

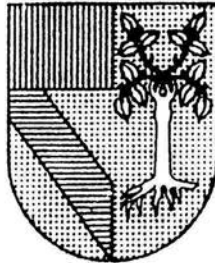
308908

# UNIVERSIDAD PANAMERICANA

---

---

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



LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA, SU APLICACION FISCAL POR PARTE  
DEL SECTOR PUBLICO Y PRIVADO

**TRABAJO QUE COMO RESULTADO DEL  
SEMINARIO DE INVESTIGACION  
PRESENTA COMO TESIS  
JOSE MANUEL FLORES MARTINEZ  
PARA OPTAR POR EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURIA**

DIRECTOR DE TESIS:  
LIC. GABRIEL GONZALEZ CHAVEZ

MEXICO, D.F.

JUNIO DE 2005

0350010



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.

1978

**ESTA TESIS NO SALE  
DE LA BIBLIOTECA**

1978

A mi esposa:

Leticia García de Flores, gracias por ser mi compañera, la madre de mi hija y un gran apoyo, te amo.

A mi Hija:

Vanesa Flores García, tu eres mi inspiración y el motor que me leva a ser mejor ser humano.

A mis padres:

José Manuel Flores Cruz y María Adelina Martínez de Flores, gracias por todo su apoyo, su cariño y comprensión, sin ustedes este trabajo no se hubiera culminado.

A mi profesor y amigo:

Lic. Gabriel González Chávez, por haber creído en mí, por su paciencia y apoyo para poder culminar una etapa de mi vida e iniciar una nueva.

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: JOSE MANUEL FLORES MARTINEZ

FECHA: 7 DE NOVIEMBRE DE 2005

FIRMA: [Firma manuscrita]

---

---

# ÍNDICE

---

---

Introducción .....	1
I. Antecedentes	
A. Organización para Cooperación y el Desarrollo Económico .....	4
B. México .....	6
II. Tratados para evitar la Doble Tributación .....	8
III. Principio de Plena Competencia .....	22
A. Concepto .....	22
B. Declaración del Principio de Plena Competencia .....	24
C. Directrices para aplicar el Principio de Plena Competencia .....	25
D. Métodos de Precios de Transferencia .....	36
1) Métodos de Transacción Tradicionales .....	36
2) Métodos de Utilidad Transaccional .....	48
IV. Enfoques administrativos para evitar y resolver los desacuerdos originados por precios de transferencia	
A. Acuerdos Anticipados de Precios.....	60
B. Safe Harbour .....	68
C. Estudio de Precios de Transferencia .....	72
V. Revisión a Contribuyentes	
1) Observaciones y recomendaciones para realizar una auditoría de precios de transferencia .....	75
• Planeación .....	75
• Objetivos Generales de la Auditoría .....	77

	• Cédulas Fiscales para Efecto de Precio .....	82
	• Información Solicitada al Contribuyente .....	83
	• Estudio de Precios de Transferencia .....	85
	2) Auditorías y Revisión de Gabinete .....	90
	3) La Carga de la Prueba .....	93
	4) Sanciones .....	94
	5) Procedimiento Amistoso .....	98
VI	Auditorías Fiscales Simultaneas .....	99
VII	Caso Practico .....	103
VIII	Conclusión .....	119

## INTRODUCCIÓN

El proceso de globalización que, en los últimos años se ha presentado en todo el orbe, se refleja principalmente por la expansión y crecimiento de empresas multinacionales las cuales, buscan acrecentar sus utilidades por medio de las transacciones que realizan en los distintos países que conforman la geografía mundial, buscando en ellos, las condiciones económicas óptimas para considerarlos mercados.

Este fenómeno que se presenta ha dado lugar a que empresas multinacionales observen a América Latina como un excelente mercado donde podrán incrementar su influencia e ingresos, tanto por venta de productos como por la prestación de servicios.

Lo anterior ha reflejado problemas, tanto para las autoridades fiscales como a las empresas multinacionales, principalmente en lo que a materia tributaria se refiere. Las autoridades fiscales necesitan conciliar su legítimo derecho a gravar las utilidades de un contribuyente en función a sus ingresos y gastos de una manera razonable, con la necesidad de evitar gravar el mismo ingreso por mas de una administración fiscal. En el caso de las empresas multinacionales, se presenta como problema, la necesidad de cumplir con las leyes y los requisitos administrativos que pueden diferir de país a país, además que los ingresos percibidos pueden ser base para un mismo impuesto en más de un país.

Por lo anteriormente expuesto es la razón por la que varios países miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), han adoptado el Modelo Convenio de la OCDE para evitar la doble tributación y el enfoque de empresa separada como manera más lógica de obtener resultados equitativos y reducir el riesgo de doble tributación. La OCDE como organismo internacional el cual busca el fomento económico y el crecimiento de los países, ha desarrollado una serie de directrices para la aplicación de reglas de precios de transferencias, basadas en el concepto de entidad separada y principio de plena competencia (principio de Arm's Length). Aunque el principio de Plena Competencia es anterior a la formación de la OCDE, no es sino hasta que este último lo toma, cuando se empieza a aplicar de manera frecuente por sus países miembros.

Los precios de transferencia surgen durante la Primera Guerra Mundial con el fin de poder prevenir que los recursos, por recaudación, no se vean mermados por la salida de las utilidades a otros países. El primer país que se ocupó de los precios de transferencia fue la Gran Bretaña, seguida por los Estados Unidos de América en los años de 1915 y 1917 respectivamente.

Los países que se mencionan en el párrafo anterior entre los primeros años del siglo XX hasta antes de la Segunda Guerra Mundial, si bien reconocían en sus legislaciones los precios de transferencia, su utilización no fue generalizada. Sin embargo, una vez que la economía mundial se fortaleció,

al término de la Segunda Guerra Mundial los precios de transferencia empezaron a ocupar importancia la cual se refleja hasta nuestros días.

Esta situación se acentuó debido al crecimiento de la economía mundial, así como la globalización de la misma, de la cual México no podía escapar, en nuestro país se han adoptado políticas y lineamientos económicos tendientes a formar parte del desarrollo económico y la globalización mundial.

En México, a partir de 1994, se incorpora a la OCDE y acata las recomendaciones que el organismo le hace, aceptando los diversos lineamientos internacionales de los países miembros, en los que destaca el tema de precios de transferencia. En ese mismo año, México estableció las primeras disposiciones en materia de precios de transferencia las cuales iban enfocadas a la industria maquiladora de exportación. Pero no fue sino hasta 1997 que se consideraron los métodos, en nuestra legislación, para determinar los precios de transferencia al igual que diferentes disposiciones y obligaciones para los contribuyentes.

México, debe empezar a ganar más experiencia en materia de precios de transferencia, ya que, al igual que la economía mundial se va haciendo más compleja, igualmente los problemas de precios de transferencia. Por eso, México debe seguir con la pauta que se ha marcado en dicha materia, no solamente con el hecho de formar parte de la OCDE y considerar sus lineamientos en la legislación local, hay que seguirlos, modificar lo pertinente, ganar experiencia en el campo y que el fisco federal prepare a su personal para poder practicar una revisión de precios de transferencia.

Con todo lo anterior, México no solamente será el líder latinoamericano en esta materia, sino un participante y, porque no, un creador de ideas a nivel mundial, en precios de transferencia.

El concepto de precios de transferencia ha despertado inquietud en la autoridad fiscal, ya que se han presentado casos en los cuales, el contribuyente nacional, a través de sus transacciones efectuadas con su parte relacionada en el extranjero, no reporta utilidades y generan pérdidas que a su vez no permiten que se realice la correcta recaudación que de ellas se debió haber obtenido y ponen en riesgo el futuro del contribuyente. Es por eso que a través de la aplicación de los precios de transferencia, es posible corregir e incrementar la recaudación, al revisar las operaciones celebradas entre sujetos pasivos relacionados y sin la necesidad de modificar sustancialmente los procesos de fiscalización. Pero el reto que se presenta es identificar las utilidades reales de las empresas multinacionales con el fin de que, dichas utilidades generen recaudación en el país y no se acumulen en terceros países los cuales presenten un poder fiscal más endeble y por ende sean atractivos para las empresas multinacionales para acumular sus utilidades.

El fisco federal debe buscar que los precios de transferencia no solo sea una carga impositiva mas para los contribuyentes, en especial aquellos que formen parte de una empresa multinacional, sino que sea un regulador entre



empresas multinacionales y las domésticas, además que, dichas empresas multinacionales contribuyan a la recaudación impositiva del país.

Se entiende que las empresas multinacionales llegan a un país o territorio con el afán de realizar un negocio, lo que conlleva a la creación de fuentes de trabajo, ayuda a la economía local pero, dichas empresas también, como se mencionó anteriormente, generan riqueza para ellas, los gobiernos deben realizar infraestructura para el apoyo de las mismas empresas, en pocas palabras reciben beneficios, son esos beneficios por los que dichas empresas multinacionales deben contribuir, pero de una manera equitativa y justa.

Es por todo lo anterior que México debe llevar a cabo, de una manera ordenada, apegado a derecho la aplicación de los lineamientos de precios de transferencia en especial en este tiempo en que nuestro país lleva a cabo la firma de tratados internacionales con el fin de incentivar el comercio mundial (tratado de libre comercio con la Unión Europea), con lo que se pueden presentar controversias en materia fiscal.

Cabe hacer mención que realicé esta investigación con información hasta por el ejercicio de 2002, por lo que los cambios fiscales que se presentan a partir de enero de 2003 no están incluidos en esta tesis.

## I. ANTECEDENTES

### A) Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), tiene su origen al término de la Segunda Guerra Mundial, con la unión de 18 países europeos para crear el Convenio de Cooperación Económica Europea en el año de 1948.

El objetivo de dicho convenio era el apoyo y la reintegración de los países europeos quienes participaron en la confrontación bélica antes citada. Al inicio de los años sesenta, Estados Unidos de América y Canadá deciden integrarse al convenio europeo con lo que, el 14 de diciembre de 1960 se acuerda incluir a los Estados Unidos de América y a Canadá al convenio, con lo que dan origen a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), el cual entra en vigor el 30 de septiembre de 1961.

Los objetivos fundamentales de la OCDE son afinar los sistemas de mercado, ampliar el libre comercio, promover el bienestar económico y social mediante la coordinación de políticas entre los países miembros y, estimular y armonizar esfuerzos para el desarrollo de otros países no miembros. A la fecha la OCDE la integran los siguientes países:

Los países miembros de la OCDE (1)

AMERICA	EUROPA		ASIA Y OCEANIA
Canadá	Alemania	Irlanda	Australia
E.U.A.	Austria	Italia	Islandia
México	Bélgica	Luxemburgo	Japón
	Dinamarca	Noruega	Nueva Zelanda
	España	Finlandia	
	Francia	Portugal	
	Grecia	Reino Unido	
	Holanda	República Checa	
	Hungría	Suecia	
	Suiza	Turquía	
	Polonia		

Las obligaciones de los países miembros de la OCDE, según el artículo VI de la Convención establece que: todas las decisiones tomadas son de observancia obligatoria y las recomendaciones se hacen de mutuo acuerdo de los miembros.

(1) Información del Compendio sobre Precios de Transferencia, Pag. 22, Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Cada miembro tiene derecho de abstenerse de votar por una decisión, pero puede ser aprobada por los demás miembros.

Las decisiones son obligatorias siempre que se incorporen al ordenamiento jurídico del país.

A partir del año de 1977 se publicó el "Convenio Modelo sobre la Doble Tributación de la Renta y el Capital", con lo que se busca que todos los miembros de la OCDE tengan reglas claras para realizar sus intercambios de bienes, servicios y personas, con lo que se eliminaría la incertidumbre y la arbitrariedad dentro de las transacciones realizadas por sus miembros.

Los convenios internacionales se basan en dos principios:

- Residencia, en el cual la autoridad fiscal de un gobierno grava los ingresos de sus residentes no importando el lugar o país donde se originen dichos ingresos.
- Fuente, el cual es el derecho de gravar cualquier ingreso bajo el principio de renta mundial, es decir se gravan los ingresos procedentes de un lugar o territorio determinado, no importando la residencia de la persona que obtenga dichos ingresos.

Dentro del concepto general de doble tributación internacional, podemos distinguir dos clases:

1. Doble imposición económica, el cual atiende el contenido patrimonial de una determinada transacción, no existe requisito de identidad del sujeto.
2. Doble imposición jurídica, Atiende al efecto impositivo en el patrimonio de los sujetos que intervienen, existe requisito de identidad del sujeto.

Para que exista un posible problema de doble tributación se pueden presentar los siguientes elementos:

- Afectación impositiva de dos o más Estados,
- Identidad o similitud de los impuestos,
- Identidad del sujeto o sujetos gravados,
- Identidad del periodo impositivo, y
- Acumulación de la carga tributaria.

Los métodos para evitar la doble imposición internacional se dividen en:

1. Unilaterales.- Contenidos en las legislaciones internas, en México, como ejemplo se encuentra el artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, donde se manifiesta el acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero.

2. Bilaterales.- Son los convenios o tratados internacionales que pretenden evitar la existencia de doble imposición para los nacionales de los Estados, siguiendo los criterios de sujeción o atribución.
3. Multilaterales.- Son celebrados en dos o más Estados.

Dentro del marco jurídico internacional, se presenta la figura de los tratados internacionales, los cuales son acuerdos de Derecho Internacional, regidos por el acuerdo internacional público según el artículo 2-1-a de la Convención de Viena, "Un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya consta en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular".

México tiene firmado un tratado bilateral para evitar la doble imposición con cada uno de los siguientes países: (2)

Alemania	Chile	Finlandia	Irlanda	Reino Unido
Bélgica	Dinamarca	Francia	Japón	Singapur
Canadá	España	Italia	Noruega	Suecia
Corea	E. U. A.	Israel	Países bajos	Suiza

## B) HISTORIA EN MÉXICO

México, a partir del 14 de abril de 1994, suscribe la declaración de aceptación de sus obligaciones como miembro de la OCDE, el 10 de mayo de 1994, el Senado Mexicano aprueba la declaración de aceptación de sus obligaciones como miembro de la OCDE, y el 5 de julio de 1994, se publica en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el decreto a la promulgación de la Convención.

Nuestro país está dispuesto a poner en práctica la Recomendación del Consejo sobre la determinación de los precios de transferencia entre partes relacionadas, tomando en cuenta sus capacidades administrativas y tecnológicas.

En nuestra legislación fiscal, se empieza a reconocer, a partir de 1994, las disposiciones de la OCDE, en ese mismo año, se publicó en el DOF, el 28 de diciembre de 1994 en Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el artículo 4 bis, la obligación para las empresas maquiladoras de exportación de pactar sus operaciones a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran pactado empresas independientes en operaciones comparables.

En los años posteriores, se han presentado diferentes reformas o aclaraciones a lo dispuesto a partir de 1994, tal es el caso de las reglas previstas para las empresas que se dedican a la industria maquiladora de exportación, las cuales se presentan en la miscelánea fiscal publicada en el DOF, correspondiente a los ejercicios fiscales de 1995 a 2004.

(2) Estudio Práctico sobre los Convenios para Evitar la Doble Imposición de Hebert Bettinger Barrios, Editorial ISEF

Lo anterior se puede considerar como los primeros pasos, que en México se emprendieron en materia de precios de transferencia, pero no fue sino hasta el año de 1997 que en legislación mexicana se tuvo una reforma, en materia de precios de transferencia, más amplia con el reconocimiento de los métodos aplicables para las operaciones celebradas con partes relacionadas (artículo 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta), así mismo se contemplan obligaciones para los contribuyentes tanto en lo que se refiere a la documentación que deben guardar (artículos 58 fracción XIV y 112, fracción XII), como en la declaración anual de personas morales se presenta un nuevo formato en el cual, los contribuyentes deben mencionar las operaciones que tuvieron con partes relacionadas, al igual que las facultades de la autoridad para llevar a cabo su proceso de fiscalización que en materia de precios de transferencia tienen.

Asimismo, hubo otras reformas y modificaciones dentro la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) y del Código Fiscal de la Federación (CFF), principalmente, entre ellas:

LISR.- La obligación de los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas de pactar el precio de las contraprestaciones como lo hubieran hecho partes independientes en operaciones comparables, de no hacerlo, las autoridades fiscales podrán determinar dicho precio. Lo anterior, aplica tanto a personas morales (artículo. 64-A), como a personas físicas (artículo 74).

La presentación de una declaración informativa de operaciones celebradas con partes relacionadas, la cual se debe presentar en el mes de febrero del año inmediato posterior, dicha obligación se menciona en el artículo 112 fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero no fue sino hasta el año 2000 cuando se elaboró y autorizó el formato de dicha declaración, incluyéndose, también, dentro del artículo 58 fracción XV. Para el ejercicio de 2003, se modifica el plazo de presentación hasta el 31 de marzo.

Para el ejercicio de 2002, se presentaron las últimas reformas y modificaciones, en materia fiscal, por el tema de precios de transferencia, entre ellas, son principalmente que todas las disposiciones en materia de precios de transferencia se concentraron en un mismo Capítulo. Dicho Capítulo es el II del Título VI "De los Territorios con Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales, artículos 215, 216 y 217 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal de 2002.

Dentro de las principales observaciones que se pueden resaltar serían las que dentro de este Título VI, se hace mención de las directrices promulgadas por la OCDE, como aplicables para poder llevar a cabo la obtención de los precios de transferencia, como explicaciones y reformas dentro de los artículos que son afectos a este tema.

CFF.- Se presentan varias reformas y modificaciones a sus artículos, principalmente en lo que se refiere a los plazos de revisión por parte de la autoridad, que en materia de precios de transferencia, existe plazo máximo de

dos años para que las autoridades fiscales concluyan su revisión, no así para las revisiones de contribuyentes que no realicen operaciones con partes relacionadas, ya que en estos casos, no puede pasar de 6 meses los cuales cuentan con dos prorrogas que vienen estipuladas en el artículo 46-A.

Asimismo, el Código Fiscal de la Federación presenta las facultades de las autoridades fiscales para resolver consultas relativas a la metodología utilizada para determinar los precios de transferencia, lo cual se considera la justificación de los Acuerdos Anticipados (artículo 34-A). También, el artículo 37 del mismo código, nos dicta el plazo para resolver las consultas de metodología de los precios, para esta materia será de ocho meses.

Siguiendo esta temática, también se han presentado modificaciones en las que se dictan a los visitados obligaciones, sanciones y multas por la omisión de información en materia de precios de transferencia.

En los años de 2000 y 2001, se siguieron presentando otras reformas e incluyeron nuevas obligaciones, las cuales lo que buscan es que, el fisco federal cuente con más herramientas para sus procesos de fiscalización y tener mayor control en lo que a precios de transferencia se refiere.

En ese año de 2000, se presenta la obligación de presentar la declaración informativa de las operaciones con partes relacionadas, la cual se debió presentar a más tardar el día 28 de febrero de 2001. Para esta presentación, por ser el primer año en que se imponía esta obligación se presentó un prórroga, para los contribuyentes que presentaron la declaración con ciertos errores, tenían hasta el 31 de mayo del mismo año para presentar su declaración informativa modificada.

## **II. TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN**

### **a. Objetivo del modelo de la OCDE.**

El objetivo principal es el ofrecer los medios para resolver, sobre una base uniforme, los problemas que se presentan con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición jurídica. Los países miembros de la OCDE han reconocido la conveniencia de aclarar, normalizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes de los países miembros que efectúen operaciones comerciales e industriales, financieras o de otra naturaleza en otros países miembros, mediante las aplicaciones por todos los integrantes de la OCDE de soluciones comunes en idénticos supuestos de doble imposición.

### **b. Antecedentes históricos.**

La primera recomendación relativa a la doble imposición fue la del 25 de febrero de 1955 la cual surgió de la Organización Europea para la Cooperación Económica, con la cual se obtuvieron éxitos en la tarea de evitar la doble imposición por medio de los convenios bilaterales o medidas unilaterales. Aunque dichos trabajos comenzaron en el año de 1921 por la Sociedad de las Naciones (antecedente de la ONU). Para 1928 se establecieron los primeros

modelos de convenio bilaterales, en 1943 México y Gran Bretaña presentaron proyectos para realizar el modelo convenio pero ninguno de estos modelos fue aceptado completa y unánimemente.

Para el año de 1956 el Comité Fiscal inició trabajos con el propósito de establecer un proyecto de convenio que resolviera de forma eficaz los problemas de doble tributación entre los países miembros de la OCDE y que fuera aceptable para todos ellos. De 1958 a 1961 el Comité Fiscal preparó 4 informes previos, antes de someter en 1963 su informe final titulado "Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y sobre el Patrimonio".

El 30 de julio de 1963 el consejo de la OCDE adoptó una recomendación sobre la eliminación de la doble tributación y dirigió una llamada a los gobiernos de los países miembros para que siguieran el proyecto del convenio. Tiempo después el Comité de Asuntos Fiscales, sucesor del Comité Fiscal, después de revisiones, en el año de 1977 publica el nuevo Modelo Convenio y sus Comentarios.

En 1991 se da el reconocimiento que la revisión del modelo convenio y los comentarios se había convertido en un proceso continuo. El Comité de Asuntos Fiscales adoptó el concepto de un Modelo Convenio dinámico que permite las actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales, sin esperar una revisión completa. Consecuentemente se decidió publicar una versión revisada del Modelo Convenio que tuviera en cuenta el trabajo realizado desde 1977, incorporando muchas de las recomendaciones recogidas en los informes mencionados arriba.

Se decidió abrir el proceso de revisión para beneficiarse de las aportaciones de países no miembros, otras organizaciones internacionales y otras partes interesadas. Esto condujo a la publicación del Modelo Convenio en su formato actual en 1992.

A continuación se mencionan las líneas maestras del modelo:

Capítulo I.- Ámbito de aplicación (arts. 1 y 2)

Capítulo II.- Define términos y expresiones (arts. 3 al 5)

Capítulo III al V.- Establecen en qué medida cada uno de los Estados contratantes pueden gravar la renta y el patrimonio y cómo ha de eliminarse la doble imposición jurídica (Cap III, arts. 6 al 12 Imposición de las rentas, Cap. IV art. 22 Imposición del patrimonio, Cap V arts. 23- A y 23- B Métodos para eliminar la doble imposición)

Capítulo VI.- Disposiciones especiales (arts. 24 a 28)

Capítulo VII.- Disposiciones finales, entrada en vigor y denuncia (arts. 29 y 30)

### c. Resumen del modelo convenio <sup>(3)</sup>

#### Capítulo I.

Art. 1.- El presente convenio se aplica a las personas residentes de uno o ambos Estados contratantes.

Art. 2.- Aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción.

Se consideran impuesto sobre la renta o impuesto sobre el patrimonio los:

- Que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos.
- Impuesto sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles.
- Impuesto sobre sueldos y salarios pagados por empresas
- Impuesto sobre plusvalías.

El convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o los sustituyan.

#### Capítulo II

Art. 3.- Persona: Personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;

Sociedad: Persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica para efectos impositivos;

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 en otro Estado contratante.

---

(3)Modelo Convenio de Impuestos sobre Ingresos y sobre el Capital de la OCDE, del 1º de septiembre de 1992, modificado en 1995.



Tráfico internacional: Todo transporte efectuado por un buque, aeronaves y por una empresa, cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado contratante, salvo cuando el buque o aeronave se exploten únicamente entre puntos situados en el otro Estado contratante.

Autoridad competente: Significa Estado A: SHCP

Estado B: XXXX

Nacional : Persona física que posea la nacionalidad de un Estado contratante. Persona jurídica, sociedad de personas o asociación constituida a la legislación vigente de un Estado contratante.

Art. 4.- Residente de un Estado contratante: Toda persona que está sujeta a la imposición de un Estado por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

No incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.

Si una persona física es residente en ambos Estados contratantes, su situación se resuelve de la siguiente manera:

- i. Se considera residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición. Si tiene vivienda permanente en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que tenga más relaciones personales o económicas más estrechas (centro de intereses vitales).
- ii. Si no pudiera determinarse el Estado donde tenga el centro de intereses vitales, y si no tuviera vivienda permanente a su disposición en ninguno de los dos Estados, se considera residente del Estado donde viva habitualmente.
- iii. Si viviera en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional.
- iv. Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo. Cuando una persona que no sea física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

Art. 5.- Establecimiento permanente: Lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad, comprende:

- Sede de dirección

- Sucursales
- Oficinas
- Fábricas
- Talleres
- Minas, pozos petroleros, de gas, canteras o cualquier lugar de extracción de recursos naturales.
- Obras de construcción o instalación o montaje si su duración es mayor a 12 meses.

El establecimiento permanente no incluye:

- Utilizar instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.
- Mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.
- Mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.
- Mantenimiento de un lugar fijo para realizar actividad auxiliar o preparatoria.
- Realizar cualquier combinación de los puntos anteriores a condición de que conserve su carácter de auxiliar o preparatorio.

Cuando una persona distinta al agente independiente actúe por cuenta de la empresa y ostente y ejerza poderes que la faculten para concluir contratos a nombre de la empresa, se considerará que la empresa tiene establecimiento permanente respecto de las actividades que la persona realice para la empresa a menos que realice actividades mencionadas en los puntos anteriores.

No hay establecimiento permanente si realizan actividades por medio de un corredor, comisionista general o agente independiente si las personas actúan dentro del marco ordinario de su actividad.

El hecho de que una sociedad residente en un Estado contratante, controle o sea controlada por una sociedad residente en otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado, (ya sea por medio de un establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Art. 6.- Rendimientos inmobiliarios: Los rendimientos que un residente en un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles, (incluye explotaciones

agrícolas y forestales), situados en otro Estado contratante puede someterse a imposición en ese otro Estado.

Bienes inmuebles:

- Atribuya el derecho del Estado contratante en que los bienes estén situados.
- Bienes accesorios a los bienes inmuebles.
- Ganado y equipo utilizado en la explotación agrícola y forestal.
- Derechos a los que se le aplique el derecho privado relativos a bienes raíces.
- Usufructo de bienes inmuebles.
- Derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

También se aplica a los rendimientos por la utilización directa, el arrendamiento o cualquier forma de explotación de los bienes inmuebles.

También se aplican a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los utilizados para la prestación de un servicio personal independiente.

Art. 7.- Beneficios empresariales: Los Beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente podrán someterse a imposición de ese Estado a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.

Se le atribuyen al establecimiento permanente, los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratarse con toda independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

La determinación del beneficio del establecimiento permanente, permite la deducción de los gastos realizados para fines del establecimiento permanente comprendidos estos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto como si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.

No se atribuirán beneficio a un establecimiento permanente por la razón de la simple compra de bienes o mercancías para la empresa.

Los beneficios se calcularán cada año por el mismo método, a menos que existan motivos para no hacerlo.

Art. 8.- Navegación marítima, interior y aérea: Los beneficios por la explotación de buques y aeronaves sólo se pueden someter en el Estado donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Por la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas internacionales solo pueden someterse en el Estado en que esté situada la sede de la dirección efectiva de la empresa.

Si la sede está a bordo de un buque o embarcación se considera en el Estado donde esté el puerto base del buque, y si no existe puerto base, en el Estado del que sea residente la persona que lo explota.

Esto también es aplicable a los beneficios de la participación de empresas mixtas o agencias de explotación internacional.

Art. 9.- Empresas asociadas: Cuando: a) Una empresa en un Estado contratante participa directa o indirectamente en la administración, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante o b) Unas mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa en un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante.

En uno u otro caso las dos compañías están, en sus relaciones comerciales y financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habían 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 sometidos a imposición en consecuencia.

Art. 10.- Dividendos: Son Rendimientos de acciones o bonos de disfrute, partes de minas, partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras partes sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente.

Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado contratante.

Los dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado en que resida la empresa que paga el dividendo y según la legislación de ese

Estado, pero si el perceptor de los dividendos es su beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- a) 5% del importe bruto de los dividendos, si el beneficiario efectivo, es una sociedad que posea directamente al menos el 25% del capital de la sociedad que paga el dividendo.
- b) 15% del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Lo anterior no aplica si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente, o presta en ese otro estado unos servicios personales independientes por medio de una base fija situada ahí, y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del 14 del propio modelo según proceda.

Art. 11.- Intereses: Son los rendimientos de créditos, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses.

Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Dichos intereses pueden someterse a imposición en el Estado de donde proceden y según la legislación de ese Estado, pero si el perceptor de los intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto no puede exceder del 10% del importe bruto de los intereses. Las autoridades establecerán por mutuo acuerdo la aplicación de este límite.

No se considera aplicable lo anterior, si el beneficiario efectivo de los intereses de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante del que proceden los intereses si viene de una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente o presta un servicio personal independiente por medio de una base fija y el crédito que generan los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso aplica el artículo 7 o el artículo 14 del mismo convenio.

El interés procede del Estado donde sea residente el deudor o si procede de un establecimiento permanente o base fija.

Si hay relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario o para con terceros y el pago del interés exceda del que hubiera habido en ausencia de las relaciones, el excedente lo podrá someter al excedente de cada Estado contratante.

Art. 12.- Cánones: Son la cantidad pagada por el uso o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas películas cinematográficas, patentes, marcas de fábrica o comercio, dibujos, moldes y planos, fórmulas o procedimientos secretos, información por experiencia industrial, comercial o científica (intangibles).

Los cánones de un Estado contratante pagados a un residente de otro Estado contratante, solo pueden someterse a imposición en ese otro Estado contratante, si dicho residente es el beneficiario efectivo de los cánones.

Lo anterior no aplica si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado en que proceden los cánones una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente o presta servicios personales independientes por medio de una base fija, en tal caso es aplicable lo dispuesto en los artículos 7 y/o 14 del mismo convenio.

Si hay relación especial entre el deudor y el beneficiario, y el importe exceda del que hubiera sido en ausencia de las relaciones, el exceso del importe podrá someterse a imposición de acuerdo a la legislación de cada Estado contratante.

Art. 13.- Ganancias de capital: Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga por la enajenación de bienes inmuebles (art. 6 del modelo convenio) situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición de ese otro Estado contratante.

Las ganancias por la enajenación de bienes muebles, que forman parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa tenga en otro Estado contratante o que pertenezcan a una base fija que tenga el residente de un Estado contratante en otro Estado contratante para prestar servicios personales independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente o base fija, pueden someterse a imposición en ese otro Estado contratante.

Las ganancias por la enajenación de buques, aeronaves que sean explotados en tráfico internacional, de embarcaciones de navegación interior, o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques, aeronaves o embarcaciones, solo pueden someterse a imposición en el Estado donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier bien distinto a los mencionados sólo pueden someterse a imposición en el Estado en que resida el transmisor.

Art. 14.- Servicios personales independientes: Son actividades independientes de carácter científico, literario y artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos o contables.

Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante por la prestación de un servicios personal independiente sólo puede someterse a

imposición en ese Estado, a no ser que tenga, de manera habitual una base fija en otro Estado contratante para realizar sus actividades. Si dispone de dicha base fija, las rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, pero solo lo imputable a dicha base fija.

Art. 15.- Servicios personales dependientes: Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18, 19, (del modelo convenio), los salarios, sueldos y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo solo pueden someterse a imposición en ese Estado contratante a no ser que el empleo se realice en el otro Estado contratante. Si se realiza de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición de ese otro Estado contratante.

Lo anterior no aplica si:

- a) El perceptor permanece en el otro Estado contratante durante un periodo o periodos cuya duración no exceda en su conjunto de 183 días en cualquier periodo de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado.
- b) Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado.
- c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tenga en el otro Estado.

Las remuneraciones por empleo a bordo de un buque o aeronave de tráfico internacional o embarcación interior se someten donde esté la sede de dirección efectiva de la empresa.

Art. 16.- Participación de consejero: Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones que un residente de un Estado contratante, obtenga como miembro de un consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante, puede someterse a imposición de ese otro Estado contratante.

Art. 17.- Artistas y deportistas: No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, como actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado contratante.

No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, las rentas derivadas de las actividades personales de artistas o deportistas, se atribuyen no al propio artista o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado en que se realicen las actividades del artista o deportista.

Art. 18.- Pensiones: Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones similares pagadas a un residente

de un Estado contratante por razón de un empleo anterior, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado contratante.

Art. 19.- Funciones públicas: 1. a) Sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, excluidas las pensiones, pagadas por Estado o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado contratante.

b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios y remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios son prestados en ese Estado contratante y la persona física es un residente de ese Estado contratante que:

- i) Es nacional de ese Estado, o
- ii) No ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.

2. a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o por una de sus jurisdicciones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargos a fondos constituidos a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, dichas pensiones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado si la persona física es residente y nacional de ese Estado.

3. Lo dispuesto en los artículos 15, 16 y 18 se aplica a los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, y a las pensiones pagadas por razón de servicios prestados en el marco de una actividad empresarial realizada por un Estado o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

Art. 20.- Estudiantes: La cantidad que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación práctica de un estudiante o una persona en práctica que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante, residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el fin de proseguir sus estudios o formación práctica, no pueden someterse a imposición en ese Estado contratante siempre que procedan de fuentes fuera de ese Estado.

Art. 21.- Otras rentas: Las rentas de un residente de un Estado, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en anteriores artículos, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado contratante.

Lo dispuesto anteriormente no aplica a las rentas distintas de las derivadas de bienes inmuebles en el sentido del Apartado 2, artículo 6 cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en otro Estado contratante, actividades por medio de un establecimiento permanente o base fija y el derecho o bien por el que se pagan las rentas estén



vinculadas efectivamente al establecimiento permanente o base fija, en tal caso, se aplicará lo dispuesto en el artículo 7 o 14.

#### Capitulo IV Imposición del patrimonio.

Art. 22.- Patrimonio: El patrimonio constituido por bienes inmuebles (artículo 6) que posea un residente de un Estado contratante y esté situado en el otro Estado contratante puede someterse en el otro Estado contratante.

El patrimonio que tenga una empresa o persona de un Estado contratante en otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente o base fija puede someterse en ese otro Estado contratante.

El patrimonio por buques, aeronaves de tráfico internacional, embarcaciones de navegación interior y sus bienes muebles afectos a su exportación, sólo pueden someterse en el Estado donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado contratante, sólo pueden someterse en ese Estado contratante.

#### Capitulo V Métodos para eliminar la doble imposición.

Art. 23-A.- Método de exención: 1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que de acuerdo al convenio pueda someterse al otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentas tales rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de los artículos 2 y 3.

2. Cuando un residente de un Estado obtenga rentas dispuestas en los artículos 10 y 11 (dividendos o intereses) y puedan someterse en el otro Estado, el Estado mencionado en primer lugar administra la deducción en el impuesto sobre dichas rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en ese otro Estado contratante. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en ese otro Estado contratante.

3. Cuando de conformidad con lo dispuesto en el convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, no obstante, tener en cuenta las rentas o patrimonios exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

Art. 23-B.- Método de imputación: Cuando el residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que de acuerdo con las disposiciones del presente convenio puedan someterse en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá:

- a) La deducción del impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado.
- b) La deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado.

En uno y otro caso, dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del impuesto sobre la renta o el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Cuando de conformidad con cualquier disposición del convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea, estén exentos de imposición en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efecto de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

#### Capítulo VI Disposiciones especiales.

Art. 24.- No discriminación: Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exija o que sean más gravosos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones. No obstante lo dispuesto en el artículo 1, la presente disposición se aplica también a los nacionales de cualquiera de los Estados contratantes, aunque no sean residentes de ninguno de ellos.

El término nacionales significa: Persona física que poseen la nacionalidad de un Estado y todas las personas jurídicas, sociedad de personas y asociaciones constituidas conforme la legislación de un Estado.

Los apátridas residentes de un Estado no serán sometidos en uno u otro Estado a ningún impuesto y obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean mas gravosos que aquellos a lo que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado respectivo que se encuentren en las mismas condiciones.

Los establecimientos permanentes de una empresa de un Estado contratante que tenga en otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las misma actividades. Esta disposición no pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado a conceder a los residentes del otro Estado las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorguen a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

A menos que se apliquen las disposiciones del párrafo 1 del artículo 9, párrafo 6 del artículo 11 o del párrafo 4 del artículo 12, los intereses, cánones o

demás gastos pagados por una empresa de un Estado a un residente del otro Estado contratante son deducibles, para determinar los beneficios sujetos a imposición de esta empresa, en las mismas condiciones en que hubieran sido pagadas a un residente del primer Estado.

Las empresas de un Estado cuyo capital esté, total o parcialmente detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado no están sometidas en el primer Estado a ningún impuesto u obligación al mismo que no se exijan o que sean mas gravosos que aquellas a que estén sometidas otras empresas similares del primer Estado.

Art. 25.- Procedimiento amistoso: Si no se cae dentro de las disposiciones del convenio, podrá someter el caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o al Estado del que sea nacional (párrafo 1 del artículo 24). El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del convenio.

La autoridad competente hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este convenio.

Lo que se busca es ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el convenio.

Art. 26.- Intercambio de información: Las autoridades de los Estados contratantes intercambiarán la información necesaria para aplicar el convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por el artículo 1. La información se considera confidencial y se deberá mantener en secreto, sólo podrá ser comunicada a las personas o autoridades encargadas de la gestión que se esté practicando. Se podrá revelar información en audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

En ningún caso las disposiciones del párrafo anterior podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante.

Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o del otro Estado contratante.

Suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

Art. 27.- Miembros de misiones diplomáticas o de oficinas consulares: Las disposiciones del presente convenio no afectarán a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas

consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.

Art. 28.- Extensión territorial: El convenio podrá aplicarse en su forma actual o con modificaciones necesarias a cualquier parte del territorio del Estado contratante A y del otro Estado contratante B que esté específicamente excluida del ámbito de aplicación del convenio o a cualquier otro Estado o territorio con los que el Estado A o el Estado B asuma las relaciones internacionales, que perciba impuestos de carácter análogo a aquellos a los que se aplica el convenio.

#### Capítulo VII Disposiciones finales

Art. 29.- Entrada en vigor: Este artículo menciona cuándo entra en vigor el presente convenio, firmado por los Estados contratantes.

Art. 30.- Denuncia: El presente convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados contratantes. Cualquiera de los Estados contratantes puede denunciar el convenio por vía diplomática comunicándolo por lo menos con seis meses de antelación a la terminación de cualquier año civil posterior en tal caso, el convenio dejará de aplicarse.

Principalmente serán materia del presente modelo convenio los impuestos que graven de manera directa las percepciones tanto de personas físicas como de personas morales, por realizar una actividad económica.

Una crítica que deseo recalcar es que, dentro de las disposiciones especiales, principalmente en el artículo 26 del propio modelo convenio (Intercambio de información), aunque existe la posibilidad de solicitar información de un tercero que se encuentre involucrado en una transacciones con partes relacionadas, el cual sea residente de un Estado contratante del propio convenio, no existe tiempo límite para que dicho Estado conteste y proporcione información de dicho residente lo cual, para la autoridad fiscal que lo solicita, en especial para la autoridad fiscalizadora mexicana, si no contestan dentro del periodo de dos años con los que cuenta la autoridad fiscalizadora mexicana para realizar su revisión de la información de precios de transferencia (artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación) si se presenta posteriormente a dicho periodo, perderá su valor comprobatorio ya que no se tomaría en cuenta dentro de la propia revisión, ya que la autoridad fiscal mexicana no cuenta con prorroga para realizar su acto de autoridad (visita domiciliaria o revisión de gabinete).

### III. PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA

#### A) CONCEPTO

En el libro "Precios de Transferencia, sus Efectos Fiscales", escrito por el Lic. Herbert Bettinger Barrios, menciona "En términos generales debemos entender como precio de transferencia, todos aquellos lineamientos que van

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

Tomando en cuenta el concepto dado, en el párrafo anterior, considero que, aunque toma la premisa de pagar el impuesto donde se generan los ingresos, no hace mención de que, para llevar a cabo el objetivo de evitar efectos nocivos para el fisco del país, donde se lleven a cabo las transacciones, estas se deben hacer apegadas a las características y condiciones que se presentan en un mercado abierto, donde dicho mercado, dicta las condiciones con las que se realizan las operaciones y estas condiciones no son manipuladas por empresas que buscan registrar sus utilidades en países con regímenes fiscales preferentes en lugar de registrar y pagar sus impuestos donde se generan dichos ingresos.

Además de lo anterior, para que los precios de transferencia surtan el efecto para lo cual se sigue el principio de asimilación de empresas independientes, esto debe realizarse a nivel internacional y no sólo en forma doméstica.

El principio Arm's Length es el estándar internacional de los precios de transferencia, el cual busca comparar si las condiciones comerciales y financieras pactadas entre empresas asociadas, son efectuadas de igual forma que las condiciones comerciales y financieras pactadas entre empresas independientes, las cuales se rigen por las fuerzas externas del mercado.

Lo anterior no implica que todas las operaciones que realizan las empresas multinacionales entre sí, se encuentran manipuladas. Las operaciones de empresas multinacionales pueden presentar dificultades para determinar con precisión un precio justo de mercado por la ausencia de fuerzas de mercado o cuando se adopta una estrategia de mercado particular.

Si el precio de transferencia de operaciones entre compañías relacionadas (empresas multinacionales) no es similar al precio de mercado, se realizarán ajustes buscando establecer, de la mejor manera, las relaciones Arm's Length buscando no afectar las obligaciones contractuales subyacentes en transacciones y circunstancias similares.

Los ajustes arriba mencionados deben considerar factores que pueden distorsionar las condiciones comerciales y financieras en las operaciones de empresas multinacionales, las cuales se pueden dividir en:

1. Consideraciones fiscales.
2. Ausencia de las fuerzas del mercado
3. Presiones gubernamentales internas o externas (valuaciones arancelarias, aranceles, anti-dumping, controles de precios)
4. Necesidades de flujo de efectivo dentro de un grupo multinacional

Las empresas asociadas generalmente tienen una considerable autonomía y frecuentemente negocian entre sí como empresas independientes. Las empresas multinacionales, desde el punto de vista de negocios tienen el interés de valorar el comportamiento real de los diferentes centros de utilidades.

## **B) DECLARACIÓN DEL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA**

La declaración oficial del principio Arm's Length aparece en el primer párrafo del artículo 9 del Modelo Convenio de Doble Imposición Sobre la Renta y el Patrimonio.

"Cuando las condiciones son creadas o impuestas entre dos empresas (asociadas), en sus relaciones comerciales y financieras, que difieren de aquellas que hubieran ocurrido entre empresas independientes; en estos casos, cualquier utilidad que debió acumular, pero debido a esas condiciones no se acumuló, puede ser incluida en las utilidades de esa empresa y gravarla en consecuencia".

Lo que el enfoque del Principio Arm's Length busca, se puede resumir en cuatro puntos, los cuales a continuación se enumeran:

1. Ajusta las utilidades (en operaciones y circunstancias comparables).
2. Toma a los miembros de un grupo multinacional como si funcionaran en forma independiente en lugar de partes integrantes de un negocio unificado, ejemplo de dicho grupos se puede considerar empresas automotrices, empresas del sector textil y electrónico, cadenas comerciales de autoservicio, entre otros.
3. Fomenta la competitividad.
4. Promueve el comercio mundial y la inversión.

En la práctica, la aplicación del Principio Arm's Length encuentra varios problemas, los cuales siempre se deben considerar:

1. Las empresas asociadas realizan operaciones que las empresas independientes no realizarían. Dichas operaciones no necesariamente tendrían la intención de evadir impuestos.

Una empresa independiente podría no estar dispuesta a vender un intangible (el derecho a los beneficios de toda investigación futura) a un precio

fijo si la utilidad potencial del intangible no puede ser adecuadamente estimada y existen otras formas de obtener un beneficio del intangible.

2. La integración de actividades en negocios muy especializados. Existen casos importantes en los cuales la aplicación del Principio Arm's Length es difícil y complicado, por ejemplo, en grupos multinacionales, en que la producción de bienes, los cuales son muy especializados, se realizan en forma integrada, contando con intangibles valiosos semejantes a otros y/o en prestación de servicios muy especializados.

Como ejemplos puede ser las empresas que producen y comercializan refrescos de cola, aunque en estricto sentido el producto es muy similar, la marca la posición en el mercado, la cadena de distribución puede variar y dichos concepto incidir en el precio lo cual es muy difícil cuantificar cual es su participación en el precio del producto, otro ejemplo sería los laboratorios farmacéuticos donde, aunque el principio activo sea el mismo en productos similares, la formula, modo de realizar el producto, entre otros, pueden ser distintos los cuales serían muy complicados saber cual sería su participación en el valor del producto.

3. La carga administrativa al momento de aplicar el Principio de Arm's Length en cada caso específico:

- Revisión de operaciones que ya se realizaron.
- Identificar el número de operaciones y la variedad de las mismas.
- Obtener información sobre transacciones y condiciones de mercado, similares al momento en el que la transacción se desarrolló.
- Para realizar un trabajo confiable se debe obtener información de varios años.

#### **C) DIRECTRICES PARA APLICAR EL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA (4)**

El Principio Arm's Length se realiza atendiendo unas directrices para su aplicación las cuales a continuación enumero:

1. Análisis de comparabilidad:
  - a) Razones para examinar la comparabilidad. El Principio Arm's Length se basa en la comparabilidad de las condiciones de una transacción controlada contra las condiciones de una transacción independiente.

---

(4) Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales aprobadas por la OCDE en 1995

b) Factores que determinan la comparación.

- Análisis funcional
- Términos del contrato
- Circunstancias económicas
- Estrategias de negocios

Para que la comparación sea útil a las características económicas relevantes de las situaciones que se comparan, deben ser suficientemente comparables.

Para que puedan ser comparables las operaciones comerciales y financieras que se realizan entre partes relacionadas, con las operaciones comerciales y financieras que se realizan entre partes independientes, se deben cumplir los siguientes requisitos:

- Ninguna de las diferencias, si existen entre las situaciones que se comparan, afectan en forma significativa la condición que se está examinando en la metodología Precio o Margen.
- Si existen diferencias, éstas se puedan ajustar en forma suficientemente precisa para poder eliminarlas.

2. Características de los bienes y servicios:

Las características de los bienes y servicios son más importantes cuando se comparan precios de venta y de la prestación de los servicios y menos importantes cuando se comparan márgenes de utilidad.

Las principales características de los bienes y servicios son:

a) Bienes tangibles:

- Características físicas del bien
- Calidad y confiabilidad
- Disponibilidad
- Volumen de la oferta.

b) Bienes intangibles:

- Forma de operación (venta o concesión de una licencia)
- Tipo de bien (Patente, nombre comercial, Know-how)
- Duración o grado de protección
- Beneficios anticipados del uso del bien.



c) Servicios:

- Naturaleza del servicio
- Magnitud del servicio.

A continuación describo los factores para determinar la comparabilidad:

**Análisis funcional:**

Es una herramienta utilizada para determinar el grado de comparabilidad entre operaciones controladas y no controladas, identificando los activos utilizados, la vinculación de los factores de intensidad en el uso del capital, intangibles y los riesgos atribuibles a las partes relacionadas.

Como se menciona en el párrafo anterior, el objetivo del análisis funcional es identificar y comparar las actividades económicas importantes y responsabilidades asumidas por la empresa independiente y la asociada poniendo especial atención en la estructura, organización del grupo y la figura jurídica bajo la cual realizan sus operaciones.

Por lo anterior, se debe valorar el significado económico de las funciones en términos de frecuencia, naturaleza y valor de los activos utilizados o por utilizar y los riesgos asumidos. Esto se aplica a la parte evaluada y a las comparables, realizando ajustes, si son necesarios, para eliminar las diferencias.

En las relaciones comerciales entre empresas independientes el importe de los pagos generalmente reflejará las funciones que cada empresa realiza (tomando activos y riesgos asumidos).

Las funciones a identificar y determinar son:

- Manufactura
- Ensamble
- Investigación y Desarrollo
- Servicios prestados
- Compras
- Distribución
- Marketing
- Publicidad
- Transportación
- Finanzas
- Administración.

Las funciones determinan condiciones y riesgos.

Una vez determinadas las funciones, el siguiente paso es conocer el riesgo que se presenta en las operaciones a comparar, ya que al asumir un mayor riesgo se espera obtener una mayor utilidad en el retorno esperado.

Las transacciones no son comparables si existen diferencias importantes en los riesgos asumidos por los que no se pueden efectuar ajustes apropiados. Esto trae como consecuencia un análisis funcional incompleto, pues los riesgos influyen en las condiciones de las transacciones entre empresas asociadas.

Los riesgos que nos podemos encontrar se pueden clasificar en:

- Costos de los insumos
- Fluctuaciones en el precio de los productos
- Pérdidas asociadas con la inversión de activos, planta y equipo
- Éxito o fracaso en la investigación y desarrollo
- Financieros como el tipo de cambio y la tasa de interés
- Créditos concedidos
- Riesgo país (como pueden ser las devaluaciones, inflación, condiciones políticas, tamaño del mercado, nacionalizaciones, privatizaciones entre otros).

Los términos de los contratos, en el análisis funcional, definen implícita y explícitamente, cómo las responsabilidades, riesgos y beneficios se dividen entre las partes. La divergencia de interés en las relaciones entre empresas independientes, garantizan que la otra parte se ajuste a las condiciones del contrato.

En las operaciones que se encuentren en Arm's Length, la asignación de los riesgos se encuentra en proporción a quien tiene mas control relativo sobre las operaciones y quien espere obtener una mayor utilidad.

#### Términos del contrato

Como se mencionó en los párrafos anteriores, el contrato define cómo las responsabilidades, riesgos y beneficios se dividen entre las partes sujetas del contrato.

Los términos de las transacciones pueden aparecer también en comunicados y correspondencia, o no existir contrato físico sino que sea en forma verbal, lo cual se deduce si se atienden la forma y principios económicos establecidos entre empresas independientes.

En empresas independientes, las condiciones del contrato se cumplen por interés mutuo ya que cada parte busca cuidar sus intereses.

Un punto importante que se debe considerar, al revisar los contratos que se realizan entre empresas relacionadas, es que éstos se cumplan al revisar las operaciones y actividades que se llevan a cabo entre las empresas

relacionadas y no sea un engaño. Se puede considerar que existe un contrato no escrito entre las empresas relacionadas, con base a las operaciones que realizan, la frecuencia con que dichas operaciones se realizan y como se dividen los riesgos y beneficios.

#### **Circunstancias económicas**

Las circunstancias económicas en las que se debe analizar, un precio que se encuentre en Arm's Length puede variar de mercado a mercado, aun entre partes relacionadas.

Para ser comparables las operaciones de empresas independientes con las operaciones de empresas relacionadas, se requiere que dichas operaciones se realicen en un mismo mercado o que los mercados sean comparables. Si los mercados no son comparables, se deben realizar los ajustes correspondientes para que no afecten el precio Arm's Length.

Se consideran circunstancias económicas:

- Mercados relevantes (bienes o servicios sustitutos o complementarios disponibles)
- Ubicación geográfica
- Tamaño de los mercados
- Grado de competencia
- Posiciones competitivas relativas de compradores y vendedores
- Disponibilidad
- Riesgos por productos sustitutos o servicios potencialmente disponibles
- Niveles de oferta y demanda como un todo
- Niveles de oferta y demanda en regiones si es relevante
- Poder de compra del consumidor
- Naturaleza y compra de la regulación del mercado por el Estado
- Costo de producción: Costo del terreno, construcciones, mano de obra y capital
- Costo de transportación
- Niveles de mercado (mayoreo / menudeo)
- Fecha y época de la transacción.

#### **Estrategia de negocios**

Se debe evaluar para poder determinar la comparabilidad para fines de precios de transferencia, atendiendo a:

- Innovación
- Grado de diversificación
- Aversión al riesgo
- Evaluación de cambios políticos
- Leyes relacionadas con el trabajo futuro y el actual

- Penetración del mercado o aumento del mercado
- Otros factores que puedan afectar.

Sería relevante considerar si las estrategias de negocios han sido diseñadas por el grupo multinacional, identificando el grado de participación de cada miembro del grupo o por un miembro del grupo actuando en forma independiente.

Una empresa con la intención de penetrar a un mercado o ampliar su influencia en él, incurrirá temporalmente en costos mas elevados (por ejemplo, debido a los costos por inicio de operaciones o al incremento de su esfuerzo de marketing) y por consiguiente tendrá utilidades inferiores a otros contribuyentes que participan en el mismo mercado. Pero esto debe llevar a tener un retorno que justifique los costos incurridos en un periodo de tiempo que sería compatible con un acuerdo Arm's Length.

Un punto que se debe investigar, para poder realizar la comparación entre operaciones de empresas relacionadas con las operaciones de empresas independientes, es si una parte independiente estaría dispuesta a sacrificar utilidades por un período similar bajo condiciones económicas y circunstancias competitivas.

### 3. Transacciones realmente efectuadas:

Se debe atender a la forma en que la transacción realmente ocurrió, como las partes la estructuraron, aplicando los métodos usados por el contribuyente en la medida de que sean consistentes.

Sin embargo, existen circunstancias específicas en las que se puede hacer caso omiso a la estructura adoptada al efectuar operaciones con su parte relacionada:

- a) Cuando la esencia económica de la transacción difiere de su forma, un ejemplo sería una inversión en una empresa asociada en la forma de una deuda que genera intereses cuando, tomando en consideración el Principio Arm's Length y las circunstancias económicas del prestatario, la inversión no debió haberse estructurado así.
- b) Cuando, aunque la forma y la esencia de la transacción, examinados en su totalidad, difieren por aquellas por las que hubieran optado empresas independientes actuando de manera racionalmente comercial. Un ejemplo de esta circunstancia sería un contrato a largo plazo por una venta donde, por un pago único, se tiene acceso ilimitado a los derechos de propiedad intelectual que se originen como resultado de la investigación futura durante el periodo del contrato

Se debe tomar en cuenta que, los contratos dentro de una multinacional pueden ser fácilmente alterados, suspendidos, ampliados o terminados de conformidad con la estrategia global de la multinacional y esas alteraciones inclusive pueden ser hechas en forma retroactiva. Pero, además de lo anterior, las empresas multinacionales pueden tener una mayor variedad de contratos y acuerdos que las empresas independientes porque el conflicto normal de intereses que existe entre las partes independientes, frecuentemente está ausente.

#### 4. Evaluación de transacciones separadas y combinadas:

Idealmente, para poder obtener el valor justo de mercado, el Principio Arm's Length se debe aplicar sobre una base de operación por operación. Sin embargo, frecuentemente existen situaciones en donde las transacciones están tan íntimamente relacionadas o se presentan con tanta frecuencia que no pueden ser evaluadas adecuadamente en forma individual. Esas transacciones deben ser evaluadas en forma unificada usando el método o métodos Arm's Length mas apropiados (contratos a largo plazo, derechos de un intangible).

Mientras unas transacciones separadas, realizadas entre empresas relacionadas, sería necesario revisarlas por paquete, otras, que se contratan en paquete, sería necesario revisarlas individualmente (un precio por Know-how, marcas, nombre comercial, etcétera). En estos casos, después de determinar por separado el precio de transferencia para los diferentes elementos, la administración fiscal debe, sin embargo, considerar si el precio de transferencia total por todo el paquete refleja el Principio Arm's Length.

Tanto para transacciones relacionadas como no relacionadas, se deben considerar los diferentes regímenes fiscales que se engloban en la operación tanto nacional como al amparo de los Tratados para Evitar la Doble Tributación sobre la Renta y el Capital.

#### 5. Uso del rango Arm's Length:

Los Precios de Transferencia no son una ciencia exacta, por lo tanto la aplicación de método o métodos resulta en un rango de cifras las cuales son relativamente confiables. El uso del Principio Arm's Length produce una aproximación a las condiciones que se hubieran establecido entre empresas independientes.

Es apropiado cuando, como último recurso, el método de margen neto sobre transacciones es utilizado.

Se generan rangos de resultados cuando mas de un método es aplicado para la determinación del precio Arm's Length. Esto porque existen diferencias en la naturaleza de los métodos o en la información relevante para la aplicación de un método.

Si existe una desviación muy sustancial entre los puntos del rango esto nos señala que la información no es muy confiable o que se realizaron ajustes erróneos.

Si la información de las operaciones entre empresas relacionadas se encuentran dentro del rango, no se realizan ajustes.

Si la información de las operaciones con partes relacionadas estuviera fuera del rango, entonces deben presentar argumentos para demostrar que el rango obtenido incluye sus resultados o se deben ajustar las condiciones de la operación controlada.

Los ajustes deben ser efectuados en la medida en que sea posible distinguir entre los diversos puntos dentro del rango que reflejen de mejor manera los hechos y circunstancias de la transacción controlada en concreto.

#### 6. Uso de información de varios años:

Se deben de comprender los hechos y circunstancias que rodean la transacción controlada.

Se deben de revelar hechos que pudieran haber influido o que debieron haber influido en la determinación del precio de transferencia.

El uso de información de varios años nos proporciona hechos y situaciones relevantes del negocio, el ciclo de vida del producto de los comparables, actividades mercantiles y variables para determinar la comparabilidad. La información de varios años, es aplicable para las empresas comparables, ya que nos permiten tener una visión mas amplia y clara de la situación del mercado, pero, para el cálculo del resultado de la empresa sujeta a revisión se debe tomar la información del ejercicio que se ésta analizando.

#### 7. Pérdidas:

Cuando una empresa, que forma parte de un grupo multinacional, en forma consistente tiene pérdidas mientras que la multinacional como grupo obtiene utilidades, estos hechos nos pueden llevar a realizar un examen de precios de transferencia.

Puede ser el caso que las pérdidas que presenta la empresa multinacional puedan ser genuinas, ya sea por costos elevados al inicio de operaciones, condiciones económicas desfavorables, ineficiencias u otras razones de negocios. Pero, también hay que considerar que una empresa independiente no puede subsistir en el tiempo con pérdidas constantes.

En el grupo multinacional, la empresa que pierde puede no estar recibiendo los ingresos adecuados de su grupo multinacional, ya sea porque

dicha empresa produce los artículos que generan pérdida y los que generan utilidad sean los producidos por otra empresa del grupo y, en forma global, la empresa multinacional presente utilidades.

Para analizar las pérdidas se debe atender la valuación de la estrategia de negocios, ya que, es posible que la empresa en un cierto periodo de tiempo refleje pérdidas con tal de hacerse de un nicho de mercado o ampliar el ya existente.

#### 8. Efectos en políticas gubernamentales:

Deben ser considerados como condiciones de mercado en el país, en específico, donde se evalúan los precios de transferencia de un contribuyente en ese mercado.

La intervención del gobierno en la economía se presenta como controles en:

- Precios
- Tasas de interés
- Pagos de regalías
- Subsidios a sectores específicos
- Tipo de cambios
- Aranceles para evitar el dumping
- Control de cambios
- Honorarios administrativos o pagos de servicios.

Dichos controles afectan a las empresas a las cuales le son aplicados. Cuando la intervención del gobierno se aplica igualmente a transacciones entre empresas asociadas e independientes el enfoque del problema debe ser el mismo para fines fiscales, pero si solamente afecta a las empresas asociadas, se debe considerar como una variable que afecta la transacción.

Además de lo anterior, frecuentemente las empresas independientes no estarían dispuestas a realizar transacciones cuando los pagos están bloqueados, un enfoque alternativo para considerar los pagos efectuados entre empresas asociadas es diferir los ingresos y los gastos.

#### 9. Compensaciones intencionales:

Son aquellas que empresas asociadas incorporan deliberadamente en sus transacciones controladas, ocurriendo ésta cuando una empresa asociada ha proporcionado un beneficio a otra empresa asociada del grupo que se compensa en cierta medida con diferentes beneficios de esa empresa a la vez, dichas compensaciones solamente serían realizadas por la empresa independiente si se cuantifican por anticipado y con precisión los beneficios, de lo contrario, las empresas independientes preferirían que sus ingresos y egresos fluyeran.

Sería muy sano que los contribuyentes reconocieran compensaciones intencionales, esto no quiere decir que cambien, para fines fiscales, que las transacciones controladas deben de ser consistentes con el Principio Arm's Length.

Puede ser necesario evaluar las operaciones en forma individual para determinar si cada una satisface el Principio Arm's Length en su tratamiento fiscal al amparo de la ley o del tratado.

Un contribuyente pudiera tratar, durante una revisión, la reducción al ajuste por precio de transferencia basándose en un exceso no intencional del ingreso gravable, para ello la autoridad debe considerar el procedimiento de acuerdo mutuo y ajustes correspondientes.

#### 10. Valuaciones aduaneras:

Tratan de determinar el valor de los productos al momento que son transferidos o importados. La Autoridad Fiscal atiende al momento en que el contrato por la transferencia es concluido, pero en muchos casos coincide con el momento de la transferencia, que las autoridades aduaneras utilizan para su valuación.

Para los contribuyentes, puede haber diferentes valores, tanto para fines fiscales como para aduanales. Un contribuyente importando bienes está interesado en establecer un precio reducido para su transacción para fines arancelarios para que los aranceles sean reducidos, y para fines fiscales querer reportar precios superiores para los mismos bienes, con el fin de poder aumentar sus deducciones.

Por eso, si existiera un buen intercambio de información, entre las administraciones fiscales y aduaneras, sería una gran herramienta para la Autoridad Fiscal para que las valuaciones aduaneras sean aceptadas para fines fiscales.

Cabe mencionar que el monto deducible, de un bien importado, no puede exceder de su valor en aduanas como se menciona en el artículo 31, fracción XV de la LISR (artículo 24, fracción XVI, de la LISR hasta 2001).

#### 11. Uso de métodos de precios de transferencia.

Establecen si las condiciones impuestas en las relaciones comerciales y financieras entre empresas asociadas son consistentes con el Principio Arm's Length.

No existe un método único aplicable a todas las situaciones posibles.



Las empresas multinacionales tienen la libertad de aplicar los métodos mencionados en el reporte, siempre que satisfagan el Principio de Arm's Length (estándar de la OCDE).

El contribuyente debe proporcionar y mantener documentación de cómo los precios de transferencia son establecidos en sus operaciones.

El Principio de Arm's Length no requiere la aplicación de un solo método. Pero cuando un método no proporcione conclusiones, se pueden utilizar varios métodos para llegar a una conclusión favorable tomando en consideración los hechos, las circunstancias, evidencia disponible y confiabilidad de los métodos.

Como no existen reglas específicas para cada caso, se considera necesario que exista una negociación entre las partes.

La información útil de operaciones no controladas que no es idéntica a la transacción controlada, no puede ser descartada porque un estándar rígido de similitud no es satisfactorio. La evidencia de empresas, en transacciones controladas, puede ser útil para comprender la transacción examinada.

#### **Métodos Transaccionales Tradicionales**

Se usan para aplicar el Principio de Arm's Length. Dichos métodos son:

- Método de Precios Comparables No Controlados (CUP)
- Método de Precio de Reventa (RPM)
- Método de Costo Adicionado (CPLM)

El párrafo 1 del artículo 9 del Modelo Convenio para Evitar la Doble Tributación de la Renta y el Capital, autoriza a una administración fiscal que "Con el fin de calcular los pasivos fiscales, revisar la contabilidad de las empresas asociadas si como resultado de las relaciones especiales entre empresas, las cuentas no muestran las verdaderas utilidades gravables originadas en ese Estado".

Las verdaderas utilidades gravables son aquellas que se obtengan aplicando el Principio Arm's Length.

Las cuentas pueden ser ajustadas únicamente si las condiciones especiales han sido impuestas o creadas entre dos empresas.

Las relaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas pueden manifestarse de muchas formas. Incluyen transacciones controladas a

un precio acordado de transferencia y/o bajo ciertos términos, condiciones y acuerdos, conceder beneficios a otros miembros del grupo sin que exista una reciprocidad manifestada a través de pagos.

La forma más directa de establecer si las condiciones creadas o impuestas entre empresas asociadas están sobre una base Arm's Length, es comparar los precios cargados en operaciones controladas entre esas empresas, con los precios cargados en transacciones comparables efectuadas entre empresas independientes.

Las condiciones Arm's Length pueden ser establecidas sustituyendo en forma directa el precio de la transacción comparable no controlada por el precio de la transacción controlada. Sin embargo, no siempre existirán transacciones comparables disponibles para confiar en este enfoque únicamente. Puede ser necesario comparar de una manera menos directa otros indicios como los márgenes brutos de transacciones controladas y no controladas para establecer si las condiciones entre empresas asociadas están sobre una base Arm's Length.

## **D) METODOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA <sup>(5)</sup>**

### **1.- MÉTODOS TRANSACCIONALES TRADICIONALES**

#### **MÉTODO DE PRECIOS COMPARABLES NO CONTROLADOS.**

##### **Generalidades**

Este método compara el precio cargado por bienes o servicios, de operaciones relacionadas, con el precio de bienes o servicios de operaciones con partes independientes. Las características físicas y tipo de bien juegan un papel más importante que las funciones y riesgos asumidos.

Si se pueden encontrar bienes o servicios iguales, en circunstancias comparables, este método tiene preferencia sobre otros, pero, aunque la naturaleza de las actividades de negocios sean similares, una diferencia en el producto, aunque sea menor, puede afectar en forma significativa el precio.

Las características específicas de los productos, las cuales, se deben tomar en cuenta son:

Composición física del producto

Calidad del producto

Términos de venta

---

(5) Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales aprobadas por la OCDE en 1995.

La asociación de un intangible a la venta

Tiempo en que se realizó la operación

Nivel de distribución

Mercado geográfico donde se realizan las ventas.

Las operaciones de venta son comparables cuando cumplen los siguientes requisitos:

Ninguna diferencia entre las transacciones que están siendo comparadas afectan en forma significativa el precio, o

Si es así, puedan efectuarse ajustes razonablemente precisos para eliminar dichas diferencias.

#### Aplicación

Este método busca comparar los precios de venta de transacciones controladas con los precios de productos o servicios semejantes que se encuentran en el mercado. Se deben buscar operaciones semejantes, las cuales se vendan en el mismo mercado.

Comparables directos se pueden obtener de operaciones que la empresa realice con partes independientes, pero es particularmente confiable cuando una empresa independiente vende el mismo producto que venden entre si empresas asociadas.

#### Cálculo

Para aplicar el método, se pueden seguir los siguientes pasos:

- I.- Se comparan los precios de venta,
- II.- Se deben eliminar diferencias que existan por las condiciones de venta (Descuentos por pagos al contado, fletes, seguros, etc.)
- III.- Después de la operación anterior se comparan los precios de venta.
- IV.- Si existe una diferencia obtenida en la operación anterior, ésta debe ser ajustada en el precio de la operación relacionada para obtener el precio Arm's Length.
- V.- A este resultado se le disminuyen los costos y gastos para obtener la utilidad real de la compañía relacionada.

VI.- Puede ser necesario, cuando no se cuenta con precios, utilizar una comparación menos directa, como el margen bruto de controladas y no controladas.

#### **Análisis funcional**

En este método, las funciones no son tan importantes como en otros métodos, como se mencionó en párrafos anteriores, las características del bien son lo más importante para la aplicación de este método.

El realizar un análisis funcional sobre la empresa relacionada, como en las empresas comparables, nos dará una mayor confianza en que las operaciones entre empresas relacionadas y las operaciones entre empresas independientes son comparables.

No son muy importantes los activos utilizados y los riesgos asumidos, como lo pueden ser las características físicas del bien, su calidad, materia prima utilizada, forma de distribución, mercado donde se venden los productos, entre otros.

#### **Comparables**

Atendiendo las características específicas del producto transferido, los criterios a seguir son:

- 1.- Los productos que tengan la misma composición física.
- 2.- Que la calidad del producto sea semejante.
- 3.- Que las operaciones se hayan realizado en los mismos términos de venta.
- 4.- Observar si existe un intangible asociado a la venta.
- 5.- Observar si las operaciones se realizan al mismo nivel de distribución (mayoreo, menudeo)
- 6.- Observar si es el mismo mercado geográfico donde se realizan las ventas.

Para seleccionar los comparables se pueden seguir los mismos pasos:

- 1.- Identificar si la empresa relacionada realiza operaciones con partes independientes, con el fin de poder encontrar un comparable directo.
- 2.- Si la empresa relacionada no realiza operaciones con independientes, buscar empresas que vendan el mismo producto atendiendo a los criterios aquí mencionados.
- 3.- Que las empresas se encuentren al mismo nivel de los canales de distribución para la venta del producto.

4.- Que se les realicen los menos ajustes posibles para que puedan ser comparables.

#### Cuando aplicarlo

1.- Cuando se tengan productos lo suficientemente similares al producto que se vende entre partes relacionadas.

2.- Sea razonablemente fácil realizar ajustes para eliminar diferencias.

#### Ventajas

1.- Si se obtienen operaciones muy similares, este método tendría menos ajustes en comparación con los demás métodos.

2.- Contando con información veraz y confiable, de operaciones comparables, este método sería el más fácil de aplicar.

3.- Este método, como se enfoca al precio, las funciones pasan a segundo término, en cuestión de importancia, por lo que el análisis se enfoca en el precio de venta.

4.-Es el método más directo para establecer si las condiciones creadas o impuestas, entre partes relacionadas, están en a valores de mercado.

## **MÉTODO DE PRECIO DE REVENTA (MPR)**

### **Generalidades**

Este método inicia con el precio al que una empresa adquiere un producto a su parte relacionada y posteriormente lo vende a una empresa independiente. Pone mayor atención al margen bruto de la compañía (utilidad bruta entre ventas) y el precio de venta no pesa tanto.

En este método las características físicas de los bienes son secundarias ya que, si existen diferencias menores entre los productos, éstas tengan un efecto material en los márgenes de utilidad.

Se requiere una menor comparabilidad en el producto y que las diferencias que se encuentren en ellos, sean reflejadas en las funciones que realiza la compañía.

Si bien una amplia diferencia en los productos puede ser permitida bajo este método, el bien transferido en la operación controlada debe ser comparado con el bien transferido en una operación no controlada.

Las funciones que realiza la compañía, el activo utilizado y los riesgos asumidos juegan un papel muy importante en este método para considerar compañías independientes como posibles comparables.

Este método es el más indicado en operaciones de comercialización de productos, ya que a los productos no se les agrega valor adicional alguno.

Cuando las transacciones controladas y no controladas son comparables en todas las características, distintas del producto en sí, el MPR puede producir un precio Arm's Length más confiable que el CUP.

El precio de reventa es fácil de determinar cuando el revendedor no adiciona valor substancial al producto o cuando no asocia un intangible al producto.

Las operaciones son comparables cuando cumplen los siguientes requisitos:

- a. Ninguna diferencia entre las transacciones que están siendo comparadas afectan en forma significativa el precio, o
- b. Si es así, puedan efectuarse ajustes razonablemente precisos para eliminar dichas diferencias.

### **Aplicación**

Como se menciona en las generalidades, se inicia con el precio de reventa a una empresa independiente.

Precio de compra a una parte relacionada, para que se encuentre en Arm's Length, debe ser el resultado de restar, al precio de reventa, un margen de reventa apropiado (Margen de utilidad).

Lo que queda después de restar el margen bruto puede ser considerado, después de ajustes por costos asociados con la compra del producto (derechos aduaneros) como el Precio Arm's Length.

Puede obtenerse el precio de compra al productor de:

- Margen del precio de reventa del revendedor (relacionado) que obtiene de sus productos comprados y vendidos a no relacionadas.
- Margen del precio de reventa de una empresa independiente de operaciones comparables no controladas.

El margen de precio de reventa está influido por el nivel de actividad del revendedor esto quiere decir que, si el revendedor toma riesgos o realiza mayores gastos podrá esperar un retorno mayor. Las actividades que puede realizar son, entre otras:

- Sólo distribuye
- Asume riesgos de inventarios
- Publicidad
- Marketing
- Garantía
- Financiamiento de los inventarios

Se debe analizar la razonabilidad de los gastos ya que si este es prestado como consecuencia de la prestación de un servicio a favor del propietario de la marca, entonces se aplicará el MCA mas en lugar del MPR.

Se debe poner una especial atención en los activos intangibles que emplea el revendedor, ya que el uso de comparables no relacionados que no utilicen estos intangibles puede derivar que éste margen de precio de reventa subestima la utilidad a la cual el revendedor relacionado tiene derecho.

Lo anterior no se actualiza si se utiliza como comparable el proporcionado por la misma compañía relacionada en una operación independiente.

#### Cálculo

1.- Se obtiene el margen bruto de la empresa independiente comparable (utilidad bruta entre ventas).

2.- Se determina la utilidad bruta (ventas menos costo de ventas) y el margen bruto de la empresa relacionada. Dicho margen bruto es comparado con el margen bruto de la empresa independiente comparable.

3.- Se sustituye el margen bruto de la empresa independiente en la empresa relacionada con el fin de poder obtener la utilidad bruta apropiada.

4.- Posteriormente se realizan, a la operación anterior, la deducción de gastos no relacionados, que intervengan en la operación para obtener el Precio Arm's Length.

5.- La diferencia entre el Precio Arm's Length, y el precio original de compra será el ajuste propuesto.

#### **Análisis funcional**

Como se mencionó en las generalidades, en este método se debe poner una especial atención a las funciones que realiza la compañía, los activos utilizados y riesgos asumidos por la compañía pasando las características físicas del producto a un segundo plano, cuando el margen de utilidad relaciona dichos atributos.

Es probable que las diferencias amplias sean reflejadas en las funciones realizadas entre las partes involucradas en la transacción controlada y no controlada.

Se deben considerar las circunstancias económicas por la que atraviesa la empresa y el mercado en su conjunto.

Cuando se utilice el margen de precio de reventa de una empresa independiente, en una transacción comparable, la confiabilidad del método puede ser afectada si hay diferencias materiales en la forma como asociadas e independientes lleven a cabo sus negocios, es decir afecten el nivel de costos (Eficiencia directiva, niveles de inventario).

Lo anterior debe ser analizado para determinar si bajo la MPR, la transacción no controlada es comparable.

Se debe verificar si no existe exclusividad para la venta de productos por parte del revendedor, ya que esto podría alterar la comparabilidad entre las operaciones.

El valor de un derecho de exclusividad atiende a:

- Dimensión geográfica
- Existencia del bien
- Relativa competitividad de bienes sustitutos.



Se debe buscar la consistencia contable para asegurar que las partidas integrantes del costo, para obtener el margen bruto, en operaciones controladas y no controladas son los mismos.

A mayor riesgo es propio esperar un mayor retorno de la inversión.

En una transacción, a través de distribución, es necesario analizar el margen de reventa del distribuidor relacionado, y el margen del intermediario no relacionado a la luz de las funciones realizadas por el intermediario no relacionado, ya que si éste no demuestra que asume un riesgo o realiza una función en la cadena que incremente el valor de los bienes, el margen de ganancia debería ser atribuido a algún otro integrante del grupo.

#### **Comparables**

Se deben buscar comparables que realicen las mismas funciones, principalmente y tomar como segundo filtro los productos que venden.

Posteriormente verificar que los niveles de activos y los riesgos asumidos tengan el mismo grado de similitud.

Se empezaría a buscar comparables directos, es decir operaciones que la propia empresa relacionada realizara con empresas independientes.

Se buscarán operaciones comparables que realicen empresas independientes, en situaciones similares.

#### **Cuando aplicarlo**

- 1.- Cuando se tenga una empresa relacionada que realice funciones de distribuidor rutinario.
- 2.- Que las empresas, tanto relacionadas como las comparables independientes, no le den valor agregado a los productos que comercializan.
- 3.- Cuando no se pueda obtener un producto lo suficientemente similar para poder ser comparado.
- 4.- Que las empresas comparables estén al mismo nivel, que la empresa asociada, en la cadena de distribución.

#### **Ventajas**

- 1.- Se requieren menos ajustes para eliminar las diferencias físicas de los productos, que en el caso de utilizar el método CUP.
- 2.- Las pequeñas diferencias tienen un impacto menor en los márgenes de utilidad.
- 3.- Si existen operaciones de comercio, sin que se añada valor agregado, este es el mejor método.

## MÉTODO COSTO ADICIONADO (MCA)

### Generalidades

Se inicia con los costos incurridos por el proveedor (no relacionado) de un bien o servicio, en una operación controlada por el bien transferido o un servicio proporcionado a un comprador relacionado.

Las características físicas de los bienes pasan a segundo término, ya que las funciones que realiza la empresa y los márgenes de utilidad son más importantes.

En este método, los ajustes al tipo de bien son menos necesarios, por lo que las funciones que realiza la empresa, el nivel de inventarios y los riesgos juegan un papel muy importante.

En una economía de mercado, el pago por efectuar funciones similares tendrá la tendencia a nivelar las diferentes actividades, a diferencia de los precios de los productos los cuales se nivelan a medida que existen productos sustitutos.

Aunque diferencias más amplias se pueden permitir, aún debe de ser comparado con un bien o servicio de una transacción no controlada.

La confiabilidad del método está influenciada por la existencia de diferencias importantes en la manera en que realizan sus negocios las empresas relacionadas y las no relacionadas.

Las diferencias de los productos en operaciones relacionadas y los productos en operaciones independientes no son muy importantes.

Las operaciones son comparables cuando cumplen los siguientes requisitos:

- a. Ninguna diferencia entre las transacciones que están siendo comparadas afectan en forma significativa el precio, o
- b. Si es así, puedan efectuarse ajustes razonablemente precisos para eliminar dichas diferencias.

Este método toma muy en cuenta los distintos tipos de gastos con que cuenta la compañía (gastos de fabricación, mano de obra, materia prima, fletes, etc.)

Es muy importante el valor agregado que se suma a los productos que se están comercializando.

### **Aplicación**

Inicia el método con los costos incurridos por el proveedor de bienes o servicios en una transacción controlada, por la transferencia de bienes o servicios proveídos a un comprador relacionado.

Un margen añadido al costo de adquisición para obtener una utilidad apropiada a la luz de las funciones efectuadas y las condiciones de mercado.

El resultado obtenido, después de adicionarle un costo mas a los costos anteriores, puede ser considerado el precio Arm's Length de la transacción controlada original.

Considerando los tipos de gastos y a que nivel se encuentran los mismos (gastos de producción, gastos operativos, mano de obra).

Los gastos reflejan una diferencia funcional a ajustar, eficiencias o ineficiencias.

### **Cálculo**

1. Se obtiene el margen bruto de la empresa independiente comparable (utilidad bruta entre costo de ventas).
2. El indicador arriba obtenido, es aplicado a las ventas de la empresa relacionada con el fin de obtener el monto del ajuste.
3. Se suman el ajuste y las ventas de la empresa relacionada para obtener las ventas ajustadas.
4. A las ventas ajustadas se les disminuye el costo de ventas para obtener la utilidad bruta apropiada.
5. Posteriormente se realizan, a la operación anterior, la deducción de gastos no relacionados, que intervengan en la operación para obtener el Precio Arm's Length.
6. La diferencia entre el Precio Arm's Length, y el precio original de compra será el ajuste propuesto.

### **Análisis funcional**

Se debe poner especial atención en aplicar el Costo adicionado sobre una base de costos comparables.

Si los sistemas contables varían, en materia de costos, éstos deben ser divididos en tres grandes categorías:

- Costos directos de producción (materia prima) o del servicio.
- Costos indirectos de producción.

- Gastos operativos.

Se debe verificar que exista una consistencia contable, entre las operaciones relacionadas y las que no lo son, si no es así se deberán realizar ajustes para que puedan ser comparables.

El costo mas margen del proveedor controlado, debe de ser establecido con referencia al costo mas margen que el mismo proveedor hubiera obtenido en transacciones comparables no controladas.

El costo mas margen que obtenga de transacciones entre partes independientes, puede servir como guía.

El método puede enfatizar mas de lo debido los costos históricos.

El costo mas margen utiliza márgenes calculados después de los costos indirectos y directos de producción, mientras que el método del margen neto utilizara márgenes calculados después de deducir los gastos de operación de una empresa.

Se debe poner mucha atención en las funciones que realiza la empresa, los activos que utiliza y los riesgos que acepta, con el fin de poder hacer comparable las operaciones controladas con las operaciones entre independientes.

Se debe analizar muy bien las diferencias entre las transacciones controladas y las no controladas que afecten el margen, y realizar los ajustes correspondientes.

Se debe tener en cuenta, el mercado geográfico, tiempo en que se realizó la operación, oferta y demanda, bienes sustitutos, en resumen realizar un estudio económico.

No se debe descartar información de operaciones no relacionadas, solamente porque no se cumple en forma rigurosa el estándar establecido para la comparabilidad.

#### **Comparables**

Se deben buscar comparables que realicen las mismas funciones, principalmente y tomar como segundo filtro los productos que se comercian.

Posteriormente verificar que los niveles de activos y los riesgos asumidos tengan el mismo grado de similitud.

Se empezaría a buscar comparables directos, es decir operaciones que la propia empresa relacionada realizara con empresas independientes.

Se buscarán operaciones comparables que realicen empresas independientes, en situaciones similares.

En este método, la consistencia contable juega un papel muy importante para la comparación.

#### Cuando aplicarlo

1.- Este método se aplica principalmente cuando la empresa sujeta a revisión realiza transacciones de compra de materia prima y productos semiterminados, a empresas independientes, los cuales se transformaran para posteriormente ser vendidos a empresas relacionadas.

2.- Cuando se manufactura una propiedad o bien o se provee un servicio donde está involucrado un intangible.

#### Ventajas

1.- Se requieren menos ajustes para eliminar las diferencias físicas de los productos, que en el caso de utilizar el método CUP.

2.- Las pequeñas diferencias tienen un impacto menor en los márgenes de utilidad.

3.- Si existen operaciones de comercio, sin que se añada valor agregado, este es el mejor método.

4.- Es el método idóneo cuando se realizan ventas de artículos semiterminados entre partes relacionadas.

5.- Se puede utilizar cuando realizan compras a partes independientes que después son vendidas a partes relacionadas.

## **2.- MÉTODOS DE UTILIDAD TRANSACCIONAL**

### **MÉTODO DE DIVISIÓN DE UTILIDADES**

#### **Generalidades**

Este método es útil cuando las transacciones están muy relacionadas por lo que no se pueden evaluar en forma individual. Busca eliminar el efecto sobre las utilidades de condiciones especiales creadas o impuestas en la transacción controlada, determinando la división de utilidad que una empresa independiente podría esperar realizar en una transacción de ese tipo.

El método considera a las partes involucradas en la transacción para determinar la utilidad a distribuir.

Puede alcanzarse una adecuada división de utilidades aún en economías de escala u otras eficiencias comunes que satisfagan a los contribuyentes y a las administraciones fiscales.

El análisis funcional es una pieza clave en el desarrollo de este método.

El método de división de utilidades puede ser por contribución o residual. Estos enfoques, no son exhaustivos o se excluyen mutuamente.

Se analiza la eficiencia de las compañías (tasa de retorno, capitalizaciones, etcétera)

#### **Aplicación**

##### **Aplicación general:**

Una empresa asociada trataría de conseguir la división de utilidades que empresas independientes hubieran obtenido en una relación de asociación. Las condiciones establecidas de esta manera deben estar basadas sobre utilidades proyectadas mas que en utilidades reales.

Lo anterior se da porque no es posible que los contribuyentes conozcan las utilidades que se obtendrían al momento que se establecen las condiciones.

Es importante que la administración fiscal comprenda que el contribuyente no podría haber determinado las utilidades reales de la actividad mercantil al momento que las condiciones de la transacción controlada fueron establecidas ya que no contaría con toda la información del grupo multinacional, en especial de las empresas que participan, en forma conjunta, en la elaboración y comercialización de un bien.

Si lo anterior no es aceptado por la autoridad fiscal, la aplicación de este método podría castigar o premiar al contribuyente.

La evaluación de las condiciones de las transacciones controladas, será mas fácil cuando las empresas asociadas determinaron esas condiciones en una base conjunta.

Es muy difícil que una empresa pueda conocer los resultados de cada una de las empresas relacionadas que participaron en la elaboración y comercialización de un bien, mas si estas se encuentran en diferentes países, por lo que aunque este método pueda considerarse el mas adecuado cuando las transacciones son muy relacionadas, no se pueda contar con toda la información financiera, mas aún cuando la empresa sujeta a un análisis de precios de transferencia sea una subsidiaria de un grupo multinacional.

División de utilidades por Contribución:

Se consideran las utilidades totales controladas bajo análisis.

Se divide entre las empresas asociadas involucradas en la transacción, considerando el valor relativo de las funciones realizadas por cada una de las partes involucradas.

Complementando lo anterior tanto como sea posible con información externa del mercado que indique cómo empresas dividirían sus utilidades bajo las mismas circunstancias.

En caso de que la división por contribución pueda ser medida o justificada directamente, podría no requerirse la información de mercado.

La utilidad que generalmente se divide es la utilidad operativa, asegurando que el ingreso y el gasto se atribuyó sobre una base consistente.

Ocasionalmente puede llevarse a cabo una división de utilidades a nivel bruto, y entonces deducir los gastos incurridos en cada empresa atendiendo a su relevancia, excluyendo los gastos tomados en consideración en la determinación de la utilidad bruta.

Cuando se considera la utilidad bruta, se debe tener especial cuidado en asegurarse que los gastos incurridos o atribuibles a cada empresa son consistentes con las actividades y riesgos tomados por cada una y la reubicación de las utilidades brutas sea igualmente consistente con sus actividades y riesgos.

El cálculo del valor relativo de la contribución puede ser determinado por la comparación de la naturaleza y grado de los diferentes tipos de contribución de las partes (prestación de servicios, gastos de desarrollo, inversión de capital) y asignar un porcentaje basado sobre la comparación relativa e información externa del mercado.

División de utilidades Residual:

Divide la utilidad combinada de la transacción controlada en dos etapas:

- 1) Cada participante se le asigna la suficiente utilidad que le permita obtener un retorno básico apropiado para el tipo de operación que realiza, este retorno básico sería determinado con referencia a los retornos obtenidos en el mercado por tipos similares de transacciones por empresas independientes.
- 2) Cualquier utilidad residual o pérdida restante, después de la primera distribución, sería distribuida a las partes basándose en un análisis de los hechos y circunstancias que pudieran indicar como este importe residual se hubiera dividido entre empresas independientes.

El indicador de contribución de las partes a la propiedad intangible y la posición competitiva relativa puede ser útil.

El método residual puede derivar de la aplicación de otros métodos es decir, información del mercado de métodos transaccionales puede servir para verificar la atribución preliminar de la utilidad de las empresas relacionadas.

El análisis residual además puede dividir la utilidad basado sobre un análisis de algunos factores relevantes de las empresas asociadas que podrían indicar cómo una empresa independiente podría dividir la diferencia entre el precio mínimo del vendedor y el precio máximo del comprador.

Podrían ser utilizados flujos de efectivo descontados sobre la vida anticipada del negocio, el retorno sobre el capital empleado en la transacción, la forma en que se dividen sus utilidades empresas independientes.

#### **Análisis funcional**

Si no se pudo aplicar ninguno de los métodos tradicionales, el análisis se basará en las utilidades que la empresa tendría por las operaciones que realiza.

Se deben observar los activos que tiene la compañía, si ésta asume riesgos por las funciones que realiza para el grupo.

Es necesario investigar si la empresa cuenta o no con un intangible muy costoso el cual intervenga en las operaciones de la compañía.

Se debe identificar la utilidad que será dividida entre las empresas en la transacción controlada.

Dicho análisis debe ser aplicado a toda la información del grupo multinacional.

Se debe tener cuidado para asegurar que la aplicación del método es realizado con información que la empresa relacionada pudiera conocer al momento que se celebró la operación.



### **Comparables**

La información de empresas independientes es relevante, en el análisis de división de utilidades, para evaluar las aportaciones que cada empresa asociada efectúa en la transacción, y no para determinar directamente la división de utilidades.

En el caso de operaciones que no conlleven un intangible costoso, se deben buscar operaciones entre partes independientes que sean lo suficientemente comparables en cuanto a la forma de realizar las operaciones y no en cuanto al producto que comercializan.

Se debe valorar la eficiencia de las empresas, cómo es la tasa de retorno, capitalizaciones.

En estos casos es muy difícil predefinir las condiciones que deben cumplir cada comparable, se deben considerar los hechos y circunstancias en cada caso.

### **Cuando aplicarlo**

- 1.- Cuando otros métodos no funcionan o no pueden ser aplicables en forma confiable.
- 2.- El método residual es apropiado cuando se tiene un intangible de alto valor o único.
- 3.- El método de contribución cuando no se cuente con un intangible costoso, basándose en el análisis funcional y en la información de mercado.

### **Ventajas**

- 1.- No depende directamente de una transacción comparable cercana.
- 2.- Puede ser usado en aquellos casos en que no se identifiquen transacciones semejantes entre empresas independientes.
- 3.- Es menos probable que una empresa involucrada en la transacción controlada tenga una situación extrema y de utilidades poco probables, ya que las dos partes son evaluadas.
- 4.- Lo anterior es importante si se consideran intangibles.

## MÉTODO TRANSACCIONAL DE MÁRGENES NETOS

### Generalidades

Revisa el margen neto de utilidad relativo a una base apropiada que el contribuyente obtiene de una transacción controlada. El método funciona de una manera similar a los métodos de costo mas margen y al de reventa.

Para que sea aplicado de una manera confiable, debe ser aplicado de una manera consistente como son aplicados los métodos del costo mas margen y de reventa.

El margen neto del contribuyente, idealmente debería ser establecido en relación al margen neto que el mismo contribuyente obtiene en transacciones comparables no controladas.

Cuando el punto anterior no es posible, puede servir como guía el margen neto que hubiera obtenido en transacciones comparables efectuadas por empresas independientes.

Determinar si las transacciones son comparables y que ajustes pudieran ser necesarios para obtener resultados confiables.

Este método solamente se aplica a una de las partes relacionadas, a diferencia del Método de División de Utilidades.

### Aplicación

Las utilidades operacionales están menos afectadas por las diferencias en productos y los márgenes brutos. Pero no quiere decir que la mera similitud de funciones entre dos empresas necesariamente conduzca a comparaciones confiables.

Cuando las transacciones comparables no controladas que se están usando sean de una empresa independiente, se requiere un elevado nivel de similitud en diversas áreas de la empresa asociada y de la independiente por lo que se refiere a las transacciones.

Existen diferentes factores, además de los productos y las funciones que pueden influir en forma significativa en los márgenes netos.

El uso de márgenes netos puede introducir una mayor volatilidad en la determinación de los precios de transferencia por dos razones:

- Los márgenes netos pueden ser influidos por algunos factores que no tienen un efecto importante en los márgenes brutos y en los precios.
- Los márgenes netos pueden estar influidos por alguno de los mismos factores, como posición competitiva, que pueden influir en los precios y

en los márgenes brutos, pero el efecto de estos factores no puede ser fácilmente eliminable.

Los márgenes netos pueden ser afectados por los siguientes factores, que se presentan en sectores industriales principalmente:

- Posición competitiva,
- Amenaza de penetración al mercado por nuevas compañías,
- Estrategia individual y eficiencia administrativa,
- Amenaza de productos sustitutos,
- Diferentes estructuras del costo, como pueden ser la edad de la planta y el equipo,
- Diferencia en la estructura de capital, como puede ser la reinversión de utilidades en oposición a los préstamos.
- El grado de experiencia en el campo de negocios.

Al aplicar el método, varias consideraciones deben influir en la selección del margen usado, estas consideraciones incluirían el valor de los activos y que tan bien se conoce los factores que afectan a una operación.

Un análisis bajo este método, debe tomar en consideración únicamente las utilidades de la empresa asociada que sean atribuibles a transacciones controladas específicas.

No sería apropiado aplicar el método transaccional a toda la compañía si ésta efectúa diferentes transacciones controladas que no pueden ser comparadas en forma apropiada sobre una base agregada con aquellas de una empresa independiente.

Información de varios años indicaría si las empresas independientes que efectuaron transacciones comparables han experimentado los mismos efectos de las condiciones del mercado en periodos de tiempo similares. También indicaría si esquemas de negocio similares, en periodos de tiempo similares afectarían a las utilidades de la independiente como a las relacionadas que se están comparando.

El rango de resultados que se obtenga al utilizar este método, reducirá los efectos por las diferencias en las características de los negocios.

#### **Análisis funcional**

Se debe poner una especial atención a las funciones que realiza la compañía, los activos utilizados y riesgos asumidos por la compañía pasando

las características físicas del producto a un segundo plano, cuando el margen de utilidad relaciona dichos atributos.

Es probable que las diferencias amplias sean reflejadas en las funciones realizadas entre las partes involucradas en la transacción controlada y no controlada.

Se deben considerar las circunstancias económicas por la que atraviesa la empresa y el mercado en su conjunto.

Cuando se utilice el margen de precio de reventa de una empresa independiente, en una transacción comparable, la confiabilidad del método puede ser afectada si hay diferencias materiales en la forma como asociadas e independientes lleven a cabo sus negocios, es decir afecten el nivel de costos (Eficiencia directiva, niveles de inventario).

Lo anterior debe de ser analizado para determinar si bajo la MPR, la transacción no controlada es comparable.

Se debe verificar si no existe exclusividad para la venta de productos por parte del revendedor, ya que esto podría alterar la comparabilidad entre las operaciones.

El valor de un derecho de exclusividad atiende a:

- Dimensión geográfica
- Existencia del bien
- Relativa competitividad de bienes sustitutos.

Se debe buscar la consistencia contable para asegurar que las partidas integrantes del costo, para obtener el margen bruto, en operaciones controladas y no controladas son los mismos.

A mayor riesgo es propio esperar un mayor retorno de la inversión.

Los mismos factores que condujeron a la conclusión que no era posible aplicar de una manera confiable un método transaccional tradicional, deben de ser tomados en cuenta nuevamente al evaluar la confiabilidad de este método.

### **Comparables**

Aunque las características de los bienes o servicios que se están prestando no son una condición para realizar la comparación de operaciones relacionadas contra operaciones independientes, se deben considerar para buscar empresas del mismo giro, mercado o nicho.

Las razones por las que no se pudo aplicar un método tradicional, serán una de las bases para poder aplicar este método.

Cuando las operaciones están muy relacionadas y sea difícil poder segregárlas, entonces es cuando se aplicará este método.

#### Cuando aplicarlo

- 1.- Cuando otros métodos no funcionan y no está involucrada la propiedad de un intangible en cualquiera de los lados de la transacción controlada.
- 2.- Cuando existe información insuficiente o poco confiable sobre transacciones no controladas.

#### Ventajas

- 1.- Este método es menos afectado por diferencias transaccionales.
- 2.- Tolerante con algunas diferencias funcionales.
- 3.- La diferencia de funciones realizadas entre las empresas a menudo reflejan variaciones en gastos operativos.
- 4.- No es necesario determinar funciones y responsabilidades asumidas por más de una empresa asociada.
- 5.- Es útil cuando la transacción de una de las partes es compleja y tiene muchas actividades correlativas o cuando se dificulta obtener información confiable acerca de una de las partes.
- 6.- El uso de información de varios años puede mitigar el efecto de no encontrar una operación al momento en que se realiza una transacción controlada.

## MÉTODO ESTADÍSTICO

Como método estadístico pudieran considerar todo aquello que es comparable entre empresas independientes cuando acuden a los mercados especializados y de los que se obtienen resultados comparables que permiten medir la eficacia y eficiencia de empresas que participan.

### Uso del rango Arm's Length

Al aplicar el principio Arm's Length se podrán utilizar diferentes métodos, los cuales podrán arrojar desde una cifra confiable, al utilizar un solo comparable, hasta un rango de cifras, todas relativamente igual de confiables, cuando utilizas varios comparables. Lo anterior debido a que los precios de transferencia no son una ciencia exacta. En estas circunstancias, las diferencias en las cifras que comprende el rango puede ser el resultado de que la aplicación del principio de plena competencia (Arm's Length) únicamente puede producir una aproximación de las condiciones que se hubieran establecido entre las empresas independientes comparables. También es posible que los diferentes puntos del rango signifiquen que empresas independientes, que efectúan transacciones comparables bajo circunstancias comparables, no establezcan exactamente el mismo precio para la transacción.

De la aplicación de los métodos señalados en el Artículo 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (a partir de 2002 el artículo 216) se podrá obtener un rango de precios, de monto de las contraprestaciones o de los 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, se considerará que el precio o monto de la contraprestación no se pactó como lo hubieran realizado empresas independientes en transacciones comparables, y por lo que el precio o monto de la contraprestación, entre partes independientes, será la mediana de dicho rango.

El párrafo anterior reconoce que, partiendo de que el objetivo es que los contribuyentes reflejen la totalidad de los ingresos generados en operaciones con partes relacionadas, lo que se busca es la igualdad entre las operaciones entre partes relacionadas con operaciones similares realizadas entre partes independientes en condiciones semejantes. Para lograr lo anterior, se aplican diversos métodos dependiendo del tipo de operación que se celebre, aplicando el método más confiable acorde a los hechos y circunstancias de cada operación. Si dos o mas métodos producen resultados distintos, debería aplicarse la regla del mejor método para elegir el que proporcione el resultado mas confiable, debiendo existir congruencia entre estos métodos, sin embargo

es importante mencionar que la regla del mejor método, contemplada en el ámbito internacional, no está prevista en nuestra legislación.

Llama la atención la parte del artículo que establece la necesidad de ajustar los rangos de precios determinados por la autoridad mediante la aplicación de métodos estadísticos y si éstos se encuentran dentro de dichos rangos, se entenderá que están pactados bajo el principio de precio de libre mercado.

En la Resolución Miscelánea se sanciona que: Para los efectos del artículo 216, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 65 hasta 2001), el rango de precios, de monto de contraprestaciones o de márgenes de utilidad se podrá ajustar mediante la aplicación del método intercuartil el cual se describe a continuación:

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

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

- a. Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo del presente rubro y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.
  - b. El resultado obtenido en el numeral anterior se multiplicará por el número decimal correspondiente a la mediana.
  - c. Al resultado obtenido en el numeral anterior se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de este inciso.
- F. El percentil vigésimo quinto, se obtendrá de sumar a la mediana la unidad de dividir el resultado entre dos. Para efectos de este párrafo se tomará como mediana el resultado a que hace el rubro C.

- G. Se determinará el límite inferior del rango ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del percentil vigésimo quinto.

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

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

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

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

Si los precios, monto de las contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentran entre el límite inferior y superior antes señalados, se consideraran como pactados o utilizados entre partes independientes. Sin embargo, cuando se disponga de información que permita identificar con mayor precisión el o los elementos de la muestra ubicados entre los límites citados



que se asemejen mas a las operaciones del contribuyente, se deberán utilizar los precios, monto de contraprestaciones o márgenes de utilidad correspondientes a dichos elementos.

Cabe mencionar que el artículo 216 de la LISR (artículo 65 de la LISR antes de 2001), se menciona que: "De la aplicación de alguno de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios, monto de las contraprestaciones o márgenes de utilidad, cuando existan dos o mas operaciones comparables. Estos rangos se ajustaran mediante métodos estadísticos."

Considero que el párrafo anterior deja la puerta abierta para poder utilizar cualquier método estadístico, como puede ser máximos y mínimos y no solo el método intercuartil que menciona la Resolución Miscelánea, además, dicha Resolución Miscelánea menciona que el rango de precios, de monto de las contraprestaciones o los márgenes de utilidad "se podrán ajustar" mediante la aplicación del método intercuartil, lo cual considero que no es obligación solo se utilizar dicho método intercuartil, pudiendo tomar en cuenta cualquier otro método, como el mencionado en el presenta párrafo.

#### **IV. ENFOQUES ADMINISTRATIVOS PARA EVITAR Y RESOLVER LOS DESACUERDOS ORIGINADOS POR PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

##### **A) ACUERDOS DE PRECIOS ANTICIPADOS (6)**

Un acuerdo de precios anticipado ("APA") es aquel que determina anticipadamente las operaciones controladas, así como criterios apropiados (es decir, métodos, comparables y ajustes apropiados a eso, suposiciones críticas sobre eventos futuros) para la determinación del precio de transferencia para esas transacciones por un periodo determinado de tiempo. Un APA es formalmente iniciado por el contribuyente y requiere de negociaciones entre el contribuyente, una o mas empresas asociadas, y una o mas administraciones fiscales. Los APAs tienen como propósito ser un complemento a los mecanismos tradicionales de naturaleza administrativa, judicial y de los tratados para resolver asuntos relacionados con los precios de transferencia. Pueden ser muy útiles cuando los mecanismos tradicionales no funcionan o son difíciles de aplicar.

Un aspecto fundamental en el concepto de los APAs es que tan específicos pueden ser para establecer los precios de transferencia de un contribuyente durante un periodo de años, por ejemplo, cuando únicamente la metodología de precios de transferencia o resultados específicos pueden ser establecidos para un caso particular. En términos generales, mucho cuidado se debe de tener si el APA va mas allá de la metodología, la manera como será aplicado, y las suposiciones críticas, porque las conclusiones dependen de predicciones sobre eventos futuros.

Debido a la preocupación sobre la doble tributación, la mayoría de los países prefieren APAs bilaterales o multilaterales (es decir, un acuerdo en el cual dos o mas países congenien), y en efecto, algunos países no conceden un APA unilateral (es decir, un acuerdo entre el contribuyente y una administración fiscal) a contribuyentes en su jurisdicción, en México la autoridad fiscal permite y realiza con los particulares APAs unilaterales en especial con las empresas maquiladoras. El enfoque bilateral (o multilateral) tiene una mayor probabilidad de que los acuerdos reduzcan el riesgo de la doble tributación, sean equitativos para todas las administraciones fiscales y contribuyentes que participen, y proporcione una mayor certeza a los contribuyentes en cuestión. También sucede que en algunos países, las disposiciones domésticas no permiten a las administraciones fiscales efectuar acuerdos obligatorios directamente con los contribuyentes, por lo cual los APAs únicamente pueden ser efectuados con la autoridad competente del socio por tratado bajo un procedimiento de acuerdo mutuo. Para fines de exposición en esta parte, no se tiene el propósito que un APA incluya un acuerdo unilateral excepto cuando se haga mención específica a un APA unilateral.

---

(6)Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales aprobadas por la OCDE en 1995

La confiabilidad de una predicción depende de los hechos y circunstancias de cada caso específico. Los contribuyentes y las administraciones fiscales necesitan prestar atención a la confiabilidad de una predicción al considerar la magnitud de un APA. Predicciones no confiables no deben ser incluidas en los APAs. Lo apropiado de un método y de su aplicación generalmente pueden ser predichos, y los supuestos relevantes efectuados con mas confiabilidad que los resultados futuros (precio o nivel de utilidades).

Algunos países permiten acuerdos unilaterales en donde la administración fiscal y el contribuyente en su jurisdicción establecen un acuerdo sin la participación de la otra administración interesada. Sin embargo, un APA unilateral puede afectar el pasivo fiscal de empresas asociadas en otras jurisdicciones fiscales. Aunque los APAs unilaterales están permitidos, las autoridades competentes de otras jurisdicciones interesadas deben ser informadas sobre el procedimiento lo mas temprano que sea posible para determinar si están dispuestas y pueden considerar un acuerdo bilateral bajo el procedimiento de acuerdo mutuo.

Las administraciones fiscales pueden encontrar a los APAs particularmente útiles en los aspectos relacionados con la distribución de utilidades o asignación de ingresos en el contexto de valores y commodities cotizados mundialmente, y también en los acuerdos relacionados con contribuciones de costos multilaterales. El concepto de APAs también puede ser útil para resolver cuestiones relacionados con el artículo 7 del Acuerdo de Modelo Fiscal de la OCDE en lo que se refiere a la asignación de problemas, establecimientos permanentes y operaciones de sucursales.

Los APAs, incluyendo los unilaterales, difieren en cierta forma de los criterios tradicionales que algunas administraciones fiscales emiten a los contribuyentes en forma particular. Un APA generalmente tiene que ver con asuntos fácticos, mientras que los criterios emitidos en forma particular están mas bien limitados a preguntas de naturaleza legal basadas en los hechos presentados por el contribuyente. Los hechos subyacentes en un criterio particular pudieran no ser cuestionados por la administración fiscal, mientras que los hechos de un APA es probable que sean investigados detenidamente y analizados. Además, un APA generalmente cubre varias transacciones, diferentes tipos de transacciones sobre una base continua, o todas las transacciones internacionales del contribuyente para un periodo determinado de tiempo. En contraste con un criterio particular que generalmente es aplicable a una transacción concreta.

La cooperación de las empresas asociadas es vital para la negociación exitosa de un APA. Por ejemplo, normalmente se esperaría que las empresas asociadas proporcionaran a la administración fiscal con la metodología que consideren apropiada bajo los hechos y circunstancias particulares. La empresa asociada también debe presentar documentación apoyando su propuesta, que incluiría, por ejemplo, información relacionada con el sector industrial, los mercados, y los países que abarcará el acuerdo. Además, las empresas asociadas podrían identificar negocios no controlados que sean comparables o similares a los productos de las empresas asociadas, en función

de las actividades económicas efectuadas y las condiciones de los precios de transferencia, es decir, costos económicos y riesgos incurridos, etc.; y efectuar un análisis funcional como aparece en el Capítulo I de este reporte.

Típicamente, a las empresas asociadas se les permite participar en el proceso de obtención de un APA, presentando el caso y negociado con las administraciones fiscales en cuestión, proporcionando la información necesaria, y alcanzando un acuerdo respecto de los precios de transferencia. Desde el punto de vista de las empresas asociadas, esta posibilidad de participar se puede ver como una ventaja respecto del procedimiento convencional de acuerdo mutuo.

Al final del proceso para conceder un APA, las administraciones fiscales deben confirmarles a las empresas asociadas en sus jurisdicciones que no se efectuará ningún ajuste a los precios de transferencia mientras el contribuyente se apegue a las condiciones acordadas. También debe existir una disposición en los APAs (tal vez tomando en consideración un rango), que permita la posible revisión o cancelación del acuerdo para años futuros cuando las condiciones de negocios cambien significativamente, o cuando circunstancias económicas no controlables (es decir, modificaciones importantes en el tipo de cambio) afecten en forma importante la confiabilidad de la metodología, de tal manera que exista una variación importante en los precios de transferencia en relación con los precios comparables de empresas independientes.

Un APA puede cubrir todos los aspectos relacionados con los precios de transferencia de un contribuyente (como se considera preferible en algunos países), o pueda proporcionar la flexibilidad al contribuyente para limitar la petición del APA a afiliadas específicas y a operaciones entre compañías asociadas. Un APA se aplicaría a operaciones y años futuros y el plazo dependería del sector industrial, los productos o de la naturaleza de las transacciones. Las empresas asociadas podrían limitar su petición a un periodo específico de años futuros. Un APA puede proporcionar la oportunidad de aplicar la metodología de transferencia de precios acordada para resolver problemas pendientes de transferencia de precios de años anteriores. Sin embargo, se requeriría el acuerdo de la administración fiscal, el contribuyente, y, cuando fuera apropiado, del socio por tratado.

Cada administración fiscal que conceda un APA naturalmente desea vigilar en su jurisdicción el cumplimiento por parte del contribuyente con lo establecido en el APA, y esto se efectúa generalmente de dos maneras: Primero podría pedirle al contribuyente que le solicitó un APA que presente anualmente un informe demostrando su cumplimiento con los términos y condiciones establecidos en el APA, y que los supuestos importantes que continúan siendo relevantes. Segundo, la administración fiscal podría continuar revisando al contribuyente como parte de un ciclo normal de auditoría, pero sin volver a evaluar la metodología. En vez de, la administración fiscal podría limitar la revisión de los precios de transferencia a verificar la información relevante inicial del APA y, determinar si el contribuyente ha cumplido o no con los términos y condiciones del APA. Por lo que se refiere a los precios de transferencia, una administración fiscal podría también revisar la confiabilidad y

consistencia de la información presentada en el APA, los reportes anuales, la precisión y consistencia de cómo la metodología específica ha sido aplicada. Todos los otros asuntos no relacionados con el APA están dentro de la jurisdicción de las auditorías normales.

Un APA debe estar sujeto a cancelación, aún retroactiva, en el caso de fraude o de presentación errónea de la información durante la negociación de un APA, o cuando un contribuyente incumple con los términos y condiciones del APA. Cuando se propone cancelar o revocar un APA, la administración fiscal que pretende dicha acción, debe notificar a las otras administraciones fiscales de su intención y de las razones para esa acción.

### ***Ventajas de los acuerdos de precios anticipados***

Los APAs le pueden ayudar a los contribuyentes a eliminar la incertidumbre al aumentar la seguridad del tratamiento fiscal para transacciones internacionales. Si los supuestos críticos son cubiertos, un APA puede proporcionarle a los contribuyentes en cuestión la certeza en el tratamiento fiscal de los aspectos relacionados con los precios de transferencia cubiertos por el APA en un periodo específico. En algunos casos, un APA también puede permitir la opción de ampliar el periodo al cual es aplicable. Cuando el periodo del APA expira, podría existir la oportunidad para las administraciones fiscales y los contribuyentes de renegociar el APA. Debido a la certeza que proporciona un APA, un contribuyente puede estar en una mejor posición para predecir sus pasivos fiscales, permitiendo de esta manera un ambiente fiscal favorable a la inversión.

Un APA puede evitarle a los contribuyentes y a las administraciones fiscales, auditorías costosas y que requieren mucho tiempo, así como litigios sobre aspectos importantes en los precios de transferencia. Una vez que el APA ha sido autorizado, se requerirán menores recursos para auditorías subsiguientes a las declaraciones de los contribuyentes, porque se conoce más del contribuyente. Aún puede ser difícil, sin embargo vigilar la aplicación del acuerdo. Un APA también puede representar ahorros en tiempo para los contribuyentes y las administraciones fiscales respecto del tiempo requerido para efectuar una auditoría tradicional, aunque en forma agregada pudiera no haber ahorros de tiempo, por ejemplo, en aquellas jurisdicciones que no tienen un procedimiento de auditoría y donde la existencia de un APA pudiera no afectar directamente la cantidad de recursos dedicados a su cumplimiento.

Los APAs bilaterales y multilaterales reducen substancialmente o eliminan la posibilidad de la doble tributación jurídica o económica o la no tributación, ya que todos los países relevantes participan. Por contraste, los APAs unilaterales no proporcionan certeza en la reducción de la doble tributación, porque las administraciones afectadas por las transacciones cubiertas por el APA podrían considerar que la metodología adoptada no proporciona un resultado consistente con el principio de arm's length. Además, los APAs bilaterales o multilaterales pueden incrementar el valor de los procedimientos de acuerdo mutuo, reduciendo el tiempo necesario para obtener un acuerdo, ya que las autoridades competentes están manejando

información de tiempo presente y no del año anterior que puede ser difícil de obtener y que requiere de tiempo.

La revelación de información de los aspectos relacionados con los APAs, así como la actitud cooperativa bajo el cual un APA puede ser negociado, podría ayudarle a las administraciones fiscales a conocer la complejidad de las transacciones internacionales efectuadas por las multinacionales. Los APAs pueden ampliar el conocimiento y comprensión de aspectos técnicos y circunstancias fácticas como el comercio mundial y sus aspectos fiscales. El desarrollo de especialistas para sectores industriales o tipos específicos de transacciones, permitiría a las administraciones fiscales el proporcionar un mejor servicio a otros contribuyentes en circunstancias similares. A través de un programa para APAs las administraciones fiscales tienen acceso a información industrial útil y al análisis de metodologías de precios en un ambiente cooperativo.

En el caso Mexicano, todas estas ventajas pueden ser aplicadas, ya que existe la voluntad, por parte de la autoridad fiscal, de llevar a cabo los acuerdos anticipados además, como se menciona en párrafos anteriores, se puede descansar en cuanto a que la autoridad y los contribuyentes tendrán la certeza de que, si se cumple con lo establecido dentro del APA, se encontrara la o las operaciones a valores de mercado cumpliendo con el principio de asimilación a empresas independientes. Pero, aunque se mencione que los APAs pueden ampliar el conocimiento, cada caso es distinto y muchas veces, en el caso de las empresa mexicanas que en su mayoría son subsidiarias, difícilmente se tendrá acceso a la parte fina (sin considerar los secretos industriales), de las propias operaciones, ya que estas solo serán conocidas por la empresa matriz.

#### ***Desventajas relacionadas a los acuerdos de precios anticipados***

Los APAs unilaterales pueden crear problemas importantes a las administraciones fiscales y a los contribuyentes por igual. Desde el punto de vista de otras administraciones fiscales, los problemas se originan porque pueden estar en desacuerdo con las conclusiones del APA. Desde el punto de vista de las empresas asociadas involucradas, un problema es el posible efecto que tendría en el comportamiento de las empresas asociadas. A diferencia de los APAs bilaterales o multilaterales, el uso de APAs unilaterales pudiera no conducir a una mayor certeza para el contribuyente en cuestión y a una reducción de la doble tributación económica o jurídica para el grupo multinacional. Si el contribuyente acepta un acuerdo que distribuya inequitativamente el ingreso en el país del APA para evitar investigaciones referentes a los precios de transferencia costosas, o sanciones excesivas, la carga administrativa se desplaza del país que proporciona el APA a la otra jurisdicción fiscal. Los contribuyentes pudieran no sentirse incitados a efectuar un APA por estas razones.

Otra posible desventaja se originaría si en el APA se formulara una predicción no confiable sobre las condiciones cambiantes del mercado sin los supuestos adecuados, como se comentó anteriormente. Para evitar el riesgo de la doble tributación, es necesario que los programas para los APAs se

mantengan flexibles, porque un APA estático pudiera no reflejar las condiciones arm's length satisfactoriamente.

Los APAs pueden inicialmente requerir un esfuerzo adicional sobre los recursos destinados a las auditorías de precios de transferencia, ya que las administraciones fiscales generalmente tendrán que desviar recursos destinados para otros fines (por ejemplo, revisiones, elaboración de criterios, litigios, etc.) a los programas de APAs. Presiones sobre los recursos de una administración fiscal pueden ser efectuados por los contribuyentes que buscan la conclusión lo mas temprano posible de su petición de APA, teniendo presente sus objetivos de negocios y el tiempo de que disponen, y los APAs como un todo, tenderán a ser influidos por las demandas de la comunidad empresarial. Estas demandas pudieran no coincidir con los recursos planeados por la administración fiscal, haciendo por consiguiente difícil el procesar de una manera eficiente los APAs y otro tipo de trabajo igualmente importante. La renovación de un APA, sin embargo, es probable que consuma menos tiempo que el proceso de iniciar un APA. El procedimiento de renovación se puede enfocar a actualizar y ajustar hechos, cálculos así como criterios de negocios y económicos. En el caso de acuerdos bilaterales, el acuerdo de las autoridades competentes de ambos Estados Contratantes se obtiene cuando se renueva el APA para evitar la doble tributación (o el no pagar impuestos).

Además de las inquietudes anteriores, existen varias posibles dificultades que aparecen a continuación que podrían surgir si los APAs se administran erróneamente, por lo que las administraciones que utilizan los APAs deben poner una atención especial para eliminar dichas dificultades a medida que la práctica evolucione.

En principio, este no debería de ser el caso, y la documentación requerida para un APA no debería de ser mas onerosa de obtener que la requerida en una revisión, excepto por el hecho de que en un APA la administración fiscal requerirá un detalle sobre predicciones y la base de esas predicciones, que podría no ser un asunto esencial en una revisión de precios de transferencia que está orientada hacia transacciones efectuadas. De hecho, un APA debería buscar limitar la documentación, como se comentó anteriormente, y concentrarse en los aspectos relacionados con las practicas de negocios del contribuyente.

Otra posible inquietud es que un APA le podría permitir a la administración fiscal efectuar una revisión mas detallada de las transacciones en cuestión de la que ocurriría en el contexto de una auditoría de precios de transferencia, dependiendo de los hechos y circunstancias. El contribuyente debe proporcionar información detallada respecto de sus precios de transferencia y satisfacer otros requisitos impuestos en la verificación del cumplimiento con los términos y condiciones del APA. Simultáneamente, el contribuyente no está exento de las auditorías normales y rutinarias por la administración fiscal en otras áreas. Un APA no exenta al contribuyente de la revisión de sus actividades relacionadas con los precios de transferencia. El contribuyente aún tiene que establecer que ha cumplido de buena fe con los términos y condiciones del APA, que la información referente al APA continúa

siendo válida, que la información de apoyo utilizada al aplicar la metodología era correcta, que las suposiciones críticas subyacentes al APA continúan siendo válidas y son aplicadas consistentemente, y que la metodología se aplica de manera uniforme. Las administraciones fiscales deben, por consiguiente, asegurarse que los procedimientos referentes al APA no son engorrosos y que no le piden más a los contribuyentes de lo que es estrictamente necesario en función de la magnitud que implique la petición del APA.

Las administraciones fiscales también deben asegurar la confidencialidad de los secretos comerciales y otra información, así como de la documentación de naturaleza secreta entregada en relación con la petición de un APA. Por consiguiente, las disposiciones domésticas contra la revelación deben de ser aplicadas. En un APA bilateral los requerimientos de confidencialidad de los socios por tratado deben aplicarse, impidiendo de esa manera la revelación pública de información confidencial.

Los APAs no pueden ser usados por todos los contribuyentes porque el procedimiento puede ser costoso, requiere de tiempo y los pequeños contribuyentes generalmente no pueden permitírselo. Esto es especialmente cierto si se requiere de expertos independientes. Los APAs por consiguiente únicamente ayudan a resolver casos importantes de precios de transferencia. Además, las implicaciones que por lo que se refiere al uso de recursos cuando se solicita un APA pueden limitar el número de peticiones que una administración puede recibir. Al evaluar los APAs, las administraciones fiscales puede mitigar estos problemas potenciales asegurándose de que el nivel de investigación está adecuado a la magnitud de las operaciones internacionales.

### **Recomendaciones**

#### *a) Generalidades*

Actualmente, pocos países miembros de la OCDE tienen experiencia con los APAs. Los países que tienen experiencia parece que hasta el momento están satisfechos, así que puede esperarse que bajo circunstancias apropiadas, la experiencia con los APAs continuará aumentando. El éxito de los APAs dependerá de los supuestos básicos y del cuidado que se tenga al determinar el grado apropiado de detalle para los acuerdos, la administración adecuada de los programas, y acciones adecuadas para evitar los problemas descritos anteriormente, además de la flexibilidad y actitud constructiva con la que participen en el proceso todas las partes.

En materia de los APAs, México tiene una experiencia razonable, tanto en acuerdos unilaterales como bilaterales, estos últimos principalmente con Estados Unidos y para América Latina, México es punta de lanza en cuanto a este concepto.

Existen algunos aspectos respecto a la forma y amplitud de los APAs que requieren de mayor experiencia para su completa resolución y acuerdo entre los miembros, como sería el caso de los APAs unilaterales. Aunque es



muy temprano para hacer una recomendación final respecto de su crecimiento, éste debe de ser alentado, es probable que en determinadas circunstancias ayude a resolver las controversias referentes a los precios de transferencia. El Comité de Asuntos Fiscales tiene el propósito de vigilar cuidadosamente y alentar el uso de los APAs así como promover una mayor uniformidad entre los países que elijan utilizarlos.

*b) Campo de aplicación de un acuerdo*

Al considerar el campo de aplicación de un APA, los contribuyentes y las administraciones fiscales necesitan prestar especial atención a la confiabilidad de las predicciones de tal manera que se puedan excluir las predicciones no confiables. En términos generales, se debe tener mucho cuidado si los APAs van mas allá de la metodología, su aplicación y supuestos básicos.

*c) Acuerdos unilaterales en oposición a bilaterales (multilaterales)*

Cuando sea posible, un APA debe de ser efectuado sobre una base bilateral o multilateral entre autoridades competentes a través de un acuerdo mutuo del tratado relevante. Un APA bilateral tiene implícitamente menos riesgo para los contribuyentes que requieren de un APA o el aceptar un acuerdo que no sea arm's length para evitar investigaciones costosas, prolongadas y posiblemente sanciones. Un acuerdo bilateral también reduce las posibilidades de que existan utilidades que evadan los impuestos o sean gravadas dos veces. Además, celebrando un APA a través de un procedimiento de acuerdo mutuo, podría ser la única forma que para ser adoptada por una administración fiscal que adolece de una legislación doméstica que le permita celebrar acuerdos obligatorios directamente con el contribuyente.

*d) Igualdad en el acceso a los APAs para todos los contribuyentes*

Como se comentó anteriormente, la naturaleza de los APAs podría de hecho limitar su uso a contribuyentes importantes. La restricción de los APAs a contribuyentes importantes puede plantear cuestiones de equidad y uniformidad, ya que contribuyentes en idéntica situación no deben ser tratados en forma diferente. Una distribución flexible de los recursos orientados hacia la revisión pudiera aliviar estas inquietudes. Las administraciones fiscales también necesitan considerar la posibilidad de adoptar un procedimiento sencillo para los pequeños contribuyentes. Las administraciones fiscales deben tener cuidado de adecuar sus niveles de investigación al tamaño de la transacción internacional al evaluar los APAs.

*e) Desarrollando acuerdos de trabajo y mejores procedimientos entre autoridades competentes*

Entre los países que utilizan los APAs, una mayor uniformidad en la manera de celebrar los APAs sería benéfica para ambas administraciones fiscales y para los contribuyentes. Consecuentemente, las administraciones fiscales de esos países podrían desear establecer acuerdos de trabajo con sus

autoridades competentes referentes a los APAs. Esos acuerdos pueden establecer directrices generales y una comprensión recíproca para llegar a un acuerdo mutuo en aquellos casos en que el contribuyente ha solicitado un APA relacionado con precios de transferencia.

Además, los APAs bilaterales con socios por tratado deben estar en armonía con ciertos requisitos. Por ejemplo, información idéntica y pertinente debe proporcionarse en forma simultánea a cada administración fiscal, y la metodología acordada debe estar de conformidad con el principio de plena competencia.

## **B) SAFE HARBOR <sup>(7)</sup>**

Es un instrumento el cual es socorrido por parte de las autoridades fiscales con el objetivo de poder ayudar a un grupo o sector de compañías los cuales, por su complejidad y por sus características, entre ellas, muy similares ayudan a que estas empresas puedan cumplir con el principio de plena competencia (principio de Arm's Length), en los siguientes párrafos se enuncia más a detalle lo que es un Safe Harbor y su función.

Los objetivos básicos del Safe Harbor son: simplificar el cumplimiento para los contribuyentes elegibles en la determinación de sus condiciones arm's length para transacciones controladas; proporcionar seguridad a una categoría de contribuyentes que el precio cargado o recibido sobre operaciones controladas sería aceptado por la administración fiscal sin una mayor revisión; y liberar a las administraciones fiscales de efectuar revisiones posteriores y auditorías a esos contribuyentes por lo que se refiere a los precios de transferencia.

El Safe Harbor podría facilitar en forma significativa el cumplimiento eximiendo a los contribuyentes de esas disposiciones. Diseñado como un mecanismo de ayuda, permitiría una mayor flexibilidad especialmente en las áreas donde no existen precios de mercado comparables. Bajo un Safe Harbor, los contribuyentes conocerían anticipadamente el rango de precios o de tasas de utilidad dentro de las cuales debe estar la utilidad para que tenga derecho a un Safe Harbour. Para satisfacer estas condiciones se requeriría de la aplicación de un método simplificado, predominantemente una medición de utilidad, que le evitaría al contribuyente la búsqueda de comparables, evitando el consumo de tiempo y recursos que de otra manera se hubieran dedicado a la determinación de los precios de transferencia.

Otra ventaja que proporcionaría el Safe Harbor sería la certeza de que los precios de transferencia del contribuyente serían aceptados por la administración fiscal. Los contribuyentes elegibles tendrían la seguridad de que no estarían sujetos a una auditoría o a nuevos gravámenes en relación a sus precios de transferencia. La administración fiscal aceptaría sin mayor escrutinio cualquier precio o resultado que excediera un umbral mínimo o que estuviera

---

(7) Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales aprobadas por la OCDE en 1995

dentro de un rango predeterminado. Para ese fin, a los contribuyentes se le proporcionarían parámetros relevantes que permitirían un precio de transferencia o un resultado que se considera apropiado por la administración fiscal. Esto podría ser, por ejemplo, una serie de márgenes añadidos o indicadores de utilidad por sectores específicos.

Bajo un Safe Harbor, pudiera no ser necesario que los contribuyentes siguieran un método de precios específico, o inclusive tener un método de precios para fines fiscales. Cuando el Safe Harbor establece un método de precios de transferencia simplificado, sería poco probable que correspondiera

en todos los casos al método mas apropiado aplicable a los hechos y circunstancias del contribuyente bajo las disposiciones normales de precios de transferencia. Por ejemplo, un Safe Harbor puede establecer un porcentaje mínimo de utilidad bajo un método basado en la utilidad, cuando el contribuyente pudiera haber usado un método de precios comparables no controlados o basado en otros métodos de transacción.

Tal situación pudiera ser considerada como inconsistente con el principio de plena competencia, el cual requiere usar un método de precios que sea consistente con las condiciones que partes independientes efectuando transacciones comparables bajo condiciones comparables hubieran acordado en un mercado abierto. Algunos sectores donde bienes, productos o servicios son estándar y los precios de mercado son ampliamente divulgados, por ejemplo el crudo y las industrias mineras y el sector de servicios financieros pudieran aplicar un Safe Harbor con un elevado grado de precisión y, de esta manera, desviarse muy poco del principio de plena competencia. Pero inclusive estos segmentos industriales tienen un amplio rango de resultados que un Safe Harbor sería poco probable que se pudiera adecuar a satisfacción de las administraciones fiscales. Y la existencia de precios de mercado publicados probablemente facilitaría la aplicación de los métodos basados en transacciones, en cuyo caso no sería necesario un Safe Harbour.

Aún asumiendo que el método de precios utilizado en un Safe Harbor específico es apropiado a los hechos y circunstancias de casos particulares, la aplicación del Safe Harbor, sin embargo, sacrificaría la precisión al reportar los precios de transferencia. Esto es inherente en él , bajo el cual los precios de transferencia en forma predominante son establecidos con referencia a un objetivo estándar en oposición a los hechos específicos y circunstancias de la transacción, como es el caso del principio de arm's length. En consecuencia los precios o resultados que satisfacen el objetivo standard pudieran no ser precios o resultados arm's length.

#### *Riesgo de la doble tributación y dificultades con el procedimiento de acuerdo mutuo*

Desde un punto de vista práctico, la preocupación mas importante planteada por el Safe Harbor es su impacto internacional. Los Safe Harbors

influirían en la estrategia de precios de las corporaciones. La existencia de "metas" del Safe Harbor podría inducir a los contribuyentes a modificar sus precios que de otra manera hubieran cargado a las partes controladas, para incrementar sus metas de utilidad y evitando asimismo el escrutinio sobre precios de transferencia al efectuárseles una auditoría. La preocupación por dar proporciones excesivas a la utilidad gravable en el país que proporciona el Safe Harbor sería mayor cuando ese país impone sanciones importantes por subestimar el impuesto o con el no cumplimiento de los requisitos de documentación, con el resultado que pudiera existir un incentivo adicional al asegurarse que el precio de transferencia será aceptado sin mayor examen.

Los contribuyentes pudieran valorar la certeza proporcionada por un Safe Harbor al grado de que aumentarían los precios cargados a empresas asociadas para tener derecho al Safe Harbor, no obstante el hecho que esos precios de transferencia estuvieran arriba de los precios de transferencia arm's length relevantes para el contribuyente tomando en consideración las circunstancias específicas. En ese caso, Safe Harbor beneficiaría a la administración fiscal que proporcionara el Safe Harbor, ya que se reportaría un mayor ingreso gravable por sus contribuyentes domésticos. Por otra parte, el Safe Harbor pondría en desventaja a las empresas asociadas extranjeras y a sus administraciones fiscales, ya que se reportarían menos utilidades y en consecuencia ingresos gravables en esas jurisdicciones. Esto pudiera crear un problema por lo que se refiere a la distribución de impuestos entre las jurisdicciones fiscales.

En efecto, en estos casos, la administración fiscal de la jurisdicción adversamente afectada podría no estar en la posición de aceptar los precios cargados a sus contribuyentes en relación con transacciones con empresas asociadas en el país del Safe Harbor. Los precios podrían diferir de los obtenidos en esas jurisdicciones aplicando los métodos de precios de transferencia consistentes con el principio de arm's length. Se esperaría que las administraciones fiscales extranjeras estuvieran en desacuerdo con los precios derivados de la aplicación de un Safe Harbor con el resultado de que el contribuyente confrontaría la posibilidad de doble tributación.

Desde el principio, se podría argüir que la posibilidad de doble tributación anularía los objetivos de certeza y simplicidad que originalmente buscó el contribuyente al elegir el Safe Harbor. Sin embargo, los contribuyentes pudieran considerar que un nivel moderado de doble tributación es un precio aceptable a pagar para exentarse de la necesidad de cumplir con las complejas reglas de los precios de transferencia.

De lo anterior, se puede inferir que la doble tributación en si, pudiera no ser un factor que le quitara crédito al Safe Harbor. Uno podría deducir que es el contribuyente quien debe de tomar la decisión sobre la posibilidad de si la doble tributación es aceptable y elegir el procedimiento del Safe Harbor o no, ya que el Safe Harbor le proporcionaría a los contribuyentes el privilegio de detener cualquier revisión posterior o auditoría a sus precios de transferencia que fueran el resultado del Safe Harbor y, dada la naturaleza del Safe Harbor, cuyos precios o resultados son, intencionalmente, un sustituto de los que se

obtendrían bajo el principio de plena competencia, sería adecuado que en reciprocidad el contribuyente estuviera preparado para asumir cualquier doble tributación internacional que resultara de la no aceptación por la administración fiscal extranjera del precio de transferencia reportado bajo el. Esto lógicamente significaría que a los contribuyentes que eligieron el Safe Harbor se les prohibiera presentar problemas de doble tributación ante las autoridades competentes si el uso del Safe Harbor resultara en un problema internacional de doble tributación. La desgravación de la doble tributación derivada de la elección del contribuyente de un Safe Harbor, debería ser concedida en el país extranjero únicamente si el contribuyente puede demostrar que los resultados del Safe Harbor son consistentes con el principio de arm's length.

Sin embargo, los ajustes a los precios de transferencia de las administraciones fiscales extranjeras se complicarán cuando la multinacional ha elegido un Safe Harbor en otro país, porque el contribuyente para impedir la doble tributación es probable que debata el ajuste. La posibilidad de un procedimiento de acuerdo mutuo generalmente no está disponible para ajustar los precios o reducir las utilidades que han sido establecidas bajo el Safe Harbor, por consiguiente puede tener un efecto negativo en las administraciones fiscales de los países extranjeros.

La adopción del Safe Harbor en un país, puede hacer que las administraciones fiscales de otros países examinen la política de precios de transferencia de todas las compañías asociadas con empresas que han elegido un Safe Harbor con la finalidad de identificar el potencial total de inconsistencia con el principio de plena competencia. El no hacerlo podría significar una transferencia del ingreso fiscal de esos países al país que concede un Safe Harbor. Por consiguiente, cualquier simplificación administrativa obtenida en la administración fiscal de Safe Harbor se obtendría a costa de otros países, quienes, para proteger su base fiscal, tendrían que determinar sistemáticamente si los precios o resultados permitidos bajo el Safe Harbor son consistentes de los que se hubieran obtenido de aplicar sus propias reglas respecto de los precios de transferencia. La carga administrativa eliminada por el país que ofrece el Safe Harbor sería transferida a las jurisdicciones extranjeras.

Las posibilidades de doble tributación existirían aún cuando un país adoptara un Safe Harbor. La adopción de un Safe Harbor por mas de un país no evitaría la doble tributación si cada jurisdicción fiscal adoptara enfoques y métodos incompatibles. Los parámetros del Safe Harbor de dos países para sectores industriales es probable que se desvíen, ya que ambos países tratarán de proteger sus ingresos. En teoría, la coordinación internacional podría alcanzar el grado de armonización necesaria entre sistemas nacionales para evitar la doble tributación. Sin embargo, en la práctica, es poco probable que dos jurisdicciones pudieran armonizar regimenes de excepción diferentes para eliminar la doble tributación.

### **C) ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

A continuación, sin ser limitativo y, para este trabajo, se menciona la documentación mínima que compruebe que las operaciones que se realizan con partes relacionadas están sujetos a valores de mercado, en el medio se conoce como el estudio de precios de transferencia.

La ampliación de la documentación adicional a la aquí mencionada será en función de la complejidad y la naturaleza de sus operaciones con partes relacionadas.

El estudio de precios de transferencia es el reporte multidisciplinario preparado por especialistas en materia contable, legal y económica, apoyados por el personal de la empresa en cuestión, con el fin de demostrar que las operaciones que la misma realiza con empresas relacionadas residentes en el extranjero se pactan a valores de mercado y cumplen con el principio de plena competencia.

Dicha información debe cumplir lo dispuesto en el artículo 86 fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta (desde 1997 y hasta 2001 era el artículo 58 fracción XIV de la misma ley), la cual debe contener:

El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.

Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente.

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

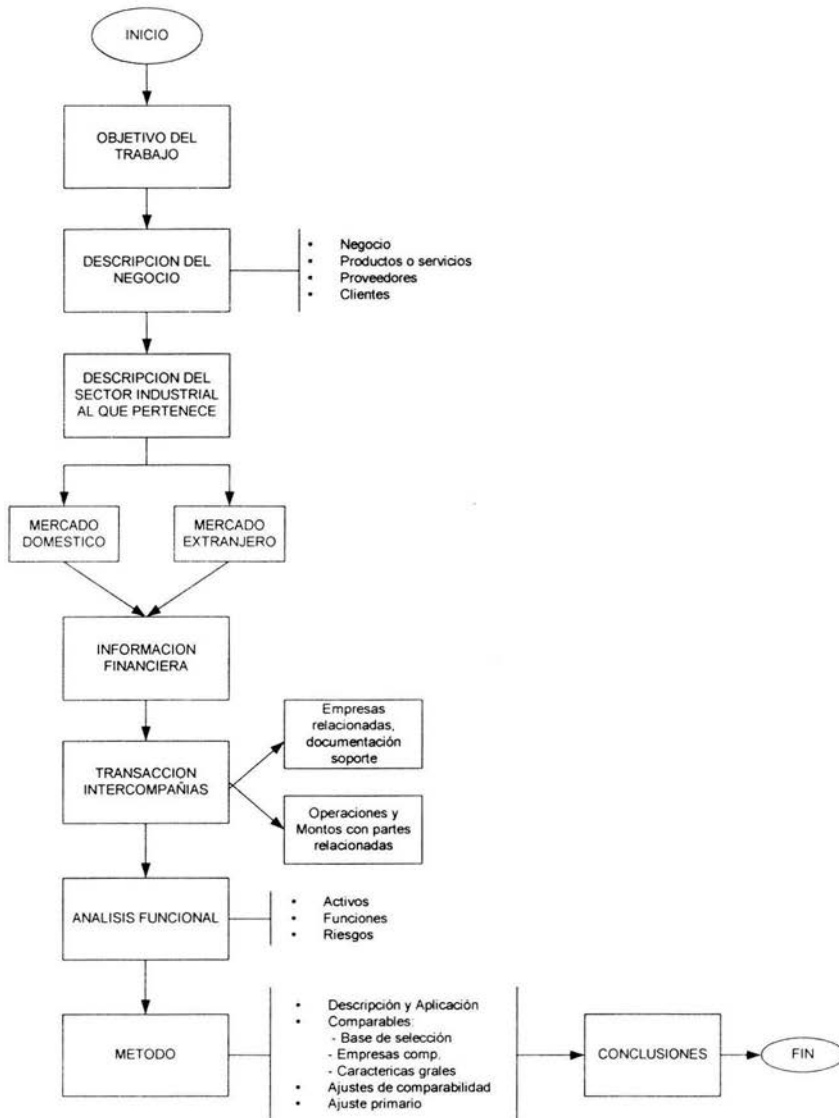
El método aplicado conforme al artículo 216 de esta ley , incluyendo la información y la documentación sobre las operaciones o empresas comparables.

Cabe destacar que el estudio de precios de transferencia se realiza por un periodo de tiempo el cual debe abarcar por lo menos un ejercicio fiscal, ya que las condiciones de mercado, de la propia compañía o circunstancias tales como reformas fiscales, entorno político o situaciones extraordinarias no previstas pueden influenciar una transacción, lo cual en otros tiempos pudieran dar diferentes resultados tales como precios, rangos de utilidad o montos de contraprestaciones distintos a los obtenidos en el momento en que se realiza el análisis.

Aunque el propio artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su párrafo XV, menciona que las personas morales que realicen operaciones con partes relacionadas, no importando si son en el extranjero o nacionales, deben pactar dichas operaciones a valor de mercado, pero no existe la

obligatoriedad de contar o guardar la documentación que demuestre que las operaciones realizadas con partes relacionadas nacionales están pactadas a dichos valores.

A continuación, de manera descriptiva se presenta el contenido de un estudio de precios de transferencia:



## V. REVISIÓN A CONTRIBUYENTES

### **1.- OBSERVACIONES Y RECOMENDACIONES PARA REALIZAR UNA AUDITORÍA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

Una auditoría de precios de transferencia busca dar una opinión, principalmente sobre la documentación soporte que, en materia fiscal, un contribuyente presente como prueba de que sus operaciones con partes relacionadas cumplen con lo dispuesto en la legislación fiscal y que dichas operaciones se apegan al principio de asimilación de empresas independientes (Principio de Arm's Length).

Dicha auditoría no busca, en materia fiscal, si los ingresos acumulables son todos los ingresos propios de la compañía o si las deducciones autorizadas cumplen con todos los requisitos fiscales para, por ende ser deducibles, sino lo que busca es verificar las situaciones que presente la compañía tales como el método aplicado, las empresas comparables, las operaciones realizadas con partes relacionadas que la compañía que llevan a cabo sean reales y las únicas que la compañía ejecuta con estas características.

Lo anterior se aplica tanto en una revisión por parte de la autoridad fiscal como por parte de un auditor independiente que busca dar una opinión respecto a la información que la compañía como contribuyente del Impuesto sobre la Renta presenta.

Para poder realizar una auditoría de precios de transferencia, el trabajo a desarrollar se puede dividir en dos etapas:

- La primera etapa es donde se define el trabajo a desarrollar, la planeación antes de salir a realizar cualquier auditoría, con el fin de tener presente un panorama global de la compañía sujeta a revisión.
- La segunda etapa presenta los objetivos a buscar por las auditorías de precios de transferencia, las bases que soportan la documentación que ampare que la empresa realiza operaciones con sus partes relacionadas en el extranjero a precios de mercado.

En este punto, mi objetivo es presentar el trabajo a desarrollar desde el punto de vista de autoridad fiscal, aunque esto no es limitativo a la propia autoridad, ya que dicha auditoría, en esencia, también podrá ser realizada por un particular aunque no se contaría con todas las herramientas.

#### ***PLANEACIÓN.***

Para planear adecuadamente las auditorías de precios de transferencia deberemos considerar los siguientes aspectos:



Objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto a realizar.

Las características particulares de las empresas, incluyendo las de operación (nos referimos tanto a las normales "productivas, comerciales y financieras"), condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente.

La planeación implica prever cuales procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo.

Para poder planear la auditoría se necesita información de la compañía propuesta a ser auditada y su entorno en cuanto a su operación, políticas, procedimientos, etc. Un medio de obtener información es utilizando o aprovechando la información que emite o utilizan distintas áreas del SAT. Esta información, puede ser, sin tratar de ser limitativa, la siguiente:

Dictámenes fiscales,  
Declaraciones anuales,  
Declaraciones informativas de partes relacionadas  
Declaraciones informativas de clientes y proveedores,  
Declaraciones informativas de pagos al extranjero,

Es fundamental que el auditor deje evidencia en los expedientes respectivos de la planeación realizada para las diferentes auditorías.

En esta sección deberá incorporarse el resultado de toda nuestra investigación, el resultado mediante el cual proponemos la ejecución de los diversos trabajos, donde se describen las bases de información, filtros de selección, importes a recaudar, si es posible, tipos de empresa, márgenes de utilidad que generaron las empresas, antecedentes y justificación del trabajo propuesto, así como la evidencia del trabajo realizado a efecto de la determinación de contribuyentes o empresas afectas a practicarles una revisión, etc.

Invariablemente, con el visto bueno del Administrador Central, se deberá dejar reflejado, mediante papeles de trabajo y resumido en una nota, el trabajo efectuado.

## **TRABAJO A DESARROLLAR**

A continuación se describe el trabajo a desarrollar con la información obtenida.

### **1.-DICTÁMENES FISCALES**

Con el dictamen fiscal se busca tener la información financiera confiable así como información relevante (notas a los estados financieros) referente a las empresas propuestas para auditoría. Con el dictamen se pueden conocer las actividades que realiza la compañía, referente al ejercicio que se quiere revisar; se puede conocer, de manera global, las importaciones y exportaciones que

realizó en ese ejercicio por medio de los anexos del dictamen, los pagos efectuados a residentes en el extranjero, sus partes relacionadas con las cuales operó ya sea de compraventa, como pagos de comisiones, préstamos, etc.

Por medio de la información financiera proporcionada en los dictámenes fiscales, se puede obtener los márgenes de utilidad confiables donde se presente la situación financiera referente a la compañía, los cuales nos permitirán comparar a la compañía sujeta a revisión con otras empresas comparables.

Se puede conocer, de manera general y dependiendo de la información que se presente en las notas a los estados financieros, el tipo y el porcentaje que representan las operaciones con partes relacionadas referente a las operaciones totales de la compañía, y si dichas operaciones son significativas con relación al total de las operaciones que realiza la compañía.

Además de lo anterior, podemos conocer el monto y el destino de los pagos al extranjero, conociendo también el motivo de dichos pagos.

## *2.- DECLARACIÓN ANUAL*

Otro medio alternativo con el que podemos contar, para realizar un análisis y tener un conocimiento general de las compañías, es la declaración anual; sobre todo cuando no se cuenta con el Dictamen Fiscal correspondiente ya que la Declaración nos permitirá llevar a cabo un análisis preliminar, es importante cerciorarse que se está realizando el análisis con la última declaración anual presentada, lo anterior verificando el programa de Cuenta Unica y SIINCO.

## *3.- DECLARACIÓN INFORMATIVA DE CLIENTES Y PROVEEDORES*

Buscaremos verificar si dentro de la información solicitada y obtenida se presentan clientes y/o proveedores relacionados en el extranjero, su domicilio y el monto por las transacciones con el fin de cruzar la información del Dictamen Fiscal contra la información presentada en esta declaración.

## *4.- DECLARACIÓN INFORMATIVA DE OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS*

Esta importante herramienta nos permite conocer las operaciones que lleve a cabo el contribuyente con sus partes relacionadas conociendo el nombre, ubicación, tipo de operación (compra, venta, gasto etc), monto de la misma, margen de utilidad reportada por dicha operación y método utilizado en cada operación.

## *5.- DECLARACIONES DE PAGOS AL EXTRANJERO*

Por medio de las declaraciones de pagos al extranjero se busca conocer a quienes se les realizan pagos, los montos de los mismos y el concepto por el cual se efectúa dicho pago. Esta información como trabajo de auditoría se cruzará, con la información proporcionada en la declaración informativa de

partes relacionadas y dictamen fiscal en su anexo correspondiente a pagos efectuados al extranjero.

#### *6.- REGLA 2.11.15 vigente hasta 1997*

Regla Miscelánea que permite al contador público omitir su opinión en el dictamen fiscal sobre lo que se refiere al cumplimiento de las obligaciones fiscales que dictan los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, teniendo la opción que, en los siguientes seis meses a partir de la fecha de presentación del dictamen fiscal, mediante escrito libre donde se informará sobre el cumplimiento de las obligaciones mencionadas en el Artículo 58, fracción XIV de la Ley del Impuesto sobre la renta. Para poder apegarse a dicho beneficio, los contribuyentes debieron entregar a la Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional, escrito libre donde la compañía, sujeta a dictamen fiscal presente las operaciones que realiza con partes relacionadas, domicilio de las compañías relacionadas y monto de las operaciones por el ejercicio de 1997.

Dicha regla solo fue aplicable por el primer año en que se tuvo la obligación de informar en el dictamen fiscal las operaciones con partes relacionadas.

La información que se presentó ante la Administración Central nos permite tener otro medio de información respecto a las empresas que realizan operaciones con sus partes relacionadas en el extranjero, con lo cual tener mayor certeza de que las empresas sujetas a realizar una auditoría sean efectivamente relacionadas y conocer los montos y tipos de operaciones que realizan las compañías.

El trabajo a desarrollar con esta información debe ser el buscar y si es posible identificar las empresas propuestas a ser auditadas en la información presentada por la regla 2.11.15. Si las compañías se apegaron a la regla, se debe tomar los datos que la compañía proporcionó a la Administración Central y, en su momento, compararla con la información obtenida, tanto por el dictamen fiscal como en las declaraciones informativas de clientes y proveedores, al igual que las de pagos al extranjero.

#### **OBJETIVOS GENERALES DE AUDITORÍA**

Con el objeto de obtener un panorama general a continuación se enuncian todos los rubros que forman parte de los estados financieros de una contribuyente persona moral, es importante destacar que los rubros sujetos a revisión en materia de precios de transferencia serán de acuerdo con la naturaleza y giro de su operación particular en cada contribuyente por lo que el auditor deberá de ser muy cuidadoso al respecto.

## Relaciones Analíticas de las siguientes cuentas:

### **Bancos e Inversiones:**

- 1) Su objetivo es comprobar la existencia de efectivo y las inversiones temporales y que en el Balance General se incluyan todos los fondos propiedad de la entidad ya sea que obren en su poder o que estén en custodia de terceros.
- 2) Verificar su correcta valuación de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 3) Determinar su disponibilidad inmediata o restricciones.
- 4) Comprobar el correcto registro de los rendimientos de las inversiones en el periodo correspondiente.
- 5) Comprobar su adecuada presentación en el balance general y la revelación de restricciones.

### **Cuentas por Cobrar. : (9)**

- 1) Comprobar la autenticidad de las cuentas por cobrar, así como de los descuentos y devoluciones.
- 2) Comprobar la valuación de las cuentas por cobrar incluyendo el registro de las estimaciones necesarias para cuentas de dudosa recuperación.
- 3) Determinar los gravámenes y contingencias que pudieran existir, considerando que las empresas realicen operaciones financieras en las que se involucren las cuentas por cobrar, de las que se derivan obligaciones contingentes para la propia empresa.
- 4) Verificar que todas las cuentas por cobrar estén registradas en la contabilidad, comprobando que estos correspondan a transacciones y eventos efectivamente realizados durante el periodo y que se hayan determinado en forma razonable y consistente.
- 5) Comprobar la adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

### **Compañías Afiliadas: (9)**

- 1) Verificar que todas las cuentas por cobrar a compañías afiliadas estén registradas en la contabilidad, comprobando que estos correspondan a transacciones y eventos efectivamente realizados durante el periodo y que se hayan determinado en forma razonable y consistente.

### **Inventarios: (10)**

- 1) Comprobar su existencia física.
- 2) Verificar que sean propiedad de la empresa.

---

(8) Normas y Procedimientos de Auditoría emitidos por Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 5100

(9) Normas y Procedimientos de Auditoría emitido Por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 5110

(10) Normas y Procedimientos de Auditoría emitido Por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 5120

- 3) Determinar la existencia de gravámenes.
- 4) Comprobar su adecuada valuación, tomando en consideración, que no exceda a su valor de realización.
- 5) Cerciorarse que haya consistencia en la aplicación de los métodos de valuación.
- 6) Comprobar la adecuada presentación y revelación en los estados financieros.
- 7) Comprobar que el costo de ventas corresponde a transacciones y eventos efectivamente realizados durante el periodo y que se haya determinado en forma razonable y consistente.

**Inversiones:** <sup>(11)</sup>

- 1) Su objetivo es comprobar la existencia de las inversiones y que en el Balance General se incluyan todos los fondos propiedad de la entidad ya sea que obren en su poder o que estén en custodia de terceros.
- 2) Verificar su correcta valuación de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 3) Determinar su disponibilidad inmediata o restricciones.
- 4) Comprobar el correcto registro de los rendimientos de las inversiones en el periodo correspondiente.
- 5) Comprobar su adecuada presentación en el balance general y la revelación de restricciones.

**Activo Fijo:** <sup>(12)</sup>

- 1) Comprobar que existan y estén en uso.
- 2) Verificar que sean propiedad de la empresa.
- 3) Verificar su adecuada valuación
- 4) Verificar que el cómputo de la depreciación se haya hecho de acuerdo con métodos aceptados.
- 5) Comprobar que haya consistencia en el método de valuación y en el cálculo de la depreciación.
- 6) Determinar los gravámenes que existan.
- 7) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

**Activos diferidos:** <sup>(13)</sup>

- 1) Comprobar la propiedad de los artículos y útiles sujetos a consumo, de los derechos a recibir servicios futuros, así como su correcta aplicación a los resultados de operación conforme se utilicen o se devenguen.
- 2) Verificar la existencia e integridad de los servicios pagados por anticipado y que los cargos a resultados en el ejercicio comprendan a las porciones devengadas por servicios efectivamente recibidos.

(11) Normas y Procedimientos de Auditoría emitido Por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 5100

(12) Normas y Procedimientos de Auditoría emitido Por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 5150

(13) Normas y Procedimientos de Auditoría emitido Por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 5160

- 3) Comprobar su correcta valuación.
- 4) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

**Créditos Bancarios:** <sup>(14)</sup>

- 1) Comprobar que los créditos bancarios que muestra el Balance General son reales y representan obligaciones de la entidad por concepto de los recursos recibidos a la fecha del mismo.
- 2) Comprobar que los créditos bancarios no están garantizados por gravámenes sobre activos u otras garantías colaterales a menos de que así este indicado.
- 3) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

**Cuentas por Pagar:** <sup>(15)</sup>

- 1) Comprobar que todas las cuentas por pagar que muestra el Balance General son reales y representan obligaciones de la entidad.
- 2) Verificar que se incluyan todas las cuentas por pagar a cargo de la entidad por los importes que se adeuden a la fecha del Balance.
- 3) Comprobar que las cuentas por pagar no están garantizadas por gravámenes sobre activos.
- 4) Comprobar que las cuentas por pagar estén adecuadamente clasificadas, descritas y reveladas en los estados financieros.

**Compañías Afiliadas:** <sup>(15)</sup>

- 1) Verificar que se incluyan todas las cuentas por pagar a cargo de compañías afiliadas por los importes que se adeuden a la fecha del Balance.

**Impuestos por pagar:** <sup>(15)</sup>

- 1) Comprobar que todos los impuestos por pagar que muestra el balance general son reales y representan obligaciones de la entidad.
- 2) Verificar que se incluyan todos los impuestos por pagar a cargo de la entidad por los importes que se adeuden a la fecha del Balance.
- 3) Comprobar que los impuestos por pagar no están garantizados por gravámenes sobre activos.
- 4) Comprobar que las cuentas por pagar estén adecuadamente clasificadas, descritas y reveladas en los estados financieros.

---

(14) Normas y Procedimientos de Auditoría emitido Por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 5170

(15) Normas y Procedimientos de Auditoría emitido Por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 5170

**Capital Contable:** <sup>(16)</sup>

- 1) Comprobar que los saldos y movimientos estén de acuerdo con la escritura y sus modificaciones, el régimen legal y aplicable, y los acuerdos de los accionistas y de la administración.
- 2) Verificar que los conceptos que integran el capital contable estén debidamente registrados.
- 3) Determinar las restricciones que existan.
- 4) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

**Ingresos 10:** <sup>(17)</sup>

- 1) Comprobar la autenticidad de los ingresos, así como de los descuentos y devoluciones.
- 2) Comprobar la valuación de los ingresos incluyendo el registro de las estimaciones necesarias para cuentas de dudosa recuperación.
- 3) Determinar los gravámenes y contingencias que pudieran existir, considerando que las empresas realicen operaciones financieras en las que se involucren las cuentas por cobrar, de las que se derivan obligaciones contingentes para la propia empresa.
- 4) Verificar que todos los ingresos estén registrados en la contabilidad, comprobando que estos correspondan a transacciones y eventos efectivamente realizados durante el periodo y que se hayan determinado en forma razonable y consistente.
- 5) Comprobar la adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

**Costos 20:** <sup>(18)</sup>

- 1) Comprobar que los gastos representan transacciones efectivamente realizadas y que corresponden a los fines propios de la entidad, verificar que se encuentren registrados todos los gastos que corresponden al periodo revisado y que no se incluyan transacciones de periodos anteriores o posteriores.
- 2) Comprobar que el costo de ventas corresponde a transacciones y eventos efectivamente realizados durante el periodo y que se haya determinado en forma razonable y consistente.
- 3) Comprobar la adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

---

(16) Normas y Procedimientos de Auditoría emitido Por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 5190

(17) Normas y Procedimientos de Auditoría emitido Por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 5110

(18) Normas y Procedimientos de Auditoría emitido Por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 5120

**Gastos 50:** <sup>(19)</sup>

- 1) Comprobar que los gastos representan transacciones efectivamente realizadas y que corresponden a los fines propios de la entidad,
- 2) Verificar que se encuentren registrados todos los gastos que corresponden al periodo revisado y que no se incluyan transacciones de periodos anteriores o posteriores.
- 3) Verificar que no existan activos capitalizables contabilizados como gastos
- 4) Comprobar que los gastos estén adecuadamente contabilizados y presentados, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

**Costo integral de Financiamiento 60.- (Ver objetivos de Gastos).**

**Otros Gastos y/o productos 100.- (Ver objetivos de Gastos y de Ingresos).**

**CÉDULAS FISCALES PARA EFECTO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

A efecto de llevar a cabo una auditoría en materia de precios de transferencia se deben incorporar en los papeles de trabajo determinadas cédulas fiscales que permitan o faciliten identificar o segregar las operaciones que el contribuyente haya efectuado con sus partes relacionadas y las cuales originan ingresos acumulables y deducciones autorizadas.

**1) LISTA DE PARTES RELACIONADAS.-**

Es importante obtener de parte del contribuyente una lista en la cual se integre por ejercicio fiscal los siguientes datos:

Nombre, denominación o razón social de la parte relacionada con la que realizó operaciones durante el ejercicio

Número de Identificación fiscal de la parte relacionada

Dirección

Tipo de operación (compra, venta, gasto, pago de regalías, asistencia técnica etc)

Importe o Monto de la operación.

País de residencia.

---

(19) Normas y Procedimientos de Auditoría emitido Por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 5200



## **2) CÉDULA DE INTEGRACIÓN DE LOS INGRESOS ACUMULABLES OBTENIDOS DURANTE EL EJERCICIO**

El objetivo de esta cédula es la identificación y segregación del total de los ingresos acumulables obtenidos por el contribuyente en el ejercicio y conocer aquellos ingresos acumulables que provengan de operaciones con partes relacionadas.

## **3) INTEGRACIÓN DE CÉDULA DE DEDUCCIONES AUTORIZADAS**

El objetivo de esta cédula es la identificación y segregación del total deducciones autorizadas, identificar aquellas deducciones que correspondan a operaciones efectuadas con partes relacionadas.

## **4) INTEGRACIÓN DEL ESTADO DE COSTO DE PRODUCCION Y VENTAS**

El objetivo de esta cédula es la integración del estado de costo de producción y ventas a efecto de determinar del total del costo de ventas y las compras efectuadas por el contribuyente durante el ejercicio.

## **5) INTEGRACIÓN DE COMPRAS**

El objetivo de esta cédula es la integración del total de compras efectuadas por el contribuyente en el ejercicio, segregando aquellas compras nacionales y las compras al extranjero identificando del total de éstas, las compras efectuadas a partes relacionadas.

## **6) AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN (Anteriormente Componente inflacionario)**

El objetivo de esta cédula es juzgar la razonabilidad del interés acumulable o deducible y ganancia o pérdida inflacionaria, identificando del total de estos conceptos aquellos que provengan o se generen por operaciones con partes relacionadas.

### ***INFORMACIÓN GENERAL SOLICITADA AL CONTRIBUYENTE***

Para poder realizar el trabajo de auditoría, por la compañía seleccionada, se necesita tener información referente a sus operaciones y funciones, entre otra. Sin ser limitativo, a continuación se enuncia la información requerida, la cual se debe solicitar al contribuyente:

#### **1.-PODERES NOTARIALES**

En esta sección se incluirán los poderes notariales que se confieren al administrador general o representante legal del contribuyente,

Es importante resaltar que la persona que atiende la auditoría por parte del contribuyente debe de estar facultada a través de su poder notarial vigente, en el entendido de que, si el representante legal no se encuentra, previo citatorio, la diligencia se entenderá con la persona que se encuentre.

## 2.- ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

Documentación comprobatoria de transacciones con partes relacionadas por el ejercicio o ejercicios auditados según el artículo 58, fracc. XIV de la Ley del Impuesto sobre la Renta para 1997, 1998, 1999, 2000 y 2001 y el artículo 86 fracción XII a partir del ejercicio de 2002.

## 3 -. LISTA DE PARTES RELACIONADAS POR LAS OPERACIONES EFECTUADAS EN EL EJERCICIO AUDITADO.

Relación con el nombre, dirección, No. de identificación fiscal, tipo de operación, importe y país de residencia, por todas aquellas operaciones celebradas con partes relacionadas celebradas durante el ejercicio.

## 4- ACTAS DE ASAMBLEAS DE ACCIONISTAS.(CONSTITUTIVAS, ORDINARIAS Y EXTRAORDINARIAS)

En esta sección se incorporarán en el legajo de auditoría el acta constitutiva y de las asambleas de accionistas ordinarias y extraordinarias, elaboradas en el o los ejercicios sujetos a revisión, con lo cual se tendrá un conocimiento general de la empresa en cuanto a su composición accionaria a la fecha, la participación accionaria de la compañía tenedora con respecto a la compañía subsidiaria, identificación de sus principales accionistas, estructura y composición del Capital Social de la Compañía, así como sus modificaciones tanto en accionistas como en Capital Social, así como toda la información relevante.

Con la información antes mencionada también conoceremos a detalle la actividad preponderante del contribuyente.

Es importante destacar en cada acta obtenida:

- a) Tipo de acta.
- b) Nombre de los accionistas.
- c) Participación accionaria de cada uno.
- d) Monto del Capital Social.
- e) Modificaciones al Capital Social y de sus accionistas.
- f) Etc.

## 5.- INFORMACIÓN RESPECTO A LA ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL.

Pedir al contribuyente y revisar sus manuales de políticas, organización y métodos para tener un conocimiento del funcionamiento global de la entidad.

## 6.- ORGANIGRAMA DE LA COMPAÑÍA.

Solicitar al contribuyente su organigrama, para ver la estructura de la Compañía que va a ser auditada, a efecto de tener un conocimiento general de la organización estructural del contribuyente.

#### 7.- ORGANIGRAMA DEL GRUPO MULTINACIONAL.

Solicitar al contribuyente el organigrama del grupo multinacional, para conocer la estructura a nivel Grupo Mundial.

#### 8.- INFORMACIÓN FINANCIERA.

Se deberá recabar e incorporar a esta sección la información financiera siguiente:

- a) Balanza de comprobación definitiva
- b) Estado de Situación Financiera. (BG)
- c) Estado de Resultados. (PG)
- d) Estado de Movimientos al Capital Contable. (MC)
- e) Estado de Cambios en la Situación Financiera sobre la base de efectivo. (EC)

#### 9.- DECLARACIONES.

Es importante recabar las declaraciones del ejercicio auditado, las declaraciones a recabar son:

- 9.1 Declaraciones Anuales, complementarias y mensuales.
- 9.2 Dictámenes.
- 9.3 Declaraciones de Clientes y Proveedores.
- 9.4 Declaraciones de Pagos al Extranjero.

#### ***ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.***

El objetivo del estudio de precios de transferencia es el verificar si las operaciones internacionales que se realizan entre empresas relacionadas, se realizan bajo las mismas condiciones financieras y comerciales que se presentan en operaciones entre empresas independientes en condiciones semejantes, considerando el comportamiento y las condiciones de las fuerzas externas del mercado.

Además de lo anterior, se debe verificar que se cumplan con las disposiciones fiscales, en materia de los precios de transferencia, como son las obligaciones que tienen las personas morales 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, la cual deberá contener los datos enunciados con anterioridad, los cuales se encuentran en el artículo 58 fracción XIV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, (a partir de 2002, el artículo 86, fracción XII del mismo ordenamiento).

#### 1) ANÁLISIS DE TENDENCIAS Y RAZONES FINANCIERAS.

Se deberán incorporar el desarrollo de las razones financieras que nos permitan conocer el margen de operación, el margen fiscal, el margen del resultado fiscal, así como el análisis económico del sector efectuado por el área de economistas de la Administración General de Auditoría Fiscal Internacional.

#### 2) DATOS DE IDENTIFICACIÓN DEL CONTRIBUYENTE.

En este anexo se deberán recabar los siguientes datos del contribuyente:

- Nombre, denominación o razón social.
- Domicilio y residencia fiscal.
- Domicilio y residencia fiscal de las personas relacionadas con las que celebren operaciones.
- Documentación que demuestre la participación directa o indirecta entre las partes relacionadas.

#### 3) FUNCIONES DEL CONTRIBUYENTE.

Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente.

#### 4) OPERACIONES DEL CONTRIBUYENTE.

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

#### 5) MÉTODOS APLICADOS.

El método aplicado conforme al artículo 216 de la ley del ISR, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables.

Quiero comentar que los métodos mencionados en este artículo, son los autorizados por el fisco mexicano para ser utilizados en materia de precios de transferencia, los cuales, siguiendo la redacción se puede, nos indican cuando, dependiendo del tipo de transacción, habrá que utilizar.

Los métodos son los siguientes:

- I. Precio comparable, que consiste en determinar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Dicho método se utilizará cuando se compare el precio, tanto de venta como de compra en operaciones con partes relacionadas, así como gastos realizados y tasas de interés.

- II. Precio de reventa, que consiste en determinar el precio de la 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 de 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.

Este método se utilizara cuando la transacción sea, principalmente la compra a una parte relacionada extranjera, por parte de una empresa mexicana, con el fin de revender a partes independientes dichos bienes, es el método óptimo para las empresas revendedoras, las cuales no le dan un valor agregado a los productos que comercializan.

La misma aplicación de la formula que la autoridad fiscal dicta en la aplicación de este método, da la razón de lo afirmado en el párrafo anterior.

- III. 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 e trate por el resultado de sumar a la unidad el pro 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.

Este método será utilizado cuando la empresa ubicada en territorio nacional, venda productos o proporcione servicios cuyos componentes hayan sido adquiridos a partes independientes para ser vendidos o revendidos a partes relacionadas ubicadas en el extranjero, con lo que se busca verificar que el valor agregado, le la empresa ubicada en México al producto o servicio, sea el adecuado y se encuentre a valores de mercado.

Como el anterior método, este acota su aplicación a las empresas que cumplan con lo dicho en el párrafo anterior.

IV. 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 involucradas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.

Para la aplicación de este método, es necesario contar con la información financiera de cada una de partes relacionadas que participaron en la operación que se esta juzgando, lo cual, para las empresas subsidiarias es muy difícil (aunque no imposible) que puedan tener acceso a la información financiera del grupo multinacional.

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

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

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

1. Se determinara 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 determinara 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.

Este método es muy similar al método anterior, de hecho, el indicador de utilidad es el mismo, solo cambia la manera en como se distribuye la utilidad operativa, ya que primero, como se menciona en el punto 1, del inciso b) anterior, se obtiene la utilidad operativa mínima por cada parte relacionada, que interviene en la operación y depuse la utilidad global de la operación se distribuye en función a la utilidad mínima esperada, el

remanente se considera el valor de los activos intangibles, el cual también será asignado dependiendo quien sea el dueño de los mismos.

Entre el método de división de utilidades y el residual de división de utilidades, por lo anteriormente expuesto considero que es el óptimo a utilizar si contamos con activos intangibles valiosos y contamos también con la información financiera de todas las partes relacionadas que participaron en la operación.

- VI. 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 tales como activos, ventas costos, gastos o flujos de efectivo.

Los tres últimos métodos utilizan como indicador de utilidad el margen operativo, es decir utilidad operativa (la cual es ventas menos costo de ventas, menos gastos operativos) entre ventas o el resultado de dividir la utilidad operativa entre la suma del costo de ventas y los gastos de operación, pero, el método transaccional de utilidad de operación, como esta redactado, permite utilizar otros indicadores de utilidad para verificar que las transacciones con partes relacionadas se encuentran a valor de mercado, dichos indicadores pueden ser, entre otros, el rendimiento sobre activos operativos (utilidad operativa entre activos operativos).

El método transaccional de utilidad de operación, durante los primeros años de la aplicación de los precios de transferencia en México, es el método mas utilizado por los contribuyentes, ya que el mismo, como se mencionan en las directrices, aprecia mas los activos, funciones y riesgos que las características de los bienes o servicios que se comercializan además, en su aplicación es el más sencillo de llevar a cabo.

De la aplicación de los métodos aquí señalados se podrá obtener un rango de precios, de monto de las contraprestaciones o de los márgenes de utilidad cuando existan dos o más operaciones comparables, en ese caso se utilizara lo dispuesto en el apartado denominado método estadístico, descrito anteriormente.

## 6) AJUSTES.

Incluir los ajustes primarios realizados al contribuyente como consecuencia de la auditoria practicada.

## **2.- AUDITORÍAS Y REVISIÓN DE GABINETE**

En nuestra legislación, se ha dotado a las autoridades fiscales, fundamentalmente de dos tipos de facultades, las facultades revisoras o de comprobación, y las facultades liquidadoras o de determinación.

Dentro de las facultades revisoras, las autoridades hacen un análisis de toda la información contable y fiscal del contribuyente sujeto a revisión, con el fin de verificar si el mismo cumplió correctamente sus obligaciones fiscales, si esto no se diera, entonces la autoridad fiscal ejercerá sus facultades de determinación con el fin de liquidar las posibles diferencias derivadas de los errores u omisiones encontradas en la revisión del contribuyente.

También, dentro de las mismas, se encuentran las visitas domiciliarias, donde la autoridad fiscal se personaliza en el domicilio del contribuyente con el objetivo de ejercer dichas facultades revisoras y verificar el cumplimiento cabal de las obligaciones fiscales. En materia de precios de transferencia, se realizan dichas facultades con el objetivo de conocer si sus operaciones con partes relacionadas, principalmente en el extranjero se realizaron con base a montos y condiciones que sean comparables con operaciones con partes independientes en las mismas condiciones y con ello reflejar una tributación real, de acuerdo a sus funciones realizadas, riesgos asumidos y activos utilizados.

Una visita domiciliaria se desarrollará de acuerdo a las siguientes reglas:

- I. De toda visita domiciliaria se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Dichos hechos u omisiones consignados, hacen prueba de la existencia de tales, para efecto de cualquier contribución a cargo del contribuyente.
- II. Si se realiza la visita en forma simultánea en dos o más lugares, en cada uno se deberán levantar actas parciales, mismas que serán agregadas al acta final que de la visita se realice. Esta última se puede levantar en cualquiera de dichos lugares. En estos casos, se necesita que se encuentren dos testigos en cada lugar donde se levante el acta.

Cuando resulte imposible continuar, o en su momento, concluir con el ejercicio de sus facultades de comprobación, en el domicilio del contribuyente, se pueden levantar actas en las oficinas de la autoridad fiscal, previa notificación a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto cuando el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.

- III. En una visita domiciliaria se puede presentar la situación de tener que asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, para lo cual, los visitadores podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas a dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como



dejarlos en calidad de depósito al visitado o persona con quien se atiende la diligencia, previo inventario, siempre que dicho aseguramiento no obstruya o impida las actividades del visitado. Para estos efectos, no se puede asegurar la contabilidad o correspondencia relacionada con el mes en curso y los dos anteriores. En caso de que algún documento se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas sellados, que necesite el visitado para realizar sus actividades, se le permitirá, al contribuyente, representante legal o quien atiende la diligencia, a sustraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia del mismo.

- IV. Respetando las formalidades descritas en los incisos anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en que se hagan constar hechos u omisiones o circunstancias de carácter concreto los cuales se pueden conocer durante el desarrollo de la visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.
- V. En la última acta parcial se le hará conocer al contribuyente de los hechos u omisiones que se presentaron en el desarrollo de la visita domiciliaria, así como las observaciones, por parte de los visitadores, que se hayan generado en el transcurso de la visita, que puedan reflejar incumplimiento en disposiciones fiscales; asimismo, se darán a conocer hechos o circunstancias de terceros que afecten las operaciones de la empresa visitada.

Entre la última acta parcial y el acta final, deberán transcurrir 20 días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de mas de un ejercicio revisado o fracción de este, el plazo se ampliará por quince días mas, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de 20 días.

Las actas parciales se entenderá que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.

Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el plazo que deberá transcurrir entre la última acta parcial y el acta final será cuando menos de 3 meses, este plazo podrá ampliarse por un plazo de dos meses mas a solicitud del contribuyente.

- VI. Se tendrán por consentidos, por parte del contribuyente, los hechos u omisiones reflejados en la última acta parcial, si antes del cierre del acta final, el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros, o no señale el lugar en que se encuentren los cuales desmientan los hechos u omisiones presentados por la autoridad.

- VII. Dentro de un plazo no mayor a quince días hábiles, contados a partir de la última acta parcial, el contribuyente propondrá como máximo dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables. Dicha designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal competente. Los contribuyentes personas físicas podrán tener acceso directo a la información confidencial.

Los representantes autorizados tendrán acceso a la información confidencial, descrita en el párrafo anterior, desde:

Si el contribuyente no presenta la designación de representantes en tiempo y forma descritas en el párrafo anterior, se considerará por consentida la información confidencial obtenida de empresas comparables.

Los representantes autorizados tendrán acceso a la información confidencial proporcionada por terceros desde el momento de su autorización y hasta los cuarenta y cinco días hábiles posteriores a la fecha de la resolución en la que se determine la situación fiscal del contribuyente que lo designó. Dichos representantes autorizados, podrán ser sustituidos por única vez por el contribuyente, debiendo hacer este del conocimiento de la autoridad fiscal la sustitución respectiva, en la fecha que se haga la revocación y sustitución. La autoridad fiscal deberá levantar acta circunstanciada en la que haga constar la naturaleza y características de información consultada por el contribuyente o sus representantes, por cada ocasión en que esto ocurra. El contribuyente o sus representantes no podrán sacar la información o fotocopiarla, solamente podrán tomar notas o apuntes.

- VIII. Los contribuyentes o representantes autorizados, serán responsables, por la información que conozcan de terceros, de no divulgar nada de lo que hayan conocido o hacer uso de la misma para su conveniencia, hasta por un plazo de cinco años a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial o a partir de la fecha de presentación del escrito de asignación. El contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la divulgación, uso personal o indebido, de la información que conozcan sus representantes autorizados. Dicha responsabilidad, no exenta a los representantes que se les haya revocado su autorización.

- IX. Para el levantamiento del acta final, si el contribuyente o representante legal no se encuentra, se le dejará citatorio para que se presente a una hora determinada del día siguiente; si no se presentare, el acta final se levantará con quien se encuentre presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona que atienda la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se

dejará copia al visitado. Si el visitado o la persona que atiende la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla o no aceptan copia de la misma, dicha circunstancia se verá reflejada en el acta sin que esto afecte la validez o valor probatorio de la misma.

- X. Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden de visita, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones.

Otro medio, por el cual la autoridad fiscal puede llevar a cabo sus facultades de comprobación es la Revisión de Gabinete. Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, información, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliada, se estará a los siguiente.

Tratándose de la revisión a que se refiere la fracción IV del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, cuando se relacione el ejercicio de las facultades de comprobación con los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta ( a partir de las reformas del ejercicio 2002, los artículos de la LISR son los 215 y 216), el plazo a que se refiere la fracción anterior, será de tres meses, pudiendo ampliarse por una sola vez, por un plazo de dos meses a solicitud del contribuyente.

Por lo que se refiere al acceso de información confidencial de terceros, en materia de precios de transferencia, el contribuyente o sus representantes autorizados, tendrán acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, sujetándose a los términos y condiciones descritos en párrafos anteriores (condiciones similares a las de visita domiciliaria).

### **3.- LA CARGA DE LA PRUEBA**

En nuestra legislación, la carga de la prueba recae en el contribuyente, ya que, según el artículo 64-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta (para el ejercicio 2002 el artículo correspondiente es el 215), en su primer párrafo dicta "Los contribuyentes de este Título (Personas Morales) que celebren operaciones con partes relacionadas están obligados, para efectos de esta ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables".

Asimismo, el artículo 58 fracciones XIV y XV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, manifiesta obligaciones que, en materia de precios de transferencia, el contribuyente debe realizar como son, en la fracción XIV el guardar los documentos e información que demuestre que sus operaciones con

partes relacionadas las realizaron con los precios o montos que hubieran utilizado con o entre partes independientes en condiciones comparables. En la fracción XV se da la obligación de presentar en el mes de febrero la declaración de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero (para el ejercicio fiscal de 2002, dichas obligaciones se encuentran en el artículo 86, fracciones XII y XIII respectivamente).

Pero, si la autoridad fiscal no está de acuerdo con la información proporcionada por el contribuyente y los resultados que en ella se presentan, la autoridad fiscal está facultada, como lo dicta el segundo párrafo del artículo 64-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta a 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 o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables. Como se menciona en los puntos VII y VIII de las reglas para las visitas domiciliadas, la autoridad fiscal debe permitir al contribuyente o sus representantes autorizados la información de los comparables que la autoridad considera para realizar la revisión de las operaciones con partes relacionadas en condiciones similares.

#### **4.- SANCIONES**

En nuestro país, se adopta, en el sistema tributario, el principio de autodeterminación por parte de los gobernados, por el cual, son estos los directamente responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales, también, la legislación dota a las autoridades fiscales de facultades para sancionar, a través de las cuales, cuando en el ejercicio de las facultades de comprobación descubran que el o los contribuyentes no cumplieron correctamente con las obligaciones. La autoridad pueda castigarlos mediante la imposición de multas, cuyo objetivo es el evitar que los contribuyentes vuelvan a cometer conductas que puedan ser infraccionadas.

En materia de precios de transferencia, la legislación fiscal de nuestro país, refleja multas y sanciones relacionadas con el tema de precios de transferencia, de los cuales a continuación enuncio los que a mi parecer, son los mas importantes.

Dentro de las multas considero que las principales infracciones que podrían aplicarse en la omisión de las realizar las obligaciones n materia de precios de transferencia, por parte de los contribuyentes son:

1. La omisión de la presentación de la declaración informativa de las operaciones efectuadas con partes relacionadas residentes en el extranjero (artículo 81 fracción XVII, del Código Fiscal de la Federación), lo cual es una obligación que se encuentra dentro del artículo 58 fracción XV(86 fracción XII para el ejercicio 2002), o presentarla incompleta o con errores.

A quien cometa infracciones relacionadas con el párrafo anterior, se impondrán las siguientes multas: de \$39,231.00 a \$78,462.00 (Artículo 82 fracción XVII, del CFF)

2. El no dar información de operaciones a través de fideicomiso, en este punto, cuando los contribuyentes realizan operaciones con partes relacionadas por medio de la creación de un fideicomiso, se debe presentar dicha información (artículo 81 fracción XIV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

A quien cometa infracciones relacionadas con el párrafo anterior, se impondrán las siguientes multas: de \$5,295.00 a \$12,355.00 (Artículo 82 fracción XIV, del CFF)

3. Dentro de las infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación, en el artículo 85 fracción I, del Código Fiscal de la Federación, aunado a la obligación que dicta el artículo 58 fracción XIV de la Ley del Impuesto sobre la Renta (para 2002 es el artículo 86 fracción XII).

A quien cometa infracciones relacionadas con el párrafo anterior, se impondrán las siguientes multas: de \$67,447.00 a \$89,930.00

4. Si el contribuyente o representantes autorizados que conozcan información de terceros independientes, la cual es dada a conocer por la autoridad fiscal dentro de sus facultades de comprobación, ya sea por orden de visita o revisión de gabinete, la utilizan para su beneficio o hacen uso indebido de ella, caen en una infracción la cual está tipificada dentro del artículo 85 fracción IV.

A quien cometa infracciones relacionadas con el párrafo anterior, se impondrán las siguientes multas: de \$45,000.00 a \$60,000.00

Asimismo, este punto también se encuentra como agravante dentro del artículo 75 inciso g del CFF.

Cabe mencionar que el monto de las multas se actualizan por parte de la autoridad, por lo que su monto se incrementa periódicamente.

También, en adición a lo anterior existen otras multas y sanciones a considerar, que aunque se pueden considerar de manera genérica son aplicables en materia de precios de transferencia, las cuales menciono a continuación:

Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicarán las siguientes multas:

El 50% de las contribuciones omitidas, actualizadas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió.

Del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas en los demás casos.

Si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular la multa en los términos de la fracción I anterior, se aplicará el porcentaje que corresponda en los términos de la fracción II sobre el remanente no pagado de las contribuciones (Artículo 76 del Código Fiscal de la Federación).

El pago de multas en los términos de la fracción I de este artículo se podrá efectuar en forma total o parcial por el infractor sin necesidad de que las autoridades dicten resolución al respecto, utilizando para ello las formas especiales que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido.

Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, siempre que el contribuyente las hubiera disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal. En caso de que aún no tuviera oportunidad de disminuirla, la multa será del 20% al 30% de dicha diferencia. En el supuesto de que la diferencia no se hubiere disminuido, habiendo tenido la oportunidad de hacerlo, no se impondrá la multa a que se refiere este párrafo, hasta por el monto de la diferencia que no se disminuyó. Lo dispuesto para los dos últimos supuestos se condicionará a la presentación de la declaración complementaria que corrija la pérdida declarada.

Tratándose de la omisión en el pago de contribuciones debido al incumplimiento de las obligaciones previstas en los artículos 64-A y 74, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta (para el ejercicio de 2002, los artículos son el 215 y el 106, penúltimo párrafo respectivamente), las multas serán un 50% menores de los previsto en las fracciones I y II del artículo mencionado (75 del CFF). En el caso de pérdidas, cuando se incumpla con lo previsto en los citados artículos, la multa será del 15% al 20% de la diferencia que resulte cuando las pérdidas fiscales declaradas sean mayores a las realmente sufridas. Lo previsto en este párrafo será aplicable, siempre que se haya cumplido con las obligaciones previstas en los artículos 58, fracción XIV y 112 fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Para el ejercicio de 2002, las obligaciones previstas se reflejan en el artículo 86 fracción XII y el artículo 133 fracción XI respectivamente).

En el artículo 77 del CFF, nos menciona que en los casos a que se refiere el artículo 76 del CFF, las multas se aumentarán o disminuirán conforme las siguientes reglas:

- I. Se aumentarán.
  - b) En un 60% a un 90% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé alguna de las agravantes señaladas en la fracción II del artículo 75 de este Código.

Con respecto a las facultades de comprobación, son infracciones las siguientes (artículo 85 CFF):

Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal. No suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y, en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias de terceros.

No conservar la contabilidad o parte de ella, así como la correspondencia que los visitantes les dejen en depósito.

No suministrar los datos e informes sobre clientes y proveedores que legalmente exijan las autoridades fiscales o no los relacionan con la clave que les corresponda, cuando así lo soliciten dichas autoridades.

Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecten su posición competitiva a que hace referencia en los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

A quien cometa las infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 85 del CFF, se impondrán las siguientes multas:

- I. De \$5,000.00 a \$15,000.00 a la comprendida en la fracción I.
- II. De \$230.00 a \$9,518.00 a la comprendida en la fracción II.
- III. De \$500.00 a \$12,500.00 a la comprendida en la fracción III.
- IV. De \$45,000.00 a \$60,000.00 a la comprendida en la fracción IV.

Son infracciones a las disposiciones fiscales, en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones (artículo 87 del CFF):

- I. No exigir el pago total de las contribuciones y sus accesorios; recaudar, permitir u ordenar que se reciba el pago en forma diversa a la prevista en las disposiciones fiscales.
- II. Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales o que se practicaron visitas en el domicilio fiscal o incluir en las actas relativos datos falsos.
- III. Exigir una prestación que no esté prevista en las disposiciones fiscales, aun cuando se aplique a la realización de las funciones públicas.
- IV. Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se hace referencia en los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

Según el artículo 88 del Código Fiscal de la Federación, se sancionará con una multa de \$45,000.00 a \$60,000.00, a quien cometa las infracciones a las disposiciones fiscales a que se refiere el artículo 87.

Considero que, para que los contribuyentes no tuvieran problemas, que implicara la imposición de multas por parte de la autoridad, los mínimos actos a seguir son:

1.- Presentar la declaración informativa en tiempo, aunque no se tenga los datos precisos, cumpla con tiempo y forma y posteriormente presente una declaración complementaria con los datos correctos, no deje pasar mucho tiempo porque podría la autoridad fiscal ejercer sus facultades de comprobación.

## **5.- PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

También, dentro de otras disposiciones, existe otro medio de defensa, en lo que a la materia de precios de transferencia se dispone, este medio de defensa se encuentra dentro de los convenios para evitar la doble tributación que México ha firmado con varios países (los cuales se mencionaron en la introducción de esta tesis). Dicho medio de defensa se conoce como Procedimiento amistoso, el cual está asentado en el artículo 25 del modelo convenio de la OCDE.

Los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte, son optativos y podrán ser solicitados por el interesado con anterioridad y posterioridad a la resolución de los medios de defensa previstos por éste Código. Los procedimientos de resolución de controversias son improcedentes contra las resoluciones que ponen fin al recurso de revocación o al juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

El artículo 25 del Modelo Convenio de la OCDE a grandes rasgos se refiere:



1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio (modelo de lo OCDE), con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sean residentes o, si fuera aplicable al apartado 1 del artículo 24 (No discriminación), a la del estado contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida de que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.
2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste al Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.
3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante el procedimiento amistoso.  
  
También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.
4. A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una Comisión mixta integrada por ellas mismas o su representante.

## **VI. AUDITORIAS FISCALES SIMULTÁNEAS**

### 1) Definiciones

Una auditoría fiscal simultánea es una forma de ayuda mutua, utilizadas en un amplio rango de problemas de naturaleza internacional que permite a dos o más países cooperar en el área de investigaciones fiscales. Dichas auditorías pueden ser especialmente útiles cuando la información de un tercer país es fundamental para la investigación. Históricamente, dichas auditorías, de aspectos relacionados con precios de transferencia se han enfocado a casos en los cuales la verdadera naturaleza de las transacciones fue ocultado por medio de refugios fiscales. Sin embargo, en los casos complejos de precios de

transferencia se busca que dicha auditoria realice una función mas importante ya que puede mejorar la información disponible para su análisis. También puede ayudar a:

- Reducir las posibilidades para que se presente una doble tributación. Si se llegara a establecer una nueva base gravable, ambos países involucrados deben esforzarse por alcanzar un resultado que evite la doble tributación para el grupo multinacional.
- Reducir el costo de cumplimiento a los contribuyentes,
- Acelerar la resolución de los casos.

Las auditorías fiscales simultáneas se definen en la parte A del Modelo de Acuerdo de la OCDE para efectuar Auditorías fiscales simultáneas, en donde se define que una auditoría fiscal simultánea como "un acuerdo entre dos o mas partes para revisar simultáneamente y en forma independiente, en cada uno de su territorio, de un(os) contribuyente(s) en donde tiene un interés común o relacionado, con el fin de intercambiar cualquier información relevante que obtengan". Ahora, dicho intercambio de información se tiene que realizar con todas las salvaguardas que se tienen para esos intercambios. Esta forma no es un sustituto para el procedimiento de acuerdo mutuo.

Aunque en el modelo convenio de OCDE, dentro de sus disposiciones, puede proporcionar la base legal para efectuar auditorías simultáneas, las autoridades competentes, en forma frecuente, pueden realizar convenios referentes a los objetivos de revisiones fiscales simultáneas, así como programas y procedimientos prácticos para el intercambio de información. Una vez que se establece el acuerdo, respecto de los lineamientos a seguir para las autoridades fiscales, cada estado efectuará por separado sus revisiones, con base a su legislación doméstica.

## 2.- Base legal para las revisiones fiscales simultáneas.

Las auditorías fiscales simultáneas están dentro del ámbito del intercambio de información con base al artículo 26 del modelo convenio de la OCDE, en el cual estipula la cooperación entre autoridades competentes de los Estados contratantes en la forma de los intercambios de información necesarios para llevar a cabo las disposiciones de los Tratados y sus leyes domésticas, relacionadas con los impuestos sujetos al mismo. Ahora bien, las auditorías fiscales simultáneas pueden ser autorizadas afuera del contexto de los tratados de doble tributación.

En este artículo no se restringen a las posibilidades de ayuda para los tres métodos de intercambio de Petición, los cuales se mencionan a continuación:

- Petición de intercambio
- Intercambio espontáneo

- Intercambio automático

En todos los casos la información obtenida debe ser considerada como confidencial bajo la legislación doméstica de un Estado, únicamente puede ser usada para determinados propósitos fiscales y mostrada a determinadas personas. Los contribuyentes son notificados de que han sido seleccionados para una auditoría simultánea y, en algunos países, el contribuyente tiene el derecho de ser informado cuando las autoridades fiscales, de ese Estado, están considerando una auditoría fiscal simultánea.

### 3.- Las auditorías fiscales simultáneas y los precios de transferencia.

Para realizar una auditoría simultánea, en materia de precios de transferencia, pueden existir obstáculos importantes que tengan su origen en las diferencias en límite de tiempo para efectuar las auditorías o efectuar determinaciones de impuestos en diferentes países por diferentes periodos fiscales sujetos a auditoría. Sin embargo, lo anterior puede no ser un obstáculo si se realiza un intercambio temprano de programación de auditorías entre las autoridades competentes.

Una vez que un caso ha sido seleccionado, es usual que los inspectores fiscales o auditores se reúnan para planear, coordinar y seguir de cerca el avance de las auditorías fiscales simultáneas, en los casos mas complejos, en dichas reuniones puede participar el propio contribuyente para realizar aclaraciones.

Las auditorías simultáneas pueden ser un instrumento útil para determinar el pasivo fiscal correcto de las empresas asociadas donde los costos son compartidos o cargados y las utilidades sean distribuidas entre contribuyentes en diferentes jurisdicciones fiscales y los aspectos de precios de transferencia son incluidos. Pueden facilitar el intercambio de información respecto de prácticas empresariales multinacionales, transacciones complejas, acuerdos de contribución de costos y métodos de asignación de utilidades en campos específicos, como innovaciones en operaciones financieras y comercio global. Como resultado, las administraciones fiscales pueden adquirir una mejor comprensión de las actividades globales de una empresa multinacional y ampliar las posibilidades de comparación y verificación de transacciones multinacionales. Las autoridades fiscales también pueden apoyar el intercambio de información de sectores industriales que estaría orientado a comprender el comportamiento del contribuyente y las prácticas tendenciosas de un sector industrial.

Un objetivo de las auditorías fiscales simultáneas es promover el cumplimiento de las obligaciones fiscales con el cumplimiento de las disposiciones de precios de transferencia. La obtención de información referente a la auditoría que se realiza puede ser difícil, en especial cuando el contribuyente no coopera o proporciona información necesaria y oportuna, en estos casos, una auditoría simultánea pueden ayudar a las administraciones fiscales a obtener información mas rápida, efectiva y de manera económica.

La auditoría simultánea podría permitir la identificación de áreas de conflicto respecto de los precios de transferencia en una etapa temprana, con lo que se pueden reducir los litigios con los contribuyentes. Este enfoque podría reducir las dificultades de los procedimientos de acuerdo mutuo debido a la falta de información relevante.

En algunos casos se podría permitir a las administraciones fiscales que participan, llegar a un acuerdo sobre las condiciones de los precios de transferencia en transacciones controladas entre empresas asociadas. Cuando se alcanza un acuerdo, los ajustes de correspondencia pueden ser efectuados en una etapa temprana, evitando los impedimentos por límite de tiempo y de doble tributación en la medida de lo posible.

En el transcurso de una auditoría fiscal simultánea, en lo que se refiere a los precios de transferencia, el Modelo de Acuerdo de la OCDE considera que cualesquiera de las empresas asociadas puede presentar una solicitud para el inicio de un procedimiento de acuerdo mutuo para evitar la doble tributación económica en una etapa temprana de no existir la auditoría fiscal simultánea. Si este fuera el caso, las auditorías fiscales simultáneas pueden reducir significativamente el tiempo entre los ajustes al pasivo fiscal efectuados a un contribuyente por la administración fiscal y la implementación de procedimiento de acuerdo mutuo. Por medio de una auditoría fiscal simultánea, el procedimiento de acuerdo mutuo puede ser mejorado significativamente, permitiendo a las autoridades competentes llegar a un acuerdo con mayor facilidad.

Las empresas asociadas también se pueden beneficiar del ahorro en tiempo y recursos de las revisiones fiscales simultáneas debido a la coordinación de trabajos de las administraciones fiscales. Además, la participación simultánea de dos o más administraciones fiscales al auditar los precios de transferencia, puede proporcionarle a la multinacional la oportunidad de tener una participación más activa en la solución de problemas derivados de la revisión de los precios de transferencia.

#### 4.- Recomendación en el uso de auditorías fiscales simultáneas.

Como resultado del incremento en el uso de las auditorías fiscales simultáneas entre los miembros de la OCDE, el Comité de Asuntos Fiscales consideró que sería útil preparar un borrador del Modelo de Acuerdo de la OCDE para aquellos países que puedan y deseen participar en este tipo de cooperación. El 23 de julio de 1992, el Consejo de la OCDE emitió una recomendación a los países miembros para usar su Modelo de Acuerdo, que proporciona directrices sobre aspectos legales y de naturaleza práctica de esta forma de cooperación.

Con la creciente internacionalización de las actividades empresariales y la complejidad de las transacciones de multinacionales, los problemas relacionados con los precios de transferencia son cada vez más complejos. Las auditorías fiscales simultáneas pueden reducir los problemas y dificultades

experimentados por los contribuyentes y las administraciones fiscales. Un mayor uso de las auditorías fiscales simultáneas es recomendado al auditar precios de transferencia y para facilitar el intercambio de información y operación de los procedimientos de acuerdo mutuo. En una auditoría simultánea, si se determina una omisión de impuestos, ambos países involucrados deben esforzarse para alcanzar un acuerdo que evite la doble tributación del grupo multinacional.

#### **IV CASO PRÁCTICO**

A continuación presento un caso práctico donde el objetivo es mostrar, de una manera práctica y sencilla la aplicación de los métodos de precios de transferencia.

Para el caso práctico se tomará como ejemplo una empresa maquiladora, la cual, por sus características específicas se utilizará el método transaccional de utilidad de operación como el método adecuado para verificar que sus transacciones con partes relacionadas se realizan a precios de mercado.

Para este caso no se pueden aplicar los métodos tradicionales (precio comparable, precio de reventa y costo adicionada) ya que no se cuenta con costo de venta pues el inventario no le pertenece a la empresa que se toma como ejemplo. Tampoco se pueden aplicar los métodos de partición de utilidades y residual de partición de utilidades debido a que no se cuenta con la información financiera e información adicional de las empresas relacionadas con las que realizó operaciones, por lo que el método más óptimo para ser aplicado es el método transaccional de utilidad de operación.

##### **a) Información de la empresa sujeta a análisis.**

###### **a.1) Información general del caso práctico.**

La empresa MAQUIL, S.A. de C.V., es una empresa que se dedica a la fabricación de productos electrónicos, la cual se encuentra en territorio nacional,

Dicha compañía no es dueña del inventario que está en su poder, pero cuenta con activo fijo propio y se hace cargo de la producción.

Se tomo el Mark Up (utilidad operativa entre costo mas gastos) como el margen a comparar ya que este es el mejor indicador para dejar reflejados los resultados de la compañía y los mismos poderlo comparar, además, las operaciones que se realizan con partes relacionadas extranjeras son la venta o mejor dicho, el valor del servicio que se realiza por lo que es esté último y no la suma de costos y gastos el que se desea revisar.

También se consideró, para la realización del caso práctico, un periodo de 3 años ya que se considera que el período que refleja el ciclo de negocio de la empresa MAQUIL, S.A. de C.V. Por lo anterior, la información financiera, tanto de la empresa MAQUI, S.A. de C.V. como de las empresas comparables se debe presentar a valores de cierre de cada año, que corresponda dicha información financiera.

Como no se pudo obtener un comparable interno y, en la búsqueda de comparables se obtuvieron más de un comparable, para poder verificar que su margen de utilidad se encuentra a valor de mercado, considerando que todos los márgenes de las empresas comparables están a valor de mercado, se utilizará el método estadístico.

En la búsqueda de comparables se encontraron cinco compañías que, por las operaciones que realizan, los riesgos que asumen, el activo fijo utilizado y las características propias de las mismas se consideran que son las empresas comparables adecuadas para poder analizar si las operaciones con partes relacionadas están acorde a la situación de mercado.

Aunque dichas empresas se pueden considerar comparables, las mismas tienen características muy peculiares (días de crédito que otorgan a sus clientes, días de crédito que le otorgan sus proveedores, relación y antigüedad del activo fijo utilizado en sus operaciones, mantienen activo fijo propio, entre otros), por lo que se tendrán que realizar los ajustes de comparabilidad, es decir, ajustes que coloque a estas empresas en condiciones semejantes a la empresa sujeta a análisis, para poder realizar dicho análisis de comparación con la empresa maquiladora.

a.2) Información financiera de la empresa MAQUIL, S.A. de C.V.

CONCEPTO	1997	1996	1995	1994	Suma
<b>Cuentas del Estado de Resultado</b>					
Ventas netas	7.958.403	5.508.523	3.540.890	N/A	17.007.816
costo de ventas				N/A	0
utilidad bruta	7.958.403	5.508.523	3.540.890		17.007.816
Gtos. grales., de vta. y de admón.	7.490.278	4.690.425	3.421.035	N/A	15.601.738
depreciación	N/A	N/A	N/A	N/A	0
costo de ventas	0	0	0	N/A	0
Costo Total	7.490.278	4.690.425	3.421.035		15.601.738
Utilidad de operación	468.125	818.098	119.855	N/A	1.406.078
<b>Cuentas de Balance</b>					
Ctas. por cobrar	781.325	643.381	430.345	325.245	
Inventarios	0	0	0	0	
Ctas. por pagar (proveedores)	1.070.640	504.545	376.346	189.325	
Propiedad Planta y Equipo neto	1.799.806	768.469	580.879	426.356	
<b>Promedios</b>					
Cuentas por cobrar	712.353	536.863	377.795		1.627.011

Total de Inventarios	0	0	0	0
Cuentas por pagar	787.593	440.446	282.836	1.510.874
Propiedad Planta y Equipo	1.284.138	674.674	503.618	2.462.429
Utilidad de operación / Costo Total	6,25%	17,44%	3,50%	9,01%
Promedio de ctas por cobrar / Ventas	8,95%	9,75%	10,67%	9,57%
Promedio de inventarios / Ventas	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Promedio de ctas por pagar / Cto Total	10,51%	9,39%	8,27%	9,68%
Prom. de Propiedad, Planta y Eq Neto / Vtas	16,14%	12,25%	14,22%	14,48%

## b) información financiera de las empresas comparables

### 1.- Empresa comparable COMP 1 inc.

Comparable	1997	1996	1995	1994	Suma
<b>Cuentas del Estado de Resultado</b>					
Ventas netas	264.654,00	225.900,00	115.658,00	N/A	606.212,00
Costo de ventas	238.227,00	196.411,00	100.625,00	N/A	535.263,00
Utilidad bruta	26.427,00	29.489,00	15.033,00		70.949,00
Gtos. grales., de vta. y de admon.	14.462,00	10.017,00	6.683,00	N/A	31.162,00
Depreciación	1.782,00	1.118,00	823,00	N/A	3.723,00
Costo de ventas	238.227,00	196.411,00	100.625,00	N/A	535.263,00
Costo Total	254.471,00	207.546,00	108.131,00		570.148,00
Utilidad de operación	10.183,00	18.354,00	7.527,00	N/A	36.064,00
<b>Cuentas de Balance</b>					
Cuentas por cobrar	50.779,00	41.475,00	19.585,00	15.462,00	
Inventarios	39.951,00	53.994,00	30.387,00	14.739,00	
Cuentas por pagar	18.557,00	26.154,00	20.488,00	12.314,00	
Propiedad Planta y Equipo neto	8.005,00	4.635,00	2.696,00	2.321,00	
<b>Promedios</b>					
Cuentas por cobrar	46.127,00	30.530,00	17.523,50		94.180,50
Total de Inventarios	46.972,50	42.190,50	22.563,00		111.726,00
Cuentas por pagar	22.355,50	23.321,00	16.401,00		62.077,50
Propiedad Planta y Equipo	6.320,00	3.665,50	2.508,50		12.494,00
Utilidad de operación / Costo Total	4,00%	8,84%	6,96%		6,33%
Utilidad Bruta / Costo de ventas	11,09%	15,01%	14,94%		13,25%
Promedio de ctas por cobrar /	17,43%	13,51%	15,15%		15,54%

Ventas				
Promedio de inventarios / Ventas	17,75%	18,68%	19,51%	18,43%
Promedio de ctas por pagar / Cto Total	8,79%	11,24%	15,17%	10,89%
Prom. de Propiedad, Planta y Eq Neto / Vtas	2,39%	1,62%	2,17%	2,06%

2.- Empresa comparable COMPARAB 2, Inc.

Comparable	1997	1996	1995	1994	Suma
<b>Cuentas del Estado de Resultados</b>					
Ventas netas	172.428,00	165.248,00	143.867,00	N/A	481.543,00
Costo de ventas	127.736,00	119.741,00	105.305,00	N/A	352.782,00
Utilidad bruta	44.692,00	45.507,00	38.562,00		128.761,00
Gtos. grales., de vta. y de admon.	14.844,00	11.969,00	10.704,00	N/A	37.517,00
Depreciación	6.637,00	5.338,00	4.553,00	N/A	16.528,00
Costo de ventas	127.736,00	119.741,00	105.305,00	N/A	352.782,00
Costo Total	149.217,00	137.048,00	120.562,00		406.827,00
Utilidad de operación	23.211,00	28.200,00	23.305,00	N/A	74.716,00
<b>Cuentas de balance</b>					
Cuentas por cobrar	25.781,00	24.840,00	22.687,00	15.816,00	
Inventarios	28.626,00	18.554,00	18.588,00	11.519,00	
Cuentas por pagar	16.455,00	12.965,00	11.711,00	9.275,00	
Propiedad Planta y Equipo neto	65.311,00	45.727,00	29.613,00	24.510,00	
<b>Promedios</b>					
Cuentas por cobrar	25.310,50	23.763,50	19.251,50		68.325,50
Total de Inventarios	23.590,00	18.571,00	15.053,50		57.214,50
Cuentas por pagar	14.710,00	12.338,00	10.493,00		37.541,00
Propiedad Planta y Equipo	55.519,00	37.670,00	27.061,50		120.250,50
Utilidad de operación / Costo Total	15,56%	20,58%	19,33%		18,37%
Utilidad Bruta / Costo de ventas	34,99%	38,00%	36,62%		36,50%
Promedio de ctas por cobrar / Ventas	14,68%	14,38%	13,38%		14,19%
Promedio de inventarios / Ventas	13,68%	11,24%	10,46%		11,88%
Promedio de ctas por pagar / Cto Total	9,86%	9,00%	8,70%		9,23%
Prom. de Propiedad, Planta y Eq	32,20%	22,80%	18,81%		24,97%



Neto / Vtas					
-------------	--	--	--	--	--

### 3.- Empresa comparable ELECT 3, Corp.

Comparable	1997	1996	1995	1994	Suma
<b>Cuentas de Resultados</b>					
Ventas netas	325.229,00	201.296,00	97.353,00	N/A	623.878,00
Costo de ventas	275.480,00	172.257,00	83.054,00	N/A	530.791,00
Utilidad bruta	49.749,00	29.039,00	14.299,00		93.087,00
Gtos. grales., de vta. y de admon.	12.817,00	7.228,00	2.990,00	N/A	23.035,00
Depreciación	11.820,00	6.420,00	2.059,00	N/A	20.299,00
Costo de ventas	275.480,00	172.257,00	83.054,00	N/A	530.791,00
Costo Total	300.117,00	185.905,00	88.103,00		574.125,00
Utilidad de operación	25.112,00	15.391,00	9.250,00	N/A	49.753,00
<b>Cuentas de Balance</b>					
Cuentas por cobrar	40.087,00	39.571,00	20.560,00	16.347,00	
Inventarios	61.134,00	48.100,00	22.983,00	13.189,00	
Cuentas por pagar	31.694,00	24.353,00	9.116,00	6.437,00	
Propiedad Planta y Equipo neto	30.816,00	30.635,00	10.082,00	9.851,00	
<b>Promedios</b>					
Cuentas por cobrar	39.829,00	30.065,50	18.453,50		88.348,00
Total de Inventarios	54.617,00	35.541,50	18.086,00		108.244,50
Cuentas por pagar	28.023,50	16.734,50	7.776,50		52.534,50
Propiedad Planta y Equipo	30.725,50	20.358,50	9.966,50		61.050,50
Utilidad de operación / Costo Total	8,37%	8,28%	10,50%		8,67%
Utilidad Bruta / Costo de ventas	18,06%	16,86%	17,22%		17,54%
Promedio de ctas por cobrar / Ventas	12,25%	14,94%	18,96%		14,16%
Promedio de inventarios / Ventas	16,79%	17,66%	18,58%		17,35%
Promedio de ctas por pagar / Cto Total	9,34%	9,00%	8,83%		9,15%
Prom. de Propiedad, Planta y Eq Neto / Vtas	9,45%	10,11%	10,24%		9,79%

### 4.- Empresa comparable REASE 4, Corp.

Comparable	1997	1996	1995	1994	Suma
<b>Cuentas del Estado de Resultados</b>					
Ventas netas	415.151,00	321.297,00	300.157,00	N/A	1.036.605,00

Costo de ventas	282.564,00	221.310,00	213.670,00	N/A	717.544,00
Utilidad bruta	132.587,00	99.987,00	86.487,00		319.061,00
Gtos. grales., de vta. y de admon.	64.274,00	54.076,00	47.316,00	N/A	165.666,00
Depreciación	16.965,00	12.491,00	11.683,00	N/A	41.139,00
Costo de ventas	282.564,00	221.310,00	213.670,00	N/A	717.544,00
Costo Total	363.803,00	287.877,00	272.669,00		924.349,00
Utilidad de operación	51.348,00	33.420,00	27.488,00	N/A	112.256,00
<b>Cuentas de Balance</b>					
Cuentas por cobrar	68.679,00	43.984,00	41.737,00	35.029,00	
Inventarios	56.007,00	38.761,00	38.885,00	41.456,00	
Cuentas por pagar	28.200,00	17.146,00	15.605,00	12.768,00	
Propiedad Planta y Equipo neto	76.027,00	56.103,00	50.696,00	50.777,00	
<b>Promedios</b>					
Cuentas por cobrar	56.331,50	42.860,50	38.383,00		137.575,00
Total de Inventarios	47.384,00	38.823,00	40.170,50		126.377,50
Cuentas por pagar	22.673,00	16.375,50	14.186,50		53.235,00
Propiedad Planta y Equipo	66.065,00	53.399,50	50.736,50		170.201,00
Utilidad de operación / Costo Total	14,11%	11,61%	10,08%		12,14%
Utilidad Bruta / Costo de ventas	46,92%	45,18%	40,48%		44,47%
Promedio de ctas por cobrar / Ventas	13,57%	13,34%	12,79%		13,27%
Promedio de inventarios / Ventas	11,41%	12,08%	13,38%		12,19%
Promedio de ctas por pagar / Cto Total	6,23%	5,69%	5,20%		5,76%
Prom. de Propiedad, Planta y Eq Neto / Vtas	15,91%	16,62%	16,90%		16,42%

5.- Empresa comparable CIRCUS 5, Corp.

Comparable	1997	1996	1995	1994	Suma
<b>Cuentas del Estado de Resultados</b>					
Ventas netas	131.772,00	118.919,00	97.544,00	N/A	348.235,00
Costo de ventas	109.947,00	97.287,00	80.155,00	N/A	287.389,00
Utilidad bruta	21.825,00	21.632,00	17.389,00		60.846,00
Gtos. grales., de vta. y de admon.	8.728,00	8.316,00	6.183,00	N/A	23.227,00
Depreciación	4.142,00	2.949,00	2.418,00	N/A	9.509,00
Costo de ventas	109.947,00	97.287,00	80.155,00	N/A	287.389,00
Costo Total	122.817,00	108.552,00	88.756,00		320.125,00

Utilidad de operación	8.955,00	10.367,00	8.788,00	N/A	28.110,00
<b>Cuentas de Balance</b>					
Cuentas por cobrar	16.605,00	15.992,00	15.692,00	12.543,00	
Inventarios	12.697,00	16.200,00	11.358,00	8.874,00	
Cuentas por pagar	4.338,00	8.887,00	7.135,00	7.234,00	
Propiedad Planta y Equipo neto	28.503,00	28.611,00	24.022,00	22.684,00	
<b>Promedios</b>					
Cuentas por cobrar	16.298,50	15.842,00	14.117,50		46.258,00
Total de Inventarios	14.448,50	13.779,00	10.116,00		38.343,50
Cuentas por pagar	6.612,50	8.011,00	7.184,50		21.808,00
Propiedad Planta y Equipo	28.557,00	26.316,50	23.353,00		78.226,50
Utilidad de operación / Costo Total	7,29%	9,55%	9,90%		8,78%
Utilidad Bruta / Costo de ventas	19,85%	22,24%	21,69%		21,17%
Promedio de ctas por cobrar / Ventas	12,37%	13,32%	14,47%		13,28%
Promedio de inventarios / Ventas	10,96%	11,59%	10,37%		11,01%
Promedio de ctas por pagar / Cto Total	5,38%	7,38%	8,09%		6,81%
Prom. de Propiedad, Planta y Eq Neto / Vtas	21,67%	22,13%	23,94%		22,46%

Por las características que se presentan dentro de las empresas comparables, como se mencionó en un párrafo anterior, para poder realizar una comparación mas idónea y apegada a las características de la empresa que se esta analizando, se realizan ajustes de comparabilidad los cuales se enuncian a continuación:

- Ajuste a cuentas por cobrar
- Ajustes a cuentas por pagar
- Ajuste a inventarios
- Ajuste de activos fijos.
- Se toma una tasa prima de 8.51% correspondiente al promedio de los tres años.

Con dichos ajustes se busca eliminar las posibles diferencias y dejar en condiciones iguales como son, días de crédito otorgado a sus clientes o recibidos por sus proveedores iguales entre la empresa sujeta a revisión y las empresas comparables, dejar el activo fijo en las mismas condiciones entre

ellas y considerar el efecto del activo fijo en las empresas comparables ya que la empresa MAQUWIL, S.A. de C.V. no cuenta con inventario propio.

Todo lo anterior repercute en los resultados de las compañías, por lo que se deben ajustar tanto ingresos como gastos de cada una de las compañías comparables para poder realizar una mejor comparación entre estas últimas y la empresa MAQUIL, S.A. de CV.

Considerando los puntos anteriores y tomando en cuenta la información con que se cuenta, se realizan los ajustes de comparabilidad a cada una de las compañías comparables como se presenta a continuación:

a) Compañía COMP 1 Inc.

AJUSTES PROPUESTOS

	PROMEDIO	
Ctas. por cobrar / Ventas (maquiladora)	<b>9,57%</b>	
Ctas. por cobrar / Ventas (comparable)	15,54%	
Diferencia		-5,97%
Diferencia en ctas. Por cobrar	-5,97%	
x Ventas de cia. comparable (suma 3 años)	606.212	
Diferencia implícita		-36.189
Diferencia implícita		-36.189
x tasa prima (promedio de 3 años)	8,51%	
<b>Ajuste</b>		<b>-3.080</b>
Ctas. por pagar / Costo Total (maquiladora)	<b>9,68%</b>	
Ctas. por pagar / Costo Total (comparable)	10,89%	
Diferencia		-1,20%
Diferencia en ctas. Por pagar		-1,20%
x Costo de Ventas de cia. comparable (suma 3 años)	570.148	
Diferencia implícita		-6.864
Diferencia implícita		-6.864
x tasa prima (promedio de 3 años)	8,51%	
<b>Ajuste</b>		<b>-584</b>
Inventarios / Ventas (maquiladora)	<b>0,00%</b>	
Inventarios / Ventas (comparable)	18,43%	
Diferencia		-18,43%
Diferencia en inventarios		-18,43%
x Ventas de cia. comparable (suma 3 años)	606.212	
Diferencia implícita		-111.726

Diferencia implícita	-111.726		
x tasa prima (promedio de 3 años)	8,51%		
<b>Ajuste</b>			<b>-9.508</b>
Activo fijo / Ventas (maquiladora)	<b>14,48%</b>		
Activo fijo / Ventas (comparable)	2,06%		
Diferencia			12,42%
Diferencia en activo fijo		12,42%	
x Ventas de cia. comparable (suma 3 años)	606.212		
Diferencia implícita		75.275	
Diferencia implícita		75.275	
x tasa prima (promedio de 3 años)	8,51%		
<b>Ajuste</b>			<b>6.406</b>
Ventas netas		606.212	
+ Ajuste de ctas. x cob., inv. y activo fijo	-6.182		
Ventas ajustadas de cia. Comparable	600.030		
Costo Total		570.148	
+ Ajuste de ctas. por pagar		-584	
Costo Total ajustado de cia. comparable	569.564		
Ventas ajustadas de cia. Comparable	600.030		
Costo Total ajustado de cia. comparable	569.564		
Utilidad de operación ajustada	30.466		
Utilidad de op. ajustada/ Total Cto. ajustado	<b>5,35%</b>		

b) Compañía COMPARAB 2 Inc.

AJUSTES PROPUESTOS

	PROMEDIO		
Ctas. por cobrar / Ventas (maquiladora)	<b>9,57%</b>		
Ctas. por cobrar / Ventas (comparable)	14,19%		
Diferencia			-4,62%
Diferencia en ctas. Por cobrar	-4,62%		
x Ventas de cia. comparable (suma 3 años)	481.543		
Diferencia implícita		-22.260	
Diferencia implícita		-22.260	

x tasa prima (promedio de 3 años)	8,51%	
<b>Ajuste</b>		<b>-1.894</b>
Ctas. por pagar / Costo Total (maquiladora)	<b>9,68%</b>	
Ctas. por pagar / Costo Total (comparable)	9,23%	
Diferencia		0,46%
Diferencia en ctas. Por pagar		0,46%
x Costo de Ventas de cia. comparable (suma 3 años)	406.827	
Diferencia implícita		1.856
Diferencia implícita		1.856
x tasa prima (promedio de 3 años)	8,51%	
<b>Ajuste</b>		<b>158</b>
Inventarios / Ventas (maquiladora)	<b>0,00%</b>	
Inventarios / Ventas (comparable)	11,88%	
Diferencia		-11,88%
Diferencia en inventarios		-11,88%
x Ventas de cia. comparable (suma 3 años)	481.543	
Diferencia implícita		-57.215
Diferencia implícita	-57.215	
x tasa prima (promedio de 3 años)	8,51%	
<b>Ajuste</b>		<b>-4.869</b>
Activo fijo / Ventas (maquiladora)	<b>14,48%</b>	
Activo fijo / Ventas (comparable)	24,97%	
Diferencia		-10,49%
Diferencia en activo fijo		-10,49%
x Ventas de cia. comparable (suma 3 años)	481.543	
Diferencia implícita		-50.532
Diferencia implícita		-50.532
x tasa prima (promedio de 3 años)	8,51%	
<b>Ajuste</b>		<b>-4.300</b>
Ventas netas		481.543
+ Ajuste de ctas. x cob., inv. y activo fijo	-11.064	
Ventas ajustadas de cia. Comparable	470.479	
Costo Total		406.827
+ Ajuste de ctas. por pagar		158
Costo Total ajustado de cia. comparable	406.985	
Ventas ajustadas de cia. Comparable	470.479	

Costo Total ajustado de cia. comparable	406.985
Utilidad de operación ajustada	63.495

Utilidad de op. ajustada/ Total Cto. ajustado **15,60%**

c) Compañía ELECT 3 Corp.

AJUSTES PROPUESTOS

	PROMEDIO	
Ctas. por cobrar / Ventas (maquiladora)	<b>9,57%</b>	
Ctas. por cobrar / Ventas (comparable)	<b>14,16%</b>	
Diferencia		-4,59%
Diferencia en ctas. Por cobrar x Ventas de cia. comparable (suma 3 años)	<b>-4,59%</b> 623.878	
Diferencia implícita		-28.666
Diferencia implícita x tasa prima (promedio de 3 años)	8,51%	-28.666
<b>Ajuste</b>		<b>-2.439</b>
Ctas. por pagar / Costo Total (maquiladora)	<b>9,68%</b>	
Ctas. por pagar / Costo Total (comparable)	9,15%	
Diferencia		0,53%
Diferencia en ctas. Por pagar x Costo de Ventas de cia. comparable (suma 3 años)	574.125	0,53%
Diferencia implícita		3.064
Diferencia implícita x tasa prima (promedio de 3 años)	8,51%	3.064
<b>Ajuste</b>		<b>261</b>
Inventarios / Ventas (maquiladora)	<b>0,00%</b>	
Inventarios / Ventas (comparable)	17,35%	
Diferencia		-17,35%
Diferencia en inventarios x Ventas de cia. comparable (suma 3 años)	623.878	-17,35%
Diferencia implícita		-108.245
Diferencia implícita x tasa prima (promedio de 3 años)	-108.245 8,51%	
<b>Ajuste</b>		<b>-9.212</b>

Activo fijo / Ventas (maquiladora)	<b>14,48%</b>	
Activo fijo / Ventas (comparable)	9,79%	
Diferencia		4,69%
Diferencia en activo fijo		4,69%
x Ventas de cia. comparable (suma 3 años)	623.878	
Diferencia implícita		29.276
Diferencia implícita		29.276
x tasa prima (promedio de 3 años)	8,51%	
<b>Ajuste</b>		<b>2.491</b>
Ventas netas		623.878
+ Ajuste de ctas. x cob., inv. y activo fijo	-9.160	
Ventas ajustadas de cia. Comparable	614.718	
Costo Total		574.125
+ Ajuste de ctas. por pagar		261
Costo Total ajustado de cia. comparable	574.386	
Ventas ajustadas de cia. Comparable	614.718	
Costo Total ajustado de cia. comparable	574.386	
Utilidad de operación ajustada	40.333	
Utilidad de op. ajustada/ Total Cto. ajustado	<b>7,02%</b>	

d) Compañía REASE 4 Corp.

AJUSTES PROPUESTOS

	PROMEDIO	
Ctas. por cobrar / Ventas (maquiladora)	<b>9,57%</b>	
Ctas. por cobrar / Ventas (comparable)	13,27%	
Diferencia		-3,71%
Diferencia en ctas. Por cobrar	-3,71%	
x Ventas de cia. comparable (suma 3 años)	1.036.605	
Diferencia implícita		-38.411
Diferencia implícita		-38.411
x tasa prima (promedio de 3 años)	8,51%	
<b>Ajuste</b>		<b>-3.269</b>
Ctas. por pagar / Costo Total (maquiladora)	<b>9,68%</b>	
Ctas. por pagar / Costo Total (comparable)	5,76%	
Diferencia		3,92%



Diferencia en ctas. Por pagar		3,92%	
x Costo de Ventas de cia. comparable (suma 3 años)	924.349		
Diferencia implícita		36.279	
Diferencia implícita		36.279	
x tasa prima (promedio de 3 años)	8,51%		
<b>Ajuste</b>			<b>3087</b>
Inventarios / Ventas (maquiladora)	<b>0,00%</b>		
Inventarios / Ventas (comparable)	12,19%		
Diferencia			-12,19%
Diferencia en inventarios		-12,19%	
x Ventas de cia. comparable (suma 3 años)	1.036.605		
Diferencia implícita		-126.378	
Diferencia implícita	-126.378		
x tasa prima (promedio de 3 años)	8,51%		
<b>Ajuste</b>			<b>-10.755</b>
Activo fijo / Ventas (maquiladora)	<b>14,48%</b>		
Activo fijo / Ventas (comparable)	16,42%		
Diferencia			-1,94%
Diferencia en activo fijo		-1,94%	
x Ventas de cia. comparable (suma 3 años)	1.036.605		
Diferencia implícita		-20.119	
Diferencia implícita		-20.119	
x tasa prima (promedio de 3 años)	8,51%		
<b>Ajuste</b>			<b>-1.712</b>
Ventas netas		1.036.605	
+ Ajuste de ctas. x cob., inv. y activo fijo	-15.736		
Ventas ajustadas de cia. Comparable	1.020.869		
Costo Total		924.349	
+ Ajuste de ctas. por pagar		3087	
Costo Total ajustado de cia. comparable	927.436		
Ventas ajustadas de cia. Comparable	1.020.869		
Costo Total ajustado de cia. comparable	927.436		
Utilidad de operación ajustada	93.433		
Utilidad de op. ajustada/ Total Cto. ajustado	<b>10,07%</b>		

e) Compañía CIRCUS 5 Corp.

AJUSTES PROPUESTOS

	PROMEDIO	
Ctas. por cobrar / Ventas (maquiladora)	9,57%	
Ctas. por cobrar / Ventas (comparable)	13,28%	
Diferencia		-3,72%
Diferencia en ctas. Por cobrar	-3,72%	
x Ventas de cia. comparable (suma 3 años)	348.235	
Diferencia implícita		-12.945
Diferencia implícita		-12.945
x tasa prima (promedio de 3 años)	8,51%	
<b>Ajuste</b>		<b>-1.102</b>
Ctas. por pagar / Costo Total (maquiladora)	9,68%	
Ctas. por pagar / Costo Total (comparable)	6,81%	
Diferencia		2,87%
Diferencia en ctas. Por pagar		2,87%
x Costo de Ventas de cia. comparable (suma 3 años)	320.125	
Diferencia implícita		9.193
Diferencia implícita		9.193
x tasa prima (promedio de 3 años)	8,51%	
<b>Ajuste</b>		<b>782</b>
Inventarios / Ventas (maquiladora)	0,00%	
Inventarios / Ventas (comparable)	11,01%	
Diferencia		-11,01%
Diferencia en inventarios		-11,01%
x Ventas de cia. comparable (suma 3 años)	348.235	
Diferencia implícita		-38.344
Diferencia implícita	-38.344	
x tasa prima (promedio de 3 años)	8,51%	
<b>Ajuste</b>		<b>-3.263</b>
Activo fijo / Ventas (maquiladora)	14,48%	
Activo fijo / Ventas (comparable)	22,46%	
Diferencia		-7,99%
Diferencia en activo fijo		-7,99%
x Ventas de cia. comparable (suma 3 años)	348.235	
Diferencia implícita		-27.808

Diferencia implícita		-27.808	
x tasa prima (promedio de 3 años)	8,51%		
<b>Ajuste</b>			<b>-2.366</b>
Ventas netas		348.235	
+ Ajuste de ctas. x cob., inv. y activo fijo	-6.731		
Ventas ajustadas de cia. Comparable		341.504	
Costo Total		320.125	
+ Ajuste de ctas. por pagar		782	
Costo Total ajustado de cia. comparable		320.907	
Ventas ajustadas de cia. Comparable		341.504	
Costo Total ajustado de cia. comparable		320.907	
Utilidad de operación ajustada		20.597	
Utilidad de op. ajustada/ Total Cto. ajustado	<b>6,42%</b>		

Con la información anterior y los ajustes mencionados en párrafos anteriores, se obtienen los siguientes Mark Up ajustados:

Compañía comparable	Mark Up sin Ajustes	Mark Up Ajustado
Comp 1	6.33%	5.35%
Comparab 2	18.37%	15.59%
Elect 3	8.67%	7.02%
Rease 4	12.14%	10.08%
Circus 5	8.78%	6.41%

Como ya se cuenta con los Mark Up ajustados, se calcularán los rangos intercuartílicos de las empresas comparables, siguiendo los siguientes pasos.

1. Se deberán ordenar los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad en forma ascendente de acuerdo con su valor, A cada uno se les deberá asignar un número entero secuencial, iniciando con la unidad y terminando con el número total de elementos que integran la muestra

Mark Up	Mark Up	
5.35%	5.35%	1
15.59%	6.41%	2
7.02%	7.02%	3
10.08%	10.08%	4
6.41%	15.59%	5

2. Se obtendrá la mediana adicionando la unidad al número total de los elementos que integran la muestra, dividiendo el resultado entre dos. El valor de la mediana se determinara se determinará ubicando margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del resultado obtenido en el rubro anterior.

$(5 + 1 = 6) / 2 = 3$	
La mediana es el margen ubicado en el numeral 3	7.02%

3. El percentil vigésimo quinto, se obtendrá de sumar a la mediana la unidad de dividir el resultado entre dos. Se determinara el límite inferior del rango ubicando el margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del percentil vigésimo quinto.

$(3 + 1 = 4) / 2 = 2$	
El percentil 25 es el margen ubicado en el numeral 2	6.41%

4. El percentil septuagésimo quinto se obtendrá de restar a la mediana a la unidad y al resultado se le adicionará el percentil vigésimo quinto. Se determinara el limite superior del rango ubicando margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del percentil septuagésimo quinto.

$3 - 1 = 2 + 2 = 4$	
El percentil 75 es el margen ubicado en el numeral 4	10.08%

5. Como siguiente paso es verificar que el margen de utilidad (mark Up) de la empresa analizada se encuentre dentro del rango intercurtilico obtenido por medio de los pasos anteriores.

Percentil 25	6.41%
Mediana	7.02%
Percentil 75	10.08%

El Mark Up obtenido por la empresa Maquil es de 9.01%, por lo que se puede considerar que la empresa maquiladora, sujeta a un análisis de precios de transferencia, se encuentra a valores de mercado ya que su margen de utilidad se encuentra dentro del rango cumpliendo con el principio de asimilación a empresas independientes.

Si bien la autoridad fiscal cuida mucho el que las empresas sujetas a revisión se encuentren dentro del rango, en especial como empresas similares al ejemplo que aquí muestro, el estar por debajo del rango intercurtilico obtenido de las empresas empresas comparables (percentil 25%) implicaría en realizar un ajuste para que, en este ejemplo, el Mark Up de la empresa

MAQUIL, S.A. de C.V. sea la mediana del rango obtenido y por consiguiente implicaría como consecuencia en un impuesto omitido con sus repercusiones.

## V. CONCLUSIONES

Debido a la integración de las economías mundiales, al crecimiento de los intercambios comerciales entre las naciones y al crecimiento de las empresas multinacionales, en cuanto al intercambio de bienes o servicios, ha llevado a que se presenten problemas en materia tributaria, principalmente en lo que lleva a la recaudación por parte de la autoridad fiscal como en doble tributación a las empresas que realizan transacciones con el extranjero.

Es por eso que se deben realizar convenios, tratados y acuerdos entre las naciones con el objetivo de poder salvaguardar el intercambio de bienes y servicios entre las naciones, el crecimiento económico de las mismas con una adecuada política fiscal.

Los precios de transferencia, es decir el principio de plena competencia, busca que se realice un justo pago de impuestos, por parte de las empresas multinacionales, en los países donde se han generado los ingresos o beneficios contribuyendo al fortalecimiento de la economía de los países, principalmente a aquellos en los que se ve mermado su ingreso por concepto de impuestos.

Los precios de transferencia, al buscar que las empresas multinacionales realicen sus operaciones a valores de mercado, fomentan a que las empresas independientes puedan competir en condiciones similares con las empresas multinacionales, contribuyendo al crecimiento del mercado doméstico, pues si existen mayor número de oferentes de productos y servicios, se puede favorecer el intercambio comercial y, con la ayuda de tratados internacionales a que existan mejores reglas para el comercio internacional.

Por tal motivo es necesario que se conozca lo que son precios de transferencia, su aplicación y, cuales son los requisitos mínimos a cumplir, que se encuentran plasmados en la legislación mexicana.

No son una ciencia exacta, es decir, al aplicar la metodología para verificar si un precio, monto de contraprestación o margen de utilidad, se encuentra a valores de mercado, no existe un único resultado, esto depende de la información disponible con que se cuente, la zona geográfica donde se realizan las transacciones, el tipo de transacción, el tiempo en que se desarrolla y factores económicos externos los cuales no son controlables.

Se deben ver como un requisito el cual, debe de ser cumplido por aquellas empresas que realicen transacciones con partes relacionadas extranjeras, pero sugiero varios puntos a tomarse en cuenta, a parte de los comentarios arriba mencionados:

- Se puede aplicar cualquier método, tanto los tradicionales como los transaccionales, esto depende de la información con que se cuente, mientras mayor información se tenga mayor confianza se tendrá al método aplicado.
- Si se puede contar con un comparable interno es recomendable aplicar dicha información ya que la compañía conocería perfectamente los ajustes a realizar para poder llevar a cabo la comparación y la aplicación de algún método.
- Cuando no se tenga un comparable interno, es factible utilizar comparables externos, los cuales deben ser tomados de información pública con que se cuente, es decir información de bases de datos de empresas que coticen en bolsa, tanto nacionales como extranjeras, pero a estas últimas realizando los ajustes necesarios para que pueda ser comparada con la empresa sujeta a análisis ya que se estaría hablando de otro territorio, características de mercado, tiempo, volumen entre otros.
- Como no existe un formato o parámetro que nos lleve a presentar un estudio de precios de transferencia, se puede considerar como escrito libre pero cumpliendo las obligaciones del artículo 86 fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En nuestro país, se han realizado avances en esta materia, pero todavía falta por hacer, dentro de la tesis mencioné que en el modelo convenio de la OCDE para evitar la doble tributación, en el artículo 26 denominado intercambio de información, no existe un plazo para entregar la información solicitada por un Estado contratante al otro Estado contratante, por lo que en el caso de México repercutiría que si no se entrega dentro del tiempo establecido por el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, establece en materia de precios de transferencia, ya no serviría (recordemos que en dicha materia, al igual que de la aduanera, solamente se tienen dos años para finalizar la revisión), por lo que considero que este punto, dentro de los tratados firmados por México, se deben analizar y en su caso modificar.

La autoridad y los particulares que se encuentren vinculados con el tema, deben realizar una preparación para poder llevar a cabo sus funciones de vigilancia, por parte del personal del fisco, como de las empresas que realicen operaciones con partes relacionadas, con el fin de que existan las menos controversias posibles.

Como se puede ver en el desarrollo de la tesis, aunque el fisco mexicano ha considerado las directrices de la OCDE, en materia de precios de transferencia, en la legislación fiscal, esta última tiene sus particularidades, ya que, por ejemplo la metodología que se encuentra en el artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de su redacción se puede concluir en que tipo de transacciones se debe aplicar la metodología ahí descrita, menciona como un método adicional el método residual de partición de utilidades en vez de

considerarlo como parte del método de partición de utilidades, como se encuentra dentro de las directrices.

Si nuestra autoridad fiscal se prepara mejor, adquiere más experiencia, se podrá alcanzar el que México sea un generador de ideas y conocimiento en dicha materia a nivel mundial, que no se vea, por parte de los contribuyentes a los precios de transferencia como un requisito fiscal, engorroso, sino que sea un mecanismo para que las empresas multinacionales paguen en nuestro país por la riqueza que se han generado en nuestro territorio, de una manera justa y equitativa, respetando su derecho de hacer negocio y por ello obtengan un beneficio bien ganado.

## BIBLIOGRAFIA:

- Compendio de Precios de Transferencia  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, segunda edición, septiembre de 2001
- Guías de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por la OCDE en 1995.
- Normas y Procedimientos de Auditoría emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Modelo Convenio del Impuesto sobre Ingresos y sobre el Capital de la OCDE del 1º de septiembre de 1992, modificado en 1995.
- Precios de Transferencia, sus efectos fiscales  
Lic. Hebert Bettinger Barrios, novena edición  
Editorial ISEF.