



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ECONOMÍA

**ANÁLISIS DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA COMO PARTE DE LA ESTRATEGIA BEPS
(EROSIÓN A LA BASE GRAVABLE Y TRASLADO DE UTILIDADES) EN MÉXICO A PARTIR DE LA
REFORMA FISCAL DE 2014**

TESINA

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADO EN ECONOMÍA

PRESENTA:

MARÍA GUADALUPE LÓPEZ HERNÁNDEZ

TUTOR:

PROF. CELIA GUADALUPE OSORNO RUÍZ

Ciudad de México, abril de 2022.



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.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	3
CAPITULO I	5
Racionalidad Económica y el principio de plena competencia (Arm's length), como base de las acciones BEPS.....	5
1.1 Racionalidad económica	6
1.1.1 Cinco principales tesis sobre el "economic man".....	7
1.1.2 Principio de plena competencia (Arm's length)	17
1.1.3 Establecimiento permanente y generación de valor	21
CAPITULO II	28
El problema del traslado de utilidades, BEPS y el desarrollo de las acciones para combatir la erosión a la base gravable	28
2.1 Empresas multinacionales, doble tributación, evasión y elusión fiscal.....	28
2.1.1 Las empresas multinacionales: concepto, origen y desarrollo	28
2.1.2 El problema de la doble tributación y evasión (elusión) fiscal internacional.....	30
2.2 Creación de BEPS.....	37
2.2.1 BEPS: Origen.....	37
2.2.2 Acciones BEPS una revisión general	38
2.3 Transacciones intercompañía y precios de transferencia.....	47
2.3.1 Metodología para la determinación de los Precios de Transferencia	47
2.3.2 Selección del método de determinación de precios de transferencia más adecuado a las circunstancias del caso	49
2.3.3 Los métodos tradicionales.....	50
2.3.4 Métodos basados en el resultado de las operaciones.....	54
2.3.5 Análisis de comparabilidad.....	59
2.3.6 Factores de comparabilidad.....	59
CAPITULO III	65
Aplicación en México de los precios de transferencia como parte de las acciones 8-10 BEPS a partir de la reforma fiscal de 2014	65
3.1 Legislación mexicana en materia de precios de transferencia a partir de la reforma fiscal de 2014.	65
3.1.1 Reforma fiscal 2014.....	67
3.2 Aplicación en materia de precios de transferencia en empresas que tributan en México.....	70
CONCLUSIONES	84
REFERENCIAS	85
ANEXO 1	90

INTRODUCCIÓN

Los impuestos son uno de los principales instrumentos de la política fiscal en la promoción del desarrollo económico de los países. Sin embargo, la recaudación no es tan simple como se pudiera pensar en una economía cada vez más diversificada e interconectada a nivel mundial. Las empresas multinacionales son protagonistas en las cadenas globales de valor, por lo que el peso que pueden tener en cada país como contribuyentes es importante, por tanto, asegurarse de que la recaudación se de en el lugar donde se genera valor es de vital importancia. Estas medidas que procuran evitar la doble tributación y el traslado de utilidades se presentaron por la OCDE en la reunión de los G-20 en el año 2014 llamado: Plan de Acción "*Erosión a la base fiscal y traslado de beneficios*" (BEPS Base Erosion and Profit Shifting por sus siglas en inglés), en el presente trabajo de investigación se abarca el periodo de estudio es de 2014 a 2020.

México como país miembro de la OCDE desde 1994, aplica las medidas BEPS ante las *estrategias fiscales* que las empresas multinacionales desarrollan para el traslado de utilidades a países con tasas impositivas preferenciales, que dañarían la base tributaria del país. Es a partir de 2014 que México comienza con la aplicación de tales medidas.

En este trabajo se analizarán, por lo tanto, en qué consisten los precios de transferencia como parte de la estrategia BEPS en México a partir de la reforma fiscal de 2014. De manera particular, se analizará una serie de componentes como lo son los Precios de Transferencia y las declaraciones informativas para evitar el traslado de utilidades y la doble tributación como ejes de las acciones 8,9,10 y 13 de las medidas BEPS. Asimismo, se definirán los principios económicos que subyacen en este componente, así como en las acciones BEPS en México.

En este sentido, las preguntas que guía esta investigación son: ¿Cuáles son los motivos que impulsaron la creación de estas medidas? ¿Cuáles son las principales estrategias para resolver el problema de la evasión fiscal, el traslado de beneficios y la doble tributación? Al aplicarse en México ¿Estas medidas han funcionado para resolver la evasión fiscal?

La evasión y la planificación fiscal agresiva en América Latina causa pérdidas considerables a los ingresos fiscales de acuerdo con datos de la OCDE (2021) los ingresos no percibidos por incumplimiento tributario representaron en 2018 el 6.1% PIB de la región. De aquí que los países miembros, incluido México, se organizaron para crear e implementar un marco metodológico común cuyas medidas buscan combatir la evasión fiscal.

En México los objetivos establecidos por la reforma fiscal de 2014 buscaban la aplicación de las acciones 8,9, 10 y 13 de BEPS relacionadas con las operaciones realizadas entre compañías filiales de un grupo multinacional, acotando las opciones de las EMN para registrar viciosamente las transacciones y precios entre filiales evitando la evasión fiscal. Además de fortalecer la capacidad de la administración tributaria, implementar programas de cumplimiento e incrementar la recaudación de las EMN en los lugares donde generan la utilidad disminuyendo el traslado de las mismas a regímenes fiscales preferenciales.

Para este propósito, la presente investigación se compone de tres capítulos. El primero corresponde a la definición en la teoría económica sobre la racionalidad de los agentes económicos y el principio de plena competencia, como estos conceptos han guiado principalmente la creación de las Acciones 8,9, 10 y 13 de BEPS establecidas por la OCDE, mismas que fueron adoptadas por los países miembros, como México en 2014 con la reforma de ese año.

En el segundo capítulo, se aborda la problemática del traslado de utilidades, se explica lo que es BEPS y el desarrollo de las acciones para combatir la erosión a la base gravable.

Por último, en el capítulo tercero se expone la aplicación de los precios de transferencia como parte de las acciones BEPS desde que fueron plasmadas en la legislación tributaria mexicana a partir de 2014, cuando México las adopta, en el contexto de una baja recaudación y una constante relocalización de las utilidades por parte de las empresas multinacionales, causando graves problemas al erosionar la base gravable.

Se presentan datos de los ingresos tributarios antes y después de la reforma fiscal de 2014, a partir de la implementación de las acciones, principalmente la 8,9,10 y 13 que son las relacionadas con los Precios de transferencia y en particular las transacciones que erosionan la base imponible. Adicionalmente en este apartado se enlistan las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), que han sido incorporadas como parte de alinear la legislación en materia de Precios de Transferencia con los objetivos de la OCDE para evitar el traslado de utilidades y la doble tributación.

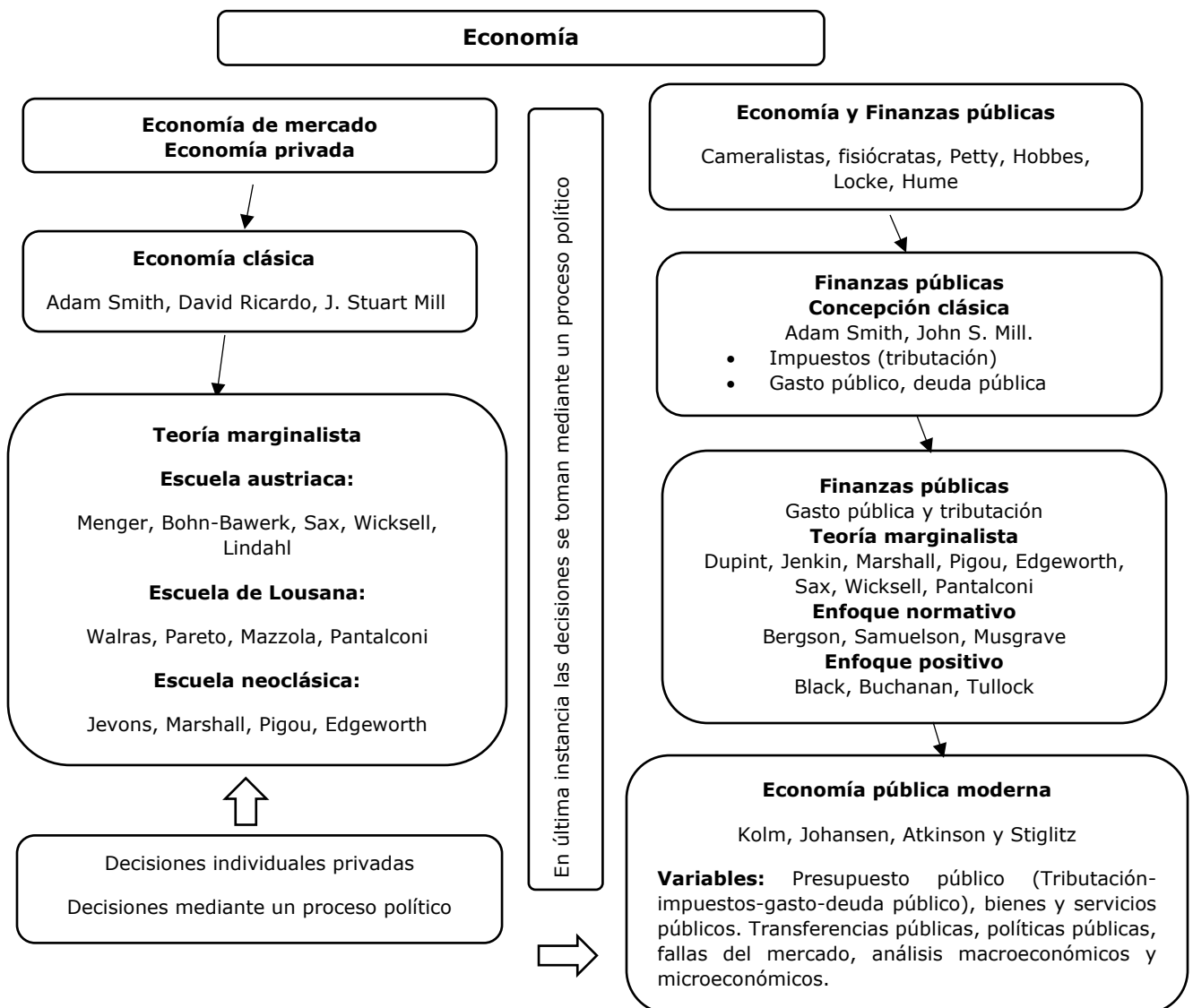
CAPITULO I

Racionalidad Económica y el principio de plena competencia (Arm's length), como base de las acciones BEPS

Los dos principios más importantes que subyacen en las acciones publicadas por la OCDE en 2014 para combatir el problema de la erosión de la base gravable, la doble tributación y el traslado de utilidades, son el de la racionalidad en los agentes económicos y el principio de plena competencia (en inglés *Arm's Length*), de acuerdo con la metodología desarrollada por la OCDE.

En este capítulo se definen los conceptos de la racionalidad económica y el principio de plena competencia desde diversos autores y corrientes del pensamiento económico (véase figura 1).

Figura 1. Principales representantes y conceptos del pensamiento económico y de la economía pública.



Fuente: Tomado de "Pensamiento económico con énfasis en pensamiento Económico Público" de (Márquez.Y., 2008), p. 153.

El trabajo está organizado como sigue. En primer lugar, abordamos el concepto de racionalidad económica y en segundo el principio de plena competencia. En segundo lugar, se hace una revisión por las teorías de valor, la definición de establecimiento permanente ya que están relacionados ampliamente, lo que implica una complementariedad en la metodología de precios de transferencia.

1.1 Racionalidad económica

El principal supuesto en el que se sostiene el modelo de plena competencia es precisamente el de la *racionalidad de los agentes económicos*, en esta premisa se encierran otros supuestos que le dan soporte. Empecemos por definir la racionalidad económica de acuerdo con la economía neoclásica, en la teoría de la elección racional, partimos del hecho los recursos son escasos, "la economía es la ciencia que estudia la conducta humana como una relación entre fines y medios limitados que tienen diversa aplicación" (Lionel Robbins 1932, pp.183-184 citado por Hidalgo, Mario E. 2017), que los agentes se conducen de forma racional en el sentido de que buscan maximizar dados los recursos escasos.

Esta concepción de la racionalidad como maximizadora de la utilidad plantea el fundamento de la *elección racional*.

La teoría económica supone como primera aproximación que los individuos y las sociedades eligen racionalmente. En consecuencia, formula cuidadosamente los principios de la toma de decisiones racionales, ya sea de forma agregada en el caso del análisis macroeconómico o como los principios de elección racional en microeconomía, ambas ramas se centran en la toma de decisiones.

En la corriente de la economía clásica o individualista como también se le conoce, surge en Inglaterra y Escocia en el periodo que comprende los siglos XVIII y XIX. Los principales autores son David Ricardo, Adam Smith, David Hume y John Stuart Mill.

A lo largo de la historia del pensamiento económico y las distintas corrientes han abordado el concepto de la *racionalidad*, así tenemos con Adam Smith en 1776 publica *La Riqueza de las Naciones* en el que presenta el *bien común* como una situación que para todos es deseable, esto es, la conservación de la propiedad privada sólo asume el papel del gobierno para garantizarla, con esto se llega a la armonía social, por lo que el interés general es el beneficio de los individuos que la componen y no una finalidad tal cual. Por tanto, *el interés propio* lleva a los agentes a actuar como si fueran guiados hacia el bien común por una *mano invisible*.

Adam Smith popularizó y sostuvo las teorías económicas de libre mercado, retomando a través de sus obras el concepto que uso por primera vez el economista fisiócrata francés Vincent de Gournay *Laissez-faire*¹. Adam Smith es considerado el padre de la economía moderna, consolidando las bases previas de la economía de libre mercado, la mínima intervención estatal y la libertad del mercado laboral.

1.1.1 Cinco principales tesis sobre el "economic man"

i. Racionalidad utilitarista (Bentham)

Jeremy Bentham fue contemporáneo de Adam Smith, por lo que compartían enfoques sobre el *egoísmo* y la utilidad en la toma de decisiones, mismos que quedaron manifestados en la obra *Introduction to the Principles of Morals and Legislation* de 1789.

El momento histórico en el que surgen las ideas sobre el individuo y la toma de decisiones guiadas por el *interés propio o egoísmo*, es un periodo marcado por la Revolución francesa y la simultaneidad de la revolución industrial, el mundo estaba cambiando, así como la concepción del hombre y su protagonismo, el individualismo en el centro de la vida social, política y económica, como lo afirma Ekelund (2005):

La naturaleza ha puesto a la humanidad bajo el gobierno de dos amos soberanos, el dolor y el placer. Sólo ellos señalan lo que tenemos que hacer, así como determinan lo que haremos. El principio de utilidad reconoce esta sujeción (p.17).

¹ La transición de la economía medieval a la moderna se caracterizó por la eliminación progresiva de las restricciones a los individuos y grupos en favor del funcionamiento de las fuerzas del mercado. El equilibrio entre la completa falta de restricción y cierto control todavía se debate vigorosamente. El estado de *laissez-faire* completo nunca ha existido. John Stuart Mill definió lo que se ha aceptado como el nivel mínimo de intervención estatal. Entre esas intervenciones para el bien común, incluyó el poder de hacer cumplir los contratos y garantizar los derechos de propiedad, la administración de justicia, el derecho a gravar para proporcionar bienes públicos como los sistemas de transporte, el saneamiento y la salud pública, y la educación apoyada por el Estado.

Si bien la noción de *laissez-faire* generalmente se asocia con el declive de los regímenes económicos medievales y mercantilistas, tiene una contraparte moderna duradera en las opiniones de los economistas neoclásicos y los nuevos economistas clásicos, que pueden usar terminología diferente, pero cuya visión esencial es que la libertad individual para funcionar dentro de los mercados sin límites, con poca participación del gobierno, representa el mejor tipo de organización económica.

Todas estas corrientes de pensamiento afirman el derecho del individuo y describen la participación del Estado en la economía como ineficaz o maligna.

Laissez-faire (2021). En Oxford Reference. Recuperado de <https://www.oxfordreference.com/view/10.1093/oi/authority.20110803100048127>.

Para Bentham este egoísmo (o utilidad) individual debía estar alineado con el interés público. A esta propuesta se le conoce como la doctrina del *utilitarismo*, que tiene implícito un componente característico que es la ética, es decir sí se persiguen los intereses individuales pero este comportamiento tiene que ser encaminado a la "*felicidad*" colectiva.

El utilitarismo basa su filosofía en que la única norma moral que se tiene en cuenta a la hora de tomar una decisión es la *utilidad*. Bajo este enfoque una medida o norma es la correcta cuando la mayoría de la comunidad o población se benefician de su aplicación.

Como lo describe Bentham (1988) en *Principles of Morals and Legislation* por el principio de utilidad se entiende:

Aquel principio que aprueba o desaprueba toda acción según la tendencia que demuestre tener para aumentar o disminuir la felicidad de la parte cuyo interés está en juego... no sólo cada una de las acciones de un individuo privado, sino de toda acción de gobierno (p.17).

Por tanto, el interés general era la suma de los intereses individuales, por lo que, bajo estos puntos expuestos, se justifica la intervención del gobierno en la economía ya que las medidas gubernamentales tienen la capacidad de incidir de forma directa o indirecta en la felicidad colectiva.

ii. *Racionalidad instrumental (John S. Mill)-Homo oeconomicus*

John Stuart Mill aporta ideas en el mismo enfoque de Adam Smith, en su publicación *Principios de Economía Política* de 1848 plantea que el principal problema de la economía política es la distribución de la riqueza.

Entre sus aportes más importantes está el principio de *interés personal* como el *driver* de toda acción económica, la libre competencia como generador del progreso, reconoce la propiedad privada como un derecho social. Afirma que la acción del Estado debe limitarse y no intervenir en las decisiones económicas.

La economía política se centra en el análisis del *Homo oeconomicus* en la búsqueda de alcanzar la riqueza, a través de la formulación de "*leyes económicas*". La *ley del interés personal* Mill (1951) enfatiza que el individuo busca el beneficio propio al "unir al máximo la libertad individual en la acción con la comunidad en la posesión de las riquezas naturales y una participación igual de todos los individuos en los bienes producidos por el trabajo" (p.24).

Complementaria a la ley anterior, se propone la ley de la *libre competencia* la máxima de esta ley se expresa en la frase de *Laissez-faire*, no sólo se refiere a la libertad individual de buscar la riqueza, el propio beneficio, sino a la libertad de trabajo, del libre mercado, al tener dicha

libertad no se requiere de la intervención del Estado en los actos económicos.

El fondo del razonamiento de Mill al igual que de Bentham es la *libertad de elegir*, en el contexto de la fuerza política, económica y social de la iglesia donde el renunciar a los intereses individuales, era la norma.

En conclusión, se puede afirmar que Bentham y Mill son los autores que desarrollaron al máximo la teoría utilitarista que actualmente sigue incrustada en el pensamiento filosófico de los diferentes modelos económicos y sigue siendo la base del conocimiento para la toma de algunas decisiones de carácter colectivo.

iii. Racionalidad neoclásica (Menger, Jevons, Walras). Escuela austriaca.

La escuela del pensamiento neoclásico dirigida por William Jevons, Karl Menger y Leon Walras surge como la contracorriente a la corriente predominante, la teoría clásica. El análisis de la teoría neoclásica se centra en el individuo como el sujeto de estudio fundamental, en este sentido se crea el estudio o disciplina de la *elección individual*, por lo que objeto de estudio son las decisiones individuales racionales, esta es la principal ruptura con la teoría clásica, ya que el análisis de la economía deja de centrarse en el sentido social, colectivo y político.

Alrededor del concepto de racionalidad neoclásica existen una serie de supuestos que lo sustentan, tales supuestos que simplifican los escenarios para el análisis de los fenómenos económicos han sido hasta cierto punto criticables. Por ejemplo, la situación de equilibrio de mercado, los mercados completos, son situaciones que no suceden en la realidad tal como lo afirma Sen (1977):

La racionalidad se basa en el supuesto de que las preferencias están consistentemente ordenadas -i. e. que son transitivas- lo que no es usual; que la maximización depende del supuesto de que las elecciones revelen las preferencias, y que la individualidad se asienta en el supuesto de que todos los actos son evaluados en términos de las consecuencias anticipadas para sí mismo, lo que es prácticamente imposible porque las consecuencias de las decisiones de las personas dependen de las decisiones y acciones de otros; el individuo no vive aislado (pp.344-371).

Conforme a lo anterior el modelo de racionalidad neoclásico, bajo *competencia perfecta*, la cual requiere se cumplan con los supuestos de información perfecta, es decir tener el conocimiento del nivel de precios en el mercado, así como de los competidores, que permitan una mejor decisión de consumo, por ejemplo. Esto no tiene sustento u aproximación en la economía real ni siquiera en alguno de los supuestos ya que el poder de mercado, en el que los agentes manejan la información perfecta para tomar decisiones racionales, en el que los mercados son completos y en equilibrio.

Arrow fue uno de los principales críticos del concepto de racionalidad neoclásica, como lo cita Hogarth & Reder(1986):

Todos los individuos tienen la misma función de utilidad ... Pero este postulado conduce a ... serias dificultades en la interpretación de la evidencia ... [ya que] los individuos no se parecen ni en habilidades, ni en gustos... [El problema es muy serio ya que] los agentes son [en la teoría neoclásica] todos iguales [y en esa medida] no habría realmente espacio para el intercambio, es decir, para el comercio. La verdadera base del análisis económico, desde Smith en adelante, es la existencia de *diferencias en agentes* (p. 205).

Herbert Simón² en 1957 planteó el concepto de *racionalidad acotada o limitada*, es decir que quien se enfrenta a la toma de decisiones, ya sea en lo individual o colectivo elige una función de utilidad entre un conjunto de funciones disponibles. Después ordena en orden de preferencia considerando otros factores y las modificaciones de estos sobre las opciones, por lo que las posibles elecciones serán las más próximas al *óptimo*, considerando lo anterior.

La idea de que como seres humanos actuamos dirigidos principalmente en función del interés propio, en la teoría económica se le suele llamar "*Hommo Economicus*" u "*Hombre económico*", ya que decide racionalmente la mejor opción de acción posible, con el propósito de maximizar sus ganancias (no como algo precisamente monetario).

El concepto del *Hommo Economicus* ha sido ampliamente revisado por diversos autores y escuelas del pensamiento. Al respecto Simón (1986) declara qué:

En la teoría económica, la racionalidad es vista en términos de las elecciones que producen [la maximización de utilidades]; en las otras ciencias sociales, es vista en términos de los procesos que emplea ... La racionalidad de la teoría económica es una racionalidad sustantiva, mientras que la racionalidad de la psicología es una racionalidad procedimental (p.209)

Este proceso Estrada (2007) lo describe como un proceso "burdo" ya que:

El individuo elige una función de utilidad entre un conjunto de funciones disponibles en su cerebro y, posteriormente, ordena en términos de sus preferencias las posibles alternativas siguiendo un proceso que no es tan "fino" como el que exigirían las condiciones de primer orden de un problema de optimización estocástico(p.174).

En lugar de optimizar, Herbert Simón usa el término "satisfacer". Una estrategia satisfacción a menudo puede ser (casi) óptima si los costos del propio proceso de toma de decisiones, como el costo de la obtención la

² Economista y psicólogo cognoscitivo estadounidense, premio Nobel de Economía en el año 1978 por sus aportes en las áreas de la economía organizacional y el amplio análisis en el área de la racionalidad económica en la toma de decisiones (individuales y colectivas) como parte del comportamiento humano, entre otros trabajos importantes como programas de inteligencia artificial.

información completa, se consideran en el cálculo de resultados. Hogarth & Reder (1986) comentan que para Herbert Simón:

La teoría económica neoclásica se vuelve ... esencialmente tautológica e irrefutable. Por su preocupación por la maximización de la utilidad, fracasa al observar que la mayoría de sus acciones -la fuerza de sus predicciones- deriva de los supuestos auxiliares '-usualmente no probados-' que describen el entorno en el cual son tomadas las decisiones. Las ... conclusiones a las que llega, también pueden lograrse ... a partir del postulado que la gente es procedimentalmente racional sin necesidad de asumir que maximizan la utilidad (p.38).

Herbert A. Simón propone el concepto de *Bounded rationality* o *racionalidad limitada* que significa que los individuos (o las empresas) actúan con propósito, aunque no necesariamente como si estuvieran plenamente informados y perfectamente racionales. Herbert Simón propuso por primera vez las ideas detrás de la *racionalidad limitada* en un estudio de 1953 para titulado "A Behavioral Model of Rational Choice". Aunque el término *racionalidad limitada* aparece por primera vez en su obra en 1957 cuando hace una recopilación de artículos en el libro "Models of Man".

En oposición al concepto neoclásico del hombre racional, que da lugar a un comportamiento "satisfactor" y no "maximizador". Este punto es de suma importancia, en lo que respecta al estudio del comportamiento de consumidores y empresas. Aunque es importante aclarar que no todas las corrientes económicas incluyen este supuesto.

Vernon Smith en 1962, revelando con experimentos conducidos la ausencia de un comportamiento racional "perfecto" en los agentes. Por lo anterior se podría decir que la racionalidad económica "*perfecta*" es un postulado con varios supuestos y conclusiones criticables, aun cuando existieran buenas aproximaciones teóricas.

En el contexto corporativo de acuerdo con Herbert A. Simón la toma de decisiones es una parte de las cuatro funciones gerenciales, por lo su análisis se centra en estudiar las maneras en que se lleva a cabo el proceso de toma de decisiones. El enfoque con el que elabora su teoría es la *racionalidad práctica*, ya que las decisiones corporativas son relevantes mientras puedan ser efectivas y entregar resultados.

En este sentido una empresa multinacional o con empresas *filiales** podría buscar implementar estrategias para reducir costos en las transacciones con *partes relacionadas*. Sin embargo, en la teoría de la *racionalidad acotada* supone que los seres humanos no tienen por objetivo personal la maximización del beneficio de su empresa, sino ciertos niveles de conformidad que obedecen a objetivos personales, subjetivos.

Para la teoría de la racionalidad limitada se redefinen continuamente los principios, esto porque la toma de decisiones funciona de forma aislada caso por caso, no se trata de una ley universal depende de múltiples factores, aun tratándose de la misma combinación de alternativas, las situaciones o contextos y resultados posibles varían, ya que no hay dos contextos exactamente iguales:

En tanto que factores, la racionalidad, la decisión, el comportamiento o el instinto, forman parte del contexto organizacional. No basta entonces con determinar la forma en que se lleva a cabo cada uno de los factores sino los rasgos que caracterizan la interacción entre ellos (p.186).³

El enfoque hasta aquí presentado por Herbert Simón a través del concepto de la *racionalidad limitada* es fundamental en el análisis de la toma de decisiones no sólo a nivel individual sino también el marco de las organizaciones, de modo que la racionalidad limitada del individuo es comparable a la *racionalidad de las organizaciones*. Además, en su análisis introduce variables antes no contempladas en la racionalidad económica entre ellos destacan los cambios de preferencia del consumidor (los cuales dependen ya de su propia psicología), el papel de las intuiciones, así como variables que son dinámicas temporalmente.

A continuación, se presenta un cuadro resumen sobre la racionalidad individual (propuesta de Herbert Simón) y de las organizaciones.

Tabla 1. Principales puntos de sinergia entre la racionalidad limitada y la economía organizacional.

H. A. Simón	Organizaciones
1. El individuo tiene como propósito la satisfacción de sus aspiraciones y no la maximalidad	1. La organización se realiza cuando las empresas establecen resultados satisfactorios
2. El Individuo asume esquemas recursivos y reglas procedimentales simples para evitar la sobrecarga de información. Ante lo inusitado tiende a percibir elementos que reflejan una situación análoga ya reconocida	2. Las organizaciones adoptan planes que promueven un carácter previsible y regular del comportamiento de los empleados y trabajadores.

³ Ibid., p. 186

3. El individuo inicia un proceso en busca de alternativas frente a condiciones de insatisfacción o resultados no alcanzados

3. Cuando los planes no satisfacen las expectativas, las organizaciones inician un proceso de revisión y cambio hacia nuevas perspectivas.

4. Cuando se selecciona información para actuar, no siempre las decisiones son buenas, porque fallan los mecanismos de escogencia. El error constituye parte necesaria del aprendizaje humano.

4. Las organizaciones toman decisiones cuando creen que estas pueden traer resultados satisfactorios. Pero nada garantiza el éxito porque cuentan también modalidades diferentes de incentivos, información y motivos de los agentes involucrados.

5. Un aprendizaje equívoco de información se puede dar por certidumbre frente al mundo

5. Los resultados esperados de un comportamiento pueden ser erróneos porque pueden surgir elementos fortuitos.

Fuente: Estrada. Fernando. (2007) *Herbert A. Simón y la economía organizacional*.(p. 191). Bogotá.

En conclusión:

El mérito de Simón es haber identificado los componentes informales del comportamiento humano y haberlos integrado a una concepción más dinámica de las organizaciones. [...] La teoría de Simón muestra de qué manera la racionalidad organizacional ha devenido operativa e integradora (Simón 1984, 1998). No se escapa de todo ello un objetivo principal: maximizar la utilidad.⁴

iv. *La teoría de las expectativas racionales.*

Por otra parte, en Austria surge en 1871 la llamada Escuela Austriaca de Economía con la publicación de los Principios de Economía Política de Carl Menger. Uno de los principales postulados de esta corriente del pensamiento económico es que:

La conducta y el pensamiento económico son de carácter cultural y, por lo tanto, limitados en el tiempo y en el espacio, con el resultado de que los componentes económicos de un sistema social no pueden ser considerados tan autónomos como los economistas clásicos y austriacos creían (Spengler, 1971).

Decidir entre una alternativa y renunciar a otra responde al hecho de que nuestros recursos son limitados, en este sentido decidir implica tres cuestiones importantes, comparar los costos y beneficios de tomar una u otra opción; una vez sabiendo lo anterior, se puede evaluar el *costo de*

⁴ Ibid., p. 190

oportunidad, que será aquello a lo que debe renunciarse para obtener un beneficio.

La decisión será eficiente en el sentido de que los individuos aprovechen de mejor manera posible sus recursos escasos.

Entonces la racionalidad va a estar determinada por esta serie de comportamientos que cada agente económico identifica, cuantifica, valora y compara los costos y beneficios inherentes a la decisión económica en cuestión y al final, toma una decisión bajo el principio de escasez que maximiza su satisfacción en el caso de los consumidores y la que maximiza el beneficio en el caso de los productores.

La racionalidad económica está cimentada en el arquetipo del agente denominado *hombre económico*, que describe el modelo del comportamiento humano basado en los principios de racionalidad y optimización utilizados por el pensamiento clásico y neoclásico. El *hombre económico* es la esencia de la teoría de la elección racional.

En el mismo orden de ideas, Hidalgo (2017) menciona:

Si para la teoría neoclásica el comportamiento económico y los procesos de toma de decisiones que subyacen a dicha conducta son racionales, se podría inferir que los agentes en un sistema económico como el capitalista, afianzan absolutamente sus decisiones o transacciones económicas en la razón humana, sin opción a la comisión de errores, guiados por cálculos mentales perfectos cuya resultante es el máximo provecho con el mínimo esfuerzo (p.185)

Conceptualmente, este procedimiento se basa en el supuesto de "*egoísmo racional*" como lo afirman Hechter & Kanazawa (1997) y conduce al imperialismo económico mediante la expansión del principio de *optimización de la utilidad*, a menudo unido al concepto de equilibrio de mercado, a todos los sectores sociales.

Los supuestos de maximización de la utilidad y equilibrio en el comportamiento de los grupos Kundinova & Verba (2014) [son] los fundamentos tradicionales del análisis de *la elección racional* y el enfoque económico del comportamiento.

La escuela austriaca cuestiona los principios de *homo economicus* de la corriente clásica inglesa, para proponer el *homo agens*, el individuo que actúa racionalmente a partir de la relación de fines y medios, la toma de decisiones y actúa para conseguir sus fines Lachmann (1997):

Tal vez la expresión más significativa de la importancia de la escuela austriaca en la historia de las ideas sea el enunciado según el cual el hombre se encuentra en el centro de los sucesos económicos como actor. Cada agente económico imprime su individualidad sobre los sucesos económicos a través de su acción [...] (p.6).

Por último, el concepto clásico del valor experimenta un cambio fundamental en las obras de los autores vieneses. Ya no se lo considera como una "sustancia" inherente a los bienes. El concepto central de la escuela austriaca es la evaluación, que es un acto de la mente. Para estos pensadores el valor de un bien consiste en una relación que realiza una mente que evalúa.(p.7)

En este contexto surgen dos conceptos característicos de la Escuela Austriaca, el individualismo y el subjetivismo metodológicos Jaramillo (2010).

El *individualismo metodológico* no implica, de manera alguna, homogenizar a todos los hombres bajo la figura de un agente representativo, como lo hace la economía política inglesa; sino, por el contrario, reconocer que cada ser humano es único y como tal tiene necesidades específicamente diferentes a las de sus semejantes y, por tanto, construye sus propios juicios de valor sobre los bienes que requiere para satisfacerlas.

El *subjetivismo metodológico* implica que la percepción y el conocimiento, y los juicios de valor sobre los objetos del mundo exterior, se encuentran limitados y relativizados por el ser humano mismo(p.84).

Por tanto, a través del *subjetivismo metodológico* el concepto de *homo agens* se define como seres capaces de reconocer los objetos o cosas útiles que satisfacen sus necesidades (intereses u objetivos), actuando en su entorno en busca de la satisfacción de sus necesidades haciendo uso del conocimiento.

Por lo que el *homo agens* toma decisiones razonadas y en las elecciones (preferencias) que llevan a acciones deliberadas para la consecución de sus fines particulares Jaramillo (2010):

En este sentido, el *subjetivismo metodológico* concibe a los hombres (no al ser humano en abstracto, no al individuo en abstracto), como agentes económicos que buscan, mediante la interacción con el entorno, la satisfacción de sus necesidades de acuerdo con escala propia (individual y subjetiva) de preferencias; es decir, cada persona clasificará las necesidades en orden a la importancia (jerarquía) que ella misma le otorga a cada una de sus necesidades (p.86).

-Capacidad de previsión de los agentes-

La Inter temporalidad de la satisfacción de necesidades, es decir la capacidad de elección de cuando solventar las necesidades, es uno de los principios características de la Escuela Austriaca, Menger lo define como "La preocupación de los hombres por satisfacer sus necesidades se convierte, pues, en previsión para cubrir sus necesidades de bienes en los tiempos por venir. En consecuencia, Menger (1986) al respecto: "llamamos necesidad de un hombre a la cantidad de bienes que le son necesarios para satisfacer sus necesidades dentro del período de tiempo a que se extiende su previsión (p.52)".

La teoría de las *expectativas racionales* es una hipótesis de la ciencia económica que establece que *las predicciones sobre el valor futuro* de

variables económicamente relevantes hechas por los agentes no son sistemáticamente erróneas y que los errores son aleatorios.

En la propuesta de las *expectativas racionales* los individuos son consumidores de bienes con capacidad de decisión para satisfacer sus necesidades (*utilidades*)⁵, esto se logra con los denominados *bienes de primer orden*. La elección se da de forma inter temporal, ya que se puede elegir en qué momento satisfacer tales necesidades, si se tienen *expectativas* de que en el futuro el consumo es mejor que el actual, se pospone. El modelo de la escuela austriaca es complejo al introducir variables próximas a la realidad, tal que de posponer el consumo surge el ahorro, variable fundamental para la inversión empresarial que a la vez se traducirá en una mayor cantidad y variedad de bienes, que se reflejarán en un mayor consumo futuro.

Finalmente, las *expectativas racionales* son el supuesto de que los individuos al actuar de acuerdo con sus intereses tienen un incentivo para realizar las mejores proyecciones del futuro posibles. Esto implica como lo menciona Jaramillo (2010) la economía austriaca tiene como puntos de partida el conocimiento, la deliberación (planeación) y la acción.

v. Amartya Sen⁶

Amartya Sen señaló que el problema fundamental en el modelo de *elección racional radica* en la idea de que la *consistencia interna de elección* no tiene alguna referencia externa a las preferencias, objetivos y motivaciones del agente. Demostró que la racionalidad se sustenta en el supuesto de que las preferencias están consistentemente ordenadas, es decir son transitivas lo que no es una situación común; que para que las alternativas de elección sean preferibles entre sí deben ser asimétricas, que la maximización depende del supuesto de que las elecciones revelen las preferencias, y que la individualidad se sustenta en el supuesto de que todos los actos son evaluados en términos de las expectativas anticipadas, lo que es prácticamente imposible porque de acuerdo a Sen (1977): "*las consecuencias de las decisiones de las personas dependen de las decisiones y acciones de otros; el individuo no vive aislado*"(p.338).

El concepto de *racionalidad* en economía ha sido ampliamente discutido y planteado por las diversas corrientes del pensamiento económico y de otras ramas como la sociología, la filosofía, etc. El concepto de *racionalidad* ha evolucionado y se ha tornado cada vez más complejo, conforme ha avanzado la misma teoría económica en el tiempo, al incluir variables y

⁵ "Utilidad es la capacidad que tiene una cosa de servir para satisfacer las necesidades humanas y, por consiguiente (en el caso de la utilidad conocida), un presupuesto general de la cualidad de los bienes" (Menger, 1986), p. 107).

⁶ Premio Nobel de economía en 1998.

supuestos que reflejan en mayor o menor medida todas las posibles caras del prisma de la toma de decisiones.

Dentro de esta revisión se destaca el aporte realizado por Hebert Simón quien hace un cambio de paradigma, en el que en lugar de tratar al agente como un calculador global y maximizador de todo tipo de utilidad, se enfocó en los lineamientos imperfectos y reglas de decisión que la gente usa para alcanzar resultados que son satisfactorios Orive (2006): "Este cambio paradigmático involucra la elección individual en términos de un núcleo limitado de posibilidades discretas e históricamente dadas, en lugar de una optimización" (p.115-116).

Hasta aquí se ha abordado el principal concepto detrás de las estrategias y acciones propuestas para combatir la erosión a la base gravable y la evasión fiscal, entre ellas los precios de transferencia, la racionalidad ha sido abordada ampliamente desde los más diversos enfoques económicos, concepto del que parte una serie de conceptos adicionales y la metodología de precios de transferencia como parte de la estrategia BEPS contra la evasión fiscal y el traslado de utilidades.

A continuación, otro concepto importante detrás de las acciones propuestas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ("OCDE").

1.1.2 Principio de plena competencia (*Arm's length*)

Antes de empezar la revisión del concepto de plena competencia es pertinente definir empresas o partes relacionadas, de acuerdo con el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la (OCDE, 2019) artículo 9 las empresas son asociadas o relacionadas:

1. Cuando: a) una empresa de un Estado contratante⁷ participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o
- b) Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, las utilidades que habrían sido obtenidas por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en las utilidades de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.

⁷ Las expresiones "empresa de un Estado contratante" y "empresa del otro Estado contratante" significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante. (OCDE 2019, p.23.)

2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado–y, en consecuencia, grave– los de una empresa del otro Estado que ya han sido gravados por este segundo Estado, y estos beneficios así incluidos son los que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las acordadas entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario (p.38-39).

Por tanto, las transacciones objeto de revisión y aplicación de los Precios de transferencia son las que se dan entre las empresas relacionadas.

El enunciado del principio *Arm's length* establece que (OCDE, 2017):

[Donde] se crean o imponen condiciones entre dos empresas en sus relaciones comerciales o financieras, las cuales difieren de aquellas que hubieran sido creadas entre empresas independientes, cualquier utilidad que, de no ser por esas condiciones, hubiese sido acumulada por una de las empresas y, por causa de esas condiciones, no fue acumulada, puede incluirse en la utilidad de la empresa y gravarse en consecuencia.

Es decir, si las condiciones impuestas o creadas entre dos empresas vinculadas en sus relaciones comerciales o financieras son las mismas (no son distintas) que aquellas que hubiesen sido creadas entre empresas independientes, no existe motivo para que se acumule y grave una *utilidad* diferente.

El principio de *Plena competencia o competencia perfecta* es una condición de mercado que se caracteriza por los siguientes supuestos:

1. Productores y oferentes son precio-aceptantes, es decir, ningún productor o consumidor puede influir individualmente en el precio que determina el mercado a través de la oferta y la demanda.
2. Todos los oferentes producen un bien homogéneo, es decir, no es posible distinguir entre los bienes producidos por oferentes distintos.
3. Existe información perfecta, es decir los participantes en el mercado tienen información completa sobre los productos, precios, productos sustitutos, oferta, demanda, y todos los aspectos relevantes para operar en el mercado;
4. Existe perfecta movilidad de los factores de la producción: (insumos, capital, mano de obra) y demanda (a través de los canales de distribución).

La traducción de *Arm's length* como *plena competencia* presupone que las transacciones se realizan en un *contexto en el que se cumplen los cuatro supuestos anteriores*, de acuerdo con OCDE (2010), lo cual no necesariamente ocurre en todas las transacciones entre partes independientes y menos aún entre partes relacionadas:

La definición de plena competencia no hace referencia a la independencia o dependencia existente entre las partes, la cual es la característica fundamental del principio *Arm's length*. Por lo anterior la traducción de *Arm's length* como plena competencia no refleja el fondo conceptual del principio (p.23).

En la revisión y actualización de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias edición 2017 (OCDE, 2017) donde se incorporan modificaciones sustanciales que reflejan los cambios acordados en los informes de 2015 sobre las acciones BEPS 8-10, se redefine el concepto de *Arm's length* como:

Norma internacional que debe utilizarse para determinar los precios de transferencia con fines fiscales, tal como lo han acordado los países miembros de la OCDE. Dicha norma se enuncia en el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, de la siguiente forma: " Cuando las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia" (p.36).

Por tanto, el *principio de Arm's length* se refiere a que el precio o contraprestación de una transacción entre partes relacionadas se dé en condiciones de mercado, como si las partes no tuvieran una relación entre ellos, es decir, como si las partes relacionadas fueran independientes, que fijan precios de acuerdo con la oferta y demanda.

El supuesto de plena competencia también ignora el hecho de que existen ciertas eficiencias y economías de escala en la operación de negocios relacionados que no existiría si las partes no estuvieran relacionadas.

Sin embargo, el estándar de plena competencia ha sido aceptado por la OCDE y es el utilizado a nivel mundial para resolver disputas en materia de precios de transferencia, que son los precios o contraprestaciones pactados entre una o más empresas que son parte del mismo grupo multinacional.

Por tanto, el precio de un bien o un servicio en cualquier transacción entre empresas relacionadas debe ser similar al que se obtenga de un mercado abierto, en este punto retomando el concepto de racionalidad las empresas relacionadas deben perseguir su propio interés económico aun siendo del mismo grupo, garantizando que las transacciones intercompañía se encuentran a valor de mercado.

Como se muestra mas adelante en el presente trabajo la aplicación de estos lineamientos se refleja en las legislaciones locales, en México la autoridad tributaria es muy puntual con el hecho de que las transacciones realizadas tengan *razón de negocio*, es decir que tengan una lógica económica correspondiente a las actividades desempeñadas por el grupo empresarial.

Cuando los precios de transferencia no reflejan las fuerzas del mercado, ni las condiciones del principio *Arm's length*, las obligaciones fiscales de las empresas asociadas y los ingresos fiscales de los países receptores podrían verse distorsionados. Por consiguiente, los países miembros de la OCDE han convenido en que, a efectos fiscales, los beneficios de las empresas asociadas pueden ajustarse según sea necesario para corregir esas distorsiones y garantizar así que se cumpla el *principio de plena competencia*.

El principio de plena competencia exige que el precio fijado para aquellas operaciones realizadas entre empresas asociadas sea el mismo que si se tratase de operaciones entre empresas independientes en condiciones y circunstancias económicas comparables.

Los dos enfoques generalmente utilizados para evaluar si las transacciones *intercompañía* o transfronterizas con partes relacionadas produce resultados de plena competencia son:

1. metodologías basadas en transacciones y,
2. metodologías basadas en ganancias.

Los *métodos basados en transacciones* requieren la identificación de precios o márgenes de transacciones individuales o grupos de transacciones que involucran entidades relacionadas, y comparar estos resultados con la información de precios o márgenes obtenida con la participación de terceros. Los *métodos basados en ganancias* buscan comparar la rentabilidad general obtenida por entidades controladas y partes no relacionadas que realizan funciones similares e incurren riesgos.

El principio de plena competencia ha recibido una enorme cantidad de escrutinio por parte de académicos y practicantes. La literatura que rodea al principio de plena competencia arroja dos conclusiones:

1. Primero, hay pocas razones para esperar que las observaciones de los precios reales de plena competencia incluso existen para la mayoría de los bienes comercializados por corporaciones multinacionales.
2. En segundo lugar, en los casos en que dichas observaciones directas de precios de plena competencia no estén disponibles las aplicaciones basadas en los beneficios del principio de plena competencia producen, en el mejor de los casos, una gama de precios dentro del cual cualquier precio podría caracterizarse como un precio de plena competencia. Este último problema se conoce como el "*problema del precio continuo*", y se considera la fuente de muchas disputas largas y costosas entre las autoridades gubernamentales y contribuyentes.

En el capítulo II de la presente investigación se revisa a fondo este tema y otros aspectos relacionados.

Entre las principales razones para que países miembros de la OCDE adoptaran el principio de plena competencia como referencia, es que provee un tratamiento fiscal equitativo tanto a empresas multinacionales como a las independientes, evitando que haya ventajas fiscales, garantizando la competitividad, estimulando el crecimiento del comercio de bienes y servicios y de las inversiones a nivel mundial.

Por otra parte, el principio de plena competencia brinda certeza al determinar la asignación de las utilidades entre las jurisdicciones tributarias, eliminando las distorsiones posibles que, si se optara, por ejemplo, por un método de rentabilidad global donde los beneficios se calculan a través de una fórmula que combina los costos, los activos, salarios e ingresos.

1.1.3 Establecimiento permanente y generación de valor

En esta sección se abordan los conceptos de establecimiento y generación de valor, ambos conceptos se encuentran relacionados en el contexto de la fiscalidad internacional. El concepto de valor en la teoría económica, principalmente en los postulados de Adam Smith, David Ricardo, la OCDE y la legislación mexicana.

-Principales apuntes de Smith sobre la teoría del valor

Uno de los principales aportes de Adam Smith en la teoría económica, fue la definición y distinción de *valor de uso* y *valor de cambio*. En su obra *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones* de 1776, describe por qué hay bienes con un gran *valor de uso* tienen un valor de cambio menor, usando como ejemplo los diamantes y el agua.

La palabra valor Smith (1991) tiene dos significados distintos: unas veces expresa la utilidad de un objeto particular y otras veces la capacidad de comprar otros bienes que confiere la posesión del dinero. Podemos llamar al primero valor de uso y al otro valor de cambio (p.13).

De igual manera aclara que Smith (1982):

El valor de cualquier mercancía, por lo tanto, para la persona que la posee y que no piensa consumirla sino cambiarla por otras mercancías, es igual a la cantidad de trabajo que le permite comprar u obtener. El trabajo es la medida real del valor de cambio de todas las mercancías. El precio de cada cosa, lo que realmente le cuesta al hombre que desea adquirirla, es la fatiga o dificultad de adquirirla (p.31).

De acuerdo con Smith el *valor de cambio* de las mercancías estará determinado por el trabajo, expresado en un *valor nominal* (cantidad de dinero).

El estudio sobre el valor que Smith incluye consideraciones sobre las ventajas de la división del trabajo y del uso del dinero.

Por tanto, el *valor* se determina por los términos de intercambio de bienes por dinero o por otros bienes, esto como consecuencia de los dos supuestos anteriormente mencionados, la división del trabajo como resultado de la propensión al intercambio y del papel que juega el dinero en las sociedades. Smith se propuso explicar sólo el *valor de cambio*, o el precio relativo, y sus variaciones a lo largo del tiempo.

i. *David Ricardo – Teoría del valor*

A lo largo de la historia del pensamiento económico concepto del *valor* ha sido abordado, en la presente investigación se hace una aproximación al enfoque propuesto por el economista británico David Ricardo, quién desarrollo sus principales aportes al pensamiento económico en la Gran Bretaña de principios el siglo XIX con la publicación de *Principios de economía política y tributación* de 1817.

En este libro expone la *teoría de la distribución del ingreso* y su relación con el crecimiento económico y la *teoría de los costos comparativos en el comercio internacional*.

Dicho aporte fue hecho retomando tres aspectos principales de sus predecesores, la teoría clásica de la renta, el principio de población de Malthus y la doctrina del fondo de salarios. Su obra fue creada a partir de observar y entender la tendencia decreciente de las ganancias, durante las guerras napoleónicas.

Para Ricardo al igual que Smith el costo natural del trabajo equivale al costo de los bienes que el trabajador requiere para sobrevivir y perpetuar la especie, pero podría ser afectado por la mayor oferta de trabajo implícita en el crecimiento de la población.

Su preocupación surgía de su observación de que estos beneficios tendían a ser muy pequeños con respecto a las rentas y salarios, con respecto al monto de los capitales invertidos, hecho que incidía en la tasa de inversión y de acumulación.

En este periodo las *Leyes de Granos*, que consistían en la aplicación de impuestos a la importación de cereales, durante la escasez de granos a consecuencia de los bloqueos impuestos en las guerras napoleónicas, además de las malas cosechas y el incremento de la población.

En su análisis demostró que al bloquear las importaciones de granos por debajo de cierto precio otorgaba el poder de mercado a los agricultores nacionales (*monopolio*) y quienes eran los más afectados eran los trabajadores y a los empleadores, los trabajadores al gastar una proporción cada vez mayor de su salario en alimentos (granos, cereales) y los

empleadores al verse obligados a pagar sueldos mayores que respondieran a los precios crecientes de los alimentos.

La propuesta de liberar el comercio de cereales perseguía tenía dos objetivos, a la vez que se aprovechaban los precios bajos de los bienes importados, se reducía la presión sobre la tierra e inducía la caída de la renta de la tierra.

Para mejorar su propuesta Ricardo reelaboró la teoría de las ventajas en el comercio internacional, así abandonó las ventajas absolutas de Smith y enunció las *ventajas relativas*.

En este sentido para Ricardo el proteccionismo de su época no era una opción viable, consideraba que *la división internacional del trabajo* y comercio internacional podría resolver los problemas de los altos precios de algunos bienes, en el caso de los cereales y granos podría disminuir el costo salarial e incrementar los beneficios y la inversión.

A este nivel de análisis comprendió que los cambios relativos al crecimiento económico y la acumulación son resultado de los cambios en las proporciones de los factores productivos, la tierra, el trabajo y el capital. Aún más allá de esto existe el problema de la distribución cuyo fondo se explica con la *teoría del valor*, ese es el punto central. Por lo que retomando la teoría de Smith profundiza en *la relación entre el tiempo empleado* para la producción de los bienes y *el valor de estos*.

Si se compara el enfoque de Ricardo con Smith, este va más allá de un análisis nominal, el "*valor natural*" propuesto por Smith simplificaba la relación entre el incremento de los precios de los factores con el precio final de los bienes, en una relación meramente nominal.

Al respecto Ricardo afirma que, Ekelund (2005) "*cualquier aumento de la cantidad de trabajo debe elevar el valor de este bien sobre el que se ha aplicado, así como cualquier disminución debe reducir su valor*" (p.160).

A continuación, se resumen los principales aportes de Ricardo sobre *la teoría del valor*.

La primera distinción importante es en el concepto mismo de *valor*, si bien retoma los conceptos de Smith *valor de uso* y *valor de cambio*, reconoce la importancia de la utilidad que tenga la mercancía sin que eso signifique que es la medida total del valor, sin embargo, para el desarrollo de su enfoque se centra en el *valor de cambio*, ya que es la cantidad de trabajo empleada en la producción del bien lo que determina el valor.

Por otra parte, Ricardo realizó una distinción importante entre los tipos de bienes y relación con el precio, si bien el precio se fija por la dinámica de la oferta y demanda, existen bienes Ekelund (2005) "*cuyo valor está determinado por la escasez. Ningún trabajo puede aumentarla cantidad de*

dichos bienes y, por tanto, su valor no puede ser reducido por una mayor oferta de los mismos”(p.160).

Respecto a la relación e importancia del capital como factor productivo, distingue el capital fijo y circulante, la diferencia entre ambos es la “velocidad” con la que se consumen tales factores en el proceso productivo, por lo que el capital circulante es la parte que se consume rápidamente, en cambio el capital fijo se consume gradualmente.

En la proporción en la que interactúen el capital circulante y capital fijo en el proceso productivo el valor del bien aumentará o disminuirá como lo señala Ricardo (2004):

El valor de cambio de los bienes, ya sean manufacturados, extraídos de las minas u obtenidos de la tierra, está siempre regulado no por la menor cantidad de mano de obra que bastaría producirlo, en circunstancias ampliamente favorables y de las cuales disfrutan exclusivamente quienes poseen facilidades peculiares de producción, sino por la mayor cantidad de trabajo gastada en su producción por quienes no disponen de dichas facilidades, por aquellos que siguen produciendo esos bienes en las circunstancias más desfavorables (p.55).

Por otra parte, el valor de un bien o producto, del que se apropia el capitalista se divide en dos partes, la primera es la que cubre los salarios de los trabajadores, y la segunda que son las utilidades del capitalista. De este modo los factores productivos trabajo y capital se son la base de la teoría del valor propuesta por Ricardo.

ii. *La teoría del valor de Menger*

Por otra parte, para Menger (1986) el *valor* es “*la significación que unos bienes o cantidades parciales de bienes adquieren para nosotros, cuando somos conscientes de que dependemos de ellos para la satisfacción de nuestras necesidades*” (p.7).

Además, Menger (1986) define como “*la cantidad de bienes que un hombre necesita para la satisfacción de sus necesidades lo llamamos su necesidad*” sienta las bases de su teoría sobre la naturaleza de los bienes (p.51).

Menger junto a Stanley Jevons a través de sus estudios aportan a la ciencia económica el marginalismo, planteamiento que se centra en las condiciones que determinan la asignación de recursos (capital y trabajo) entre distintas actividades económicas, con la finalidad de lograr maximizar la utilidad de los consumidores (optimización), planteando el principio de la *utilidad marginal*, el cual propone que conforme se incrementa el consumo de un bien, su utilidad marginal disminuye.

Menger concluye que el valor depende de la apropiación de los bienes que satisfagan las necesidades humanas, haciendo una diferenciación entre el tipo de necesidades, las primarias que son fundamentales para la vida

humana (vivienda y alimento) que son satisfechas prioritariamente y posterior las necesidades secundarias cuya importancia decrece lo mismo que la utilidad de los bienes susceptibles de satisfacerlas. De este modo la utilidad marginal tiene un sustento subjetivo e individual.

Hasta este punto hemos abordado el concepto de *valor* desde la teoría económica, explorando las posturas y argumentos que lo sustentan. La importancia de abordarlo surge de la necesidad de gravar impuestos en el lugar donde se genera valor, es decir, que se retribuya por medio del pago de impuestos la creación de utilidad en los países (generalmente en desarrollo) donde esta es generada, evitando el traslado de la misma a países con regímenes fiscales preferenciales. Ya que al deslocalizar actividades las EMN obtienen beneficios de costos o bien de la explotación de los recursos tanto naturales como de infraestructura y mano de obra de los países en los que se ubican.

Existen múltiples estrategias fiscales nocivas utilizadas, entre ellas se identificaron que las transacciones intercompañía (y los precios de las mismas) tendían a ser una forma de trasladar utilidades entre filiales para evadir o eludir impuestos en el país donde se generan, al encontrar estos huecos legales, surge el proyecto BEPS del G-20 y la OCDE.

Es en 2013 que BEPS se pone en marcha, tenía por objetivo corregir las deficiencias de la normativa tributaria internacional, que permitían erosionar las bases imponibles de las empresas o desplazarlas de forma artificial a jurisdicciones con impuestos bajos o inexistentes. Su principio rector es como lo resume el FMI (2019) "garantizar que los beneficios se gravan allí donde tienen lugar las actividades económicas y se genera valor" (p.9).

Es decir que procura alinear los resultados fiscales, con las utilidades resultado de las transacciones intercompañía y los precios de las mismas a valor de mercado, reduciendo las prácticas ilegales del traslado de utilidades y evasiones del pago de impuestos.

La tributación de las EMN exige que exista un "nexo fiscal" con el país en dónde se localizan en forma de un *establecimiento permanente* (PE, por su sigla en inglés), que requiere un grado sustancial de presencia física en un país.

En este sentido las acciones BEPS en materia de precios de transferencia están dirigidas a: limitar la erosión de la base mediante deducciones de intereses u otras partidas contables; neutralizar los efectos (en las deducciones) de los mecanismos híbridos y evitar eludir mediante un establecimiento permanente.

iii. *Revisión del concepto de establecimiento permanente*

De acuerdo con el artículo 2 de la LISR (2021) “se considera establecimiento permanente, cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen actividades empresariales o se presten servicios personales independientes” (p.1,2). Esta definición en la legislación mexicana contiene elementos objetivos como es la ubicación física del lugar de negocios y actividades económicas (*establecimiento permanente*), así mismo, elementos considerados subjetivos como la disposición del lugar, la permanencia y temporalidad.

Así, de acuerdo con la LISR se entenderá como *establecimiento permanente* entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales. Si un residente en el extranjero realiza actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerará como *lugar de negocios* de dicho residente, el lugar en que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades.

También se considera *establecimiento permanente* cuando el residente en el extranjero actúa en México a través de un agente dependiente o independiente. Así, 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 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 o por cuenta del residente en el extranjero.

También se considerará que un residente en el extranjero tiene establecimiento permanente, 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.

La LISR (2021) también aclara que no se considera un establecimiento permanente:

1. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.
2. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.
3. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.

4. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sea de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.
5. El depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito ni la entrega de estos para su importación al país (p.3,4).

De acuerdo con la (OCDE, 2015):

También se han acordado cambios en la definición de establecimiento permanente para hacer frente a las técnicas empleadas para eludir de manera inapropiada el nexo fiscal, incluyendo los mecanismos de comisionista y la fragmentación artificial de actividades empresariales. Como consta en el Informe de la Acción 7, se emprenderán trabajos de seguimiento para facilitar orientaciones complementarias sobre la atribución de beneficios a establecimientos permanentes (EPs) que resulten de los cambios propuestos en ese informe. También se precisarán trabajos complementarios en 2016 para incorporar los cambios que resulten de la Acción 7 al modelo de Tratados fiscales mediante una actualización del Modelo. Estos trabajos complementarios permitirán al comité, cuando sea necesario, proveer clarificaciones adicionales sobre la nueva redacción de los convenios introducida por el informe, y para solucionar consecuencias indeseadas de los cambios que resulten de ese informe, en particular examinando una cuestión relativa a la negociación global de productos financieros (p.9,10).

Como se presentó en este primer capítulo la racionalidad sea cual sea el enfoque tiene características comunes como la capacidad de elección entre una o más opciones, buscando maximizar la utilidad u obtener el mejor rendimiento con el menor esfuerzo para obtener un beneficio individual o colectivo, la racionalidad como concepto cuestionado por Arrow y posteriormente por Simón, es un concepto aun en construcción entrelazándose con multidisciplinariamente, que explica una de las características humanas más importantes y que aplicado a otros ámbitos como las decisiones corporativas, construyen un argumento válido para las decisiones en materia de tributación a nivel global, al buscar que las decisiones de negocio de las EMN estén guiadas por obtener el máximo beneficio como lo harían en condiciones de mercado con empresas independientes dando origen al concepto de *Arm's length*.

Adicional se presentaron conceptos que se sustentan a la par como el de *valor* el cuál es de suma importancia en materia tributaria internacional, para determinar dónde se deben pagar los impuestos, ya que una de las raíces de la creación de las estrategias BEPS es garantizar que las utilidades se gravan allí donde tienen lugar las actividades económicas y se genera valor, evitando el traslado de utilidades y el daño a los ingresos fiscales principalmente de los países en desarrollo, por lo que determinar qué es valor y donde se origina es fundamental para establecer las reglas tributarias globales.

CAPITULO II

El problema del traslado de utilidades, BEPS y el desarrollo de las acciones para combatir la erosión a la base gravable

2.1 Empresas multinacionales, doble tributación, evasión y elusión fiscal.

2.1.1 Las empresas multinacionales: concepto, origen y desarrollo

Al finalizar la Segunda Guerra Mundial, en el marco de la creación del Plan Marshall para la reconstrucción europea que fue puesto en marcha en junio de 1947, tuvo como finalidad promover la reactivación económica, mediante préstamos con bajo interés dirigidos a la industria.

Estados Unidos como potencia ganadora, quién tenía objetivos políticos y económicos a cambio del soporte y apoyo como detener el avance del comunismo y consolidar a Europa como el principal mercado donde vender su producción.

Tal expansión económica permitió la recuperación de las economías europeas y de Japón, una parte clave de la expansión fue la consolidación de *empresas transnacionales (EM)*, Torres D. (2011) las define como: "firmas que controlan operaciones o activos que generan ingresos en más de un país, las cuales localizaron filiales en varios continentes" (p.173), siendo claves los sectores automotriz, petrolero y bancario que impulsaron la producción e intercambio comercial internacional.

En contexto se habla de una renovación de la economía global como lo mencionan Kenwood & Loughheed (1999) fue "la consolidación de una institucionalidad internacional que contempló la creación del Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (Banco Mundial, 1945), el Fondo Monetario Internacional (FMI, 1945) y el Acuerdo General de Comercio y Aranceles (GATT, 1947) posibilitó recursos para la restauración del Viejo Continente, ordenó el manejo monetario y cambiario y liberó el comercio, particularmente, entre Norteamérica y Europa Occidental"(p.11-21).

Existen otras definiciones de EM de acuerdo con Dunning, J. H. 1976, p.37 citado por Vargas (2008), cuando "son empresas propietarias y controlan en más de un país instalaciones productivas, lo que incluye fábricas, minas, refinerías de petróleo, lugares de distribución, oficinas, etcétera". En el mismo sentido Torres D. (2011) define como: "aquella que posee sociedades

con operaciones en varios países. Cada sociedad tiene su propio poder de decisión y control, pero es supervisada regularmente por la casa matriz. Es también conocida como empresa supranacional o transnacional” (p. 167). De acuerdo con Caves (1996) “la empresa multinacional es aquella que controla y administra la producción —en plantas— localizada al menos en dos países” (p.1).

De acuerdo con Lascurain (2012) algunos autores precisan que la EMN:

Durán (2001: 95) es aquella “que posee (coordina y controla) filiales en uno o más países extranjeros”. Evans y Newnham (1998) proponen que la EMN es una organización creadora de ganancias que controla bienes al menos en dos países. Para Gilpin (2001: 278) es una “compañía de una nacionalidad en particular, la cual es propietaria de forma parcial o total d5e filiales dentro de otra economía nacional (p.85).

Hasta este punto la revisión de las definiciones de diversos autores presentadas coincide en el control (vía capital, participación directa o indirecta en la administración) de la actividad empresarial en al menos dos países, el país de origen y el país receptor donde se establecen las empresas filiales del grupo.

La globalización es el marco histórico en el que la *empresa multinacional* se desarrolla y expande. En el presente trabajo se considera la definición económica de la globalización de Bordo, Taylor y Williamson, 2003 citado por Torres D. (2011) la identifica como:

Un proceso de integración entre países donde fluyen las mercancías, el trabajo y los capitales. [...] La integración de los países a través de un fluido intercambios de bienes, servicios y capitales, no así de mano de obra, se ha venido consolidando progresivamente (p.169).

Esta movilidad e intercambio tan abierto de factores y mercancías son consecuencia además del proceso de globalización y de los alcances obtenidos con la liberalización de los mercados financieros de las últimas décadas son consecuencia del flujo constante de la Inversión Extranjera Directa (*IED*), no es solo un traslado internacional de capital, sino un mecanismo por el cual la EMN crea y mantiene el control sobre actividades que realiza más allá de sus fronteras nacionales.

A continuación, se describen los principales motivos que impulsan la inversión extranjera directa, al respecto la teoría tradicional de la inversión Aguilar (2002) señala tres motivos para su realización:

1. La búsqueda de recursos naturales;
2. Conquista de nuevos mercados;
3. Reestructurar la producción externa existente a través de la racionalización y la eficiencia.
 - a)Búsqueda de recursos naturales. Las EMN, por medio de la inversión realizada, buscan acceso privilegiado a la oferta de recursos naturales

y materias primas o explotar la abundancia de ciertas materias primas en un país particular [Kumar, 1995].

En este caso la IED está orientada a la exportación y abastecimiento de insumos para las empresas matrices.

b) Conquista de nuevos mercados. Son inversiones orientadas a abastecer los mercados domésticos, pueden ser motivadas para eludir las barreras comerciales o para adelantarse a rivales o potenciales rivales en la obtención de nuevos mercados. Otro de los motivos son los costos de transporte, que para productos con una alta relación entre peso y valor es más rentable fabricarlos en el país receptor. [UNCTAD, 1998]. En este caso la producción es principalmente para el mercado interno.

c) Búsqueda de eficiencia. Cuando la corporación transnacional busca explotar la disponibilidad de materias primas y factores de producción a precio más bajo en otros países. En este caso los diferentes aspectos de la actividad manufacturera están localizados en ubicaciones particulares (diferentes) para explotar las economías de especialización a través de las fronteras y la desigual distribución de activos creados que son inmóviles (p.80,81).

Al respecto, se concluye que la lógica de las empresas multinacionales, al operar fuera de sus fronteras es canalizar flujos de inversión, no solo física sino financiera, en búsqueda de eficientar sus procesos productivos y de distribución, encontrando en la localización de sus sedes, recursos naturales o materias primas, nuevos mercados creando economías de escala, especialización del trabajo a un bajo costo, maximizando la rentabilidad.

La globalización incidió en el desarrollo de las empresas multinacionales, son fenómenos que se complementan y se retroalimentan. Hay teóricos que señalan que al incrementar los flujos financieros internacionales con la desregulación del sector financiero han favorecido la consolidación de la EMN como actor preponderante global.

Sobre las ventajas de la EMN en las economías locales y regionales, se pueden destacar aspectos positivos que inciden en el desarrollo económico, como la transferencia de tecnología y conocimiento, la movilidad de capitales, la descentralización espacial de los procesos productivos, desarrollo e introducción de innovaciones organizacionales y tecnológicas, entre otras.

2.1.2 El problema de la doble tributación y evasión (elusión) fiscal internacional

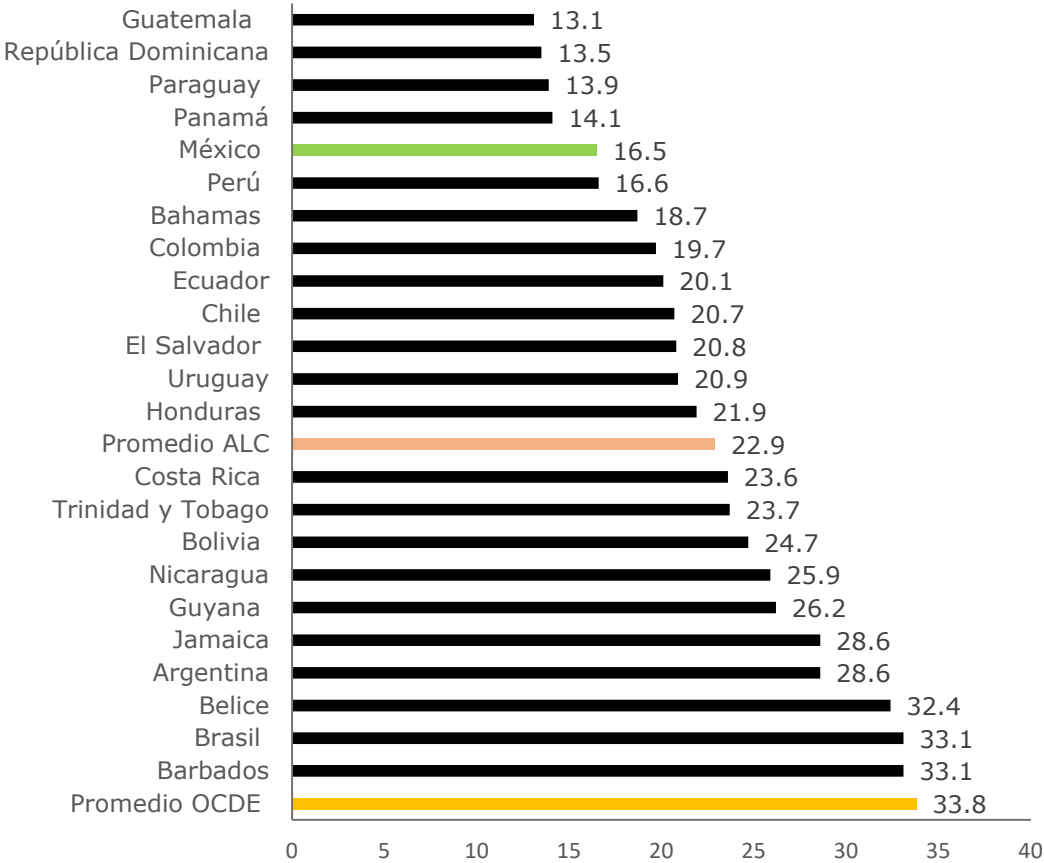
Hasta aquí se han abordado las distintas nociones de las EMN y su papel protagónico en la economía mundial y en las cadenas globales de valor, a continuación, se presenta el problema que da origen a las estrategias para

evitar la doble tributación internacional y la evasión fiscal, y, por ende, a los precios de transferencia.

Las EMN afirman que se enfrentan a la doble tributación internacional, lo que representa un obstáculo para el intercambio y movilidad internacional de bienes, servicios, capitales, trabajo, tecnología, etc. Por este motivo se han creado acuerdos para que sólo se tribute donde se generan las utilidades, evitando la evasión fiscal. De acuerdo con datos de la OCDE en 2019 la relación entre ingresos tributarios y el PIB en México fue de 16.2%, mientras que el promedio de la región América Latina y el Caribe (excepto Cuba) fue de 22.8%. Respecto al promedio de los países miembro de la OCDE fue de 34.2%.

En la gráfica siguiente, se puede observar la importancia de los ingresos tributarios como proporción del PIB, si bien que en el caso de México los ingresos por recaudación fueron del 16.2%, porcentaje, aunque por debajo del promedio de los países de la región, siguen siendo una proporción importante de los ingresos tributarios.

Figura 2. Ingresos tributarios de la región América Latina y el Caribe durante 2019 como proporción % del PIB



Fuente: OCDE (2019). Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe, p. 4.

i. *Evasión concepto*

La evasión fiscal de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación (CFF, 2021) en el artículo 108 está tipificada como un delito:

Comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales (p.151-152).

Se penaliza, por dos vías, por un lado, se aplican sanciones económicas (multas y recargos por el impago del impuesto) y por el delito de defraudación fiscal puede dar lugar simultáneamente, a acciones penales del o de los contribuyentes obligados.

De acuerdo con el Servicio de Administración Tributaria (SAT), en el glosario de la CEFP (2019) "la evasión es toda acción u omisión parcial o total, tendiente a eludir, reducir o retardar el cumplimiento de la obligación tributaria" (p.4).

Al respecto Rodríguez (2001) la define como:

El no pago de una contribución; no hacer el pago de una contribución es equivalente a eludir el deber de cubrirla. Se trata de la violación de la ley que establece la obligación de pagar al fisco lo que este órgano tiene derecho de exigir (p.288).

Así mismo algunos autores Armando Giorgetti. p.107 (citado por Sandoval. A. en La evasión fiscal y sus efectos p.76) definen a la evasión fiscal como "cualquier hecho comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible, en cualquier forma, resulte sustraída total o parcialmente al pago del tributo previsto por ley".

De acuerdo con la bibliografía existente Sieiro (2002) considera dos tipos de evasión, la primera es la evasión parcial esta es cuando el contribuyente paga sólo una parte de las contribuciones a las que está obligado y la segunda, es la evasión total cuando evita el pago total de tales contribuciones.

La práctica del fraude y la evasión fiscal más allá de las fronteras de los Estados miembros conduce a pérdidas presupuestarias y a infracciones del principio de justicia fiscal y que puede conducir a distorsiones en los movimientos de capital y en las condiciones de competencia.

La evasión y elusión fiscal internacional conllevan serias consecuencias, tanto desde el punto de vista interno como en el ámbito

internacional. Desde la primera perspectiva, la equidad del sistema fiscal puede verse seriamente comprometida, desde el momento en que existan sectores de contribuyentes que, al no poder eludir los sistemas de control, acaban soportando y, por tanto, compensando la carga tributaria correspondiente a aquellos otros que cuentan con los medios adecuados para ello. En otros términos, se produce una redistribución de la carga fiscal; esto es, las pérdidas de ingresos presupuestarios que supone, el fraude y la elusión fiscal, habrán de cubrirse, en último término, por un aumento de la carga tributaria a soportar por los contribuyentes perceptores de rentas controladas. Desde la óptica internacional, pueden originarse distorsiones artificiales de las condiciones de libre concurrencia, e influir en el flujo de capitales en detrimento de aquellos países donde el sistema tributario goza de un mayor grado de cumplimiento; sin olvidar la pérdida de recaudación fiscal que dicho fenómeno origina, y que para ciertos países puede alcanzar cuantías nada desdeñables (p.12).

El daño que causan a las economías locales y a las finanzas públicas anualmente son significativas, por lo que tomar acción para combatir las es un tema fundamental para los organismos internacionales y los gobiernos, en medida de que haya una mayor cooperación tributaria internacional los daños causados por la evasión y el traslado de utilidades pueden ser evitados.

ii. *Recaudación y pérdida por evasión*

En términos monetarios la evasión y las prácticas fiscales indebidas que causan BEPS cuestan de acuerdo con la OCDE (2015) a los países entre 100 y 240 mil millones de dólares anualmente, lo que representa entre el 4-10% de los ingresos mundiales del impuesto sobre la renta de las empresas.

En 2018 de los 135 países miembros de la OCDE, 29 países que son de la región de América Latina y el Caribe tuvieron ingresos por impuesto corporativo (impuesto sobre la renta) que representaron un 3.5% del PIB, porcentaje similar al promedio de la OCDE de 3.1% (p.8).

Entre 1990 y 2019, el Banco Interamericano de Desarrollo "BID" (2021) reporta que la proporción entre la recaudación tributaria y el PIB promedio en los países de ALC⁸ aumentó más de 7 puntos porcentuales, de 15.7% a 22.9%, acercándose cada vez más a la media de la OCDE. Los principales impulsores del aumento en la región de ALC fueron los impuestos sobre el valor añadido y los impuestos sobre la renta y los beneficios, que aumentaron en ALC en 3.8 y 3.0 puntos porcentuales, respectivamente.

Los datos publicados muestran que el impuesto sobre la renta de las sociedades es una fuente importante de ingresos fiscales para que los

⁸ América Latina y el Caribe. El promedio de ALC representa el promedio no ponderado de 26 países de América Latina y el Caribe, excluye a Venezuela debido a problemas de disponibilidad de datos.

gobiernos financien servicios públicos esenciales, especialmente en las economías en desarrollo y de mercados emergentes.

En promedio OCDE (2021), el impuesto sobre la renta de las sociedades representa una proporción mayor de los impuestos totales en América Latina y el Caribe del (15.6 %) que en resto de los países de la OCDE (10%).

A continuación, se presenta un concepto asociado con la evasión fiscal y que en momentos puede ser confundido, es la elusión fiscal.

iii. *Elusión: concepto*

La elusión legal o "evasión lícita" se da a través de una estrategia de planeación fiscal, que impide por medios idóneos (no prohibidos por la ley) el nacimiento de la obligación tributaria, que de otro modo hubiera correspondido para el caso de realizarse el hecho previsto en la ley tributaria; por el contrario, existe evasión ilegal cuando el resultado se obtiene por medios prohibidos por la ley.

También se ha definido Duma, A. p.2 citado por (Castañeda, Cuevas, Méndez, & Vilchis, 2008) como acciones que:

No necesariamente viola la ley ni constituye un fraude, no realizando actos gravados, acogiéndose a presunciones de renta que resulten favorables, en relación con los ingresos efectivamente percibidos, postergando el pago de los impuestos declarados por el tiempo que resulte económicamente útil, aprovechamiento de defectos de redacción o vacíos de la legislación y solicitando exenciones o tratamientos especiales (p.29).

Al respecto Sieiro (2002) afirma que:

Por elusión fiscal podemos entender la utilización de medios legales por medio de los cuales los obligados tributarios evitan o minoran la incidencia de los impuestos. Por el contrario, el fraude fiscal o evasión ilegal define aquella situación en la que el contribuyente oculta a la administración tributaria correspondiente el objeto imponible (p.12).

Mientras que en la elusión fiscal el contribuyente busca la forma de no actualizar la hipótesis de causación de contribuciones sin contravenir la ley, en la evasión fiscal se viola la ley ya que aún y cuando se actualiza la hipótesis de causación se pretende a través del engaño, eludir su cumplimiento. Como lo menciona Villegas (2007) "En esencia, en la elusión fiscal no existe contribución a cargo mientras que en la evasión fiscal existe una carga tributaria que no se cumple a través de maquinaciones, simulación de actos jurídicos y, por ende, del engaño" (p.22).

iv. *Regímenes tributarios preferenciales y planeación fiscal*

El problema de los regímenes fiscales preferentes se da cuando las EMN en lugar de pagar los impuestos en el lugar donde generan valor, trasladan sus ingresos a economías con tasas impositivas menores.

De acuerdo con el artículo 176 de LISR (2021) que:

Los ingresos están sujetos a un régimen fiscal preferente cuando el impuesto sobre la renta efectivamente causado y pagado en el país o jurisdicción de que se trate sea inferior al impuesto causado en México en los términos de este artículo por la aplicación de una disposición legal, reglamentaria, administrativa, de una resolución, autorización, devolución, acreditamiento o cualquier otro procedimiento (p.210).

En relación con precios de transferencia estas transacciones podrían ser pactadas a precios o contraprestaciones que no corresponden a la oferta y demanda, sino que son determinados como parte de una medida de *planeación fiscal* de la EMN.

De acuerdo con la OCDE para que se considere un régimen como preferencial debe ofrecer alguna forma de privilegio fiscal comparado con los principios generales de tributación en un país determinado. Tales privilegios pueden ser del tipo de reducción de gravamen o en la base imponible, condiciones para el pago o reembolso.

Al respecto la OCDE ha tomado acción desde 1998 con la publicación del Informe de *Competencia fiscal perniciosa: un tema global* creando el Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas (FPFP) para desarrollar medidas que contrarresten dichas prácticas OCDE (2015):

Abordando los problemas que surgen de los regímenes que se aplican a las actividades móviles y que indebidamente erosionan las bases imponibles de otros países, distorsionando potencialmente la localización de los capitales y servicios. Dichas prácticas pueden también causar traslados indeseados de parte de la carga fiscal a las bases imponibles menos móviles como, por ejemplo, al trabajo, a la propiedad y al consumo, e incrementar los costes administrativos y las cargas de cumplimiento sobre las Administraciones tributarias y los contribuyentes(p.13).

El propósito del trabajo de la OCDE en el área de las prácticas fiscales lesivas es asegurar la integridad de los sistemas fiscales, identificando cuando se trata de un régimen fiscal pernicioso y creando acciones para combatir el efecto del traslado de utilidades fuera del lugar donde se creó el valor.

A continuación, se enlistan los factores considerados como elementos para determinar cuándo un régimen fiscal se considera pernicioso OCDE (2015):

1. El régimen establece un tipo de gravamen efectivo cero o reducido para la renta procedente de actividades financieras y de la prestación de otros servicios geográficamente móviles.

2. El régimen está compartimentado en relación con la economía nacional.
3. El régimen padece una falta de transparencia (por ejemplo, los detalles del régimen o su aplicación no están claros o evidentes, o hay una supervisión regulatoria o una declaración o comunicación financiera inadecuada).
4. No hay intercambio de información efectivo en lo que se refiere al régimen.

Algunos puntos adicionales son:

1. Definición artificial de la base imponible.
2. Incumplimiento de los principios internacionales en materia de precios de transferencia.
3. Exención fiscal en el país de residencia para las rentas de fuente extranjera.
4. Base imponible o tipo de gravamen negociables.
5. Existencia de cláusulas de confidencialidad o secreto.
6. Acceso a una extensa red de Convenios Fiscales.
7. Promoción del régimen como un vehículo de minimización fiscal.
8. El régimen fomenta operaciones y acuerdos que tienen como motivo el mero beneficio fiscal y no implica actividades sustanciales (p.22).

Al respecto para ser considerado como un régimen pernicioso se aplica el criterio del tipo de gravamen que sea cero o reducido, y si cumple con algunos de los factores principales antes enlistados. En este sentido a la localización en regímenes fiscales preferentes puede considerarse como parte de una *planeación fiscal*, a continuación, se desarrolla este concepto.

De acuerdo con Villegas (2007) se denomina *planeación fiscal* "al conjunto de decisiones y acciones de los contribuyentes. La autoridad fiscal ante la reducción en la recaudación, motivo de esa planeación, fue endureciendo sus criterios y programas de fiscalización. Contribuyente que disminuyera su carga tributaria se encontraba en peligro de ser considerado un evasor"(p.12).

Por otra parte, por planeación fiscal de acuerdo con Villegas (2007):

-La que realiza el Gobierno, a través de sus órganos representativos, para instrumentar los medios de recaudación y así combatir técnica y racionalmente la defraudación.

-La que realizan los gobernados para cumplir, dentro de la ley, con las obligaciones tributarias que el Gobierno les imponga, es decir, reduciendo o suprimiendo las cargas tributarias al máximo posible mediante medios propios y por simple salvaguarda de sus intereses económicos. Absteniéndose así, de transgredir la ley (p.15).

En este contexto se puede concluir que si bien la planeación fiscal es una práctica legítima, el límite entre esta práctica y un delito fiscal puede no ser tan claro, es necesaria la existencia de una *razón de negocio* que justifique el objetivo de tal acción más allá de sólo la obtención de un beneficio fiscal, entre los actos ilícitos que se podrían estar incurriendo están: la elusión fiscal, la simulación fiscal, la evasión fiscal, el fraude o delito fiscal.

Por otra parte, la planeación fiscal tiene efectos que pueden no ser inmediatos sino de largo plazo, basadas en proyecciones de cambios en la ley fiscal, para esto se ayudan de la planeación financiera, que permite llevar a cabo un análisis entre las alternativas de inversión, así como de financiamiento para las empresas y sus filiales, proyectando los resultados futuros.

2.2 Creación de BEPS

2.2.1 BEPS: Origen

Las relaciones tributarias internacionales idealmente facilitan el intercambio de información entre los países, con la finalidad de combatir la doble imposición internacional y la evasión fiscal, de este modo la celebración de acuerdos y tratados internacionales resultan en una mayor eficiencia recaudatoria, al fortalecer los modelos tributarios de cada país, garantizando la disminución de problemas relacionados con la evasión y con la opacidad de los sistemas fiscales evitando la doble imposición.

Como se explicó anteriormente la integración comercial derivada del proceso de globalización, el desarrollo de las EMN y por ende la aparición del problema de la evasión fiscal han llevado a las legislaciones de cada país a poner marcos legales respecto a personas físicas o morales que tengan una fuente de ingreso en territorio nacional, ya sea que residan o no el país.

Lo anterior está previsto en la LISR, son sujetos del gravamen los residentes en México sobre todos sus ingresos, sin importar de donde proceda la fuente de riqueza; los residentes en el extranjero con un *establecimiento permanente* en el país del que obtengan ingresos y los residentes en el extranjero con ingresos que provengan del territorio nacional, aunque no vivan en él o no tengan un establecimiento permanente.

Por ello y para evitar la evasión fiscal y la doble tributación en el pago de impuestos sobre la renta, México, con fundamento constitucional de los artículos 76, fracción I; 89, fracción X y 133;23 ha firmado 45 tratados con distintos países con el objetivo de establecer con claridad definiciones conjuntas en materia de tributación para residentes en el extranjero, para personas con establecimiento permanente o con fuentes de riqueza en el territorio mexicano.

Como parte de los esfuerzos de México para evitar el traslado de utilidades y la erosión a la base gravable, el 18 de noviembre de 2015 se publicó un Decreto en el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones fiscales, en cuanto contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas a proporcionar declaraciones informativas, el incumplimiento de la presentación de las declaraciones informativas genera una serie de sanciones en cadena, tales como la imposición de multas. Este cambio en el marco legal de México responde a la incorporación de México en el proyecto BEPS.

BEPS hace referencia a las estrategias de planificación fiscal que aprovechan vacíos y discordancias en las normas fiscales para trasladar artificialmente beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación y con nula o mínima actividad económica. Provocando de acuerdo con información de la OCDE (2021):

1. El pago de cantidades pequeñas o nulas en concepto de impuesto de sociedades;
2. Pérdidas en la recaudación de los gobiernos por importe, como mínimo, de 100 a 240 mil millones de USD, equivalente al 4-10% de los ingresos mundiales derivados del impuesto de sociedades.

2.2.2 Acciones BEPS una revisión general

BEPS (por sus siglas en inglés según su acrónimo "Base Erosion and Profit Shifting"), ha sido la estrategia fiscal más relevante del siglo XX al sentar en la agenda internacional el problema del traslado de utilidades y la erosión a la base gravable por parte de las EMN.

En mayo de 1996 hubo una solicitud por parte de algunos países miembro de la OCDE, Deloitte (2014) menciona que fue para: "...desarrollar medidas para contrarrestar los efectos distorsionantes, en inversión y decisiones financieras, derivados de la competencia fiscal dañina, y las consecuencias para las bases gravables nacionales"(p.1).

Al respecto en 1998 la OCDE emitió el reporte denominado *Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue*, que tuvo por objetivo las actividades consideradas como *móviles*, entre ellos están las actividades de financiamiento, servicios, uso o goce de intangibles, entre otros.

El objetivo central de este reporte era analizar cómo las prácticas fiscales dañinas, como producto de la competencia fiscal internacional, ya que esto afecta la distribución geográfica de los ingresos, erosionan las bases gravables de los países principalmente de los países en desarrollo, distorsionan el comercio y los patrones de inversión, y en general menoscaban la justicia, neutralidad y aceptación social de los regímenes fiscales.

Destacan dos aspectos en el reporte presentado:

- a) La delimitación de los elementos que caracterizan a los paraísos y los regímenes fiscales preferentes, y
- b) Se propusieron tratados y recomendaciones en la legislación tributaria internacional para evitar la doble imposición, para proteger las bases gravables, de las acciones fiscales de países que tienen prácticas de competencia fiscal dañina.

El objetivo originalmente planteado en el estudio de 1998 tuvo resultados exitosos en lo que a intercambio de información y cooperación internacional se refiere, sin embargo, no hubo grandes avances en cuanto al problema central de la competencia fiscal internacional dañina y la erosión de las bases imponibles a la que conduce.

Alineado con estos esfuerzos México aceptó el proyecto del G20 y aprobó la legislación para gravar los ingresos pasivos obtenidos en el extranjero por sus residentes.

Es hasta 2013, como resultado del trabajo de los países de la OCDE y del G-20 que avalaron un Plan de Acción consistente en 15 acciones para hacer frente a la elusión fiscal, mejorar la coherencia de las normas fiscales internacionales, garantizar un entorno fiscal más transparente y abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización e interconexión de la economía.

Este paquete de 15 informes, publicados dos años después, incorpora estándares internacionales nuevos o reforzados, así como medidas concretas para ayudar a los países a hacer frente al fenómeno BEPS.

Esto se traduce en un conjunto acordado de directrices que ponen de relieve el entendimiento e interpretación comunes sobre las cláusulas basadas en el artículo 9 tanto del Modelo de Convenio de la OCDE (2015) como del Modelo ONU.

Asimismo, se presentaron los cambios en las Directrices de Precios de Transferencia que garantizarán que los precios de transferencia establecidos por las empresas multinacionales muestren la correspondencia entre gravamen de beneficios y actividades económicas.

Éstos y otros cambios disminuirán el incentivo de las empresas multinacionales de transferir renta a cash boxes (sociedades de concentración de tesorería), esto es, sociedades instrumentales con pocos o ningún empleado y escasa o nula actividad económica que buscan beneficiarse de jurisdicciones de baja o nula tributación (p.9).

Figura 3. Esquema con las 15 acciones BEPS y temas a los que hacen referencia.

Acción 1 Economía digital	Acción 2 Mecanismos híbridos	Acción 3 Normativa sobre CFC
Acción 4 Deducciones de intereses	Acción 5 Prácticas fiscales perniciosas	Acción 6 Abuso de convenios fiscales
Acción 7 Establecimientos permanentes	Acción 8 Precios de transferencia	Acción 9 Precios de transferencia
Acción 10 Precios de transferencia	Acción 11 Análisis de datos sobre BEPS	Acción 12 Planificación fiscal agresiva
Acción 13 Documentación sobre precios de transferencia	Acción 14 Resolución de controversias	Acción 15 Instrumento multilateral

Fuente: OCDE. Nota explicativa. Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (2015).

Acción 1-Economía digital

El informe OCDE (2015) de la acción 1 analiza los riesgos BEPS en una economía digital, que es imposible de delimitar con precisión y el impacto que esto representa en la recaudación, los esfuerzos por la recaudación del IVA en el país donde se genera el consumo en transacciones transfronterizas. Al respecto, estas medidas tienen por objetivo garantizar la igualdad de condiciones entre los proveedores internos y los extranjeros, así como la eficiencia al recaudar el impuesto IVA derivado de las transacciones. Sin embargo, el trabajo en esta materia aún no termina ya que conforme pasa el tiempo la economía digital se torna más compleja generando desafíos fiscales por lo que aún se trabaja en las opciones y en los nuevos estándares internacionales aplicables (p.5-8).

☑ **Acción 2-Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos**

Se ha desarrollado la metodología común para la convergencia de las prácticas nacionales mediante normas y regulaciones internas que neutralicen dichos mecanismos. La propuesta metodológica contribuye a prevenir la doble imposición, por otra parte, finalizar las deducciones múltiples por un único pago, las deducciones en un país sin el correspondiente gravamen en el otro y la generación de múltiples créditos fiscales por un único impuesto pagado en el extranjero.

Al neutralizar los efectos fiscales del desajuste sin interferir en el uso de los instrumentos o entidades híbridas, las normas se limitarán a reprimir el uso de dichas transacciones como herramienta BEPS, pero no provocarán un impacto adverso en el comercio transfronterizo y la inversión (p. 9-11).

☑ **Acción 3-Normativa sobre CFC (Controlled Foreign Company)⁹**

En el informe se formulan recomendaciones que contribuyen a diseñar normas CFC efectivas, estas recomendaciones no son estándares mínimos, sino que están diseñadas para garantizar que las jurisdicciones al implementarlas impidan eficazmente el traslado de utilidades a filiales no residentes. El informe identifica los desafíos a los que se enfrentan las normas CFC vigentes, tales como las rentas móviles derivadas de propiedad intelectual, servicios y transacciones digitales. El trabajo realizado en las normas CFC son importantes en la lucha contra BEPS y son de soporte a las normas de precios de transferencia (p.13-15).

☑ **Acción 4-Limitar la erosión a la base gravable por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros**

Una metodología común para facilitar la convergencia de normas internas en el área de la deducibilidad de intereses. La influencia de las normas fiscales en la ubicación de la deuda dentro de los grupos multinacionales se ha puesto de manifiesto en diversos estudios académicos, y es bien conocido que los grupos pueden multiplicar fácilmente el nivel de deuda de unas de las entidades del grupo a través de la financiación intragrupo. En este contexto, la lucha contra las deducciones excesivas de intereses, incluidos aquéllos que financian la producción de rentas exentas o diferidas, debe abordarse de manera coordinada dada la importancia de tener en cuenta los riesgos relacionados con la competencia y al mismo tiempo garantizar que las limitaciones a la deducibilidad de intereses no generen doble imposición. La metodología acordada pretende, por un lado, asegurar que las deducciones de intereses netos de una entidad estén

⁹ CFC se define como una empresa extranjera que está directa o indirectamente controlada por un contribuyente residente. Las jurisdicciones aplican una variedad de criterios para determinar el control. Algunos enfoques hacen referencia a los derechos de voto en poder de los contribuyentes residentes o al valor para los accionistas en poder de los contribuyentes residentes, mientras que otros estipulan que una empresa extranjera es una CFC si lleva a cabo sus operaciones en una jurisdicción de baja tributación y otros basan la designación de CFC en una prueba de tributación (es decir, si la empresa extranjera no paga impuestos en su jurisdicción de residencia).

directamente vinculadas a una renta gravable generada por sus actividades económicas y, por el otro lado, promover una mayor coordinación de las normas nacionales en este ámbito (p.17-19).

☑ ***Acción 5-Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia***

Las preocupaciones actuales sobre prácticas tributarias perniciosas se centran fundamentalmente en los regímenes preferenciales que pueden utilizarse para el traslado artificial de beneficios y en la falta de transparencia de ciertos *tax rulings* (decisiones administrativas relativas a contribuyentes concretos). El informe de la Acción 5 señala un estándar mínimo basado en una metodología que permite evaluar si existe una actividad sustancial en un régimen preferencial. En el contexto de los regímenes de propiedad intelectual como las patent boxes (regímenes especiales de patentes) se ha alcanzado consenso en torno al denominado mecanismo del nexo. Este mecanismo utiliza los gastos en el país como un indicador de actividad sustancial, y garantiza que los contribuyentes que se beneficien de estos regímenes se encuentren de facto involucrados en actividades de investigación y desarrollo e incurran en gastos para financiar dichas actividades. Este mismo principio puede aplicarse también a otro tipo de regímenes preferenciales, de manera que se entendería que dichos regímenes requieren actividades sustanciales cuando éstos concedan beneficios al contribuyente sólo en la medida en que éste desarrolle las actividades fundamentales para la generación de aquellos tipos de rentas que estén cubiertos por el régimen preferencial. En relación con la transparencia, se ha acordado un marco para el intercambio obligatorio y espontáneo de información relativa a aquellos tax rulings que, de no ser compartidos, serían susceptibles de suscitar problemas BEPS. El informe incluye el resultado de aplicar las normas sobre actividad sustancial y transparencia en diversos regímenes preferenciales (p.21-23).

☑ ***Acción 6-Impedir la utilización abusiva de convenios***

El informe de la Acción 6 recoge un estándar mínimo para prevenir el abuso, también a través de treaty shopping (búsqueda del convenio más favorable), así como nuevas normas que proporcionan cláusulas de salvaguarda para prevenir el abuso de los convenios, ofreciendo cierto grado de flexibilidad sobre el modo de hacerlo. Estas nuevas normas anti-abuso convencionales incluidas en el informe hacen frente en primer lugar al treaty shopping, que abarca las estrategias seguidas por una persona no residente de un Estado para tratar de acceder a los beneficios de un convenio fiscal concluido por ese Estado. Otra serie de normas más específicas se han diseñado para abordar otras formas de abuso de convenios. También se han acordado otros cambios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE con el objeto de prevenir que los convenios supongan, sin quererlo, un obstáculo a la aplicación de normas anti-abuso internas. El título y el preámbulo del Modelo de Convenio Tributario se han reformulado con la intención de clarificar que los convenios no están previstos para ser utilizados con el ánimo de provocar una doble no imposición. Por último, el informe contiene una serie de consideraciones políticas a ser tenidas en cuenta a la hora

de firmar convenios fiscales con jurisdicciones de baja o nula tributación (p.25-26).

☑ **Acción 7- Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP**

Los convenios fiscales prevén con carácter general que los beneficios empresariales de una entidad no residente sean gravables en un Estado sólo en la medida en que dicha entidad tenga un establecimiento permanente en dicho Estado al que se le puedan atribuir beneficios. De esta manera, la definición de establecimiento permanente en los convenios resulta crucial a la hora de determinar si la entidad no residente debe tributar en tal Estado. El informe incluye cambios a la definición de establecimiento permanente del artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, artículo que ha sido ampliamente seguido como punto de partida en las negociaciones de los convenios fiscales. Estos cambios hacen frente a las técnicas empleadas para esquivar el nexo fiscal, mediante por ejemplo el reemplazo de los distribuidores por mecanismos de comisionistas o la fragmentación artificial de las actividades. (p.27-30).

☑ **Acciones 8-10 – Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor**

Las normas de precios de transferencia, establecidas en el artículo 9 de los convenios fiscales basados en los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU y en las Directrices de Precios de Transferencia, se emplean para determinar, de acuerdo con el principio de plena competencia, las condiciones, incluyendo el precio, de las transacciones dentro de un grupo multinacional. Se han reforzado y clarificado los estándares actuales en este ámbito, incluyendo unas pautas sobre el principio de plena competencia y el establecimiento de una metodología para garantizar la determinación de precios adecuados para los intangibles de difícil valoración de acuerdo con el principio de plena competencia. El trabajo se ha centrado en tres áreas clave. La Acción 8 examinó las cuestiones relativas a precios de transferencia de operaciones vinculadas que involucraban activos intangibles, dado que este tipo de activos son por definición móviles y con frecuencia difíciles de valorar.

La distribución inadecuada de los beneficios generados por intangibles valiosos ha contribuido en gran medida a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios. Por su parte, la Acción 9 se ocupa de la atribución contractual de riesgos, concluyendo que sólo se respetarían cuando dichas atribuciones se correspondieran efectivamente con la toma de decisiones y, por ende, con el ejercicio de un control efectivo sobre tales riesgos.

La Acción 10 se ha concentrado en otras áreas de alto riesgo, como la atribución de beneficios resultante de operaciones vinculadas que carecen de lógica comercial, el uso selectivo de métodos de precios de transferencia con el objeto de desviar los beneficios derivados de las actividades económicamente más importantes del grupo multinacional, y el uso de ciertos tipos de pagos entre miembros del grupo multinacional (como gastos de gestión o gastos correspondientes a la

sede principal) para erosionar la base imponible sin que exista una correspondencia con la creación de valor. El informe combinado contiene directrices revisadas que dan respuesta a estas cuestiones, garantizando así que las normas de precios de transferencia ofrezcan resultados que alineen mejor los beneficios operativos y las actividades económicas que los generan.

El informe contiene igualmente directrices sobre transacciones transfronterizas que involucran materias primas o servicios intragrupo de bajo valor añadido. Como estas dos cuestiones fueron identificadas como de importancia decisiva de para los países en vías de desarrollo, las directrices se verán complementadas con un trabajo adicional, a iniciativa del Grupo de Trabajo sobre Desarrollo del G20, que proporcionará conocimiento, mejores prácticas y herramientas a los países en vías de desarrollo para valorar las transacciones de materias primas a efectos de la aplicación de las normas de precios de transferencia y para prevenir la erosión de sus bases imponibles a través de pagos que erosionan la base (p.31-35).

Acción 11-Evaluación y seguimiento de BEPS

Existen cientos de estudios empíricos que demuestran el traslado de beneficios por razones fiscales, estudios que se han valido de diferentes fuentes de información y métodos de cálculo. Aunque medir el alcance de BEPS constituye un desafío dada la complejidad del fenómeno y las limitaciones para acceder a los datos, varios estudios recientes sugieren que la pérdida recaudatoria global del impuesto sobre sociedades como consecuencia de BEPS puede ser significativa. La Acción 11 utiliza los datos y metodologías actualmente disponibles y concluye que existen limitaciones significativas que obstaculizan seriamente los análisis económicos sobre la escala y el impacto económico de BEPS, por lo que se requiere una mejora tanto del acceso a los datos como de las metodologías. Teniendo en cuentas las dificultades en acceder a los datos, se ha creado una tabla de seis indicadores de BEPS empleando diferentes fuentes de información y evaluando distintas prácticas BEPS. Estos indicadores proporcionan señales claras que advierten la existencia de BEPS y sugieren que este fenómeno se ha visto incrementado con el paso del tiempo.

Nuevos estudios empíricos de la OCDE estiman, aun reconociendo la complejidad de BEPS y las limitaciones ya indicadas, que la pérdida recaudatoria global del impuesto sobre sociedades puede encontrarse entre los 100 y los 240 mil millones de dólares estadounidenses. La investigación también halla distorsiones económicas significativas más allá de las fiscales como consecuencia de BEPS, y propone recomendaciones para aprovechar mejor la información fiscal disponible y mejorar los análisis con el objeto de respaldar el seguimiento de BEPS en el futuro, también a través de herramientas analíticas que ayuden a los países a evaluar los efectos fiscales de BEPS y el impacto en sus territorios de las medidas diseñadas para contrarrestar este fenómeno. En el futuro, será necesario que los países mejoren la obtención, recopilación y análisis de datos para así para perfeccionar los análisis económicos y el seguimiento de BEPS (p.37-39).

☑ **Acción 12 – Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva**

Uno de los desafíos fundamentales a los que se enfrentan hoy las administraciones tributarias de todo el mundo es la falta de información puntual y completa sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva. Un acceso precoz a dicha información ofrece la posibilidad de responder rápidamente a los riesgos fiscales a través de evaluaciones de riesgos, procedimientos de inspección o cambios en la legislación.

El informe de la Acción 12 establece un marco modular de guías basadas en mejores prácticas para su uso por aquellos países que carezcan de normas de declaración obligatoria y deseen idear un régimen que satisfaga su necesidad de obtener información anticipada sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva o abusiva y sus usuarios. Las recomendaciones que proporciona el informe no constituyen un estándar mínimo, por lo que los países son libres para introducir o no estos regímenes de declaración obligatoria. El marco propuesto también está previsto para aquellos países que cuenten con regímenes de declaración obligatoria, pero deseen mejorar su eficacia. Las recomendaciones ofrecen la necesaria flexibilidad para buscar un equilibrio entre la necesidad del país de una mejor y más temprana información y los costes de cumplimiento para los contribuyentes. Además, ofrece recomendaciones específicas en forma de mejores prácticas para combatir estructuras de planificación fiscal, así como para mejorar la coordinación y el intercambio de información entre administraciones tributarias (p.41-43).

☑ **Acción 13-Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia**

Una mejor y más coordinada documentación sobre precios de transferencia incrementará la calidad de la información proporcionada a las administraciones tributarias y reducirá los costes de cumplimiento para las empresas. El informe de la Acción 13 contiene un enfoque estandarizado en tres niveles de la documentación sobre precios de transferencia, incluyendo un estándar mínimo con relación al informe país por país. Este estándar mínimo refleja el compromiso de implementar el informe país por país de manera consistente.

En primer lugar, las orientaciones relativas a la documentación sobre precios de transferencia requieren que las empresas multinacionales proporcionen a las administraciones tributarias información de alto nivel acerca de sus operaciones empresariales mundiales y de sus políticas en materia de precios de transferencia en un "archivo maestro" que estaría a disposición de todas las administraciones tributarias de los países interesados. En segundo lugar, también requieren un "archivo local" que incorporaría documentación detallada sobre precios de transferencia con relación a las transacciones de cada país, identificando transacciones concretas con entidades vinculadas, el monto de dichas transacciones y el análisis de la determinación de los precios de transferencia que haya realizado la sociedad con

respecto a esas operaciones. En tercer lugar, las grandes empresas multinacionales también tendrían que presentar el informe país por país, a través del cual se declararía anualmente y por cada jurisdicción fiscal en la que operan, la cuantía de los ingresos y los beneficios antes del impuesto sobre sociedades, así como el importe del impuesto sobre sociedades pagado y devengado. Los informes país por país deben presentarse en la jurisdicción de la sociedad matriz última de la multinacional, aunque se compartirían de manera automática a través de intercambios de información intergubernamentales. En determinadas circunstancias, mecanismos secundarios como las declaraciones locales pueden servir de apoyo. Un plan acordado de implementación garantizará el suministro puntual de la información, la confidencialidad de la información declarada y el uso apropiado de los informes país por país.

En su conjunto, estos tres niveles de documentación obligarán a los contribuyentes a articular una postura coherente en materia de precios de transferencia, ofreciendo a las administraciones tributarias información útil para evaluar los riesgos de los precios de transferencia, optimizar la utilización de los recursos de inspección y, en caso de apertura de un procedimiento de inspección, dicha información será esencial tanto para iniciar como para orientar dicho procedimiento. Las empresas multinacionales verán reducidos sus costes de cumplimiento como consecuencia de la adopción por parte de los países de un régimen uniforme de documentación sobre precios de transferencia y del intercambio automático del informe país por país entre las administraciones tributarias, haciendo innecesaria su presentación en múltiples jurisdicciones (p.45-47).

Acción 14- Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias

Los países reconocen que los cambios introducidos por el proyecto BEPS pueden provocar cierta inseguridad jurídica y que, si no se toman medidas, podrían incrementar en el corto plazo los casos de doble imposición y de conflictos sujetos a procedimiento amistoso. Los países, admitiendo la importancia de eliminar la doble imposición como un obstáculo al comercio transfronterizo y a la inversión, se han comprometido con un estándar mínimo con relación a la resolución de conflictos derivados de los convenios. En particular, dicho estándar incluye un fuerte compromiso político a favor de una resolución de conflictos más rápida y efectiva a través de procedimiento amistoso.

El compromiso también conlleva el establecimiento de un mecanismo efectivo de seguimiento para garantizar que el estándar se cumple y que los países hacen avances hacia una resolución más rápida de los conflictos. Además, un amplio número de países se ha comprometido a introducir de manera inminente el arbitraje preceptivo y vinculante en sus convenios fiscales bilaterales (p.49-50).

Acción 15-Desarrollar un instrumento multilateral

Aprovechando la experiencia de expertos en Derecho Internacional Público y Derecho Fiscal, el informe de la Acción 15 explora la viabilidad

técnica de un instrumento multilateral conducente a implementar las medidas convencionales de BEPS a través de la enmienda de los actuales convenios fiscales bilaterales. Concluye que el instrumento multilateral no sólo es deseable sino también viable, y que deberían convocarse sin demora las negociaciones de dicho instrumento. Partiendo de este análisis, se ha desarrollado el mandato de crear un grupo ad-hoc, abierto a la participación de todos los países, desarrollar el instrumento multilateral y abrirlo a la firma en 2016. De momento, alrededor de 90 países están participando en pie de igualdad en este trabajo.

Dentro de las acciones destacan las dirigidas a impedir el abuso de convenios, a través del Treaty shopping¹⁰ impidiendo de este modo el uso de compañías "canalizadoras de rentas" en países con beneficios fiscales, para garantizar las inversiones a través de las mismas, obteniendo un gravamen menor.

Otro logro importante es el informe país por país junto con otra documentación que reporta a las administraciones tributarias los beneficios, los impuestos, así como las actividades económicas desarrolladas por las multinacionales. La información revelada en este reporte son sus ingresos, beneficios antes de impuestos, impuesto sobre sociedades pagado y devengado, número de trabajadores, capital declarado, beneficios no distribuidos y activos tangibles en cada una de las jurisdicciones donde operan. Este reporte abre la posibilidad de usar tal información para evaluar los riesgos respecto a precios de transferencia.

El proyecto BEPS también adopta metodologías comunes que convergen entre las prácticas nacionales de los países miembros para limitar la erosión de la base gravable por medio de gastos financieros, esto a través de la declaración obligatoria de las transacciones, acuerdos o estructuras agresivas por parte de los contribuyentes, esto con la finalidad de neutralizar los desajustes provocados(p.51-52).

2.3 Transacciones intercompañía y precios de transferencia

2.3.1 Metodología para la determinación de los Precios de Transferencia

Como se abordó en el apartado anterior las acciones 8-10 están relacionadas con el tratamiento de precios de transferencia, al respecto se concentran en 3 principales temas, en la acción 8 encontramos a las operaciones de intangibles por la importancia de la distribución de beneficios derivados de activos de alto valor en relación con el traslado de utilidades y la erosión a la base gravable. En segundo lugar, la acción 9 trata sobre la asignación contractual de riesgos económicos y la atribución de ingresos de las entidades que los asumen, identificando si tales rendimientos son

¹⁰ Instrumento multilateral, que los países pueden usar para trasladar el resultado de los trabajos concernientes a los convenios a los convenios fiscales bilaterales propiamente dichos.

compatibles con las actividades realizadas. Al mismo tiempo se aborda la tasa de retorno de la inversión realizada por una empresa de un grupo multinacional con un gran capital social y activos que entreguen beneficios que no corresponden al nivel de actividad que realice la compañía inversora.

Por último, la acción 10 se centra en aspectos que representan riesgos significativos relacionados con la reclasificación de los ingresos derivados de operaciones sin una lógica comercial o carentes de razón de negocio para las empresas involucradas, el uso de los métodos de determinación de precios de transferencia y la neutralización de pagos entre empresas filiales que erosionan la base gravable ante la falta de coherencia y compatibilidad con la creación de valor.

Para estos fines, la OCDE en conjunto con los países miembros ha creado una metodología aplicable a precios de transferencia, ya que es innegable la importancia de los mismos a la hora de enfrentar y resolver problemas relacionados con BEPS. Las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias ("Directrices OCDE")* forman parte de la *Declaración de la OCDE sobre Inversión Internacional y Empresas Multinacionales*, son recomendaciones de los gobiernos a las EMN, las cuales enuncian una serie de normas para la conducta empresarial compatible con las políticas públicas, mejorar y garantizar un mejor entorno a las inversiones extranjeras y la contribución de las empresas al desarrollo sostenible de las economías en donde operan.

Las *Directrices OCDE* en materia de precios de transferencia tienen por objeto lo siguientes puntos:

- Analizar los métodos para evaluar en principio de plena competencia (*Arm's Length*) en las condiciones comerciales y relaciones financieras dentro de los grupos multinacionales.
- Otorgar información suficiente y clara a las administraciones tributarias y contribuyentes sobre la evaluación de si los precios y contraprestaciones de transacciones intercompañía satisfacen el principio *Arm's Length*.

De acuerdo con (OCDE, 2017) en su capítulo V contiene las orientaciones a las administraciones tributarias para el desarrollo de las normas y procesos de documentación que requerirán a los contribuyentes en línea con el cumplimiento en materia de precios de transferencia. Los 3 objetivos de la documentación de precios de transferencia:

1. Garantizar que los contribuyentes tengan debidamente en cuenta las obligaciones derivadas de las normas sobre precios de transferencia al determinar los precios y otras condiciones de las operaciones entre empresas asociadas, y al declarar, a

los efectos del impuesto correspondiente, la renta obtenida por razón de dichas operaciones;

2. Proporcionar a las administraciones tributarias la información necesaria para poder evaluar con conocimiento de causa los riesgos relacionados con los precios de transferencia; y
3. Facilitar a las administraciones tributarias información útil para realizar una comprobación exhaustiva de las prácticas en materia de precios de transferencia de las entidades sujetas a imposición en su jurisdicción, aun cuando pueda ser necesario complementar la documentación con información adicional a medida que avance la comprobación. La disponibilidad de información adecuada procedente de distintas fuentes durante la comprobación es esencial para que la administración tributaria pueda llevar a cabo un examen metódico de las operaciones vinculadas del contribuyente con empresas asociadas y para aplicar las normas pertinentes en materia de precios de transferencia(p.262-263).

A continuación, se presenta dicha metodología en general, podrían variar algunos puntos dependiendo de la transacción a analizar, pero los puntos esenciales permanecen.

De acuerdo con las *Directrices OCDE* en materia de precios de transferencia y alineado con las acciones 8-10 resumidas anteriormente, la metodología para determinar los precios de transferencia en un estudio que documente las transacciones (nacionales o con el extranjero) de una empresa parte de un grupo multinacional son:

2.3.2 Selección del método de determinación de precios de transferencia más adecuado a las circunstancias del caso

La selección del método más adecuado deberá ser acorde con la naturaleza de la transacción a vinculada a evaluar, la disponibilidad de información para la aplicación del método y la comparabilidad entre las transacciones vinculadas y no vinculadas.

De acuerdo con la OCDE (2017) se considera que:

los métodos tradicionales basados en las operaciones son el medio más directo para determinar si las condiciones de las relaciones comerciales o financieras de las empresas asociadas se ajustan al principio de plena competencia. Esto es así porque cualquier diferencia entre el precio de una operación vinculada y el de una operación comparable no vinculada puede imputarse directamente a las relaciones comerciales o financieras aceptadas o impuestas entre las empresas, pudiendo determinar las condiciones de plena competencia sustituyendo directamente el precio de la operación vinculada por el de la no vinculada (p.109,110)

En este punto es importante aclarar que hay dos tipos de métodos: los tradicionales y los basado en el resultado (utilidad).

2.3.3 Los métodos tradicionales

Los métodos tradicionales basados en las operaciones que se utilizan en la aplicación del principio de plena competencia. Estos métodos son el método del precio libre comparable, el método del precio de reventa y el método del coste adicionado.

❖ Método del precio libre comparable (MPC)

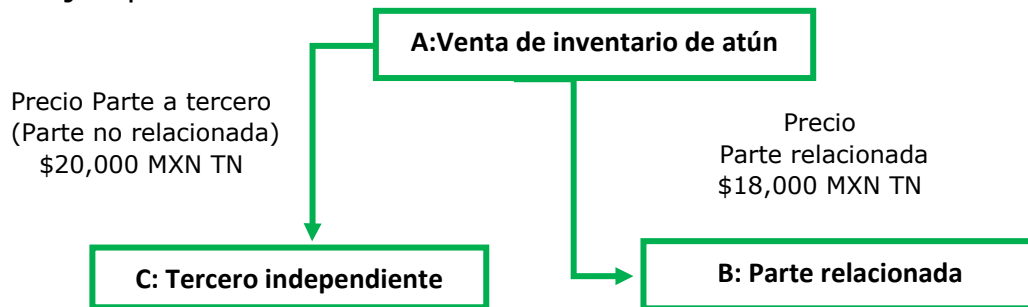
El método del precio libre comparable consiste en comparar el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación vinculada con el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación no vinculada comparable en circunstancias también comparables.

Una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada (esto es, se trata de una operación no vinculada comparable) a los efectos del método del precio libre comparable, si se cumple una de las dos condiciones siguientes OCDE (2017):

- a. Ninguna de las diferencias (si las hubiera) entre las dos operaciones que se comparan, o entre las dos empresas que llevan a cabo esas operaciones, influye significativamente en el valor normal de mercado; o
- b. Pueden realizarse ajustes lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos importantes que provoquen esas diferencias. Cuando sea posible encontrar operaciones no vinculadas comparables, el método del precio libre comparable es el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia. Por tanto, en esos casos, este método es preferible a los demás (p.114).

Figura 4. Esquema de las transacciones intercompañía que aplican un MPC.

Por ejemplo:



Fuente: Elaboración propia con información de (OCDE, 2017).

En este ejemplo el bien de esta transacción es atún del tipo AAA, el cual se vende por tonelada métrica, el precio intercompañía por tonelada métrica de atún es de \$18,000 pesos, mientras que el precio para terceros o partes no relacionadas es de \$20,000. Bajo el MPC los precios deberían ser iguales

al tratarse del mismo bien, con las mismas características, lo que implica que no hay alguna razón o característica adicional para que su precio sea distinto, por lo que al ser diferentes los precios entre empresas relacionadas y terceros no se cumple con el principio de plena competencia.

❖ **Método del precio de reventa (MPR)**

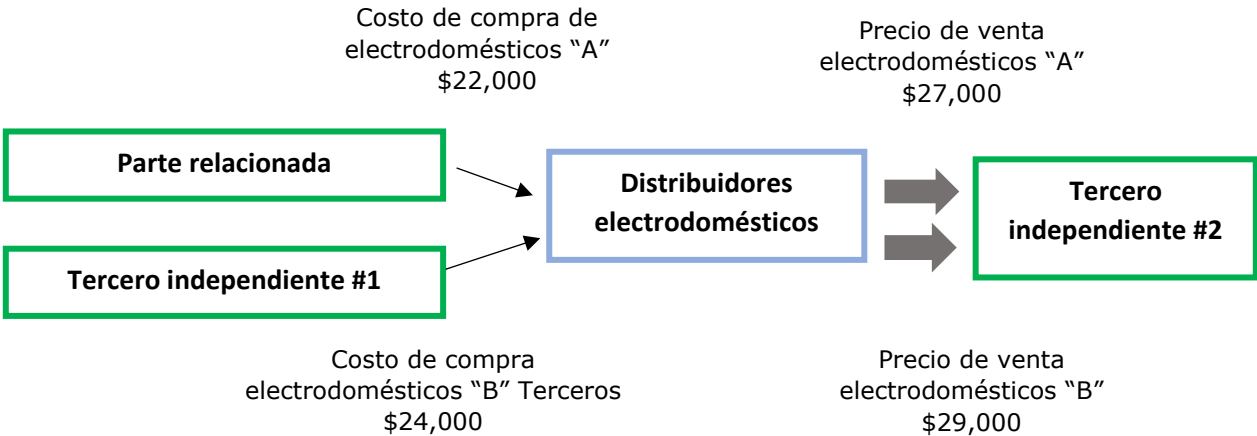
De acuerdo con las *Directrices* (OCDE, 2017):

El método del precio de reventa se inicia con el precio al que se ha adquirido a una empresa asociada un producto que se vende después a una empresa independiente. Este precio (el precio de reventa) se reduce en un margen bruto apropiado (el "margen del precio de reventa") representativo de la cuantía con la que el revendedor pretende cubrir sus costes de venta y gastos de explotación y, dependiendo de las funciones desempeñadas (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos), obtener un beneficio apropiado. Lo que queda tras sustraer el margen bruto puede entenderse que constituye, tras los ajustes que correspondan por razón de otros costes asociados a la adquisición del producto (por ejemplo, los derechos de aduana), un precio de plena competencia de la transmisión de bienes inicial entre las empresas asociadas. Este método alcanza su máxima utilidad cuando se aplica a actividades de comercialización.

El margen del precio de reventa del revendedor en la operación vinculada puede calcularse partiendo del margen del precio de reventa obtenido por ese mismo revendedor sobre artículos comprados y vendidos en operaciones no vinculadas comparables ("comparable interno"). También puede utilizarse como pauta el margen del precio de reventa obtenido por una empresa independiente en operaciones no vinculadas comparables ("comparable externo") (p.119-120).

Figura 5. Esquema de las transacciones intercompañía que aplican un MPR.

Por ejemplo:



Fuente: Elaboración propia con información de (OCDE, 2017).

Una empresa que se dedica a la distribución de electrodomésticos, compra electrodomésticos del tipo "A" a su parte relacionada por \$22,000 pesos y vende los mismos electrodomésticos tipo "A" a un tercero independiente #2 a \$27,000 pesos. Por otra parte, compra electrodomésticos tipo "B" a un tercero independiente #1 a \$24,000 pesos y vende electrodomésticos tipo "B" a un tercero independiente 2 en \$29,000 pesos.

Entonces teniendo esta información la aplicación del método, utilizando el indicador de rentabilidad de margen bruto (MB)¹¹. El MB de los electrodomésticos tipo A es de 18.52% y el MB de los electrodomésticos del tipo B es de 17.24%.

Tabla 2. Ejemplo de aplicación MPR

		Electrodomésticos "A"	Electrodomésticos "B"
(A)	Ventas	\$27,000	\$29,000
(B)	Costo de ventas	\$22,000	\$24,000
C=(A-B)	Utilidad bruta	\$5,000	\$5,000
D=(C/A)	MB	18.52%	17.24%

Fuente: Elaboración propia con información de (OCDE, 2017).

Si el MB intercompañía (A) es menor que el MB de B, no cumple con el principio de plena competencia. Por lo que procedería a realizar los ajustes necesarios conforme a la legislación local.

❖ Método del coste adicionado (MCA)

De acuerdo con las *Directrices* (OCDE, 2017):

El método del coste incrementado parte de los costes en que ha incurrido el proveedor de los bienes (o servicios) en una operación vinculada por los bienes transmitidos o los servicios prestados a un comprador asociado. Este coste se incrementa en un margen que le permita obtener un beneficio apropiado teniendo en cuenta las funciones desempeñadas y las condiciones del mercado. El resultado, que se obtiene después de incrementar el coste mencionado con dicho margen, puede considerarse como un precio de plena competencia de la operación vinculada original.

Este método probablemente alcanza su máxima utilidad cuando se aplica a la venta de productos semiacabados entre partes asociadas, cuando las partes asociadas han concluido acuerdos de explotación común o de compraventa a largo plazo, o cuando la operación vinculada consiste en la prestación de servicios (p.125,126).

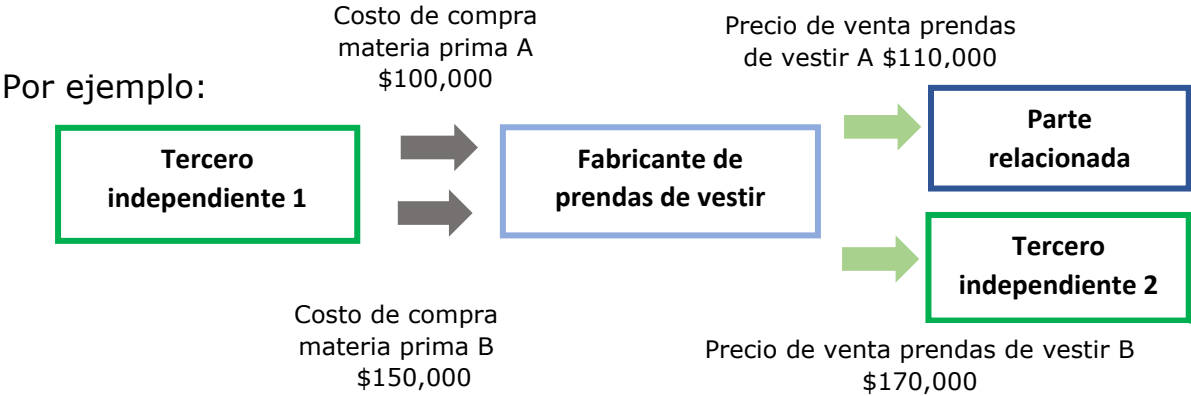
¹¹ MB= utilidad bruta/ventas

No es posible formular una regla general para todos los casos. Los diversos métodos de determinación de costes deben ser uniformes tanto para las operaciones vinculadas como para las no vinculadas, e igualmente uniformes en el transcurso del tiempo con referencia la misma empresa. Por ejemplo, para determinar el margen que deba incrementarse sobre el coste puede ser necesario considerar si los productos pueden suministrarse por fuentes diversas a costes que difieran notablemente.

Las empresas asociadas pueden optar por calcular su base de incremento de coste según criterios estandarizados. Un tercero independiente probablemente no aceptaría pagar un precio más alto que resultara de las ineficiencias de la otra parte. Por otro lado, si la otra parte es más eficiente de lo que se cabe esperar en condiciones normales, esta debería beneficiarse de dicha ventaja.

La empresa asociada puede acordar previamente qué costes son aceptables como base para la aplicación del método del coste incrementado. OCDE (2017):

Figura 6. Esquema de las transacciones intercompañía que aplican un MCA.



Fuente: Elaboración propia con información de (OCDE, 2017).

En la aplicación del método MCA el costo incrementado de la prenda de vestir tipo A es de 10.00%, mientras que el MCA para las prendas de vestir tipo B es de 13.33%.

Tabla 3. Ejemplo de aplicación MCA

		Prendas tipo "A"	Prendas tipo "B"
(A)	Ventas	\$110,000	\$170,000
(B)	Costo de ventas	\$100,000	\$150,000
C=(A-B)	Utilidad bruta	\$10,000	\$20,000
D=(C/B)	C+(Ut.bruta/Costo)	10.00%	13.33%

Fuente: Elaboración propia con información de (OCDE, 2017).

En este caso, como el MCA de la parte relacionada (A) se encuentra por debajo de B no cumple con el principio Arm's Length, por lo que tendría que realizar los ajustes correspondientes de acuerdo con la legislación vigente.

2.3.4 Métodos basados en el resultado de las operaciones

Se entiende que los métodos basados en el resultado de las operaciones son los que analizan los resultados derivados de una transacción intercompañía (operación vinculada). Los métodos considerados como basados en el resultado son método de la distribución del resultado y el método del margen neto operacional. Al respecto los beneficios obtenidos de la transacción intercompañía son un indicador importante para comparar si las transacciones se han realizado en condiciones que difieran de aquellas que hubieran acordado empresas independientes en circunstancias, por lo demás, comparables.

❖ Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional (MMTUO)

De acuerdo con las *Directrices* (OCDE, 2017):

El método del margen neto operacional estudia el beneficio neto calculado sobre una magnitud apropiada (por ejemplo, los costes, las ventas o los activos) que un contribuyente obtiene por razón de una operación vinculada. Por tanto, el método del margen neto operacional se aplica de forma similar a los métodos del coste incrementado y del precio de reventa. Esta similitud significa que, para que resulte fiable, el método del margen neto operacional debe aplicarse de forma similar a como se aplican los métodos del precio de reventa o del coste incrementado.

En concreto, esto supone que el indicador del beneficio neto que el contribuyente obtiene de la operación vinculada debe determinarse teóricamente tomando como referencia el indicador del beneficio neto que ese mismo contribuyente obtiene en operaciones comparables realizadas en el mercado libre, es decir, tomando como referencia "comparables internos".

Cuando no es posible proceder de este modo, puede utilizarse como pauta el margen neto que hubiera obtenido una empresa independiente en una operación comparable ("comparable externo"), es necesario practicar un análisis funcional de las operaciones vinculadas y no vinculadas a fin de determinar su comparabilidad, así como los ajustes necesarios para obtener resultados fiables. Asimismo, deben aplicarse los restantes criterios de comparabilidad (p.133,134).

A continuación, se presentan las principales características del MMTUO:

- ❖ Su aplicación es recomendable cuando no ha sido posible aplicar el MPC por la naturaleza de la transacción, es decir no ha sido posible evaluar la transacción de forma directa.
- ❖ Se determina la rentabilidad obtenida en las transacciones controladas comparando la utilidad de operación obtenida por partes independientes en operaciones comparables.
- ❖ Los factores de rentabilidad que son considerados como variables son los activos, ventas, costos y gastos de operación.
- ❖ Se determina la o las empresas "objeto de análisis" (*tested party*), ya que su información financiera será la utilizada para la aplicación del método
- ❖ Se evalúa la utilidad operativa a partir de indicadores de utilidad mismos que son elegidos de acuerdo con el caso, se elige el más apropiado dependiendo del tipo de transacción
- ❖ Los indicadores de utilidad son el retorno sobre activos (ROA), margen operativo (MO) y costo adicionado neto (CAN), mismos que son influidos en menor grado por diferencias transaccionales que en el caso de los precios.
- ❖ Búsqueda de compañías comparables en bases de datos tanto públicas como privadas con información confiable, actual y disponible.
- ❖ *Análisis de comparabilidad* que considera los activos, funciones y riesgos de la transacción, así como las circunstancias económicas.
- ❖ Selección de comparables
- ❖ Ajustes de comparabilidad, pueden ser ajustes de capital por diferencias en los registros contables, ajustes por mercado geográfico entre otros.
- ❖ Se construye a partir de las comparables un rango intercuartil de rentabilidades de mercado con el cual se compara la transacción en prueba.
- ❖ Dependiendo del resultado se determina si cumple o no con el principio de plena competencia.
- ❖ En caso de no cumplir con el rango de plena competencia, se sugiere realizar ajustes conforme la legislación vigente.

Una de las principales ventajas de este método es que los indicadores de utilidad son menos sensibles a las diferencias que afectan a las operaciones de lo que es el precio del MPC. Los indicadores de rentabilidad toleran mejor las diferencias funcionales entre las operaciones vinculadas y las no vinculadas que los márgenes de beneficio bruto. Además, sólo es necesario analizar el indicador de rentabilidad de la empresa analizada o *tested*.

Por ejemplo:

Una compañía se dedica a la distribución de reproductores de audio (*tested party*) a su parte relacionada, para determinar si los precios intercompañía fueron pactados conforme al principio de plena competencia se aplica los siguiente:

- El método MMTUO
- Indicador de rentabilidad: Margen operativo (MO)
- Análisis de comparabilidad considerando los activos, funciones y riesgos de la transacción, así como las circunstancias económicas
- Búsqueda de compañías distribuidoras comparables a nivel local y mundial, basadas en el análisis de comparabilidad
- Selección de comparables

A continuación, se presenta la información financiera de las empresas seleccionadas como comparables y el margen de rentabilidad obtenido por las actividades de distribución de reproductores de audio.

Tabla 4. Ejemplo de aplicación MTUO

	Tested	Compañía A	Compañía B	Compañía C	Compañía D	
A	Ventas	\$182,390	\$430,220	\$149,000	\$197,443	\$720,989
B	Costo de ventas	\$128,709	4222,990	\$100,788	\$89,340	\$489,320
C=A-B	Utilidad Bruta	\$53,681	\$207,230	\$48,212	\$108,103	\$231,669
D	Gastos Operativos	\$27,490	\$119,234	\$24,728	\$92,833	\$182,309
E=C-D	Utilidad Operativa	\$26,191	\$87,996	\$23,484	\$15,270	\$49,360
F=E/A	Margen Operativo	14.36%	20.45%	15.76%	7.73%	6.85%

Fuente: Elaboración propia con información de (OCDE, 2017).

Es importante aclarar que, en un caso real, se deben aplicar ajustes de comparabilidad en las cuentas de capital (cuentas por cobrar, cuentas por pagar e inventarios) ya que estas diferencias inciden en la utilidad operativa y por tanto podrían distorsionar el nivel margen que se obtendrá tanto en la tested y en las comparables.

Ajustes de cuentas de capital

Dichos ajustes, de acuerdo a lo descrito en las Directrices OCDE (2017) (pp.141-147) consisten en lo siguiente:

Ajuste por diferencia en cuentas por cobrar: Este ajuste se lleva a cabo porque las cuentas por cobrar están relacionadas con

el financiamiento otorgado a clientes, es decir, las ventas netas incluyen una compensación por el bien o servicio enajenado, de modo que no solo se percibe el ingreso por los mismos, sino que incluye un interés implícito al proporcionar flexibilidades de pago a los clientes.

La rotación de cuentas por cobrar de la tested y de las comparables resultan diferentes a nivel de las ventas netas lo que resulta en un impacto en el nivel de utilidad operativa por dicho interés implícito resultado del financiamiento a clientes y por tanto del margen de rentabilidad.

Este ajuste se calcula a partir de la rotación de las cuentas por cobrar de la tested y se aplica la rotación obtenida en las comparables. En segundo lugar, se calcula el interés implícito sobre la diferencia obtenida (utilizando tasas de referencia, TIIE en el caso de México), El valor obtenido representa el valor pendiente de registro en los ingresos (ventas netas) en el estado de resultados.

Se calcula como sigue:

$$Ajuste\ CxC = Promedio\ de\ Cxc \times \frac{Tasa\ de\ interés}{[1 + [Tasa\ de\ interés \times (\frac{Promedio\ de\ cuentas\ por\ cobrar}{ventas\ netas})]]}$$

Ajuste por diferencia en inventarios: Este ajuste se realiza cuando hay niveles altos de inventarios, ya que esto representa niveles mayores de inversión en activos, incurriendo quizás en riesgo de liquidez. En resumen, se realiza por el nivel de riesgos que se asumen tanto la tested como las comparables, que como se mencionó anteriormente los riesgos son evaluados en el análisis de comparabilidad.

Para la aplicación de este ajuste en primer lugar se calcula la rotación en la tested y posteriormente se aplica tal rotación en las comparables, para identificar las diferencias entre los niveles de inventarios de la tested y las comparables. En segundo lugar, se identifica y calcula el interés implícito sobre la diferencia previamente calculada de inventarios que representa el valor pendiente de registro en los estados de resultados como ingresos (ventas netas).

Se calcula como sigue:

$$Ajuste\ por\ inventarios = (Saldo\ Promedio\ de\ inventarios) \times tasa\ de\ interés$$

Ajuste por diferencia en cuantas por pagar: La entidad que mantiene un alto nivel de cuentas por pagar implicaría que está obteniendo un mayor financiamiento o condiciones de pago más flexible con sus proveedores, lo cual podría representar un incremento en los costos y gastos en el estado de resultados.

El interés implícito atribuible que se obtiene de los proveedores corresponde a un ingreso. En este orden de ideas, las diferencias entre la rotación de cuentas por pagar de la parte en prueba y de las comparables representan cambios en el nivel de costos y

gastos, por tanto, en la utilidad operativa relacionados con la adquisición de inventarios.

Para neutralizar este efecto sobre la utilidad operativa se realiza el ajuste por diferencias en cuentas por pagar, calculando la rotación de cuentas por pagar de la compañía en prueba y se aplica a las comparables para identificar la diferencia entre los niveles de cuentas por pagar. En segunda instancia se calcula el interés implícito sobre la diferencia de rotación de cuentas por pagar, el valor obtenido representa el valor pendiente de registro en los costos y gastos del estado de resultados en las comparables.

Se calcula como sigue:

$$Ajuste\ CxP = Promedio\ de\ Cxp \times \frac{(Tasa\ de\ interés)}{[1 + (tasa\ de\ interés \times (\frac{Promedio\ de\ cxp}{costo\ de\ vetas}))]}$$

Ya que las diferencias han sido neutralizadas por medio de la aplicación de los ajustes en cuentas de capital se realiza el cálculo del indicador de rentabilidad en este caso MO.

Para la determinación del rango de rentabilidades (MO) obtenidos por empresas comparables en transacciones similares, a continuación, se presentan los resultados:

Tabla 5: Rango intercuartil de MO obtenido por comparables vs. MO obtenido en la actividad de distribución de la Tested. Resultados de la aplicación de MTUO.

Tested	Cuartil inferior	Mediana	Cuartil superior
14.36%	7.51%	11.75%	16.93%

Fuente: Elaboración propia con información de (OCDE, 2017).

El MO obtenido por la *tested* en la transacción de distribución de reproductores de audio se encuentra dentro del rango intercuartil de MO de empresas comparables. Por lo que se concluye que cumple con el principio de plena competencia, al obtener una rentabilidad de mercado.

Si se tratara del caso contrario en el cuál la rentabilidad obtenida por la *tested* estuviera fuera de rango intercuartil (por encima o por debajo) se procedería a realizar un ajuste de precios de transferencia de acuerdo a la legislación aplicable.

En el apartado anterior se abordó el tema de *comparabilidad* dicho análisis es una pieza clave a la hora de definir con que método abordar cada caso por lo que a continuación se presentan los puntos más importantes a considerar durante su elaboración.

2.3.5 **Análisis de comparabilidad**

La aplicación del principio de plena competencia se basa generalmente en la comparación de las condiciones de una operación controlada con las condiciones de las operaciones efectuadas entre empresas independientes. Para que estas comparaciones sean útiles, las características económicas relevantes de las situaciones que se comparan deben ser lo suficientemente comparables.

Sobre el análisis de comparabilidad, en este método y en los demás se debe realizar con la finalidad de caracterizar adecuadamente la transacción intercompañía, ya que esto permitirá seleccionar el método más apropiado para la determinación de precios de transferencia, así mismo, determina el proceso de selección de comparables.

Figura 7. Comparabilidad de acuerdo con la LISR y las Directrices OCDE



Nota. Elaboración propia con información de los Factores de Comparabilidad de acuerdo con la LISR y las Directrices OCDE 2017. **Fuente:** OCDE. Directrices (2017). (p. 4).

2.3.6 **Factores de comparabilidad**

i. *Características de la operación*

En la práctica, el análisis de comparabilidad para los métodos basados en los indicadores de beneficios brutos o netos suelen hacer más hincapié en las similitudes de las funciones que en las similitudes de los productos.

Dependiendo del caso, puede aceptarse para estos métodos la ampliación del ámbito de comparabilidad para incluir operaciones no controladas con productos diferentes, pero en las que desarrollen funciones similares.

No obstante, la aceptación de este criterio depende del efecto que provoquen las diferencias en la fiabilidad de la comparación y de si se disponen o no de datos más fiables.

ii. *Funciones o actividades (análisis funcional)*

Un factor adicional que se debe de considerar a la hora de examinar la sustancia económica de la pretendida atribución de riesgo es la consecuencia que tendría dicha atribución en operaciones basadas en el principio de plena competencia.

En general, en operaciones basadas en condiciones de plena competencia, tiene más sentido que cada parte asuma mayores cuotas de riesgo en aspectos sobre los que se tienen mayor control.

iii. *Términos contractuales*

En operaciones efectuadas en condiciones de plena competencia, las cláusulas contractuales definen generalmente, de forma explícita o implícita, como se reparten las responsabilidades, riesgos y resultados entre las partes. Las cláusulas de una operación se pueden encontrar, además de en el contrato escrito, en la correspondencia y en la comunicación entre las partes.

En la práctica, la información relativa a las condiciones contractuales de operaciones no controladas potencialmente comparables puede ser limitada, o inaccesible, especialmente cuando el análisis se apoya en comparables externos.

iv. *Circunstancias económicas*

Los precios de plena competencia pueden variar entre mercados diferentes incluso para operaciones referidas a unos mismos bienes o servicios; por tanto, para lograr la comparabilidad se requiere que los mercados en que operan las empresas independientes y las que se encuentran en prueba no presenten diferencias que incidan significativamente en los precios (o que se puedan realizar los ajustes apropiados).

La identificación del ciclo (económico, comercial o del producto) y del mercado geográfico son otra circunstancia económica que puede afectar la comparabilidad.

Tabla 6. Circunstancias económicas que pueden ser relevantes en el análisis de comparabilidad.

Circunstancias económicas que pueden ser relevantes para determinar la comparabilidad de los mercados		
-Localización geográfica	-La posición relativa de compradores y vendedores	-La regulación del mercado
-Dimensión del mercado	-Los niveles de oferta y demanda (total o por zonas)	-Costos de producción y transporte
-El grado de competencia	-El poder adquisitivo de los consumidores	-Nivel de mercado (mayoreo -menudeo)

Nota. Elaboración propia con información de Factores de comparabilidad de acuerdo con la LISR y las Directrices OCDE 2017. **Fuente:** OCDE. Directrices (2017). (p. 8).

v. Estrategias de negocios

Otro punto importante en el análisis de comparabilidad a considerar son las estrategias de negocio.

Es necesario examinar las estrategias empresariales al determinar la comparabilidad con el fin de fijar los precios de transferencia. Tales como:

- Innovación y desarrollo de nuevos productos;
- El grado de diversificación;
- La aversión al riesgo;
- La valoración de los cambios políticos;
- La incidencia de leyes laborales;
- La duración de los acuerdos;
- Otros factores que influyan en la gestión de negocios.

Entre las estrategias empresariales también pueden incluirse las modalidades de penetración en los mercados. Un aspecto importante que considerar es si existe una expectativa razonable de obtener ingresos suficientes que justifiquen los costos incurridos en dichas estrategias empresariales en un plazo que sería aceptable en una operación. A continuación, se presentan los elementos del análisis de comparación de acuerdo con lo descrito en la LISR y en las *Directrices OCDE*.

Tabla 7. Circunstancias económicas que pueden ser relevantes en el análisis de comparabilidad

Casos	Elementos específicos	
	LISR	Directrices de la OCDE
Operaciones de financiamiento	<ul style="list-style-type: none"> • Monto del principal • Plazo • Garantías • Solvencia del deudor • Tasa de interés 	
Prestación de servicios	<ul style="list-style-type: none"> • Naturaleza del servicio • Experiencia o conocimiento técnico 	<ul style="list-style-type: none"> • Naturaleza y alcance de los servicios
Uso, goce o enajenación de bienes tangibles	<ul style="list-style-type: none"> • Características físicas del bien • Calidad • Disponibilidad del bien 	<ul style="list-style-type: none"> • Características físicas del bien • Cualidades y fiabilidad • Disponibilidad del bien • Volumen de la oferta
Concesión de explotación o transmisión de un bien intangible	<ul style="list-style-type: none"> • Patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología • Duración de la concesión • El grado de protección 	<ul style="list-style-type: none"> • La forma de la transacción (licencia o venta) • Tipo de propiedad (patente, marca o know-how) • Duración y grado de protección • Beneficios previstos por el uso del bien
Enajenación de acciones	<ul style="list-style-type: none"> • Capital contable actualizado de la emisora • Valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la última cotización bursátil 	

Nota. Elaboración propia con información de Factores de comparabilidad de acuerdo con la LISR y las Directrices OCDE 2017.

Fuente: OCDE. Directrices (2017).

❖ **Método de Partición de Utilidades (MPRU)**

De acuerdo con información de las Directrices (OCDE, 2017):

El método de la distribución del resultado aspira a eliminar el efecto que provocan sobre los resultados las condiciones especiales acordadas o impulsadas en una operación vinculada, determinando la distribución de los beneficios que hubieran acordado empresas independientes atendiendo a su participación en la operación u operaciones. El método de la distribución del resultado identifica en primer lugar, el beneficio que ha distribuirse entre las empresas asociadas por las operaciones vinculadas en las que participan (los "resultados conjuntos").

La principal ventaja del método de la distribución del resultado es que constituye un método para evaluar las operaciones que están estrechamente integradas, respecto de las que no sería posible aplicar un método unilateral. Es decir que es imposible determinar por la información disponible del nivel de utilidad de cada actividad que realiza (p. 152).

Este método de distribución del resultado puede ser también el más apropiado cuando ambas partes de una operación realizan aportaciones únicas y valiosas (por ejemplo, aportan intangibles únicos) a la operación, como en el caso de patentes o explotación de marcas que, en dado caso, las partes independientes podrían desear compartir los resultados de la operación en proporción a sus aportaciones respectivas, por lo que un método bilateral es más apropiado.

Una de las debilidades que presenta el método de la distribución del resultado reside en las dificultades que plantea su aplicación. A primera vista, este método puede parecer fácilmente accesible tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias, ya que tiende a apoyarse menos en la información procedente de terceros independientes. Sin embargo, las empresas asociadas y las administraciones tributarias pueden tener dificultades para acceder a la información relativa a filiales extranjeras (p. 154).

En conclusión, los métodos basados en los resultados son aceptables únicamente en la medida en que resulten compatibles con el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, especialmente por lo que respecta a la comparabilidad. Esto se logra aplicando los métodos de forma que se aproximen a la determinación de precios de plena competencia. La aplicación del principio de plena competencia se basa, por lo general, en una comparación del precio, el margen o los beneficios de una cierta operación vinculada con el precio, margen o beneficio de una operación comparable realizada entre empresas independientes.

En el caso de un método de distribución del resultado, el principio de plena competencia se basa en una aproximación a la distribución de beneficios

que realizarían empresas independientes si llevaran a cabo esas operaciones.

Habrán casos en los métodos basados en el resultado de las operaciones (en la utilidad) que resulten más apropiados que el aplicar métodos tradicionales, por lo que la suficiencia en la aplicación de un método u otro dependerá del tipo de transacción vinculada analizada y la información disponible para la aplicación del método, entre otros factores. Además, las MNE tienen la libertad de elegir la aplicación de "otros métodos" no descritos en las *Directrices OCDE* para determinar los precios de transferencia siempre y cuando satisfagan el principio *Arm's Length*, con la correspondiente explicación en la que se exponga los motivos por los cuales los métodos propuestos por la OCDE no fueron apropiados para probar la transacción.

Por último, la metodología propuesta por la OCDE aclara que no es requisito la utilización de más de un método.

En general estos son los puntos que contiene un estudio de precios de transferencia a nivel internacional, dependiendo de cada jurisdicción habrá requerimientos más detallados que prioricen uno u otro punto. Más adelante en la presente investigación se hace referencia a cada punto conforme a la legislación mexicana de precios de transferencia.

Hasta este punto se han revisado los principales métodos propuestos por la OCDE para evaluar las transacciones intercompañía y el cumplimiento en materia fiscal de los precios de transferencia, así como el cumplimiento con el principio de plena competencia. Al respecto se concluye que el marco teórico económico y la metodología OCDE son un par de elementos que funcionan para resolver controversias para las autoridades fiscales y contribuyentes en materia de precios de transferencia.

La metodología ha evolucionado conforme la economía se ha complejizado, por lo que los esfuerzos y actualizaciones son una constante en este tema, recientemente en 2017 con la publicación de la última versión de las *Directrices OCDE* se están abordando temas de economía digital e intangibles, por lo que en el corto plazo saldrán nuevas propuestas para evaluar las transacciones de la nueva forma de relaciones económicas que se están construyendo impulsados por la tecnología, las nuevas cadenas de valor y la interconectividad.

CAPITULO III

Aplicación en México de los precios de transferencia como parte de las acciones 8-10 BEPS a partir de la reforma fiscal de 2014

3.1 Legislación mexicana en materia de precios de transferencia a partir de la reforma fiscal de 2014.

En México, el pago de impuestos es obligatorio para toda persona física o moral residente en México, responsabilidad está plenamente establecida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2021) "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" (p.121).

En este artículo destacan los cuatro principios constitucionales de los impuestos, el destino del gasto público, equidad, proporcionalidad y legalidad de los mismos.

De acuerdo con el artículo 2 del CFF las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Ingresos públicos que se clasifican como ordinarios y extraordinarios, petroleros y no petroleros, corrientes y de capital, tributarios y no tributarios.

Es en 1997 cuando México se incorpora a la normativa de precios de transferencia propuesta por la OCDE, generando cambios en el marco fiscal regulatorio. Con la firma del TLCAN apenas unos años antes México entró de lleno al proceso expansivo de la globalización, que como se comentó anteriormente ha traído cambios constantes, generalmente rápidos en cuestiones de producción, distribución y consumo.

En este contexto de apertura comercial y el auge de la industria maquiladora¹² en la zona fronteriza, que para las empresas representa una

¹² En una definición general, las maquiladoras son plantas que importan materias primas, componentes y maquinaria, para procesarlos o ensamblarlos en México y después reexportarlos, principalmente a Estados Unidos, pagando impuestos sólo sobre el valor agregado. La definición adoptada por el (INEGI) indica que "[...] se considera como establecimiento maquilador a aquella unidad económica que realiza una parte del proceso de producción final de un artículo, por lo regular de ensamblado, misma que se encuentra dentro del territorio nacional y mediante un contrato de maquila se compromete con una empresa matriz, ubicada en el extranjero, a realizar un proceso industrial o de servicio destinado a transformar, elaborar o reparar mercancías de procedencia extranjera, para lo

gran ventaja competitiva al disminuir los costos laborales y los costos de transporte al localizarse en la región norte de México. Este impulso de la industria maquiladora trajo consigo los Acuerdos de Precios Anticipados (APA)¹³ que son un tipo de negociación fiscal conocidas como “Safe Harbor” este tipo de acuerdos aún vigentes tienen como finalidad documentar y gravar la utilidad obtenida por la empresa en México, la cual debe ser conforme a la utilidad que obtendría una empresa no controlada del mismo sector en circunstancias similares.

Al respecto la LISR incorpora la obligación de la presentación de la declaración de operaciones con partes relacionadas en el extranjero, anexo de partes relacionadas o anexo 9.

En 2008 se incorpora en la presentación el dictamen fiscal dos anexos y un cuestionario relacionados con precios de transferencia los anexos 16 y 17. En aquel momento, en el artículo 86 de la (LISR, 2021), actualmente es el artículo 76, se estableció que:

Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 180 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo. (p.90).

Actualmente la fracción citada es la XXII del artículo 76 de la LISR y los métodos de precios de transferencia se establecen actualmente en el artículo 180 de la LISR.

En el anexo 16 actualmente se revela información referente a los ingresos acumulables y deducciones autorizadas por cada parte relacionada nacional o extranjera, tipo de transacciones, si dichas transacciones cumplen con el principio de plena competencia, confirmación de si las operaciones involucraron contribuciones únicas y valiosas, así como datos generales de razón social, RFC, residencia, etc.

Respecto al anexo 17 el contribuyente revela información referente a las actividades preponderantes del contribuyente, posesión de activos intangibles, confirmación de la presentación de declaraciones local, maestra y/o reporte país por país, en caso de aplicar. Además de la confirmación de si el contribuyente cuenta con la documentación comprobatoria de precios de transferencia (evidencia documental estudio de precios de transferencia), presentación del anexo 9, o si se cuenta con acuerdos (APA) o bajo

cual importa temporalmente partes, piezas y componentes, mismos que una vez terminados son exportados” (Contreras & Munguía, 2007) p.72.

¹³ Del término en inglés “Advance Pricing Agreements”.

estímulos fiscales como los de Zonas Económicas Especiales (ZEE) y el Decreto de Estímulos Región Fronteriza Norte.

En el caso de maquilas el anexo 17 contiene un apartado que requiere información correspondiente a los ingresos por servicios de maquila, así como los montos mensuales promedio de los inventarios importados temporalmente, la depreciación de los activos propiedad del extranjero y los costos y gastos incurridos por la actividad de maquila.

En 2009 la OCDE toma la pauta de renovar la metodología de precios de transferencia por lo que edita las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010*.

3.1.1 Reforma fiscal 2014

En México durante 2014 se da una reforma hacendaria, que tenía por objetivos establecer la responsabilidad fiscal como una política de Estado, aumentar la capacidad financiera para atender las necesidades de la población, mejorar la equidad tributaria priorizando un sistema justo, progresivo y equitativo. Así también el facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, promoción de la formalidad para ampliar la base de contribuyentes, además de incentivar la recaudación de estados y municipios, entre otros.

Incluyó cambios a las disposiciones fiscales que obedecen en su mayoría a una serie de recomendaciones hechas por la OCDE, enfocados a fortalecer las capacidades de la autoridad fiscal para detectar aquellas acciones por parte de las empresas que tienen como finalidad erosionar la base tributaria y, en consecuencia, disminuir o evadir el pago de impuestos en México.

Se crea un nuevo régimen, el *Régimen de integración fiscal*, dejando de lado al *Régimen de consolidación fiscal*, el cual es opcional brindando la facilidad a los contribuyentes (grupos empresariales) diferir el pago de ISR por máximo tres ejercicios, determinando el impuesto causado como si no estuviera bajo el régimen de integración fiscal, a su vez reconocerlo como pasivo a largo plazo por diferir.

La tasa de ISR de personas morales pasó de 28% en 2013 al 30%, esto supone un cambio en las empresas que deberán ajustar sus activos y pasivos por ISR, creando movimientos en el estado de resultados integral en el apartado de impuestos a la utilidad.

En el caso de las personas físicas se establece el concepto de *discrepancia fiscal*, esto es cuando se comprueba que las erogaciones son superiores a los ingresos declarados durante el ejercicio fiscal. Deben presentar las declaraciones de ingresos que correspondan con tal nivel de erogaciones. La tarifa de ISR para personas físicas va de un 30 a 35%.

Otro de los cambios importantes de la reforma 2014 fue la homologación de la tasa del IVA a 16% eliminando la tasa del 11% de la zona fronteriza de la zona fronteriza.

Además, cambio la determinación de la base de PTU, el cálculo de PTU causada se modificó en 2014 este cambio trae consigo ajustes en los activos y pasivos por PTU diferida al mismo tiempo en el ISR diferido generado, por lo que habría movimientos en el estado de resultados del año previo.

Con esta reforma fiscal se elimina el Régimen Intermedio y el Régimen De pequeños contribuyentes y se sustituye por el Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECOS).¹⁴

Otro cambio derivado de dicha reforma es el *régimen de maquiladoras* que contiene como principal cambio la determinación de la utilidad fiscal aplicable a maquiladoras, poniendo énfasis en los pasivos y activos causados por ISR tal como lo describe a continuación IMCP (2014):

La maquinaria utilizada en la actividad de maquila debe ser al menos en 30% propiedad del residente en el extranjero.

Se establece una declaración informativa de las operaciones de maquila realizadas bajo esta modalidad entre otros controles y se especifica que las empresas que cuentan con este tipo de autorización no podrán aplicar las reglas Safe Harbor (determinación de la utilidad fiscal por medio de la cantidad mayor que resulte de determinar un entorno de 6.9% sobre sus activos, o bien de 6.5% de sus costos y gastos operativos) (p.20).

Respecto a la retención en pagos al extranjero la tasa de retención aplicable en pagos que son residentes en el extranjero, de una persona física el máximo aplicable será de tasa del 35%, que es 5% más que en el régimen anterior.

En cuanto a los intereses pagados a bancos extranjeros la retención de ISR sobre los intereses será de 4.9% en el caso de bancos residentes en países con los que México tiene celebrado un tratado fiscal.

En cuestión de regalías la enajenación de ciertos bienes o derechos como lo son patentes, formulas, marcas o fórmulas sólo podrán ser considerados como regalías cuando la contraprestación pactada se determine en función de la productividad por el uso de tal bien.

Los fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero están exentos del impuesto de capital las ganancias derivadas de capital por enajenación de bienes.

¹⁴ régimen aplicable solo a personas físicas con actividades empresariales, mismas que tendrán derecho a una reducción de ISR mediante un crédito del 100% el primer año, 80% el segundo año y gradualmente durante 10 años, hasta llegar a 10% el año décimo.

Respecto a la *Declaración Informativa sobre la situación fiscal* IMCP (2014) los contribuyentes que tributen en términos del Título II de la LISR que en el último ejercicio fiscal inmediato anterior que hayan declarado ingresos acumulables iguales o superiores a un monto equivalente a \$644'599,005¹⁵, los que tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista y en la bolsa de valores: las sociedades mercantiles que pertenezcan al régimen fiscal opcional para grupos de sociedades; las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal, entre otras, deberán presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal a más tardar el 30 de junio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate (p.34).

En términos de eficiencia recaudatoria se implementaron cambios como la *firma electrónica (e. Firma)*, el sello digital emitidos por el SAT cuando se detecta la falta de presentación de tres o más declaraciones consecutivas, en el caso de comprobantes fiscales de operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

Así mismo se implementó el buzón tributario para las personas físicas y morales que están inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) mediante el que se notifican actos o resoluciones, además de solicitudes o dar cumplimiento a requerimientos de la autoridad por medio del mismo.

Como se ha presentado en este apartado en el contexto de la reforma fiscal de 2014 surgen las obligaciones y cambios en la legislación en materia de precios de transferencia, este proceso gradual en México llega a un punto de consolidación en 2014, a partir de entonces se ha fortalecido la práctica de precios de transferencia dejando de ser sólo un cumplimiento para empresas maquiladoras, conforme se desarrolla la economía también lo hacen las estrategias fiscales indebidas y los mecanismos de respuesta como las estrategias de la OCDE incluida la metodología de precios de transferencia va evolucionando con ellas, sustentado en un marco legal adecuado.

A partir de la reforma fiscal en 2014, la legislación en materia de precios de transferencia se articuló para estar en línea con las recomendaciones que la OCDE señala, en pro de una mejor recaudación y del combate a los problemas fiscales internacionales como lo son la erosión a la base gravable y el traslado de utilidades, además de la doble imposición, el marco legal de precios de transferencia se encuentra como **anexo 1** del presente trabajo.

A continuación, se presenta la aplicación de los precios de transferencia en México con dicho marco legal vigente y la metodología propuesta por la OCDE.

¹⁵ Monto que se actualiza anualmente

3.2 Aplicación en materia de precios de transferencia en empresas que tributan en México.

La metodología propuesta por la OCDE y la consecuente modificación a la legislación mexicana en materia de precios de transferencia, crean una práctica que se complementa al momento de aplicarse en las empresas que operan en México.

Recordemos que como parte de las acciones BEPS 8-10 y 13 que buscan combatir la erosión a las bases gravables, han incentivado la transparencia en las prácticas de las MNE respecto a las transacciones intercompañía, agregando constantemente elementos a evaluar en dichas operaciones como la razón de negocios de las mismas para garantizar que ni son utilizadas en esquemas donde se erosione la base gravable o se trasladen las utilidades a otras jurisdicciones con regímenes preferentes.

En este punto en el que se ha revisado el origen e importancia de la práctica de precios de transferencia, además del marco metodológico y legal, se puede suponer que sólo cierto tipo de contribuyentes están obligados a cumplir con esta materia, o que no es tan claro saber los mecanismos que se desprenden para el cumplimiento de los contribuyentes en México especialmente, por esta razón el presente apartado presenta el tipo de cumplimiento requerido de acuerdo con situaciones comunes de los contribuyentes.

¿Quiénes están obligados a probar que las transacciones sean de mercado? ¿Qué transacciones deben ser evaluadas bajo el principio de plena competencia? ¿Qué características debe contener la documentación comprobatoria para precios de transferencia? ¿Cuándo se deben presentar los requerimientos fiscales? ¿Qué sucede si las transacciones controladas no están pactadas bajo el principio *Arm's Length*? De acuerdo con la legislación mexicana ¿Qué declaraciones informativas relacionadas con la estrategia BEPS deben presentar las EMN que operan en México? ¿Hay requerimientos adicionales para las empresas que poseen activos únicos y valiosos? ¿Cuáles son las consecuencias de no cumplir con los requerimientos de precios de transferencia?

A continuación, se responden las preguntas que guían este apartado de la presente investigación.

El capítulo V de las *Directrices OCDE (2017)* contiene una serie de propuestas de documentación comprobatoria de precios de transferencia que deben aportar los contribuyentes a las administraciones tributarias para demostrar que las transacciones intercompañía se realizaron conforme al principio de plena competencia.

De acuerdo con OCDE (2017) los tres objetivos obligaciones de documentación en materia de precios de transferencia son:

- Garantizar que los contribuyentes tengan en cuenta las obligaciones derivadas de la normativa sobre precios de transferencia de las transacciones entre empresas relacionadas, además de presentar la declaración de impuestos que corresponde, por las utilidades obtenidas de las mismas.
- Proporcionar a las administraciones tributarias la información necesaria para evaluar los riesgos relacionados con los precios de transferencia; y
- Facilitar a las administraciones tributarias información útil para realizar una comprobación de las prácticas en materia de precios de transferencia de las entidades sujetas a imposición en su jurisdicción (pp. 262).

En el caso de México la documentación comprobatoria requerida por la autoridad fiscal en materia de precios de transferencia es el estudio de precios de transferencia, con el que se demuestre que las transacciones intercompañía de un grupo de empresas sean realizadas conforme al valores de mercado, de acuerdo con la LISR en el art.76 fracción IX, se expresa la obligatoriedad de *“Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables”*.¹⁶

De acuerdo con esta fracción están obligadas las empresas que operen en México que hayan realizado operaciones con partes relacionadas en el extranjero, pero no lo limita sólo a este tipo de entidades, ya que en el artículo 76 fracción XII (*ver anexo 1*) se menciona que las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas deben determinar ingresos y deducciones autorizadas considerando los precios de tales contraprestaciones que hubieran pactado con o entre partes independientes, y que deben utilizar para tal fin alguno de los métodos establecidos en el artículo 180 de LISR.

En México se establecen ciertos requisitos de documentación y revelación de información, una de ellas es la “Declaración Informativa Múltiple(DIM)” correspondiente al artículo 76 fracción X de la LISR, la cual establece que se deberá presentar junto con la declaración del ejercicio la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero efectuadas durante el ejercicio inmediato anterior.

¹⁶ Para un mayor detalle sobre esta información referirse al anexo 1.

La información requerida para la DIM son datos relacionados con la identificación de cada parte relacionada con las que se llevaran a cabo operaciones, la forma en la que se encuentran relacionadas (participación directa o indirecta en el capital y/o la administración), la metodología de precios aplicada a cada transacción evaluada que incluya los rangos de mercado obtenidos de las comparables, ajustes aplicados en caso de no haber estado dentro de rango de mercado, mencionar si se cuenta con estudios de precios, entre otros. Una precisión al respecto, en caso de que el contribuyente se dictamine fiscalmente, tiene la oportunidad de presentar esta declaración antes de la fecha de vencimiento del dictamen fiscal.

Por otra parte, se incluyen las nuevas declaraciones Informativas BEPS contenidas en el artículo 76-A de la LISR, que menciona que los contribuyentes cuyos ingresos sean iguales o superiores a \$815,009,360 pesos¹⁷ en el ejercicio inmediato anterior deberán presentarla.

Declaración informativa maestra de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional (Máster file), esta declaración contiene información más detallada sobre la estructura organizacional del grupo multinacional al que pertenece el contribuyente obligado, descripción de las actividades de cada empresa que conforman el grupo, así como la descripción de los activos intangibles del grupo, situación financiera y fiscal de las empresas del grupo, así como las actividades financieras, si es que realizan.

En caso de que el contribuyente presente ingresos de acuerdo con el (CFF, 2021) "por \$815,009,360 pesos en el ejercicio inmediato anterior" (p.313), deberá presentar la *Declaración informativa local de partes relacionadas*, la cual debe proporcionar información sobre la estructura organizacional, las actividades estratégicas y de negocio, las políticas internas sobre precios de transferencia, así como presentar los estados financieros del contribuyente, información financiera de las empresas que hayan sido utilizadas como comparables en los métodos aplicados y de las partes relacionadas involucradas en las transacciones.

Por último, la *Declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional*, será presentada en los siguientes casos: cuando los contribuyentes sean personas morales controladoras multinacionales (que sean residentes en México, tengan subsidiarias definidas o establecimientos permanentes, consoliden estados financieros), que hayan generado

¹⁷ Esta cifra se encuentra vigente para el ejercicio fiscal 2020 que se presenta en 2021, y se actualiza anualmente.

ingresos equivalentes o superiores a *doce mil millones de pesos* en el ejercicio inmediato anterior.

En esta declaración se deberá incluir información a nivel de jurisdicción fiscal sobre la distribución de ingresos, utilidades e impuestos entre los países sede de las empresas del grupo multinacional, así como un listado de los integrantes del grupo, indicadores de localización de las actividades económicas de acuerdo con las jurisdicciones fiscales donde opera la EMN.

A partir de estos artículos se responden las preguntas sobre los sujetos obligados a cumplir con precios de transferencia y las transacciones que deben ser evaluadas, tienen la obligación de presentar estudio de precios de transferencia aquellas personas físicas o morales que realicen operaciones con partes relacionadas (nacionales y/o extranjeras), dependiendo de ciertas condiciones deberán presentar una o más declaraciones en el ejercicio fiscal conforme a lo establecido en la legislación fiscal de cada año.

Las transacciones que serán evaluadas con forme al principio de plena competencia serán los ingresos y/o deducciones obtenidas en el ejercicio fiscal producto de transacciones con partes relacionadas.

Como se mencionó anteriormente dichas transacciones serán evaluadas conforme los métodos propuestos en la LISR en el artículo 180. Esta evaluación se encontrará en el estudio de precios de transferencia cuyas principales características son: incluir análisis funcional, análisis de comparabilidad y un análisis económico de las operaciones, en el artículo 179 de la (LISR, 2021) están los criterios que deben considerarse para la aplicación y documentación de las transacciones, que en resumen son:

1. Las características específicas de las operaciones.
2. Las funciones, activos y riesgos asumidas por las partes involucradas en la operación analizada.
3. Los términos contractuales reales, tomando en cuenta la responsabilidades, riesgos y beneficios de las partes.
4. Las circunstancias económicas.
5. Las estrategias de negocio, incluyendo las relaciones con la penetración, permanencia y ampliación de mercado (pp.218-219). (Ver anexo 1).

En relación con lo anterior, dichas declaraciones tienen un vencimiento, a continuación, se presenta un esquema de cumplimiento de acuerdo con cada tipo de declaración.

Tabla 8. Resumen de presentación de declaraciones informativas y cumplimiento en materia de precios de transferencia de acuerdo con la LISR y las Directrices OCDE 2017

ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

CONTRIBUYENTES OBLIGADOS	FUNDAMENTO LEGAL	PLAZO DE CUMPLIMIENTO
<p>Personas Morales: Los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior hayan excedido de \$13,000,000.00, así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3,000,000.00.</p>	<p>Documentación comprobatoria de operaciones llevadas a cabo con partes relacionadas, domésticas y residentes en el extranjero (Estudio de Precios de Transferencia) LISR Art. 76 fracciones IX y XII.</p>	<p>Conjuntamente con la declaración Anual del ejercicio a más tardar el 31 de marzo</p>
		<p>31 de marzo Para Personas Morales obligadas a presentar ISSIF</p>
		<p>15 de julio para PF que ejercen la opción de dictaminarse fiscalmente. (SIPRED)</p>

DECLARACIÓN INFORMATIVA MÚLTIPLE (ANEXO 9)

CONTRIBUYENTES OBLIGADOS	FUNDAMENTO LEGAL	PLAZO DE CUMPLIMIENTO
<p>Personas Morales Contribuyentes que realizaron operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.</p>	<p>Declaración Informativa de Operaciones Con Partes Relacionadas en el Extranjero (DIM Anexo 9) LISR Art. 76 fracción X.</p>	<p>Conjuntamente con la declaración Anual del ejercicio a más tardar el 31 de marzo</p>
		<p>31 de marzo Para Personas Morales obligadas a presentar ISSIF</p>
		<p>15 de julio para PF que ejercen la opción de dictaminarse fiscalmente. (SIPRED)</p>

DECLARACIONES INFORMATIVAS ANUALES			
TIPO DE DECLARACIÓN	SUJETO	FUNDAMENTO LEGAL	PLAZO PARA SU CUMPLIMIENTO
Declaración Informativa Maestra (Master File)	Persona Moral con Ingresos Acumulables mayores a \$815,009,360.00	Ley del Impuesto Sobre la Renta Art. 76- A fracción I. RMF 3.9.11.y 3.9.16.	A más tardar el 31 de diciembre
Declaración Informativa de Partes Relacionadas (Local File)	Persona Moral con Ingresos Acumulables mayores a \$815,009,360.00	Ley del Impuesto Sobre la Renta Art. 76- A fracción II. RMF 3.9.11.y 3.9.16.	A más tardar el 31 de diciembre
Declaración Informativa País por País (CbC Report)	Persona Moral que son la entidad <i>controladora</i> de un grupo multinacional o son la entidad designada como responsable de proporcionar esta declaración por la controladora del grupo, así como todos aquellos contribuyentes que generaron ingresos consolidados contables equivalentes o superiores a <i>doce mil millones</i> de pesos	Ley del Impuesto Sobre la Renta Art. 76- A fracción III párrafo 2do. RMF 3.9.14	A más tardar el 31 de diciembre

Fuente: OCDE. Directrices (2017).

En el contexto de las declaraciones y la documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia, ¿Qué sucede si las transacciones controladas no están pactadas bajo el principio *Arm's Length*? Bien los contribuyentes pueden aplicar ajustes para que sus operaciones con partes relacionadas se encuentren a valor de mercado y cumplan con lo establecido en la legislación. En 2017 el SAT a través de la RMF emite por primera vez el concepto de "*ajuste de precios de transferencia*" además de un conjunto de requisitos para la debida aplicación.

De acuerdo con las *Directrices* OCDE (2017) existen varios tipos de ajuste:

- Ajustes primarios: son los que deben realizarse para cumplir con la obligación de determinar el valor de los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas a valor de mercado. Estos pueden ser determinados por el mismo contribuyente o por la autoridad fiscal.
- Ajustes correspondientes: son los que se realizan como consecuencia de un ajuste primario reconocido por su contraparte en una operación controlada.
- Ajustes secundarios: serán los que, en términos de la legislación aplicable, deban realizarse con el objetivo de tener consistencia entre las utilidades afectadas con un ajuste primario y las utilidades realmente obtenidas por la parte relacionada que aplicó el ajuste primario (p.223).

Al respecto la (RMF, 2019) 3.9.1.3 señala la deducción de ajustes de precios de transferencia:

Considera ajuste de precios de transferencia, cualquier modificación a los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad correspondientes a las operaciones celebradas por el contribuyente con sus partes relacionadas, que se realice para considerar que los ingresos acumulables o deducciones autorizadas derivados de dichas operaciones se determinaron considerando los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, incluso cuando no se efectúe una entrega de efectivo u otros recursos materiales entre las partes. Esto incluye ajustes virtuales en la conciliación contable-fiscal que tienen efecto en la contabilidad del contribuyente (pp.349,351).

Al causar efectos en la contabilidad podría haber un incentivo perverso en los contribuyentes a registrar ajustes virtuales que causen una disminución de la base gravable, incrementando las deducciones, por ejemplo. Para acotar estas situaciones la RMF (2019) 3.9.1.2 considera los siguiente:

1. Ajustes de Precios de Transferencia que aumenten el precio, el monto de la contraprestación o modifiquen el margen de utilidad.

En este caso los contribuyentes o establecimientos permanentes deberán de los ingresos obtenidos de las transacciones que se traten de incrementar dichos ingresos en un monto equivalente al del ajuste. Además de que cuando se hayan realizado deducciones con motivo de la operación referida, se podrán incrementar las deducciones en un monto equivalente al del ajuste (siempre que se cumpla con lo previsto en la regla 3.9.1.3). Por último, cuando se trate de ajustes que deban considerarse para efectos de la retención efectuada a un residente en el extranjero sin EP, el retenedor deberá enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido como consecuencia de dicho ajuste, esto considerando lo previsto en la regla 3.9.1.3, fracción X.

2. Ajustes de Precios de Transferencia que disminuyan el precio, monto de la contraprestación o modifiquen el margen de la utilidad.

En el caso de este tipo de ajustes, los contribuyentes, así como los EPs que hayan obtenido ingresos con motivo de la transacción referida podrán incrementar sus deducciones siempre y cuando cumplan con lo previsto en regla 3.9.1.3.

En cambio, cuando los contribuyentes o EPs hayan efectuado deducciones con motivo de la operación referida, deberán disminuir dichas deducciones autorizadas en un monto equivalente al del ajuste.

Aquí es importante que los contribuyentes tengan en cuenta que las autoridades fiscales pueden ejercer las facultades de comprobación y solicitar mayor información al respecto (p.350)

La regla de ajustes de Precios de Transferencia (Regla 3.9.1.3) presenta los requisitos que los contribuyentes deben presentar al realizar ajustes en esta materia que incrementen las deducciones.

Al respecto RMF (2019) los requisitos contemplan lo siguiente:

1. Presentar en tiempo y forma las declaraciones normales, o complementarias, que contemplen o manifiesten expresamente el ajuste de Precios de Transferencia.
2. Obtener y conservar la documentación mediante la que se determinó originalmente que la operación no fue pactada como lo hubiesen hecho con o entre terceros independientes en operaciones comparables.
3. Obtener y conservar una manifestación, bajo protesta de decir verdad, en la que se explique la razón por la cual la operación originalmente no estaba pactada como lo hubiesen hecho con o entre terceros independientes en operaciones comparables.
4. Obtener y conservar una manifestación, bajo protesta de decir verdad, en la que se explique la consistencia (o

inconsistencia) en la aplicación de metodologías de Precios de Transferencia en relación al ejercicio inmediato anterior.

5. Obtener y conservar toda la documentación con la que se pueda comprobar que mediante el ajuste de Precios de Transferencia se pueda concluir que las operaciones fueron pactadas como lo hubiesen hecho con o entre terceros independientes en operaciones comparables.
6. Contar con Comprobante Fiscal Digital por Internet ("CFDI")
7. En el caso de ajustes en donde el contribuyente reconozca un efecto contable, emitir un CFDI y correlacionarlo con los que inicialmente hayan sido expedidos. El CFDI que ampare el ajuste de precios de transferencia podrá consignar la fecha de expedición correspondiente al ejercicio fiscal en que se presentó o se debió haber presentado la declaración anual.
8. Registrar los ajustes de Precios de Transferencia en la contabilidad en cuentas de orden y reconocerlos en la conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos de ISR.
9. Acreditar que la parte relacionada con la que se celebró la operación ajustada haya acumulado el ajuste correspondiente, o en su caso la deducción correspondiente. Este requisito genera muchas dudas en cuanto al cómo se deberá aplicar y sobre todo cuando se trate de partes relacionadas ubicadas en el extranjero (pp. 351-353)

De acuerdo con esta regla los contribuyentes podrán tomar la deducción en el ejercicio fiscal en el que fueron reconocidos, además de reflejar los ajustes en la declaración anual o en el dictamen de acuerdo con los plazos establecidos. Adicional, desde 2014 todos los ajustes superiores a los 60 millones de pesos deberán ser reportados en el Formato 76 de Operaciones Relevantes de acuerdo con el artículo 31-A del CFF.

¿Qué sucede si no se cumplen con los plazos establecidos o si se trata de ajustes que hayan sido reconocidos posterior al ejercicio en el que fueron causados?

Conforme a lo establecido en la RMF 3.9.1.3 sólo podrán considerar dicho ajuste como deducible cuando obtengan una resolución de Acuerdo Anticipado de Precios ("APA").

Por último, ¿Cuáles son las consecuencias de no cumplir con los requerimientos de precios de transferencia? De acuerdo con lo establecido en el CFP (2019) art.76 las multas relacionadas con precios de transferencia por no contar con el estudio son del 55% al 75% de las contribuciones omitidas y en el código fiscal había una consideración que nos permitía reducir estas multas hasta un 50%, únicamente por contar con el estudio de precios de transferencia. Ahora las faltas de precios de transferencia se consideran como agravantes y se elimina esta reducción (p.121).

Por no declarar esquemas reportables¹⁸ pueden ir de los \$15,000 a los \$20,000,000 de pesos en el caso de esquemas reportables.

Para el caso de las transacciones intercompañía, de acuerdo con el art.82 del (CFF, 2021) pueden ir de un 55% a un 75% de las contribuciones omitidas, sin considerar las multas por las operaciones con partes relacionadas en el extranjero mismas que van de \$1,400 a \$154,460 de pesos en relación al Anexo 9 de la DIM.

Para las Declaraciones Informativas de Precios de Transferencia (BEPS) que van desde los \$154,800 a los \$220,400 y por no tener la documentación comprobatoria con la parte relacionada en el extranjero que va de \$1,750 a \$5,260 (por cada operación). Es importante aclarar que estas cifras deben agregarse los recargos y actualizaciones.

Hasta aquí se ha realizado una descripción detallada que responde a las preguntas iniciales de las razones fiscales y económicas que dan origen a la creación de las Estrategias BEPS para resolver los problemas de evasión fiscal, hemos revisado el marco legal que permite a las autoridades fiscales en México la aplicación de estas medidas y los requerimientos que deben presentar las EMN que operen en México. La pregunta que surge en este punto es ¿Cuál es el impacto fiscal de todo este sistema que busca resolver la evasión en el caso mexicano?

De acuerdo con la OCDE (2017) en la *Acción 11-Evaluación y seguimiento de BEPS*, se manifiesta que, si bien existen limitaciones que obstaculizan los análisis económicos sobre la escala y el impacto económico de BEPS, y se requiere una mejora tanto del acceso a los datos como de las metodologías, es posible encontrar evidencia en estudios empíricos realizados por la OCDE que el fenómeno de la evasión y el traslado de utilidades se ha incrementado con el paso de los años.

En México no es la excepción, de acuerdo con datos de la Cuenta Pública (2020) los ingresos tributarios recaudados en 2020 ascendieron a 3,338,875.5 mdp, un -4.8% menos que el estimado en la Ley de Ingresos 2020 ("LIF"), creciendo sólo 1.1% respecto a 2019.

Estos datos resultan ser consistentes con los reportados por el BID (2021), en los que señala que la relación entre impuestos y PIB promedio aumentó 0.2% entre 2018 y 2019, llegando a un 21.3% del PIB. Si bien refleja un aumento, este se encuentra aún debajo del promedio de la OCDE de 22.9%. Si hacemos la misma comparación en el periodo entre 1990 y 2019 la proporción entre la recaudación tributaria y el PIB promedio ha aumentado

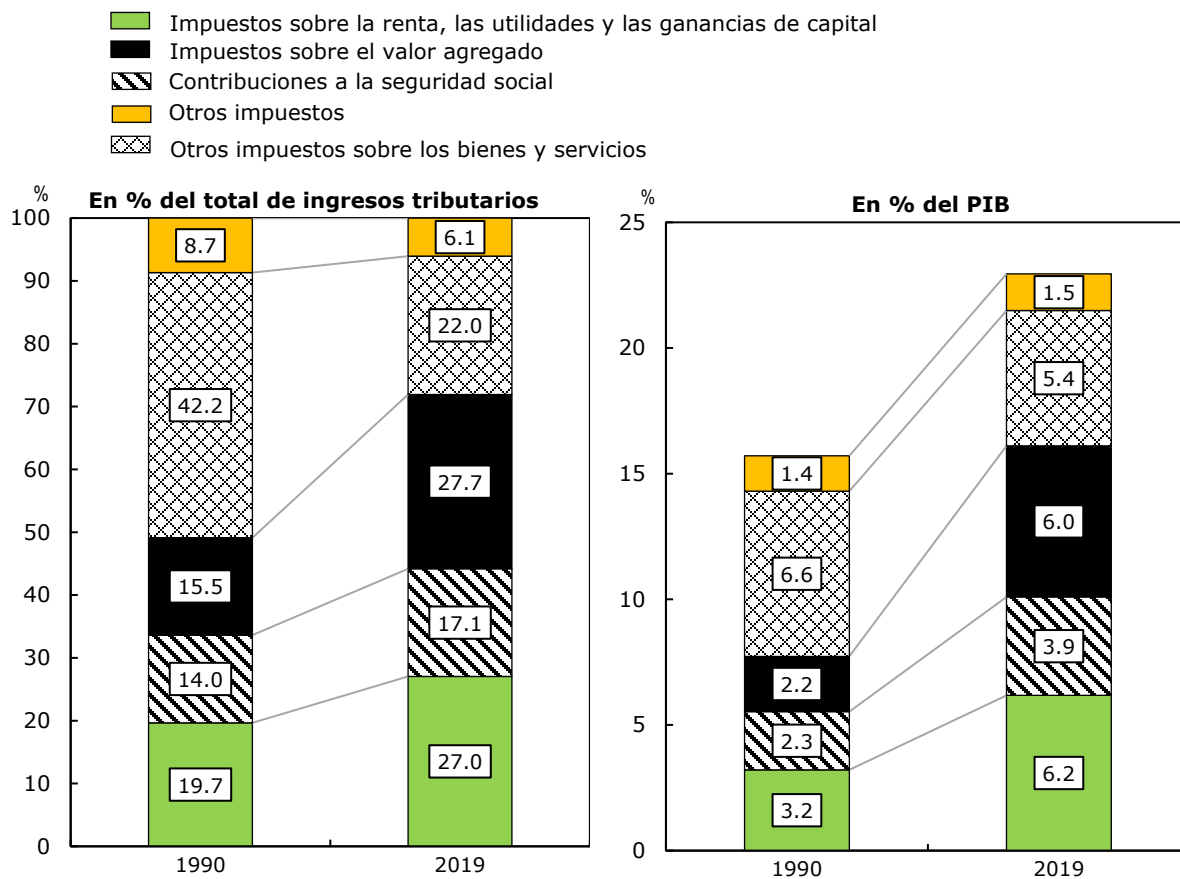
¹⁸ Entiéndase esquema reportable como la realización de una serie de actos jurídicos que puedan generar un beneficio fiscal en México y que, se ubican en una de las disposiciones que nos marca el artículo 199 del (CFF, 2021) donde hay supuestos muy específicos en el caso de las operaciones con partes relacionadas.

gradualmente, pero se mantuvo por debajo del promedio de la región de ALC.

La participación de los impuestos corporativos en los ingresos fiscales de la región ha aumentado 0.8% desde 2005, alcanzando el 15.8% en 2019. Sin embargo, la evasión por de este tipo de impuestos es un problema en ALC, ya que la participación de los ingresos corporativos es casi del doble en comparación con la participación del impuesto al ingreso de personas físicas, por tanto, el BID (2021) señala que las tasas de evasión al impuesto sobre las empresas en el caso de México son de 19.9% de las más altas de la región, representan el 4% del PIB. Mientras que la pérdida por evasión por ISR de personas físicas representa el 18.7% de la recaudación y el 0.8% del PIB.

Al considerar la estructura tributaria se confirma lo nocivo que es la evasión, tanto para México como para la región, al tratarse de países en desarrollo como se muestra a continuación:

Figura 8. Estructura tributaria promedio en América Latina y el Caribe, 1990 y 2019.



Fuente: OCDE/CEPAL/BID. Estadísticas Tributarias en América Latina y el Caribe (2021). (p. 79).

Entre 1990 y 2019, la proporción de los ingresos procedentes de los impuestos sobre la renta y los beneficios creció en 7.4% (del 19.7% al 27% de los ingresos tributarios totales). Así como, la participación de los ingresos por IVA en los ingresos tributarios totales alcanzó el 27.7% en 2019, lo que equivale a un aumento de 12.3% desde 1990. Como proporción del PIB el ISR representa el 6.2% y de IVA el 6% del PIB.

De acuerdo con Cuenta Pública (2020) con el propósito de simplificar las obligaciones fiscales y fortalecer los ingresos tributarios sin crear ni aumentar impuestos, se introdujeron adecuaciones al marco tributario (LIF 2020), entre las que destacan el cobro de impuestos de los modelos de economía digital y los prestadores de servicios digitales sin EP en México incorporando un esquema para el pago (retención) de ISR e IVA para las personas físicas y empresas que obtengan ingresos por actividades económicas de este tipo.

Este tipo de medidas se relacionan directamente a los objetivos OCDE (2017) de la *Acción 1-Economía digital de BEPS* al equilibrar la igualdad de condiciones entre proveedores internos y extranjeros de servicios digitales, aunado a los esfuerzos por recaudar IVA en el país donde se genera el consumo, las políticas aplicadas al menos recientemente sostienen la importancia de este impuesto en los ingresos fiscales. La tasa impuesta es de retención de IVA es de 8%. Para el caso de retención de ISR por ingresos efectivamente cobrados las retenciones van del 1% al 4%.

De acuerdo con la Cuenta Pública (2020) El monto de las retenciones en el año ascendió a 4 mil 899.7 mdp, de los cuales 3 mil 161.8 millones de pesos correspondieron a IVA y 1 mil 737.8 millones de pesos a ISR (p.6).

Aquí el problema es que el IVA grava al consumo, trasladando el impuesto al precio de los servicios digitales, en este sentido y hasta el momento pareciera que el esfuerzo va dirigido a gravar los ingresos de las personas físicas incorporadas a la economía digital más que a las utilidades generadas por las EMN de este sector. Por otra parte, una de las ventajas es que las empresas proveedoras de aplicaciones tienen la obligación de retener los impuestos de los proveedores (asociados) de servicios digitales bajo una serie de requisitos que promueven la incorporación de los mismos a la formalidad.

En las medidas incorporadas para combatir la elusión y evasión fiscal de acuerdo con la Cuenta Pública (2020) fueron la relacionada con la *Acción 7- Impedir la elusión artificial del estatuto de EP* adecuar los supuestos en la Ley del ISR para determinar la existencia de establecimiento permanente en México. Respecto a la *Acción 4 Limitar la erosión a la base gravable por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros* se aprobó limitar

la deducción de intereses netos del ejercicio entre partes relacionadas. En el CFF se incorporó la regla general *antiabuso*, para que las operaciones que realizan los contribuyentes *que carecen de una razón de negocios* y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, sean re-caracterizadas para que tengan el mismo efecto fiscal correspondiente. Además, se aprobó establecer en el CFF la obligación de *revelar* los esquemas relativos a temas identificados de alto riesgo para las autoridades fiscales, en relación con la *Acción 12 Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva*.

Estas medidas siguen siendo aproximaciones importantes para reducir el daño a los ingresos fiscales en México, aunque hay un camino largo que recorrer, recordemos que aún con todas las medidas y requerimientos antes descritas que deben cumplir las EMN, sigue habiendo vacíos que permiten la evasión y las prácticas fiscales indebidas como la planeación fiscal, prueba de esto son los datos revelados por el SAT (2021) en que:

Diversas empresas reportaron ingresos superiores a los 1,500 mdp, para el caso de grandes contribuyentes se aplica la tasa del 30% de ISR. Sin embargo, en la realidad su tasa efectiva¹⁹ de ISR en 2020 fue de 1.33% (menor a la de 2019 de 1.57%), es decir que los grandes contribuyentes pagan una tasa de ISR casi 19 veces menor que las personas físicas, y casi ocho veces menos que sueldos y salarios; la cual se ubicó en 25.4% y 11.4% respectivamente.

Tabla 9. Tasa efectiva de ISR 2019 vs. 2020

Tipo de contribuyente	2019			2020		
	Ingresos (mdp)	ISR causado (mdp)	Tasa efectiva (%)	Ingresos (mdp)	ISR causado (mdp)	Tasa efectiva (%)
Grandes Contribuyentes	37,199,304	585,627	1.60%	37,409,253	498,763	1.30%
Personas físicas	1,398,368	372,488	26.60%	1,303,438	330,487	25.40%
Sueldos y salarios	7,385,781	864,121	11.70%	7,706,720	881,685	11.40%

Fuente: SAT (2021).

Por otra parte, las EMN al hacer registro de transacciones viciadas como (modificación de precios de transferencia, alteración de conceptos de las transacciones, entre otras), dañan la base gravable ya que estas acciones

¹⁹ Tasa efectiva de impuesto: es aquella que se calcula con la información manifestada en la última declaración anual del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal en cuestión, mediante la división del monto del impuesto sobre la renta causado en el ejercicio fiscal que corresponda, entre los ingresos acumulables de dicho ejercicio. Tasa efectiva = ISR causado/Ingresos acumulables.

terminan en deducciones indebidas, aprovechando los huecos en la legislación que deja abierta a las interpretaciones legales agresivas.

En línea con lo anterior, son precisamente las EMN y los grandes contribuyentes los que más se benefician de los “incentivos fiscales” y las deducciones, ya que de acuerdo Benumea (2020) con datos de SHCP, los gastos fiscales en materia de ISR se concentran en empresas de mayores recursos; se destinan recursos de más en deducciones a impuestos regresivos como la electricidad y gasolina, que en 2021 podrían llegar a representar una pérdida recaudatoria de cerca de 1.53% del PIB.

La conclusión a este capítulo sobre la aplicación en México de las estrategias de la OCDE en materia de BEPS se podría calificar como un *gran esfuerzo teórico* en cuanto a que se han plasmado congruentemente los acuerdos firmados con la OCDE a la legislación fiscal y las medidas que año con año se plantean en el presupuesto de egresos y la política fiscal. Así como la actualización relativamente constante en temas de economía digital y las nuevas situaciones que plantean para la fiscalización.

Sin embargo, los datos de evasión y recaudación de los estudios disponibles para el caso de México muestran que en la aplicación hay una o varias fallas que no están siendo cubiertas por esta propuesta metodológica. Dichas fallas que son diversas, desde que hay vacíos legales que son aprovechados por las estrategias de planeación fiscal agresiva de las EMN, pasando por el costo de la recaudación y el gasto fiscal de las deducciones e incentivos fiscales hasta cuestiones replantear la eficacia de las metodologías para el cálculo de ISR de las personas morales, no reflejan los resultados de los objetivos planteados por la OCDE y de México como país miembro.

Aunque ya más limitados por toda esta arquitectura teórica y metodológica de cómo fiscalizar para resolver la evasión y el traslado de utilidades por parte de las EMN, es un fenómeno que sigue presente, sus efectos en México son claros afectando no sólo los ingresos presupuestarios y los datos del PIB, en la población esto se traduce en una reproducción sistemática de la desigualdad económica, producto de deficientes sistemas de recaudación y de gasto social, acentuando las deficiencias del mercado en la distribución del ingreso, la política fiscal se pierde como instrumento de redistribución al contar con una recaudación y gasto social poco progresivo.

CONCLUSIONES

Los Precios de Transferencia como parte de las estrategias establecidas en materia de BEPS son un esfuerzo conjunto entre autoridades fiscales de las distintas jurisdicciones y la OCDE, así como de otros organismos por terminar con la evasión fiscal, por gravar de forma proporcional y equitativa las utilidades teniendo en cuenta el lugar donde se genera el valor. El desarrollo tanto de BEPS, de precios de transferencia y su metodología se da en un marco histórico y metodológico caracterizado por el desdibujamiento de las fronteras, de la expansión en el proceso de globalización y las complejidades que trae para la política fiscal internacional la economía digital y las operaciones complejas de las EMN, por ejemplo.

Se ha demostrado la importancia de precios de transferencia en la economía actual que es protagonizada por los grupos multinacionales, al responder constantemente a las estrategias y planeaciones fiscales que buscan eludir o trasladar las utilidades a regímenes fiscales preferentes. De no ser por el desarrollo constante, de la actualización de la metodología de precios de transferencia, de la coordinación y aceptación que ha tenido en los países miembro de la OCDE para la aplicación en las legislaciones fiscales locales, el combate a la evasión fiscal, el traslado de utilidades y la doble imposición no tendría la importancia que tiene al día de hoy.

Sin embargo, como hemos podido constatar la aplicación en cada país tiene sus retos, en México los resultados han sido graduales, a veces en retroceso. La planeación de las EMN y los mecanismos de evasión fiscal se actualiza también, usando cada vacío en la legislación, o aprovechando las situaciones nuevas que llegan con el avance de la economía digital, ya que la capacidad de respuesta de los organismos fiscalizadores tarda un tiempo en adaptarse.

En México la evasión fiscal de ISR de personas morales representa una pérdida del 4% del PIB. Acentuando las desigualdades económicas, ya que queda anulada la acción de la política fiscal como instrumento de redistribución del ingreso.

La metodología propuesta por la OCDE como se ha presentado esta aún en construcción, avanzando con las nuevas actividades de la economía digital. teniendo áreas de mejora para su aplicación práctica y adaptarla al contexto mexicano. Esto de manifiesto en las constantes actualizaciones en el marco legal en materia de precios de transferencia y acciones BEPS y la aplicación en el marco fiscal de nuestro país.

La cooperación internacional en este ámbito ha resultado en un avance de grandes proporciones a nivel agregado como a nivel local, en México hay mucho por hacer en materia fiscal al ser un instrumento determinante para resolver la brecha de desigualdad y concentración del ingreso que hay entre la población.

REFERENCIAS

- Aguilar, I. (2002). Planteamientos básicos del enfoque OLI y nuevas estrategias de las corporaciones transnacionales. *Aportes: Revista de la Facultad de Economía-BUAP*, (24).77-91. Recuperado de <http://www.eco.buap.mx/aportes/revista/>
- Benumea, Iván (et.al.). (2020). Paquete económico 2021. Análisis con enfoque de derechos y lucha contra las desigualdades. Fundar, Centro de Análisis e Investigación, 42 pp. México. Recuperado de https://fundar.org.mx/wp-content/uploads/2020/09/Analisis_Paquete_Economico_2021_Fundar.pdf
- Bentham, J. (1988). *Principals of Moral and Legislation*. U.S.: Prometheus Books. Título en español: *Introducción a los principios de la moral y la legislación*.
- BID; OCDE; CEPAL. (2021). Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2021. Madrid. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.18235/0003235>
- Castañeda, Y., Cuevas, L., Méndez, M., & Vilchis, G. (2008). *Estudio y aplicación de los impuestos en México: La evasión fiscal, un delito contra la sociedad* (Trabajo de Fin de Grado no publicado). Instituto Politécnico Nacional, México.
- Caves, R. (1996). *Multinational enterprise and economic analysis*. Estados Unidos: Cambridge University Press. Título en español: *Empresa multinacional y análisis económico*
- Centro de Estudios de las Finanzas Públicas.(CEFP).(2019).Glosario. Recuperado de http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/itg2014t2/glosario.pdf
- Código Fiscal de la Federación.(CFF). (2021). *Diario Oficial de la Federación*. México. (Texto vigente última reforma DOF) 23 de abril de 2021. Recuperado de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_230421.pdf
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), (2021).De 28 de mayo 2021. Recuperado de: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf_mov/Constitucion_Politica.pdf.
- Contreras, O. F., & Munguía, L. F. (2007). Evolución de las maquiladoras en México. Política industrial y aprendizaje tecnológico. *Sociedad y región*, Vol.19, 71-87. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/pdf/102/10209904.pdf>

- Deloitte. (agosto de 2014). BEPS.Mismo problema, distinto contrincante. Recuperado de <https://www2.deloitte.com/mx/es/pages/tax/articles/beps.html>
- Ekelund, R. &. (2005). *Historia de la teoría económica y de su método*. Recuperado de https://www.academia.edu/32084312/Ekelund_Hebert_Historia_de_La_Teoria_Economica_y_de_Su_Metodo
- Estrada, F. (2007). Herbert A. Simón y la Economía Organizacional. *Cuadernos de Economía*, 26(46). 169-199. Recuperado de <https://www.redalyc.org/pdf/2821/282121961007.pdf>
- Fondo Monetario Internacional. (2019). *Documento de política del FMI: Tributación Internacional de Empresas*. Washington: FMI.
- Hechter, M., & Kanazawa, S. (1997). Sociological rational choice theory. *Review of Sociology*, 23., 191-214. Recuperado de <https://personal.lse.ac.uk/Kanazawa/pdfs/ARS1997.pdf>
- Hidalgo, M. E. (2017). La racionalidad económica ¿Realidad o mito? *Tendencias: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Universidad de Nariño*, 18(1). 182-197. Recuperado de <https://revistas.udenar.edu.co/index.php/rtend/article/view/3164/3727>
- Hogarth, R. M., & Reder, &. M. (1986). *Rational Choice. The Contrast Between Economics and Psychology*. Chicago: The University of Chicago Press. Título en español: *Elección racional. El contraste entre economía y psicología*.
- IMCP. (2014). Reformas fiscales 2014. *Fisco actualidades*, 2013(19), 2-39. Recuperado de: <http://www.imcp.org.mx/wp-content/uploads/2013/12/Fisco-diciembre-2013>
- Jaramillo, A. (2010). La escuela austriaca de economía. Una nota introductoria. *Ecos De Economía: A Latin American Journal of Applied Economics*, 14(30), 69-98. Recuperado de <https://publicaciones.eafit.edu.co/index.php/ecos-economia/article/view/180/196>
- Kenwood, A., & Lougheed, A. (1999). *The Growth of the International Economy 1820-2000*. New York: Ed. Routledge. Título en español: *El crecimiento de la economía internacional 1820-2000*.
- Kundinova, A., & Verba., D. (2014). Modern transformation of relationship between production and consumption. Título en español: *Transformación moderna de la relación entre producción y consumo. Economics & Sociology*. 7(2), 34-46. Recuperado de https://www.economics-sociology.eu/files/07_32_Kudinova_Verba.pdf

- Lachmann, L. (1997). El significado de la escuela austríaca de economía en la historia de las ideas. *Libertas* 27., 1-15. Recuperado de https://www.esade.edu.ar/files/Libertas/18_11_Lachmann.pdf
- Laissez-faire (2021). En Oxford Reference. Recuperado de <https://www.oxfordreference.com/view/10.1093/oi/authority.20110803100048127>.
- Lascurain, M. F. (2012). Empresas Multinacionales y sus Efectos en los Países Menos Desarrollados. *Economía: teoría y práctica. Nueva época*.36(1).83-105. Recuperado de http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0188-33802012000100004
- Ley del Impuesto Sobre la Renta.(LISR). (2021). *Diario Oficial de la Federación. México*. México.(Texto vigente última reforma DOF) 23 de abril de 2021. Recuperado de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_230421.pdf
- Márquez. Y. (2008). Pensamiento económico con énfasis en pensamiento Económico Público. p. 153. Recuperado de <https://www.esap.edu.co/portal/wp-content/uploads/2017/10/3-Pensamiento-Economico.pdf>
- Menger, C. (1986). *Principios de Economía Política*. Recuperado de <http://www.hacer.org/pdf/Menger00.pdf>
- OCDE. (2010). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. Recuperado de <https://doi.org/10.1787/9789264202191-es>
- OCDE. (2015). *Acción 5. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*. Paris: Editions OCDE
- OCDE. (2015). *Nota explicativa. Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. Recuperado de <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>
Resumen aquí: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>
- OCDE. (2017). *Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*. Recuperado de <https://doi.org/10.1787/9788480083980-es>
- OCDE. (2019). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017*. Madrid. Recuperado de https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page6

- OCDE. (2021). *New OECD data highlights the importance of the international tax reform discussions*. Título en español: *Nuevos datos de la OCDE destacan la importancia de las discusiones internacionales sobre reforma tributaria*. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/beps/new-oecd-data-highlights-the-importance-of-the-international-tax-reform-discussions.htm>
- Orive, A. (2006). De la racionalidad neoclásica a la racionalidad situada. *Estudios Políticos*, 9 (8), 75-116. Recuperado de <http://www.scielo.org.mx/pdf/ep/n9/0185-1616-ep-09-75.pdf>
- Regla Miscelánea Fiscal. (RMF) (2019). *Diario Oficial de la Federación. México*. (Texto vigente para 2020, última reforma DOF) 28 de diciembre de 2019. Recuperado de <https://dof.gob.mx/20191228-2.pdf>
- Ricardo, D. [1817](2004). *Principios de economía política y tributación*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Rodríguez, G. (2001). Evasión Fiscal. Boletín Mexicano de Derecho Comparado. *Instituto de Investigaciones Jurídicas (IIJ) de la UNAM.*, 100(1) 22-34. Recuperado de <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3673/4484>
- SAT.(2021).Informe sobre la tasa efectiva del ISR de 40 actividades económicas 2021. Recuperado de <http://omawww.sat.gob.mx/TasasEfectivasISR/Paginas/index.html?msckid=b2c7446eb1fd11ec862945108981711d>
- Sen, A. K. (1977). Rational Fools: A Critique of the Behavioral Foundations of Economic Theory. Título en español: *Tontos racionales: una crítica de los fundamentos conductuales de la teoría económica*. *Philosophy and Public Affairs* 6(4), 317-344. Recuperado de http://intranet.pe.uni-bayreuth.de/uploads/appointments/UMC4z0fui0aLrzbJyyT/Sen_Rational%20Fools.pdf
- SHCP (2020). Informe de la Cuenta Pública 2020. *Resultados generales (Ingresos presupuestarios)*. Recuperado de <https://www.cuentapublica.hacienda.gob.mx/work/models/CP/2020/tomo/I/I50.06.IPP.pdf>
- Sieiro, M. (2002). La evasión fiscal en un espacio financiero integrado. La experiencia de la comunidad europea. *Economía Informa*, 12-22.
- Simón. H. A. (2010). Behavioral Model of a Rational Choice. Título en español: *Modelo de comportamiento de una elección racional*. *Competition Policy International*, 6(1). 239-258. Recuperado de https://static.aminer.cn/upload/pdf/1700/343/450/53e9a23fb7602d9702b47f9c_0.pdf

- Simón, H. A. (1986). Rationality in Psychology and Economics. Título en español: *Racionalidad en psicología y economía*. *The Journal of Business*, 59(4), S209–S224. Recuperado de <http://www.jstor.org/stable/2352757>
- Smith, A. [1776] (1982). *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Smith, A. [1776] (1991). *Recherches sur la nature et les causes des richesses des nations*, Título en español: *Una Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*, traducción de Germain Garnier, revisada por Adolphe Blanqui, Introducción e índice por Daniel Diatkine, Flammarion, París.
- Spengler, J. y. (1971). *El pensamiento Económico de Aristóteles a Marshall*. Madrid: Tecnos.
- Stuart, J.M. (1951), Principios de economía política, con algunas de sus aplicaciones a la filosofía social. Recuperado de http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S187066222007000100001
- Torres, R. (2011). Globalización, empresas multinacionales e historia. *Pensamiento y gestión*, 30(1)165-185. Recuperado de <https://www.redalyc.org/pdf/646/64620756009.pdf>
- Vargas, G. (2008). Economía Informa. *La empresa trasnacional*, 351(2),37-66. Recuperado de <http://www.economia.unam.mx/publicaciones/econinforma/pdfs/351/02gustavo.pdf>
- Villegas, E. (2007). *La Planeación fiscal en nuestros días*. Recuperado de https://www.uaeh.edu.mx/campus/icea/revista/num1_07/

ANEXO 1

Legislación actual aplicable en materia de Precios de transferencia

A partir de la citada reforma de 2014 y los cambios descritos, también se reformaron los artículos del (LISR, 2021) en materia de Precios de Transferencia:

- *Artículo 76 fracción IX- Transacciones con partes relacionadas en el extranjero*

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

- a) El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.
- b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.
- c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo con la clasificación y con los datos que establece el artículo 179 de esta Ley.
- d) El método aplicado conforme al artículo 180 de esta Ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.

Los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3'000,000.00 no estarán obligados a cumplir con la obligación establecida en esta fracción, excepto aquéllos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 179 de esta Ley y los que tengan el carácter de contratistas o asignatarios en términos de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos.

El ejercicio de las facultades de comprobación respecto a la obligación prevista en esta fracción solamente se podrá realizar por lo que hace a ejercicios terminados. La documentación e información a que se refiere esta fracción deberá registrarse en contabilidad, identificando en la misma el que se trata de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

- *Artículo 76 fracción X- Declaraciones por transacciones con partes relacionadas en el extranjero y declaración anual*

Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales (pp.88-89).

- *Artículo 76 fracción XII- Operaciones con partes relacionadas*

Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 180 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo(p.89) .

- *Artículo 76-A – Declaraciones informativas*

Los contribuyentes señalados en el artículo 32-H, fracciones I, II, III y IV del Código Fiscal de la Federación que celebren operaciones con partes relacionadas, en adición a lo previsto en el artículo 76, fracciones IX y XII, y en relación con el artículo 179, primer y último párrafos de esta Ley, deberán proporcionar a las autoridades fiscales a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se trate, las siguientes declaraciones anuales informativas de partes relacionadas:

I. Declaración informativa maestra de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional, que deberá contener información referente al grupo empresarial multinacional, de la:

a) Estructura organizacional.

b) Descripción de la actividad, sus intangibles, actividades financieras con sus partes relacionadas.

c) Posición financiera y fiscal.

II. Declaración informativa local de partes relacionadas, que deberá contener información sobre la:

a) Descripción de la estructura organizacional, actividades estratégicas y de negocio, así como de sus operaciones con partes relacionadas.

b) Información financiera del contribuyente obligado y de las operaciones o empresas utilizadas como comparables en sus análisis

III. Declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional que contenga:

a) Información a nivel jurisdicción fiscal sobre la distribución mundial de ingresos e impuestos pagados.

b) Indicadores de localización de las actividades económicas en las jurisdicciones fiscales en las que opera el grupo empresarial multinacional en el ejercicio fiscal correspondiente, los cuales deberán incluir la jurisdicción fiscal; el ingreso total, distinguiendo el monto obtenido con partes relacionadas y con partes independientes; utilidades o pérdidas antes de impuestos; impuesto sobre la renta efectivamente pagado; impuesto sobre la renta causado en el ejercicio; cuentas de capital; utilidades o pérdidas acumuladas; número de empleados; activos fijos y de mercancías.

c) Un listado de todas las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional, y de sus establecimientos permanentes, incluyendo las principales actividades económicas de cada una de las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional; jurisdicción de constitución de la entidad, para el caso en que fuera distinta a la de su residencia fiscal, además de toda aquella información adicional que se considere pudiera facilitar el entendimiento de la información anterior.

La declaración informativa país por país, deberá ser presentada por los contribuyentes a que se refiere este artículo cuando se ubiquen en alguno de los supuestos que se señalan a continuación:

a) Sean personas morales controladoras multinacionales, entendiéndose como tales aquéllas que reúnan los siguientes requisitos:

1. Sean residentes en México.

2. Tengan empresas subsidiarias definidas en términos de las normas de información financiera, o bien, establecimientos permanentes, que residan o se ubiquen en el extranjero, según sea el caso.

3. No sean subsidiarias de otra empresa residente en el extranjero.

4. Estén obligadas a elaborar, presentar y revelar estados financieros consolidados en los términos de las normas de información financiera. 5. Reporten en sus estados financieros consolidados resultados de entidades con residencia en otro o más países o jurisdicciones.

6. Hayan obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos consolidados para efectos contables equivalentes o superiores a doce mil millones de pesos. Este monto podrá ser modificado por el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación.

b) Sean personas morales residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que hayan sido designadas por la persona moral controladora del grupo empresarial multinacional residente en el extranjero como responsables de proporcionar la declaración informativa país por país a que se refiere la presente fracción. La persona moral designada deberá presentar, a más tardar el 31 de diciembre del año siguiente al de su designación, un aviso ante las autoridades fiscales en los términos que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá reglas de carácter general para la presentación de las declaraciones referidas en las fracciones I, II y III del presente artículo, a través de las cuales podrá solicitar información adicional, e incluirá los medios y formatos correspondientes. Por otra parte, dicha autoridad fiscal, podrá requerir a las personas morales residentes en territorio nacional que sean subsidiarias de una empresa residente en el extranjero, o a los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, la declaración informativa país por país a que se refiere la fracción III de este artículo, en los casos en que las autoridades fiscales no puedan obtener la información correspondiente a dicha declaración por medio de los mecanismos de intercambio de información establecidos en los tratados internacionales que México tenga en vigor, para dichos efectos los contribuyentes contarán con un plazo máximo de 120 días hábiles a partir de la fecha en la que se notifique la solicitud para proporcionar la declaración a que se refiere este párrafo (pp.91-93).

- *Artículo 179-* (LISR, 2021) *Características de las operaciones y análisis de comparabilidad*

Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y

deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos. Para los efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 180 de esta Ley, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables. Para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, según el método utilizado, considerando, entre otros, los siguientes elementos:

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.
- 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.
- e) En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos tales como el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.

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.

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

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

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

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

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

Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México (p.218).

- *Artículo 180- Métodos de precios de transferencia*

Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 179 de esta Ley, los contribuyentes deberán aplicar los siguientes métodos:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Los contribuyentes deberán aplicar en primer término el método previsto por la fracción I de este artículo, y sólo podrán utilizar los métodos señalados en las fracciones II, III, IV, V y VI del mismo, cuando el método previsto en la fracción I citada no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales a que se refiere el último párrafo del artículo 179 de esta Ley. Para los efectos de la aplicación de los métodos previstos por las fracciones II, III y VI de este artículo, se considerará

que se cumple la metodología, siempre que se demuestre que el costo y el precio de venta se encuentran a precios de mercado.

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

Para los efectos de este artículo y del artículo 179 de esta Ley, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en las normas de información financiera (p.219-221).

- *Artículo 182 - (LISR, 2021)-Maquiladoras y precios de transferencia:*

Para los efectos del artículo 181 de esta Ley, se considerará que las empresas que llevan a cabo operaciones de maquila cumplen con lo dispuesto en los artículos 179 y 180 de la Ley y que las personas residentes en el extranjero para las cuales actúan no tienen establecimiento permanente en el país, cuando las empresas maquiladoras determinen su utilidad fiscal como la cantidad mayor que resulte de aplicar lo siguiente:

I. El 6.9% sobre el valor total de los activos utilizados en la operación de maquila durante el ejercicio fiscal, incluyendo los que sean propiedad de la persona residente en el país, de residentes en el extranjero o de cualquiera de sus partes relacionadas, incluso cuando hayan sido otorgados en uso o goce temporal a dicha maquiladora.

Se entiende que los activos se utilizan en la operación de maquila cuando se encuentren en territorio nacional y sean utilizados en su totalidad o en parte en dicha operación.

Los activos a que se refiere esta fracción podrán ser considerados únicamente en la proporción en que éstos sean utilizados siempre que obtengan autorización de las autoridades fiscales.

a) La persona residente en el país podrá excluir del cálculo a que se refiere esta fracción el valor de los activos que les hayan arrendado partes relacionadas residentes en territorio nacional o partes no relacionadas residentes en el extranjero, siempre que los bienes arrendados no hayan sido de su propiedad o de sus partes relacionadas residentes en el extranjero, excepto cuando la

enajenación de los mismos hubiere sido pactada de conformidad con los artículos 179 y 180 de esta Ley.

El valor de los activos utilizados en la operación de maquila, propiedad de la persona residente en el país, será calculado de conformidad con el procedimiento que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

El valor de los activos fijos e inventarios propiedad de residentes en el extranjero, utilizados en la operación en cuestión, será calculado de conformidad con lo siguiente:

1. El valor de los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, mediante la suma de los promedios mensuales de dichos inventarios, correspondientes a todos los meses del ejercicio y dividiendo el total entre el número de meses comprendidos en el ejercicio. El promedio mensual de los inventarios se determinará mediante la suma de dichos inventarios al inicio y al final del mes y dividiendo el resultado entre dos. Los inventarios al inicio y al final del mes deberán valuarse conforme al método que la persona residente en el país tenga implantado con base en el valor que para dichos inventarios se hubiere consignado en la contabilidad del propietario de los inventarios al momento de ser importados a México. Dichos inventarios serán valuados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos de América o los principios de contabilidad generalmente aceptados internacionalmente cuando el propietario de los bienes resida en un país distinto a los Estados Unidos de América. Para el caso de los valores de los productos semiterminados o terminados, procesados por la persona residente en el país, el valor se calculará considerando únicamente el valor de la materia prima. Cuando los promedios mensuales a que hace referencia el párrafo anterior se encuentren denominados en dólares de los Estados Unidos de América, la persona residente en el país deberá convertirlas a moneda nacional, aplicando el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación vigente al último día del mes que corresponda. En caso de que el Banco de México no hubiere publicado dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación con anterioridad a la fecha de cierre de mes. Cuando las referidas cantidades estén denominadas en una moneda extranjera distinta del dólar de los Estados Unidos de América, se deberá multiplicar el tipo de cambio antes mencionado por el equivalente en dólares de los Estados Unidos de América de la moneda de que se trate, de acuerdo a la tabla que publique el Banco de México en el mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda la importación.

2. El valor de los activos fijos será el monto pendiente por deducir, calculado de conformidad con lo siguiente:

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

ii) El monto pendiente por deducir se calculará disminuyendo del monto original de la inversión, determinado conforme a lo dispuesto en el inciso anterior, la cantidad que resulte de aplicar a este último monto los por cientos máximos autorizados previstos en los artículos 34, 35, 36, 37 y demás aplicables de esta Ley, según corresponda al bien de que se trate, sin que en ningún caso se pueda aplicar lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta 1998 o en el artículo 220 de la Ley citada vigente hasta el 31 de diciembre de 2013. Para efectos de este subinciso, se deberá considerar la deducción por meses completos, desde la fecha en que fueron adquiridos hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine la utilidad fiscal. Cuando el bien de que se trate haya sido adquirido durante dicho ejercicio, la deducción se considerará por meses completos, desde la fecha de adquisición del bien hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido destinado a la operación en cuestión en el referido ejercicio. En el caso del primer y último ejercicio en el que se utilice el bien, el valor promedio del mismo se determinará dividiendo el resultado antes mencionado entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en el que el bien haya sido utilizado en dichos ejercicios. El monto pendiente por deducir calculado conforme a este inciso de los bienes denominados en dólares de los Estados Unidos de América se convertirá a moneda nacional utilizando el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación vigente en el último día del último mes correspondiente a la primera mitad del ejercicio en el que el bien haya sido utilizado. En el caso de que el Banco de México no hubiere publicado dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado. La conversión a dólares de los Estados Unidos de América a que se refiere este párrafo, de los valores denominados en otras monedas extranjeras, se efectuará utilizando el equivalente en dólares de los Estados Unidos de América de esta última moneda de acuerdo con la tabla que mensualmente publique el Banco de México durante la primera semana de mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda.

iii) En ningún caso el monto pendiente por deducir será inferior a 10% del monto de adquisición de los bienes.

3. La persona residente en el país podrá optar por incluir gastos y cargos diferidos en el valor de los activos utilizados en la operación de maquila. Las personas residentes en el país deberán tener a disposición de las autoridades fiscales la documentación correspondiente en la que, en su caso, consten los valores previstos en los numerales 1 y 2 de la fracción I de este artículo. Se considerará que se cumple con la obligación de tener a disposición de las autoridades fiscales la documentación antes referida, cuando se proporcione a dichas autoridades, en su caso, dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales.

II. El 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de operación de la operación en cuestión, incurridos por la persona residente en el país, determinados de conformidad con las normas de información financiera, incluso los incurridos por residentes en el extranjero, excepto por lo siguiente:

1. No se incluirá el valor que corresponda a la adquisición de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, utilizados en la operación de maquila, que efectúen por cuenta propia residentes en el extranjero.

2. La deducción de inversiones de los activos fijos, gastos y cargos diferidos propiedad de la empresa maquiladora, destinados a la operación de maquila, se calcularán aplicando lo dispuesto en esta Ley.

3. No deberán considerarse los efectos de inflación determinados en las normas de información financiera.

4. No deberán considerarse los gastos financieros.

5. No deberán considerarse los gastos extraordinarios o no recurrentes de la operación conforme a las normas de información financiera. No se consideran gastos extraordinarios aquellos respecto de los cuales se hayan creado reservas y provisiones en los términos de las normas de información financiera y para los cuales la empresa maquiladora cuente con fondos líquidos expresamente destinados para efectuar su pago. Cuando los contribuyentes no hubiesen creado las reservas y provisiones citadas y para los cuales la empresa maquiladora cuente con fondos líquidos expresamente para efectuar su pago, tampoco considerarán como gastos extraordinarios los pagos que efectúen por los conceptos respecto de los cuales se debieron constituir las reservas o provisiones citadas. Los conceptos a que se refiere este numeral se deberán considerar

en su valor histórico sin actualización por inflación, con excepción de lo dispuesto en el numeral 2 de esta fracción.

[...]Las empresas con programa de maquila que apliquen lo dispuesto en este artículo, deberán presentar anualmente ante las autoridades fiscales, a más tardar en el mes de junio del año de que se trate, declaración informativa de sus operaciones de maquila en términos de lo que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. La persona residente en el país podrá obtener una resolución particular en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación en la que se confirme que se cumple con los artículos 179 y 180 de esta Ley

Las personas residentes en el país que hayan optado por aplicar lo dispuesto en el presente artículo quedarán exceptuadas de la obligación de presentar la declaración informativa señalada en la fracción X del artículo 76 de esta Ley, únicamente por la operación de maquila.

Las personas residentes en el país que realicen, además de la operación de maquila a que se refiere el artículo 181 de la presente Ley, actividades distintas a ésta, podrán acogerse a lo dispuesto en este artículo únicamente por la operación de maquila. (pp.222-226).

Esta es el marco legal de los precios de transferencia en la LISR, los artículos aquí mencionados se complementan con otros del (CFF, 2021) y secciones de la (RMF, 2019), como se muestra a continuación:

- *Artículo 31-A CFF : Anexos de dictamen y operaciones relevantes*

Los contribuyentes deberán presentar, con base en su contabilidad, la información de las siguientes operaciones:

a) Las operaciones financieras a que se refieren los artículos 20 y 21 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) Las operaciones con partes relacionadas.

c) Las relativas a la participación en el capital de sociedades y a cambios en la residencia fiscal.

d) Las relativas a reorganizaciones y reestructuras corporativas.

e) Las relativas a enajenaciones y aportaciones, de bienes y activos financieros; operaciones con países con sistema de tributación territorial; operaciones de financiamiento y sus intereses; pérdidas fiscales; reembolsos de capital y pago de dividendos.

La información a que se refiere este artículo deberá presentarse trimestralmente a través de los medios y formatos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, dentro de los sesenta días siguientes a aquél en que concluya el trimestre de que se trate.

Cuando los contribuyentes presenten la información de forma incompleta o con errores, tendrán un plazo de treinta días contado a partir de la notificación de la autoridad, para complementar o corregir la información presentada.

Se considerará incumplida la obligación fiscal señalada en el presente artículo, cuando los contribuyentes, una vez transcurrido el plazo señalado en el párrafo que antecede, no hayan presentado la información conducente o ésta se presente con errores (p.56, 57).

- *Artículo 32 -CFF : De las declaraciones anuales y complementarias (modificaciones hasta tres veces)*

Las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, el contribuyente podrá modificar en más de tres ocasiones las declaraciones correspondientes, aun cuando se hayan iniciado las facultades de comprobación, en los siguientes casos:

I. Cuando sólo incrementen sus ingresos o el valor de sus actos o actividades.

II. Cuando sólo disminuyan sus deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas o los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta.

III. (Se deroga).

IV. Cuando la presentación de la declaración que modifica a la original se establezca como obligación por disposición expresa de Ley.

Lo dispuesto en este precepto no limita las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

La modificación de las declaraciones a que se refiere este artículo se efectuará mediante la presentación de declaración que sustituya a la anterior, debiendo contener todos los datos que requiera la declaración aun cuando sólo se modifique alguno de ellos.

Iniciado el ejercicio de facultades de comprobación, únicamente se podrá presentar declaración complementaria en las formas especiales

a que se refieren los artículos 46, 48 y 76, según proceda, debiendo pagarse las multas que establece el citado artículo 76.

Se presentará declaración complementaria conforme a lo previsto por el sexto párrafo del artículo 144 de este Código, caso en el cual se pagará la multa que corresponda, calculada sobre la parte consentida de la resolución y disminuida en los términos del séptimo párrafo del artículo 76 de este ordenamiento.

Si en la declaración complementaria se determina que el pago efectuado fue menor al que correspondía, los recargos se computarán sobre la diferencia, en los términos del artículo 21 de este Código, a partir de la fecha en que se debió hacer el pago.

Para los efectos de este artículo, una vez que las autoridades fiscales hayan iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación no tendrán efectos las declaraciones complementarias de ejercicios anteriores que presenten los contribuyentes revisados cuando éstas tengan alguna repercusión en el ejercicio que se esté revisando (p.57, 58).

- *Artículo 32-A CFF : Presentación de Dictamen como opción*

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$122,814,830.00, que el valor de su activo determinado en los términos de las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, sea superior a \$97,023,720.00 o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior, podrán optar por dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado. No podrán ejercer la opción a que se refiere este artículo las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal.

Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros a que se refiere el párrafo anterior, lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción. Esta opción deberá ejercerse dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. No se dará efecto legal alguno al ejercicio de la opción fuera del plazo mencionado.

Los contribuyentes que hayan optado por presentar el dictamen de los estados financieros formulado por contador público registrado deberán presentarlo dentro de los plazos autorizados, incluyendo la

información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto por el Reglamento de este Código y las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, a más tardar el 15 de julio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.

En el caso de que en el dictamen se determinen diferencias de impuestos a pagar, éstas deberán enterarse mediante declaración complementaria en las oficinas autorizadas dentro de los diez días posteriores a la presentación del dictamen.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere este artículo, tendrán por cumplida la obligación de presentar la información a que se refiere el artículo 32-H de este Código (p.58).

- *Artículo 32-H CFF : Presentación de ISSIF*

Los contribuyentes que a continuación se señalan deberán presentar ante las autoridades fiscales, como parte de la declaración del ejercicio, la información sobre su situación fiscal, utilizando los medios y formatos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria.

I. Quienes tributen en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en el último ejercicio fiscal inmediato anterior declarado hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta iguales o superiores a un monto equivalente a \$842,149,170.00, así como aquéllos que al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista, en bolsa de valores y que no se encuentren en cualquier otro supuesto señalado en este artículo. El monto de la cantidad establecida en el párrafo anterior se actualizará en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquél por el cual se efectúe el cálculo, de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 17-A de este Código.

II. Las sociedades mercantiles que pertenezcan al régimen fiscal opcional para grupos de sociedades en los términos del Capítulo VI, Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

III. Las entidades paraestatales de la administración pública federal.

IV. Las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos.

V. Cualquier persona moral residente en México, respecto de las operaciones llevadas a cabo con residentes en el extranjero (p.64, 65).

Las RMF en materia de precios de transferencia establecen un marco de referencia para definir los precios de transferencia, realizar procesos de ajuste, solicitudes de deducciones, el momento de presentación de las declaraciones trimestrales, es decir las RMF plantean obligaciones adicionales al establecer los requisitos a cumplir para poder realizar deducciones entre otros que se muestran a continuación.

La definición contenida en la regla (RMF, 2019) 3.9.1.1 de la vigente indica que se considera ajuste de precios de transferencia como:

... cualquier modificación a los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad correspondientes a las operaciones celebradas por el contribuyente con sus partes relacionadas, que se realice para considerar que los ingresos acumulables o deducciones autorizadas derivados de dichas operaciones se determinaron considerando los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, incluso cuando no se efectúe una entrega de efectivo u otros recursos materiales entre las partes (p,349).

Por otra parte, la (RMF, 2019) 3.9.1.5

Es la que permite solicitar a las autoridades que la deducción del ajuste de precios de transferencia que resulte del Acuerdo Anticipado de Precios o de un ajuste correlativo extranjero previsto en el artículo 184 de la LISR sea en ejercicios distintos al establecido en la regla 3.9.1.3 de la RMF (p.354).

El artículo 76-A fracción II de la LISR requiere a los contribuyentes, señalados en el artículo 32-H, fracciones I, II, III y IV del Código Fiscal de la Federación, proporcionar a las autoridades fiscales la Declaración Informativa Local de Partes Relacionadas a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se trate.

La regla 3.9.16 requiere, entre otros, que los contribuyentes presenten información sobre su estructura y actividades, información sobre operaciones con partes relacionadas, información financiera segmentada tanto del contribuyente o parte analizadas como de las empresas comparables, así como información financiera y fiscal de las partes relacionadas extranjeras que sean contrapartes en cada tipo de operación analizada, consistente en activo circulante, activo fijo, ventas, costos, gastos operativos, utilidad neta, base gravable y pago de impuestos

