoridades fiscales estarán facultadas para estimar los precios o la utilidad obtenida en las operaciones celebradas entre partes relacionadas mediante la aplicación de los métodos previstos en el artículo 65 de la LISR.

Además el artículo 74 de la LISR también delimita lo que se considera como partes relacionadas para efectos del título IV (personas físicas), estableciendo básicamente los mismos supuestos que el artículo 64 - A, a excepción de que para efectos de este artículo, también se considera que dos personas son partes relacionadas cuando entre ellas exista vinculación para efectos de la legislación aduanera.

Por su parte el artículo 112 fracción XII de la LISR establece la obligación de obtener y conservar la documentación a que se refiere el artículo 58 fracción XIV de la LISR para las personas físicas que tributen conforme al régimen general de las actividades empresariales, a excepción de aquellos contribuyentes que efectúen pagos provisionales trimestrales de conformidad con el artículo 111 de la LISR. Asimismo, este artículo especifica que la excepción mencionada anteriormente no aplica a

aquellas operaciones llevadas a cabo con entidades ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

2.4. OPERACIONES SUJETAS A PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Préstamos o descuentos.- En el caso de préstamos efectuados entre partes relacionadas, se deben tomar en cuenta aspectos tales como el monto que representa la cantidad principal respecto a la operación del contribuyente, el plazo concedido, las garantías otorgadas, la solvencia del deudor y la tasa de interés que impere en el lugar de residencia del acreedor o del deudor.

Prestación de servicios.- En este tipo de operaciones, se debe tomar en cuenta si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico (transmisión de “know how”), o si el precio es o no proporcional al beneficio obtenido. El servicio debe de ir de acuerdo al giro del contribuyente y debe ser un servicio por el que el contribuyente hubiera estado dispuesto a pagar a un tercero no relacionado en caso de que no le fuera prestado por la empresa relacionada en cuestión.

Uso, goce temporal o enajenación de bienes tangibles.- En este tipo de transacciones, se considera que en principio no cumplen con el principio de valores de mercado cuando la renta o el precio sea distinto al que partes no relacionadas hubieren cobrado por el uso o goce, o enajenación de bienes tangibles idénticos o similares y bajo las mismas condiciones.

Explotación o transmisión de la propiedad de un bien tangible.- En el caso de que se conceda la explotación o se transmita la propiedad de un bien tangible entre empresas

relacionadas, se podría considerar que no se cumple con el principio de valores de mercado cuando la suma total de pagos o de las regalías cobradas con base en la producción, ventas, utilidades u otras medidas, o el pago realizado por la concesión de licencia de patentes o registros, sea distinta a la que se habría obtenido por la concesión de explotación o transmisión de bienes idénticos o similares, en transacciones llevadas a cabo por empresas no relacionadas y bajo condiciones similares.

2.5. METODOS DE DETERMINACION DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Los métodos de precios de transferencia autorizados por la legislación mexicana se encuentran establecidos en el artículo 65 de la LISR. A continuación se mencionan dichos métodos, mismos que serán explicados más ampliamente en el Capítulo 3 del presente trabajo:

- I. Método de precio comparable no controlado
- II. Método de precio de reventa
- III. Método de costo adicionado
- IV. Método de partición de utilidades
- V. Método residual de partición de utilidades
- VI. Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación

2.6. INDUSTRIA MAQUILADORA

A partir de los años 60's se inició en México el programa de maquiladoras con el propósito de generar empleos y detener el flujo de indocumentados hacia los Estados

Unidos de América. Posteriormente, en los años 70's se adicionó el propósito de generar divisas y apoyar la balanza de pagos del país. Desde finales de los años 80's, se ha promovido la industria maquiladora para que aporte tecnología y capacitación al trabajador mexicano. El 1° de enero de 1998 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el "Decreto para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación" actualmente en vigor.

Por lo general, las empresas internacionales manufacturan o ensamblan sus productos en México, a través de maquiladoras propiedad de la casa matriz. Bajo este esquema, la empresa extranjera provee a la maquiladora con la materia prima, maquinaria y equipo que necesita para el proceso de producción, sin pagar los impuestos de importación en México toda vez que en la mayoría de los casos se trata de artículos internados al país bajo el régimen temporal de importación y cuenta con un programa de Maquiladora de exportación autorizado ante la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (SECOFI). La compañía extranjera, también conocida como "maquilante", normalmente paga a la maquiladora por sus servicios de manufactura una cantidad equivalente al costo de la producción más un porcentaje, el cual representa la utilidad de la maquiladora.

La firma de los tratados comerciales ha propiciado que se revisen los esquemas tradicionales para facilitar el comercio internacional. En los términos del tratado para evitar la doble imposición y evitar la evasión fiscal celebrado entre México y los Estados Unidos de América, se establece que las empresas extranjeras que tengan en nuestro país inventarios y activos fijos que sean utilizados por la empresa mexicana para la transformación de productos en beneficio del extranjero, se considera que existe, en estos casos y para efectos fiscales un establecimiento permanente.

Bajo ese concepto, las compañías extranjeras están obligadas a pagar el impuesto sobre la renta en la misma forma y bajo los mismos términos que lo hacen las compañías residentes en México, por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente. Lo antes mencionado significa en principio que las casas matrices de las maquiladoras tendrían la obligación de pagar el impuesto en México aún y cuando se encuentren obligadas a presentar declaración de impuesto en su país considerando su ingreso global y acreditando contra el impuesto resultante en aquél país el impuesto sobre la renta pagado en México, minimizándose en riesgo de una doble tributación.

El artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece una serie de supuestos bajo los cuales se considera que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en territorio nacional. Bajo estos supuestos, si la compañía mexicana por ejemplo tuviera existencias de bienes o mercancías con las que efectuara entregas por cuenta de la compañía extranjera, asumiera riesgos por cuenta del residente en el extranjero, actuara bajo instrucciones detalladas o control general de la compañía extranjera, o ejerciera actividades que económicamente corresponden a la compañía residente en el extranjero, se consideraría que la compañía extranjera tiene un establecimiento permanente en México. Asimismo, dicho artículo establece que cuando la compañía residente en México efectúa transacciones para la compañía residente en el extranjero utilizando precios distintos a los que hubieran utilizado compañías independientes en operaciones comparables, también se podría imputar un establecimiento permanente para el residente en el extranjero.

En relación con el párrafo anterior, es importante mencionar que la regla 3.32.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000 señala que los residentes en el extranjero que

se ubiquen en alguno de los supuestos de establecimiento permanente como resultado de sus relaciones con empresas maquiladoras podrán considerar que no tienen establecimiento permanente en México por dichas actividades y que cumplen con lo dispuesto por los Artículos 64- y 65 de la LISR si cumplen con alguna de las dos opciones que se mencionan a continuación:

- a) La opción conocida comúnmente como "Safe Harbour".
- b) Que se obtenga una confirmación de "Acuerdo Anticipado de Precios de Transferencia".

Cabe mencionar que a partir del ejercicio fiscal 2000, las autoridades fiscales mexicanas establecen el concepto de maquiladora ampliada, el cual implica la ficción fiscal de crear un nuevo contribuyente que agrupa a la maquiladora mexicana y la parte correspondiente del residente en el extranjero cuyos activos se utilizan en la actividad de maquila en México, como una sola unidad económica. Es decir, bajo este nuevo concepto, las autoridades fiscales mexicanas consideran a las maquiladoras como compañías de dedicadas a actividades de manufactura en vez de simples prestadoras de servicio de mano de obra, con lo cual consideran que la utilidad fiscal de una maquiladora debe ser mayor a la que venían obteniendo en años anteriores, cuando eran tipificadas solamente como prestadoras de servicio de mano de obra.

2.6.1. SAFE HARBOR

En la Regla 244 de la Resolución que establece para 1995 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el

comercio exterior, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de marzo de 1995, se establecía que lo dispuesto en el artículo 4-Bis transitorio se cumplía, si la utilidad fiscal de la empresa maquiladora correspondiente al ejercicio de 1995, era cuando menos equivalente al 5% del valor de los activos utilizados en la actividad de maquila.

Actualmente, el fundamento de la opción conocida como Safe Harbour se encuentra en el inciso A. de la Regla 3.32.1. y establece que se podrá considerar que los residentes en el extranjero que realicen actividades con compañías maquiladoras no tienen establecimiento permanente en México, y que dichas compañías maquiladoras cumplen con lo dispuesto por los artículos 64-A y 65 de la LISR, si su utilidad fiscal represente al menos la cantidad que resulte mayor de:

- a) El 6.9% sobre el valor total de los activos destinados a la operación de maquila, independientemente de dichos activos fijos sean o no propiedad de la maquiladora.
- b) El 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de operación relacionados con la operación de maquila determinados conforme a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Cabe mencionar que las empresas maquiladoras que desean acogerse a lo dispuesto en esta opción deben presentar ante las autoridades fiscales la siguiente información:

- i. Escrito firmado por el representante legal de la empresa en el que manifiesta que la utilidad fiscal esperada que resulte para los ejercicios fiscales 2000, 2001 y 2002, representará al menos una cantidad equivalente a la que resulte mayor del

6.9% sobre el total de activos fijos utilizados o del 6.5% sobre el monto total de costos y gastos. Dicho escrito se debe presentar por lo general a más tardar el 31 de mayo del año 2000.

- ii. Monto de la utilidad fiscal obtenida durante los ejercicios 2000, 2001 y 2002, y el porcentaje que la misma representa respecto al valor de los activos utilizados o al monto total de costos y gastos, según corresponda. Asimismo, se debe presentar información detallada sobre los activos utilizados en la actividad de maquila y una relación de costos y gastos incurridos por la maquiladora. Esta información se presenta a más tardar el 30 de abril de 2001, 2002 y 2003 en el formato o medios magnéticos autorizados por la Secretaría de Hacienda.

2.6.2. ACUERDO ANTICIPADO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Las autoridades fiscales mexicanas desde hace algunos años iniciaron el desarrollo de acuerdos anticipados en materia de precios de transferencia, conocidos internacionalmente como “Advanced Pricing Agreements” (APA), cuyo objeto es el permitir a los contribuyentes confirmar en forma anticipada que los acuerdos comerciales realizados entre partes relacionadas son acordes con el principio de valores de mercado o “arm’s length”.

Si bien los APA’s no son exclusivos de las empresas maquiladoras, en México dichos acuerdos han sido utilizados principalmente por compañías de este sector toda vez que el procedimiento de APA representa la segunda opción otorgada explícitamente por las

autoridades fiscales a dichas empresas para que éstas comprueben que sus operaciones son llevadas a cabo a valores de mercado.

Al respecto, la misma Regla 3.32.1. de la Resolución Miscelánea para 2000 establece que los contribuyentes que no cumplan con el porcentaje de utilidad fiscal sobre los activos utilizados en la actividad de maquila, pueden solicitar ante las autoridades fiscales competentes una confirmación en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, relativa a que el porcentaje de utilidad que utilizan cumple con las reglas de precios de transferencia. Para estos efectos, las empresas maquiladoras deben presentar ante las autoridades fiscales un escrito a más tardar el 31 de mayo del año del 2000, el cual debe contener la información y documentación mencionada en la Regla 2.12.3. de la Resolución Fiscal Miscelánea para 2000.

3. METODOS DE DETERMINACION DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Los métodos que a continuación se exponen se encuentran establecidos en el artículo 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Cabe mencionar que dichos métodos de precios de transferencia se encuentran reconocidos por la OCDE.

3.1. METODOS TRADICIONALES

3.1.1. METODO DE VALOR DE REVENTA

Este método (conocido internacionalmente como Comparable Uncontrolled Price Method o "CUP") consiste en considerar el precio o monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes, en operaciones comparables. Este método es el que proporciona la manera más directa y precisa de determinar si una transacción llevada a cabo entre partes relacionadas se encuentra a valores de mercado de acuerdo con los lineamientos emitidos por la OCDE en materia de precios de transferencia.

3.1.2. METODO DE VALOR DE REVENTA

El método de valor de reventa o Resale Price Method, como se conoce internacionalmente, 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.

3.1.3. METODO DE COSTO ADICIONADO

Consiste en multiplicar el costo de los bienes o servicios o cualquier otra operación por el resultado de sumar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactada con 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 venta.

Este método es conocido internacionalmente como Cost Plus Method.

3.2. MÉTODOS TRANSACCIONALES

3.2.1. METODO DE PARTICION DE UTILIDADES

El método de Partición de Utilidades o Profit Sharing Method ("PSM") 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.

3.2.2. METODO RESIDUAL DE PARTICION DE UTILIDADES

Este método, conocido asimismo como Residual Profit Sharing Method o “RPSM” 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 y IV del artículo 65 de la LISR 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.

3.2.3. METODO DE MARGENES TRANSACCIONALES DE UTILIDAD DE OPERACION

Este método, conocido internacionalmente como Transactional Net Margin Method (“TNMM”), consiste en determinar, en operaciones celebradas 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 tomen en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

4. REQUISITOS DE DOCUMENTACION EN MEXICO

4.1. GENERALIDADES

La fracción XIV del artículo 58 de la LISR establece la obligación de obtener y conservar documentación comprobatoria, respecto a transacciones que empresas mexicanas realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero con la que se compruebe que se cumplió con el principio de valores de mercado. Asimismo, en dicho artículo se enlista cierta información que deberá contener la documentación antes mencionada.

Cabe mencionar que la información mencionada en el párrafo anterior conforma lo que se conoce como análisis funcional y análisis económico; y ambos análisis integran lo que a su vez se conoce como un estudio de precios de transferencia.

4.2. ANALISIS FUNCIONAL

El análisis funcional consiste básicamente en la descripción de las funciones, riesgos y activos asumidos por cada parte involucrada en la transacción analizada, y debe contener los siguientes datos:

1. Datos generales de las partes relacionadas involucradas en la transacción a analizar tales como nombre o razón social, domicilio y residencia fiscal.
2. Documentación relativa en su caso, a la participación directa o indirecta que alguna de las partes relacionadas tenga en el capital de la otra.
3. Información relativa a las funciones desarrolladas, activos involucrados y riesgos asumidos por el contribuyente;

4. Información y documentación sobre las principales operaciones con partes relacionadas y sus montos;

Los datos antes mencionados se encuentran incluidos en los incisos a), b) y c) de la fracción XIV del artículo 58 antes mencionado.

4.3. ANALISIS ECONOMICO

La importancia del análisis económico radica en la determinación y aplicación del método de precios de transferencia (los cuales, como se mencionó anteriormente se encuentran establecidos en el artículo 65 de la LISR) que se considere más adecuado para establecer si la transacción en cuestión se realiza a valores de mercado, y de la comparabilidad existente entre las compañías o transacciones comparables que se usen a efectos de aplicar dicho método.

En términos generales, en el inciso d) de la fracción XIV del multicitado artículo 58 de la LISR, se incluye la información que debe contener lo que se conoce como análisis económico, la cual se menciona a continuación:

1. El método aplicado conforme al artículo 65 de la propia LISR;
2. Información y documentación sobre operaciones o empresas comparables.

4.3.1. SELECCION DEL MEJOR METODO

La selección del mejor método consiste en determinar cual método ofrece el parámetro más confiable para evaluar si una transacción se efectuó a valores de

mercado. Existen algunos factores que deben ser tomados en cuenta para elegir el método de precios de transferencia más adecuado:

- a) Naturaleza de la transacción a analizar (por ejemplo si se trata de una transacción de distribución, la prestación de un servicio, etc.);
- b) Calidad de la información y de los supuestos considerados que se utilicen en el análisis, así como disponibilidad de dicha información;
- c) Consistencia de los resultados obtenidos respecto al método seleccionado, respecto de los resultados arrojados por otros métodos.

4.3.2. COMPARABILIDAD

La aplicación de los métodos de precios de transferencia requieren llevar a cabo una comparación entre la compañía o transacción analizada, y compañías o transacciones similares. A este respecto cabe mencionar que el artículo 64-A de la LISR establece que las operaciones o 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 de precios de transferencia establecidos en el artículo 65, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajuste razonables.

La información de empresas o transacciones comparables puede ser obtenida a través de dos formas:

- a) Operaciones similares a la analizada, que la empresa en cuestión lleve a cabo con otras empresas no relacionadas (comparable interno).

- b) Operaciones similares llevadas a cabo por terceros no relacionados (comparable externo).

La información relativa a comparables externos se puede obtener de la información pública disponible. Al respecto, en México este tipo de información solamente puede ser obtenida en relación con aquellas empresas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores, por lo que generalmente es necesario recurrir a información pública de empresas extranjeras contenida en bases de datos internacionales, a las cuales se les tienen que efectuar ajustes económicos tendientes a incrementar el grado de comparabilidad.

4.4. CONSECUENCIAS DE NO CUMPLIR CON LAS REGLAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

4.4.1. DEDUCIBILIDAD

El artículo 24 fracción V de la LISR establece que tratándose de pagos al extranjero, sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 58 de la LISR. Al respecto, cabe recordar que dicho artículo 58 en su fracción XIV establece el requisito de obtener y conservar documentación comprobatoria con la que se demuestre que las transacciones efectuadas con partes relacionadas residentes en el extranjero fueron llevadas a cabo a valores de mercado.

4.4.2. SANCIONES

El cumplir con las disposiciones relativas a precios de transferencia, puede asimismo traer como consecuencia la aplicación de multas que pueden variar de un 70% a un 100% de la contribución omitida, o en su caso, de un 30% a un 40% de la diferencia entre la pérdida fiscal realmente obtenida y la pérdida fiscal declarada, cuando esta última sea mayor.

Cabe mencionar que por el hecho de contar con una adecuada documentación comprobatoria relativa a precios de transferencia, se puede obtener una disminución del 50% sobre las multas mencionadas anteriormente.

Las multas antes mencionadas se encuentran establecidas en el artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación.

4.4.3. PRESUNTIVA DE INGRESOS

De conformidad con el artículo 64-A de la LISR, los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas están obligados a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando los precios y montos de las 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 monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas.

4.4.4. OTROS

Otra importante consecuencia que se podría derivar de no cumplir con las disposiciones establecidas en materia de precios de transferencia sería el impacto financiero adverso que tendría un posible incremento en la renta gravable para efectos de participación de los trabajadores en las utilidades (PTU), derivado de una eventual determinación presuntiva de ingresos por parte de la autoridad.

5.1. ANTECEDENTES

1. The Example Inc., empresa residente en los Estados Unidos de América, está dedicada al diseño, manufactura y distribución de arneses automotrices.
2. The Example Inc., es una compañía pública desde 1975 y realiza negocios en los Estados Unidos de América desde 1960, enajenando sus productos en aquel país a través de un distribuidor denominado West Distribution Inc. el cual es una compañía relacionada.
3. The Example Inc. opera en México desde 1993 a través de una subsidiaria residente en México denominada El Ejemplo, S.A. de C.V., la cual se dedica a la distribución en México, de los arneses automotrices producidos por The Example Inc.
4. Durante el año de 1998, el 80% de la producción de The Example Inc. fue vendida dentro de los Estados Unidos de América a West Distribution Inc., mientras que el 20% restante fue adquirido por El Ejemplo, S.A. de C.V.
5. Los arneses vendidos por The Example Inc. a West Distribution Inc. son similares a los vendidos a El ejemplo, S.A. de C.V.
6. El Ejemplo, S.A. de C.V. no efectúa compras de arneses a partes no relacionadas, ya sean residentes en México o en el extranjero.

7. El Ejemplo, S.A. de C.V. no efectúa ventas en el extranjero, de arneses previamente adquiridos a The Example Inc.
8. Las compras efectuadas por El Ejemplo, S.A. de C.V. a The Example Inc. son pactadas en dólares norteamericanos y el plazo estipulado de pago es de 30 días.
9. The Example Inc. realiza ventas directas de arneses automotrices en México a plantas ensambladoras de automóviles. Dichos arneses tienen especificaciones técnicas y calidades diferentes a los vendidos y distribuidos por El Ejemplo, S.A. de C.V. Asimismo, mientras que en 1999 The Example Inc. vendió 600 toneladas de arneses a El Ejemplo, S.A. de C.V., únicamente 25 toneladas fueron enajenados directamente por aquella compañía a plantas armadoras de automóviles residentes en México.
10. Los resultados que El Ejemplo, S.A. de C.V. obtuvo en los ejercicios fiscales de 1996, 1997, 1998 y 1999 son los siguientes:

ESTA TESIS NO SALE DE LA BIBLIOTECA

(Cifras en miles de pesos)

CONCEPTO	1999
Ventas (A)	\$1,400
Costo de ventas (B)	<u>(1,064)</u>
Utilidad bruta (C)	\$ 336
Gastos de operación (D)	<u>(256)</u>
Utilidad de operación (E)	<u>\$ 80</u>
Margen de utilidad bruta (C/A)	24%
Razón de Berry (C/E)	131%
Retorno sobre ventas (ROS) (E/A)	6%

5.2. OBJETIVO

Determinar si la transacción de venta de productos terminados (arneses) que efectuó The Example Inc. a El Ejemplo México, S.A. de C.V. en 1999, se llevó a cabo a valores de mercado (arm's length).

5.3. ACCIONES A SEGUIR

Deberá prepararse un estudio de precios de transferencia para evaluar la transacción de venta de arneses automotrices para su posterior distribución en México que The Example Inc. llevó a cabo a El Ejemplo México, S.A. de C.V. en el ejercicio fiscal de 1999.

5.4. RESOLUCION DEL CASO PRACTICO

Después de llevar a cabo un análisis funcional de la transacción analizada, el cual tuvo como objeto el establecer las funciones desarrolladas, los activos empleados y los riesgos asumidos tanto por El Ejemplo México, S.A. de C.V., como por The Example, Inc., se llevó a cabo un análisis económico que se resume en los siguientes términos:

Determinación de la parte a analizar

La transacción que nos ocupa podría ser evaluada para efectos de precios de transferencia, analizando, ya sea a The Example Inc. en su calidad de productor y proveedor de arneses automotrices, o a El Ejemplo México, S.A. de C.V. como distribuidor de dichos productos. Para efectos del presente caso práctico se consideró como "parte analizada" a El Ejemplo México, S.A. de C.V., toda vez que la función de distribución de artículos terminados es menos compleja que la de producción de los mismos y de acuerdo con el párrafo 3.43. de los lineamientos de la OCDE en materia de precios de transferencia, la parte analizada debería ser aquella cuyas funciones sean menos complejas.

Información sobre transacciones o empresas comparables

En primer lugar se buscó encontrar información sobre comparables internos considerados como tales, posibles compras de arneses similares a los adquiridos a The Example, Inc. que en su caso El Ejemplo México, S.A. de C.V. hubiera llevado a cabo de empresas independientes, o bien, ventas de arneses automotrices similares que The Example, Inc. hubiera efectuado a clientes no relacionados. Al respecto, es importante

mencionar que si bien The Example, Inc. efectúa ventas de arneses automotrices a clientes no relacionados, en virtud de diferencias importantes en volumen, mercados geográficos y calidades de los productos en cuestión, dichas no pueden ser consideradas como comparables internos adecuados.

Ante la ausencia de comparables internos adecuados, se decidió emplear información financiera pública relativa a compañías comparables.

Determinación del método de precios de transferencia

En primera instancia, se evaluó la posibilidad de aplicar el método de precios comparables no controlados, sin embargo, este método requiere el empleo de comparables internos y como se mencionó anteriormente, no existen comparables internos adecuados que puedan ser empleados para efectos de nuestro análisis.

Por lo anterior, se decidió aplicar el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, empleando, como indicador del nivel de rentabilidad, la razón financiera de retorno sobre ventas.

Aplicación del método de márgenes transaccionales de utilidad de operación

En diversas fuentes se buscó información financiera pública sobre compañías comparables, obteniéndose una muestra inicial de veintiséis compañías que llevaban a cabo funciones de distribución similares a las desarrolladas por El Ejemplo México, S.A. de C.V. Posteriormente, y con el objeto de incrementar el grado de comparabilidad, se depuró la muestra inicial de compañías comparables con el objeto

de considerar únicamente aquellas compañías cuyas funciones, activos y riesgos fueran más similares a las funciones, activos y riesgos correspondientes a El Ejemplo México, S.A. de C.V., obteniéndose una muestra final de ocho compañías comparables.

Una vez determinada la muestra final de compañías comparables, se procedió a determinar la mediana y el rango intercuartil⁵ de retorno sobre ventas para 1997 correspondiente a dichas compañías, cuyos resultados se muestran en la siguiente Tabla:

El Ejemplo México, S.A. de C.V.
Retorno sobre ventas para 1999 correspondiente a la muestra de compañías comparables

Percentil 25	2.03%
Mediana	4.7%
Percentil 75	8.4%

Conclusión

Como se mencionó anteriormente, el retorno sobre ventas de El Ejemplo México, S.A. de C.V. correspondiente al ejercicio fiscal de 1999 fue de 6%, encontrándose dentro del rango de retorno sobre ventas para 1999 que se obtuvo a partir de la muestra de

⁵ De conformidad con la regla 3.9.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, para efectos del Artículo 65 de la LISR el rango de precios, de montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad se podrá ajustar mediante la aplicación del método intercuartil.

compañías comparables. Por lo anterior, se puede concluir que la transacción de compras de arneses automotrices para su posterior distribución en México, que El Ejemplo México, S.A. de C.V. llevó a cabo en 1999 con su parte relacionada The Example Inc., fue llevada a cabo a valores de mercado.

5. CASO PRACTICO

6. CONCLUSIONES

No ajeno a las nuevas condiciones de la economía mundial, en lo últimos años México ha experimentado recientemente una acelerada apertura económica.

Debido al creciente número de transacciones internacionales en las que toman parte empresas mexicanas, se decidió incorporar en la legislación fiscal, diversas disposiciones tendientes a controlar la determinación de los valores de transacción o precios entre empresas relacionadas, evitando con ello su determinación en una forma arbitraria.

En términos generales, se puede entender el término de precios de transferencia como los valores establecidos como contraprestación en transacciones celebradas entre compañías relacionadas.

Desde el punto de vista fiscal, precios de transferencia es el conjunto de reglas encaminadas a determinar un valor o rango de valores que compruebe el cumplimiento del principio de valores de mercado, y evitar que los precios establecidos en transacciones llevadas a cabo por compañías relacionadas sean fijados arbitrariamente, y con ello, se afecte la recaudación que correspondería a cada jurisdicción fiscal involucrada en dichas transacciones.

Los objetivos que persigue la reglamentación en materia de precios de transferencia es lograr que la utilidad fiscal base de impuestos obtenida por cada parte involucrada en transacciones llevadas a cabo entre partes relacionadas corresponda a las funciones llevadas a cabo, activos invertidos y riesgos asumidos por cada una de dichas partes. Asimismo, en el ámbito internacional se pretende minimizar el peligro de que se

presente la figura de una doble imposición que desaliente la inversión extranjera y el comercio internacional entre compañías mexicanas y extranjeras.

Considero que las medidas tomadas por las autoridades fiscales mexicanas, en cuanto a precios de transferencia son congruentes con las nuevas condiciones de la economía mundial y las disposiciones fiscales establecidas a este respecto, si bien podrían ser más detalladas, representan un paso muy importante para lograr los objetivos de recaudatorios y de justicia tributaria.

BIBLIOGRAFIA

- OCDE, 1995, "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations", París, Francia.
- The Internal Revenue Service, "Section 482 Regulations", Estados Unidos de América.
- OCDE, 1978, "Modelo de Convenio de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio", Madrid, España
- Herbert Bettinger, 1997, "Precios de transferencia, sus efectos fiscales", ISEF, México, D.F.
- Ley del Impuesto sobre la Renta 1995, 19996, 1997, 1998, 1999 y 2000.
- Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta 1995, 1996, 1995, 1998, 1999 y 2000.
- Resolución Administrativa que establece para 1995 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior.
- Resolución Miscelánea Fiscal para 1997, 1998, 1999 y 2000.

HEMEROGRAFIA

- Revista "PAF" No. 167, septiembre de 1996, "Precios de Transferencia y Declaración Anual para Maquiladoras", C.P. y M.I. Ma. De los Angeles Cuéllar Sosa. página 103.
- Revista Contaduría Pública del IMCP No. 293, enero de 1997, "Los Precios de Transferencia y la Industria Maquiladora" página 35, C.P. y M.I. Adrián Héctor Ortíz Gómez.
- Curso de precios de transferencia impartido por el IMCP en Acapulco, Grrro., agosto de 1997.