



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y  
ADMINISTRACION

MANUAL PARA LA ELABORACIÓN DE UN ESTUDIO  
DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

DISEÑO DE UN SISTEMA O PROYECTO PARA UNA  
ORGANIZACIÓN  
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURÍA

PRESENTA:  
ALEJANDRO UGALDE PEREZ

ASESOR:  
DR. NORMAN JONATHAN WOLF DEL VALLE

MEXICO, D.F. 11 DE DICIEMBRE DEL 2008





Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

# Índice

	Pág.
<b>Capítulo I. Introducción.</b>	<b>3</b>
1.1 Carácter de la Investigación.	12
<b>Capítulo II. Antecedentes.</b>	<b>13</b>
2.1 Mundiales.	13
2.1.1 El principio de plena competencia (Arm's Length).	13
2.1.1.1 Introducción.	13
2.1.1.2 Declaración del principio de plena competencia (Arm's Length).	16
2.1.1.2.1 El Artículo 9 del Modelo Convenio Fiscal de la OCDE.	16
2.1.1.2.2 El mantenimiento de plena competencia como consenso internacional.	20
2.1.1.3 Criterios para aplicar el principio de plena competencia.	21
2.1.1.3.1 Análisis de comparabilidad.	21
2.1.1.3.2 Factores determinantes de la comparabilidad.	23
2.1.1.3.2.1 Características de los activos o de los servicios.	23
2.1.1.3.2.2 Análisis funcional.	23
2.1.1.3.2.3 Cláusulas Contractuales.	26
2.1.1.3.2.4 Circunstancias Económicas.	27
2.1.1.3.2.5 Estrategias Mercantiles.	28
2.1.2 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).	29
2.1.2.1 Antecedentes.	30
2.1.2.2 Objetivos.	30
2.1.2.3 Países Miembros.	31
2.2 México.	32
2.2.1 Jerarquía de las normas jurídicas	32
2.2.2 Artículo 31, Fracc. IV de la CPEUM.	32
2.2.3 Artículo 9 de los Tratados para evitar la doble imposición y las Guías de Precios de Transferencia.	32
2.2.4 México y la OCDE.	33
2.2.5 Beneficios para México.	34
2.2.6 Participación de México en la OCDE.	34

<b>Capítulo III. Métodos de Precios de Transferencia.</b>	<b>36</b>
3.1 Métodos Tradicionales.	36
3.1.1 Método de precio comparable no controlado.	36
3.1.2 Método de precio de reventa.	37
3.1.3 Método del costo adicionado.	39
3.2 Otros métodos.	42
3.2.1 Participación de Utilidades.	42
3.2.2 Residual de Participación de Utilidades.	43
3.2.3 Márgenes transaccionales de Utilidad de Operación.	44
<b>Capítulo IV. Normatividad.</b>	<b>48</b>
4.1 Ley de Impuesto Sobre la Renta.	48
4.2 Normas de Información Financiera (NIF).	52
4.3 Rango Intercuartílico.	55
4.4 Declaración Informativa.	56
<b>Capítulo V. Operaciones de Partes Relacionadas.</b>	<b>60</b>
<b>Capítulo VI. Cuestiones de aplicación específica a los servicios intragrupo.</b>	<b>65</b>
6.1 Determinación de si los servicios intragrupos han sido prestados.	66
6.2 Determinación de la retribución de plena competencia.	72
6.2.1 En general.	72
6.2.2 Identificación de los acuerdos efectivos en materia de renumeración de los servicios intragrupo.	72
6.2.3 Calculo del pago de plena competencia.	76
<b>Conclusiones Finales.</b>	<b>79</b>
<b>Bibliografía.</b>	<b>83</b>

# Capítulo I

## Introducción

El papel de las empresas multinacionales en el comercio mundial se ha incrementado específicamente durante los últimos 20 años. El crecimiento de las empresas multinacionales plantea cuestiones fiscales cada vez más complejas, tanto para las administraciones tributarias como para las propias empresas multinacionales, ya que no se pueden considerar aisladamente las normas de tributación de las empresas multinacionales de cada país, sino que deben ser en un contexto internacional amplio.

Estas cuestiones surgen, de la dificultad práctica para ambos tipos de entidades, empresas multinacionales y administraciones tributarias, a la hora de determinar los ingresos y los gastos de una sociedad o de un establecimiento permanente parte de un grupo multinacional que deben ser consideradas en una jurisdicción, en concreto donde las operaciones del grupo multinacional estén muy integradas.

En el caso de las empresas multinacionales, la necesidad de cumplir con requisitos legales y administrativos que posiblemente difieren de un país a otro crea problemas adicionales. Las diferencias en estos requisitos pueden conducir a imponer mayores obstáculos a las empresas multinacionales e implicar costos más altos de cumplimiento que aquellos en que incurriría una empresa similar que operase únicamente dentro de una sola jurisdicción fiscal.

En el caso de las Administraciones tributarias, pueden surgir problemas específicos tanto en la política como en la práctica. En el ámbito de la política, los países tienen que compatibilizar sus derechos legítimos de gravar los beneficios de un contribuyente en función de sus ingresos y gastos que pueden considerarse razonablemente como obtenidos en su territorio, con la necesidad de evitar la tributación de esa misma renta en más de una jurisdicción tributaria. Esta tributación doble o múltiple puede obstaculizar las operaciones de bienes y servicios y los movimientos de capitales transfronterizos. En la práctica, la tributación de tales ingresos y gastos por parte de un país puede verse entorpecida por las dificultades para obtener los datos necesarios situados fuera de su propia jurisdicción.

En un principio los derechos de imposición de cada país dependen de si utiliza un sistema fiscal basado en la residencia, en la fuente o en ambos. En un sistema fiscal basado en la residencia, un país incluirá en su base imponible toda o parte de la renta, incluyendo la renta de fuentes situadas fuera ese país, de cualquier persona (incluyendo personas jurídicas como las sociedades) que sea considerada residente en esa jurisdicción. En un sistema fiscal basado en la fuente, un país incluirá en su base imponible las rentas obtenidas dentro de su jurisdicción fiscal, con independencia de la residencia del contribuyente. Respecto de las empresas multinacionales, estos dos criterios, utilizados frecuentemente de forma conjunta, generalmente consideran a cada empresa del grupo multinacional como una entidad separada. Los países miembros de la OCDE han elegido este criterio de la entidad separada como el medio más adecuado para llegar a unos resultados equitativos y minimizar el riesgo de no eliminar la doble imposición. De esta manera, cada miembro individual del grupo está sujeto a imposición por la renta que obtiene (según el criterio de la residencia o el de la fuente).

Con el objeto de aplicar el criterio de la entidad separada a las operaciones intragrupo, los miembros individuales del grupo deben tributar basándose en que sus relaciones mercantiles mutuas, actúan de acuerdo con el principio de plena competencia. Sin embargo, las relaciones entre los miembros de un grupo multinacional pueden permitirles establecer condiciones especiales en sus relaciones intragrupo que diferirían de aquéllas que hubieran sido establecidas de haber actuado como empresas independientes en el mercado libre. A fin de asegurar la aplicación correcta del criterio de la entidad separada, los países miembros de la OCDE han adoptado el principio de plena competencia, bajo el cual deben eliminarse los efectos derivados de la existencia de condiciones especiales en los niveles de beneficios.

Estos principios de imposición internacional han sido elegidos por los países miembros de la OCDE con el doble objeto de asegurar la imponible apropiada en cada jurisdicción y de evitar la doble imposición, reduciendo así los conflictos entre Administraciones tributarias y promoviendo el comercio y la inversión internacional. En una economía global, la coordinación entre los países es una solución preferible a la competencia fiscal para lograr estos objetivos. La OCDE, en su misión de contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria y de conseguir un crecimiento económico sostenido lo más alto posible en los países miembros, ha venido trabajando continuamente para alcanzar un consenso en los principios de la imposición internacional evitar así respuestas unilaterales a problemas multilaterales.

Los principios anteriores relativos a la tributación de las multinacionales están incluidos en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE), que constituye la base de la extensa red de convenios fiscales bilaterales sobre la renta entre países miembros de la OCDE y entre países no miembros. Estos principios también se han incorporado al Convenio Modelo de las Naciones Unidas sobre Doble Imposición entre países desarrollados y países en desarrollo.

Los principales mecanismos para resolver las cuestiones que surgen en la aplicación de los principios de la imposición internacional a las multinacionales están contenidos en estos convenios bilaterales.

El comité de Asuntos Fiscales, que es el órgano principal de la OCDE en materia de políticas fiscales, ha elaborado numerosos informes relativos a la aplicación de estos artículos a las empresas multinacionales y a otras empresas. El comité ha fomentado la aceptación de una interpretación común de estos artículos para reducir el riesgo de una tributación inapropiada y suministrar medios adecuados a fin de resolver los problemas que surgen por la interacción de las leyes y las prácticas de los diferentes países.



En la aplicación de los principios anteriores a las multinacionales, una de las cuestiones más difíciles que se han planteado es la determinación de los precios de transferencia apropiados a efectos fiscales. Los precios de transferencia son los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles o prestación de servicios a empresas asociadas. A los efectos de este Informe, una “empresa asociada” es una empresa que cumple las condiciones fijadas en el artículo 9, subapartados 1ª) y 1b), del Modelo de Convenio Fiscal. Bajo estas condiciones, dos empresas están asociadas si una de ellas participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de la otra; o si “las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital” de ambas empresas (por ejemplo, si ambas empresas se encuentran bajo un control común).

Los precios de transferencia son significativos tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias porque determinan en gran medida los ingresos y los gastos y, por tanto, los beneficios gravables de las empresas asociadas situadas en diferentes jurisdicciones fiscales. Las cuestiones relativas a precios de transferencia surgieron originalmente en las relaciones entre empresas asociadas que actuaban dentro de la misma jurisdicción fiscal. Este informe no considera cuestiones de naturaleza interna, sino que se enfocan los aspectos internacionales de los precios de transferencia. Estos aspectos internacionales son más difíciles de tratar porque involucran a más de una jurisdicción tributaria y, en consecuencia, los precios de transferencia en una jurisdicción implican que es oportuno un ajuste correlativo en otra jurisdicción. Sin embargo, si la otra jurisdicción no está de acuerdo en realizar un ajuste correlativo, el grupo multinacional tributará dos veces por esta parte de sus beneficios. Con el objeto de reducir los riesgos de esta doble imposición, es necesario un consenso internacional acerca de cómo determinar a efectos fiscales los precios de transferencia de operaciones transfronterizas.

Las Directrices pretenden ser una revisión y una compilación de anteriores informes del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE referidos a precios de transferencia y de otros estudios relacionados con cuestiones fiscales relativas a empresas multinacionales. El informe principal es “Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales” (1979) (el “Informe de 1979”), que elaboró el principio de plena competencia tal y como lo recoge el Artículo 9 del Modelo Convenio Fiscal de la OCDE. Otros informes se refieren a cuestiones sobre precios de transferencia en el contexto de tópicos específicos. Estos informes son “Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales Tres Cuestiones Fiscales” (1984) (el “Informe de 1984”) y “Subcapitalización o capitalización vía deuda” (el “Informe de 1987”).

Las Directrices también reflejan la discusión iniciada en la OCDE respecto de la propuesta de regulación de precios de transferencia en los Estados Unidos. Sin embargo, el contexto en que dicho Informe fue escrito era muy diferente respecto de aquel en que se han acometido su ámbito era mucho más limitado y se dirigía específicamente a la propuesta de regulación de los EEUU.

Los países miembros de la OCDE continúan adoptando el principio en plena competencia tal y como está recogido en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE (y en los convenios bilaterales que obligan, legalmente en este aspecto, a las partes interesadas en los tratados) y en el Informe de 1979. Estas Directrices se centran en la aplicación del principio de plena competencia para valorar los precios de transferencia de empresas asociadas. Las Directrices pretenden ayudar a las administraciones tributarias (tanto de los países miembros de la OCDE como de los países no miembros) y a las empresas multinacionales, indicándoles vías para encontrar soluciones satisfactorias para ambos tipos de entidades en materia de precios de transferencia, reduciendo así los conflictos entre Administraciones tributarias y empresas multinacionales y evitando litigios costosos. Analizar los métodos para valorar si las condiciones de las relaciones comerciales y financieras dentro de una multinacional satisfacen el principio de plena competencia y estudian la aplicación práctica de estos métodos. También se incluye un estudio del método del reparto del beneficio según una fórmula preestablecida.

Se fomenta que los países miembros de la OCDE sigan estas Directrices en sus prácticas internas de precios de transferencia y se estimula a los contribuyentes para que hagan lo mismo al valorar, a efectos fiscales, si sus precios de transferencia satisfacen el principio de plena competencia. Se anime a las Administraciones tributarias a tener en cuenta la apreciación del contribuyente, desde un punto de vista comercial, sobre la aplicación del principio de plena competencia en sus prácticas de inspección y a desarrollar sus análisis de precios de transferencia desde esta perspectiva.

También pretenden, en primer lugar, regir la resolución de los casos de precios de transferencia en el marco de procedimientos amistosos entre países miembros de la OCDE y, cuando resulte apropiado, en procedimientos de arbitraje. También la OCDE se ofrece criterios para los casos en que se ha requerido un ajuste correlativo. El Comentario al apartado 2 del artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE deja claro que el Estado al que se requiere un ajuste correlativo debe cumplir con esta solicitud sólo si este Estado “considera que el importe del ajuste de beneficios refleja correctamente los beneficios que se hubieran obtenido si la operación se hubiera producido en plena competencia”. Esto significa que, en el procedimiento ante la autoridad competente, el Estado que ha propuesto el primer ajuste soporta la carga de demostrar al otro Estado que el ajuste “está justificado tanto en principio como en su importe”. Se debe esperar que ambas Autoridades competentes resuelvan el procedimiento amistoso en un espíritu de cooperación.

Con el objeto de lograr un equilibrio entre los intereses de los contribuyentes y de las Administraciones tributarias de forma equitativa para todas las partes, es necesario considerar todos los aspectos de la cuestión que resulten relevantes en cada supuesto de precios de transferencia. Uno de estos aspectos es la atribución de la carga de la prueba, lo cual exige que la Administración tributaria realice, prima facie, una demostración de que el precio determinado por el contribuyente no es conforme al principio de plena competencia. Se debería advertir, sin embargo, que incluso en tal caso la Administración tributaria puede obligar con toda razón a que el contribuyente presente sus cuentas que permitan a la Administración tributaria realizar sus análisis de las operaciones vinculadas. En otras jurisdicciones puede ocurrir que los contribuyentes tengan que soportar la carga de la prueba en algunos aspectos. Algunos países miembros de la OCDE consideran que el artículo 9 del Modelo Convenio Fiscal de la OCDE establece reglas de carga de la prueba en casos de precios de transferencia que prevalecen sobre cualquier disposición interna en contrario. Sin embargo, otros países consideran que el artículo 9 no establece normas acerca de la carga de la prueba. Independientemente de quien soporta la carga de la prueba, una evaluación de la equidad de la atribución de la carga de la prueba debe realizarse a la luz de otros elementos del sistema fiscal de cada jurisdicción que tengan en cuenta el conjunto de las normas sobre precios de transferencia, incluida la resolución de controversias. Estos elementos incluirían sanciones, prácticas de inspección, procedimientos de recursos administrativos, normas relativas al pago de intereses respecto de los impuestos debidos y de las devoluciones tributarias, la obligación eventual de efectuar el pago del tributo correspondiente antes de recurrir un ajuste, las reglas de prescripción y el grado en que las disposiciones aplicables se conocen previamente. No sería adecuado confiar en cualquiera de estos elementos, incluida la carga de la prueba, para realizar afirmaciones infundadas sobre precios de transferencia.

Eso se centra en las principales cuestiones de principios que surgen en el área de precios de transferencia. El Comité de Asuntos Fiscales pretende continuar sus trabajos en esta área así ha decidido elaborar estas Directrices en un formato de hojas intercambiables. Se abordarán cuestiones tales como la aplicación del principio de plena competencia a operaciones referentes a activos intangibles, servicios, acuerdos de reparto de costos, establecimientos permanentes y subcapitalización o capitalización vía deuda. El Comité se propone examinar regularmente las experiencias de los países miembros y de los países no miembros seleccionados en la utilización de los métodos usados para aplicar el principio de plena competencia, con particular énfasis en las dificultades encontradas en la aplicación de los métodos del beneficio de la operación y las formas en que estos problemas han sido resueltos entre los países. El Comité también espera información regular sobre la frecuencia con la que se utilizan los métodos del beneficio de la operación. Basándose en estas revisiones y en estas informaciones, el Comité puede considerar la necesidad de elaborar directrices suplementarias para la utilización de estos métodos.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Prologo de las Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias. OCDE 1995.

## **1.1 Carácter de la Investigación.**

Objetivos: Hablar sobre el tema de precios de transferencia, por ser una tema desconocido para mucha gente, que si bien es cierto que a la mayoría de las personas puede no interesarles, ya que la mayoría de las empresas en México no lo requieren, por no estar obligados o no tienen partes relacionadas, ni nacionales ni extranjeras.

Sobre lo que hablare en este trabajo, basándome en mi experiencia laboral, en lo que marcan las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE y lo que nos dicen las leyes mexicanas. Es como podemos aplicar los métodos que son reconocidos antes las autoridades. Si bien es cierto que no todas las compañías hacen lo mismo, y no todas las compañías tienen las mismas operaciones, pero todas pueden usar el mismo método siempre y cuando las pruebas para soportar la operación y/o transacción tengan la documentación y/o el soporte correspondiente.

En México es un tema que realmente se puede decir que esta comenzando ya que se metió a las leyes mexicanas apenas en el 2000 y con lagunas fiscales, como se conoce, durante el transcurso de los años se han ido modificando las leyes.

El tema en realidad es muy amplio y en México no se cuenta con mucha literatura, si uno requiere información es mas fácil conseguirla en el extranjero, incluso las bases de datos donde podemos encontrar contratos o información financiera de todo el mundo se debe de pagar en Estados Unidos. Espero ser lo más claro posible en el uso de los métodos.

## **Capítulo II**

### **Antecedentes**

#### **2.1 Mundiales**

##### **2.1.1 El principio de plena competencia (Arm's Length).**

###### **2.1.1.1 Introducción**

En este Capítulo se procede al estudio de los antecedentes del principio de plena competencia, que es la norma internacional sobre precios de transferencia acordada con los países miembros de la OCDE para que sea utilizada, a efectos fiscales, por los grupos multinacionales y las Administraciones tributarias. El Capítulo analiza el principio de plena competencia, reafirma su condición de estándar internacional y establece criterios para su aplicación.

Cuando las empresas independientes negocian entre sí, las fuerzas del mercado determinan normalmente las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras (por ejemplo, el precio de los bienes transferidos o de los servicios prestados y las condiciones de las transferencias o de la prestación). Cuando las empresas asociadas negocian entre sí, tal vez las fuerzas externas del mercado no afecten de la misma manera a sus relaciones comerciales y financieras aunque, a menudo, las empresas asociadas pretenden reproducir en sus negociaciones la dinámica de las fuerzas del mercado. Las Administraciones tributarias no deberían considerar automáticamente que las empresas asociadas pretendan manipular sus beneficios. Pueden existir dificultades reales en la determinación exacta del precio de mercado ante la ausencia de fuerzas de mercado o ante la adopción de una estrategia comercial particular.

Es importante tener presente que la necesidad de practicar ajustes para aproximarse a las condiciones de plena competencia surge con independencia de cualquier obligación contractual asumida por las partes de satisfacer un precio en particular o de cualquier obligación contractual asumida por las partes de satisfacer un precio en particular de cualquier interno de minimizar la imposición fiscal. De esta manera, cualquier ajuste fiscal guiado por el principio de plena competencia no debería afectar a las obligaciones contractuales esenciales asumidas por las empresas asociadas sin una finalidad fiscal y podría ser procedente incluso cuando no hay intención minimizar o evadir impuestos. La consideración de los precios de transferencia no debería confundirse con la consideración de los problemas del fraude o de la elusión fiscal, aun cuando las políticas de precio de transferencia puedan ser utilizadas para dichos fines.

Cuando los precios de transferencia no respondan a las fuerzas del mercado y al principio de plena competencia, podrían distorsionarse las deudas tributarias de empresas asociadas y los ingresos tributarios de los países receptores de la inversión. Por esto, los países miembros de la OCDE han acordado que, a efectos fiscales, los beneficios de empresas asociadas puedan ser ajustados en la medida necesaria para corregir las distorsiones mencionadas asegurar de este modo que se cumple el principio de plena competencia. Los países miembros de la OCDE consideran que se logra un ajuste adecuado determinando las condiciones de las relaciones comerciales y financieras susceptibles de encontrarse entre empresas independientes en operaciones similares y bajo circunstancias similares.



Aparte de las condiciones fiscales, otros factores pueden distorsionar las condiciones de las relaciones comerciales y financieras establecidas entre empresas asociadas. Por ejemplo, dichas empresas pueden estar sometidas a presiones gubernamentales opuestas (tanto en el propio país como en el extranjero) relativas a las valoraciones aduaneras, derechos anti-dumping y controles de cambios o de precios. Además, las distorsiones en los precios de transferencia pueden estar causadas por las necesidades de tesorería de las empresas de un grupo multinacional. Un grupo multinacional, que cotiza sus acciones en el mercado de valores puede verse presionado por los accionistas a mostrar una elevada rentabilidad en la compañía matriz, en particular si la información dirigida a los accionistas no se presenta de forma consolidada. Todos estos factores pueden afectar a los precios de transferencia y a la cuantía de los beneficios atribuidos a las empresas asociadas de un grupo multinacional.

No se debería suponer que las condiciones establecidas en las relaciones comerciales y financieras entre empresas asociadas se desvían invariablemente respecto de las que demandaría el mercado libre. Las empresas asociadas de los grupos multinacionales tienen normalmente un grado de autonomía considerable y, a menudo, negocian entre sí como si fueran empresas independientes. Las empresas responden a las situaciones económicas derivadas de las condiciones de mercado en sus relaciones, tanto con terceros como con empresas asociadas. Por ejemplo, los directivos locales pueden estar interesados en conseguir unos buenos resultados y, por tanto, no querrían fijar precios que redujeran los beneficios de sus propias sociedades. Las Administraciones tributarias deberían recordar estas consideraciones con el objeto de facilitar una asignación eficiente de sus recursos a la hora de seleccionar y llevar a cabo comprobaciones de precios de transferencia. En ocasiones puede suceder que las relaciones entre empresas asociadas influyan en el resultado de la negociación.

En consecuencia, la evidencia de condiciones de negociación duras no es suficiente, por sí sola, para determinar si éstas responden al principio de plena competencia.

### **2.1.1.2 Declaración del principio de plena competencia (Arm's Length)**

#### **2.1.1.2.1 El Artículo 9 del Modelo Convenio Fiscal de la OCDE**

La declaración que otorga un carácter oficial al principio de plena competencia se encuentra en el párrafo 1 del artículo 9 del Modelo Convenio Fiscal de la OCDE, constituyendo este el fundamento de los convenios fiscales bilaterales entre países miembros de la OCDE y entre un número cada vez mayor de países no miembros. El artículo 9 dispone: “(Cuando dos empresas asociadas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia)”. Con el objeto de ajustar beneficios, tomando como referencia las condiciones que hubieran concurrido entre empresas independientes en operaciones comparables, el principio de plena competencia persigue tratar a los miembros de un grupo multinacional como si operaran como empresas separadas en lugar de cómo partes inseparables de una sola empresa unificada. La preocupación se centra en la índole de las relaciones comerciales entre esos participantes porque su consideración como empresas separadas lleva a tratar a los miembros del grupo multinacional como si fueran entidades independientes.

Hay varias razones que explican por que los países miembros de la OCDE y otros no miembros han adoptado el principio de plena competencia. Una de las primeras causas es que este principio ofrece un tratamiento fiscal equitativo para empresas multinacionales y para empresas independientes. El tramo más igualitario a efectos fiscales entre empresas asociadas e independientes que supone el principio de plena competencia evita que surjan ventajas o desventajas fiscales que, de otra forma, distorsionarían la posición competitiva relativa de cada tipo de entidad. El principio de plena competencia facilita el crecimiento del comercio y de las inversiones internacionales al excluir las consideraciones fiscales de las decisiones económicas.

Se ha observado que el principio de plena competencia funciona muy eficazmente en la gran mayoría de los casos. Por ejemplo, hay muchas situaciones referidas a la compra y venta de bienes y a los préstamos de dinero en las que el precio de plena competencia se puede encontrar fácilmente en operaciones comparables llevadas a cabo por empresas independientes comparables bajo circunstancias comparables. Sin embargo, hay casos muy significativos en los que el principio de plena competencia es difícil y complicado de aplicar, por ejemplo en el caso de grupos multinacionales involucrados en la producción integrada de bienes altamente especializados en intangibles exclusivos y/o en la prestación de servicios especializados.

Hay quienes consideran imperfecciones inherentes al principio de plena competencia ya que la consideración de empresas separadas puede que no tenga siempre en cuenta las economías de escala y la interrelación de actividades diversas generadas por la integración de empresas. Sin embargo, no existen criterios objetivos de general aceptación para distribuir entre empresas asociadas las economías de escala o los beneficios derivados de la integración.

La aplicación del principio de plena competencia encuentra dificultades prácticas porque las empresas asociadas pueden involucrarse en operaciones que las empresas independientes no llevarían a cabo. Tales operaciones no estarían motivadas necesariamente por la elusión fiscal, sino que podrían tener lugar porque, en las operaciones entre unas y otras, los miembros del grupo multinacional se enfrentan con circunstancias comerciales diferentes a las que se enfrentarían las empresas independientes. Por ejemplo, puede ocurrir que una empresa independiente no desee vender un intangible (el derecho a explotar los resultados de futuras investigaciones) por un precio determinado si el beneficio potencial de dicho intangible no puede ser estimado y hay otras formas de explotación del citado intangible. En tal caso, una empresa independiente puede no querer arriesgar una venta definitiva porque puede ser que el precio no refleje la capacidad del bien intangible de llegar a ser extremadamente rentable. De modo, parecido, el propietario de un bien intangible puede mostrarse reticente a entrar en acuerdos de cesión vía licencia con empresas independientes por temor a que se degrade su valor. Por el contrario, este mismo propietario estaría dispuesto a ofrecer condiciones menos restrictivas a empresas asociadas en la medida en que se puede controlar más de cerca el uso del bien intangible. No hay riesgos para el beneficio global del grupo en una operación de este tipo entre miembros de un grupo multinacional.

En estas circunstancias, una empresa independiente explotaría por sí misma el bien o lo cedería vía licencia a otra empresa independiente durante un período limitado de tiempo (o posiblemente un acuerdo que permita ajustar los cánones). Sin embargo, siempre existe el riesgo de que el bien intangible no sea tan valioso como parece. Por tanto, una empresa independiente tiene que optar entre vender el bien intangible, disminuyendo así el riesgo y asegurando la utilidad, o explotarlo, asumiendo el riesgo de que la utilidad difiera de la que se podría haber obtenido de la venta del intangible.

El principio de plena competencia es difícil de aplicar cuando las empresas independientes rara vez participan en operaciones de la naturaleza de las realizadas por empresas asociadas, porque no hay, o hay poca evidencia, de las condiciones que éstas hubieran establecido.

En determinados casos, el principio de plena competencia puede convertirse en una carga administrativa en la valoración de un número significativo y diverso de operaciones transfronterizas, tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias(en México el SAT). Aunque una empresa asociada fija normalmente las condiciones de una operación a la hora de llevarla a cabo, en algún momento podrá requerirse a la empresa para que demuestre que aquéllas son consientes con el principio de plena competencia. También la Administración posiblemente haya de involucrarse en un proceso de comprobación de varios años después de que las operaciones hayan tenido lugar. La Administración tributaria tendría que intentar reunir información relativa a operaciones similares, a las condiciones de mercado en el momento en que aquellas se produjeran, etc., respecto de operaciones numerosas y diferentes. Esta tarea suele resultar cada vez más ardua con el paso del tiempo.

Con frecuencia, tanto las Administraciones tributarias como los contribuyentes encuentran dificultades para obtener información adecuada para aplicar el principio de plena competencia. Este puede exigir una cantidad importante de datos ya que, normalmente, requiere que los contribuyentes y las Administraciones tributarias evalúen operaciones no vinculadas y las actividades comerciales de empresas independientes y las comparen con las operaciones y actividades de empresas asociadas. La información a la que se pueda acceder puede resultar incompleta y difícil de interpretar; si existiera otra información, podría ser complicado obtenerla a causa de la localización geográfica tanto de esta como de las partes que pueden procurarla. Además, puede suceder que, por razones de confidencialidad, resulte inviable conseguir información de empresas independientes.

En este punto, se debería recordar que los precios de transferencia no son una ciencia exacta, sino que exigen juicios de valor por parte tanto de la Administración tributaria como de los contribuyentes.<sup>2</sup>

#### **2.1.1.2.2 El mantenimiento de plena competencia como consenso internacional**

Aun teniendo en cuenta las consideraciones realizadas anteriormente, el criterio de los países miembros de la OCDE continúa siendo que el principio de plena competencia debe regir la evaluación de los precios de transferencia entre empresas asociadas. Este principio tiene sentido en teoría, ya que ofrece la posición más próxima al funcionamiento del libre mercado en los casos en que se transmiten bienes y servicios entre empresas asociadas. Aunque no siempre resulte sencillo aplicarlo en la práctica, determina generalmente niveles adecuados de rentas entre miembros de grupos multinacionales, aceptables para las Administraciones tributarias. Así, se refleja la realidad económica de los hechos y circunstancias particulares de contribuyentes asociados y se adopta como punto de referencia el funcionamiento normal del mercado.

Abandonar el principio de plena competencia supondría renunciarla fundad base teórica descrita anteriormente y amenazar el consenso internacional, incrementando sustancialmente, de esta manera, el riesgo de que se produzca una doble imposición. La experiencia bajo este principio es ya lo suficientemente amplia y sofisticada como para haber establecido una base sólida de común entendimiento entre el mundo empresarial y las Administraciones tributarias. Este entendimiento compartido alcanza un gran valor práctico para conseguir los objetivos de fijar las bases imponibles adecuadas en cada jurisdicción y evitar la doble imposición. Esta experiencia debería de utilizarse para profundizar el principio de plena competencia, afinar su funcionamiento y mejorar su aplicación, ofreciendo más orientación a los contribuyentes y realizando comprobaciones más oportunas.

---

<sup>2</sup> Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD 1995

En resumen, los países de la OCDE mantienen firme su apoyo al principio de plena competencia. En realidad, no ha surgido ninguna alternativa a este principio que sea admisible o realista. El método de reparto del beneficio según una fórmula preestablecida, mencionado en ocasiones como alternativa posible, no sería aceptable en su concepción teórica, en su aplicación ni en su práctica.

### **2.1.1.3 Criterios para aplicar el principio de plena competencia**

#### **2.1.1.3.1 Análisis de comparabilidad**

Razones para elaborar el examen de comparabilidad

La aplicación del principio de plena competencia se basa generalmente en la comparación de las condiciones de una operación vinculada con las condiciones de las operaciones entre empresas independientes. Para que estas comparaciones sean útiles, las características económicas relevantes de las situaciones que se comparan deben ser lo suficientemente comparables. Ser comparables significa que ninguna de las diferencias (si las hay) entre las situaciones que se comparan pueda afectar materialmente a las condiciones analizadas en la metodología (como puede el precio o el margen) o que se pueden realizar ajustes suficientemente precisos para eliminar los efectos de dichas diferencias. En la determinación del grado de comparabilidad, incluyendo al tipo de ajustes que resulten necesarios para lograrla, se requiere comprender como evalúan las sociedades independientes las operaciones potenciales. Las empresas independientes, a la hora de valorar los términos de una posible operación, los comparan contra opciones reales de que se disponen y solo participan en ella si no ven una alternativa que sea claramente más atractiva. Por ejemplo, no parece probable que una empresa acepte un precio ofertado por una empresa independiente si sabe que otros clientes potenciales desearían pagar más por su producto en condiciones similares.

Este punto relevante en la cuestión de la comparabilidad ya que las empresas independientes, con carácter general, tendrán en cuenta cualesquiera diferencias con relevancia económica entre las opciones realmente disponibles a la hora de valorarlas (tales como diferencias en el grado de riesgo u otros factores comparables que se mencionan más adelante). Por tanto, cuando se proceda a las comparaciones que implica la aplicación del principio de plena competencia, las Administraciones tributarias deberán tener en cuenta también estas diferencias para determinar si hay comparabilidad entre las situaciones comparadas y cuales son los ajustes que puedan resultar necesarios para lograrla.

Todos los métodos que aplican el principio de plena competencia giran en torno a la idea de que las empresas independientes consideran las opciones que tienen disponibles y, al compararlas entre sí, atienden a cualquier diferencia que pudiera afectar su valor de manera significativa. Por ejemplo, es normal suponer que las empresas independientes consideren si pueden comprar un mismo producto de un tercero a un precio inferior antes de comprarlo a otro precio dado.

Se deben de tener en cuenta las diferencias materiales entre las operaciones y las empresas comparables a la hora de efectuar la comparación. Es necesario cotejar las características de las operaciones o de las empresas que hubieran influido en las condiciones de las negociaciones en plena competencia para poder determinar el grado de comparabilidad actual y poder realizar así los ajustes apropiados para establecer las condiciones de plena competencia o un rango de las mismas. Las características que pueden ser importantes son las de la propiedad o de los servicios transmitidos, las funciones desempeñadas por las partes (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos), las cláusulas contractuales, las circunstancias económicas de las partes y las estrategias empresariales que estas persiguen.



La importancia de estos factores en la determinación de la comparabilidad dependerá de la naturaleza de la operación vinculada y del método de determinación de precios adoptado.

### **2.1.1.3.2 Factores determinantes de la comparabilidad**

#### **2.1.1.3.2.1 Características de los activos o de los servicios**

Las diferencias en las características específicas de los activos o de los servicios explican a menudo, las diferencias en su valor en el mercado libre. En consecuencia, la comparación de estas características puede ser útil en la determinación de la comparabilidad entre operaciones vinculadas y no vinculadas. En general, la similitud en las características de los activos o servicios transmitidos será más relevante cuando se comparen márgenes de beneficios. será preciso tener en cuenta las características siguientes: en el caso de transmisiones de bienes tangibles, las características físicas de los mismos, sus cualidades y su fiabilidad, así como su disponibilidad y el volumen de la oferta; en el caso de la prestación de servicios, la naturaleza y el alcance de los servicios; y en el caso de activos intangibles, la forma de la operación tipo de activo, la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión.

#### **2.1.1.3.2.2 Análisis funcional**

En las relaciones comerciales entre dos empresas independientes, la remuneración reflejara las funciones desempeñadas por cada empresa. Para determinar si son comparables entre sí operaciones vinculadas y no vinculadas o entidades asociadas e independientes, es necesario comparar las funciones asumidas por las partes.

Esta comparación se basa en un análisis funcional que pretende identificar y comparar actividades y responsabilidades, significativas desde un punto de vista económico, que son o van a ser asumidas por las empresas independientes y por la asociada. Se debe prestar particular atención a la estructura y organización del grupo. También será relevante concretar a que título jurídico el contribuyente ejerce sus funciones.

Las funciones que los contribuyentes y las administraciones tributarias podrían tener que identificar y comparar, el diseño, la fabricación, el montaje, la investigación y el desarrollo, la prestación de servicios, las compras, la distribución, la comercialización, la publicidad, el transporte, financiación y la gestión. Deberían identificarse las principales funciones asumidas por el interesado sometido a su inspección. Debería procederse a un ajuste ante cualquier diferencia importante respecto de las actividades asumidas por cualquier empresa independiente con la que se compara al interesado. Aun cuando una de las partes asuma un número considerable de funciones respecto de las asumidas por la otra parte implicada en la operación, la importancia radica en la significación económica de esas actividades desde el punto de vista de su frecuencia, naturaleza y valor para los respectivos interesados.

También puede ser relevante y útil, en la identificación y comparación de las funciones desempeñadas, la tarea de considerar los activos que son o serán utilizados. Este análisis debe ponderar el tipo de activos utilizados, tales como instalaciones y equipos, la utilización de intangibles valiosos, etc., y la naturaleza de los mismos, así como la antigüedad, el valor de mercado, la ubicación, la existencia de derechos de propiedad industrial.

En el mercado libre, la asunción de mayores riesgos se compensará al mismo tiempo con un aumento del rendimiento esperado. Las operaciones y entidades vinculadas e independientes no son comparables entre sí cuando hay diferencias significativas en los riesgos asumidos respecto de las cuales no se puede realizar un ajuste adecuado. El análisis funcional resultara incompleto a menos que se consideren los principales riesgos asumidos por cada parte, ya que la asunción o la distribución de riesgos influyen en las condiciones de las operaciones entre empresas asociadas. En teoría, en el mercado libre, la asunción de mayores riesgos debe ser compensada al mismo tiempo por un aumento del rendimiento esperado, aunque el rendimiento real pueda o no verse incrementado, dependiendo del grado en que se concrete efectivamente el riesgo.

Los riesgos a tener en cuenta son: los del mercado, tales como las fluctuaciones en los costos de los factores y en los precios de los productos; los de pérdidas asociadas a la inversión en propiedad, planta y equipo y a su uso; los derivados del éxito o fracaso de las inversiones en investigación y desarrollo; los riesgos financieros, como los motivados por la inestabilidad de los tipos de cambio de moneda y de los tipos de interés; los riesgos crediticios, etc.

Las funciones ejercidas determinarán hasta cierto punto la distribución del riesgo entre las partes y las condiciones que cada interesado debería poder esperar en las negociaciones de plena competencia. Por ejemplo, cuando un distribuidor responsabiliza de la comercialización y de la publicidad, arriesgando sus propios medios en dichas actividades, debería tener derecho a una retribución esperada proporcionalmente mayor por dicha actividad y las condiciones de la operación deberían diferir de las existencias cuando el distribuidor se limita a actuar como un agente, que ve sus costos reembolsados y que recibe una retribución adecuada a dicha actividad.

De forma similar, un fabricante o un investigador previamente contratado que no asume riesgos importantes deberían tener derecho solamente a una remuneración limitada. O si un fabricante vende un activo a un distribuidor asociado en otro país y se afirma que el distribuidor es quien asume todos los riesgos derivados del tipo de cambio, pero el precio de transferencia parece de hecho ajustado de forma que el distribuidor esta protegido de las oscilaciones del tipo de cambio, entonces las administraciones tributarias podrían cuestionar la pretendida asignación de los riesgos derivados del tipo de cambio.

Un factor adicional a considerar a la hora de examinar la esencia económica de la pretendida distribución de riesgos es la consecuencia que tendría dicha distribución en operaciones basadas en el principio de plena competencia. En general, en las relaciones comerciales en plena competencia tiene más sentido que cada parte asuma mayores cuotas de riesgo en aquellos aspectos sobre los que se tiene mayor control.

#### **2.1.1.3.2.3 Cláusulas Contractuales**

En las relaciones comerciales en condiciones de plena competencia, las cláusulas contractuales de las operaciones definen generalmente, de forma expresa o implícita, como se reparten las responsabilidades, riesgos y beneficios entre las partes. En este sentido el examen A los términos contractuales debe formar parte del análisis funcional al que nos hemos referido. Las cláusulas operación pueden encontrar, además de en el contrato escrito, en la correspondencia y en las comunicaciones entre las partes. Cuando no consten por escrito las condiciones contractuales entre las partes, habrá que deducirlas de su conducta y de los principios económicos que rigen normalmente las relaciones entre empresas independientes.

En las relaciones comerciales entre partes independientes, las diferencias de intereses entre las partes aseguran que estas intenten normalmente hacer respetar los términos del contrato, que solo serán ignorados o modificados si resulta de interés para ambas. Esta misma divergencia de intereses puede que no exista en el caso de empresas asociadas, siendo importante, en consecuencia, examinar si la conducta de las partes conforme con las condiciones del contrato o si esta indica que no se han seguido o si son simuladas. En estos casos es necesario realizar un análisis más minucioso para determinar las verdaderas condiciones de la operación.

#### **2.1.1.3.2.4                      Circunstancias Económicas**

Los precios de plena competencia pueden variar entre mercados de diferentes incluso para operaciones referidas a unos mismos bienes o servicios; por tanto, para lograr la comparabilidad se requiere que los mercados que operan las empresas independientes y las asociadas sean comprables y que las diferencias existentes no incidan materialmente en los precios o que se puedan realizar los ajustes apropiados. Resulta esencial identificar el mercado o los mercados considerando los bienes o servicios sustitutos disponibles. Las circunstancias económicas que pueden ser relevantes para determinar la comparabilidad de los mercados son: su localización geográfica; su dimensión; el grado de competencia y la posición competitiva relativa en el mismo de compradores y vendedores; la disponibilidad (el riesgo) de bienes y servicios sustitutos; los niveles de oferta y demanda en el mercado en su totalidad, así como en determinadas zonas son relevantes; el poder de compra de los consumidores, la naturaleza y alcance de las reglamentaciones públicas que inciden sobre el mismo; los costos de producción, incluyendo los costos del suelo, del trabajo y del capital; los costos de transporte; la fase de comercialización.

#### 2.1.1.3.2.5

#### Estrategias mercantiles

Estas atenderían un gran número de aspectos propios de la empresa, como pueden ser la innovación y el desarrollo de nuevos productos, el grado de diversificación, la aversión al riesgo, la valoración de los cambios políticos, la incidencia de las leyes laborales vigentes y en proyecto, así como cualesquiera otros factores que influya la dirección cotidiana de la empresa. Al mismo tiempo, será relevante considerar si las estrategias comerciales han sido ideadas por el grupo multinacional o por uno de sus miembros aisladamente, así como la forma y la medida en que se han involucrado otros miembros del grupo multinacional ante la necesidad de aplicar esta estrategia.

Las estrategias comerciales también podrían incluir modalidades de penetración en los mercados. Un contribuyente que intenta penetrar en un mercado, o incrementar su cuota en el mismo, podría facturar temporalmente sus productos con precios inferiores a los facturados sobre cualquier otro producto comparable en el mismo mercado.

Aspectos relevantes vinculados a la temporalidad pueden crear problemas concretos a las administraciones tributarias a la hora de valorar la legitimidad de la afirmación del contribuyente que sigue una estrategia comercial que le diferencia respecto de otras empresas potencialmente comparables. Algunas de estas estrategias como las que se refieren a la penetración en mercados o al aumento de cuotas de participación en el mismo, implican la reducción de los beneficios actuales del contribuyente en previsión del aumento de beneficios en el futuro.

A la hora de valorar la afirmación de un contribuyente de que seguía una estrategia comercial por la que temporalmente obtenía menores beneficios en espera de mejores resultados a largo plazo, deberían considerarse diversos factores. Las administraciones tributarias deberían examinar el comportamiento de las partes para determinar si en consecuencia con la estrategia comercial declarada. Una estrategia comercial de un grupo multinacional para la penetración en un mercado puede ser llevada a la práctica por el fabricante o por el distribuidor, que actúa con independencia respecto del primero. Además, una estrategia de penetración en el mercado o de aumento de la cuota de participación en el mismo va acompañada, de intensos esfuerzos de comercialización y publicidad excepcionales. Si la naturaleza de las relaciones entre las partes en la operación vinculada es coherente con la situación del contribuyente que soporta los costos de la estrategia comercial.

### **2.1.2 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).**

La OCDE es una organización internacional intergubernamental que reúne a los países mas industrializados de economía de mercado. En la OCDE, los representantes de los países miembros se reúnen para intercambiar información y armonizar políticas con el objeto de maximizar su crecimiento económico y coadyuvar a su desarrollo y al de los países no miembros. La OCDE es el mayor productor mundial de publicaciones en economía y asuntos sociales con más de 500 títulos por año, más documentos de trabajo y otros productos que cubren todas las áreas de trabajo de la Organización.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

### **2.1.2.1 Antecedentes**

La OCDE tiene sus raíces en 1948, en la Organización para la Cooperación Económica Europea que tuvo el objetivo de administrar el Plan Marshall para la reconstrucción europea. En 1960, el Plan Marshall había cumplido su cometido y los países miembros acordaron invitar a Estados Unidos y Canadá en la creación de una organización que coordinara las políticas entre los países occidentales. La nueva organización recibió en nombre de Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos y su sede se encuentra en París.

### **2.1.2.2 Objetivos**

La OCDE se ha constituido como uno de los foros mundiales más influyentes, en el que se analiza y se establecen orientaciones sobre temas de relevancia internacional como economía, educación y medioambiente.

Los objetivos de OCDE, que fueron ratificados por todos los países miembros, son de promover las políticas tendientes a:

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

El principal requisito para ser país miembro de la OCDE es liberalizar progresivamente los movimientos de capitales y de servicios. Los países miembros se comprometen a aplicar los principios de liberación, no discriminación, trato nacional y trato equivalente.



### 2.1.2.3 Países Miembros

En la actualidad existen 30 países miembros de la OCDE.

Miembros fundadores (1961)		Miembros posteriores
Alemania	Islandia	Japón (1964)
Austria	Italia	Finlandia (1969)
Bélgica	Luxemburgo	Australia (1971)
Canadá	Noruega	Nueva Zelanda (1973)
Dinamarca	países Bajos	México (1994)
España	Portugal	Republica Checa (1995)
Estados Unidos	Reino Unido	Corea del Sur (1996)
Francia	Suecia	Hungría (1996)
Grecia	Suiza	Polonia (1996)
Irlanda	Turquía	Eslovaquia (2000)

## **2.2 México**

### **2.2.1 Jerarquía de las normas jurídicas**

La jerarquía de las leyes en materia fiscal se rige en base a dos principios básicos: el de Supremacía y el de Preferencia; en base a lo anterior, puede establecerse la siguiente clasificación:

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Tratados Internacionales
- Leyes Federales
- Reglamentos
- Resolución Miscelánea Fiscal
- Circulares
- Resoluciones Particulares

### **2.2.2 Artículo 31, Fracc. IV de la CPEUM.**

*El Artículo 31 dice: son obligaciones de los mexicanos:  
En su fracción IV: contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.<sup>4</sup>*

### **2.2.3 Artículo 9 de los Tratados para evitar la doble imposición y las Guías de Precios de Transferencia.**

El artículo 9 del Modelo Convenio debe interpretarse de conformidad con las Reglas en materia de precios de transferencia emitidas por la OCDE.

---

<sup>4</sup> Fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En México la interpretación de los artículos de los tratados suscritos por nuestro país debe realizarse considerando los comentarios al Modelo Convenio, con sustento en la regla 2.1.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal en vigor.

Así, la aplicación de las Guías de precios de transferencia emitidas por la OCDE es necesaria, independientemente de la referencia directa a la aplicación de las citadas en las Guías conforme a la propia de la Ley de ISR (artículo 215).

Estructura de las Guías emitidas por la OCDE:

Capítulo I El principio de plena competencia.

Capítulo II Métodos tradicionales transaccionales.

Capítulo III Otros métodos.

Capítulo IV Enfoques administrativos para evitar y resolver controversias en materia de precios de transferencia.

Capítulo V Documentación.

Capítulo VI Consideraciones especiales para propiedad intangible.

Capítulo VII Consideraciones especiales para servicios intragrupo.

Capítulo VIII Acuerdos de costos compartidos.

Anexos Reglas de monitoreo, ejemplos y resoluciones anticipadas en materia de precios de transferencia.

#### **2.2.4 México y la OCDE**

El 18 de mayo de 1994, México se convirtió en el miembro número 25 de la OCDE; el “Decreto de promulgación de la Declaración del Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos sobre la aceptación de sus obligaciones como miembro de la OCDE” fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de julio del mismo año. En un plano de igualdad, México analiza las políticas públicas de los países miembros.

## **2.2.5 Beneficios para México**

Algunos de los beneficios específicos del ingreso de México a la OCDE son:

- Las políticas públicas en los distintos ámbitos son contrastadas con la experiencia de las mejores prácticas en el ámbito internacional.
- La administración pública en México se ha visto fortalecida.
- Distintos sectores del país también pueden hacer uso de análisis de información relevante.
- La OCDE ha hecho un buen trabajo al contribuir a un mejor entendimiento de algunos asuntos de políticas públicas en México.

## **2.2.6 Participación de México en la OCDE**

La participación en la OCDE ha permitido a México aprovechar las experiencias de otros países y a la vez dar a conocer mejor la economía mexicana ante los demás países miembros. Asimismo, México ha servido como puente de comunicación entre los países industrializados y los países en desarrollo, sobre todo de la región latinoamericana.

México, ha presidido en dos ocasiones la Reunión de Consejo a nivel Ministerial de la OCDE, la reunión más importante del año en la Organización. En 1999 y 2004.

La OCDE ha efectuado estudios y evaluaciones de México en diversas materias y también ha celebrado en nuestro país reuniones y seminarios. Se ha buscado también que los trabajos de la OCDE tengan amplia difusión y puedan ser aprovechados. México es uno de los cinco países miembros en donde la OCDE ha establecido un centro de distribución de publicaciones.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Material del diplomado de precios de transferencia del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. 2008

La Ley del ISR en su artículo 216. Nos habla de las metodologías reconocidas para precios de transferencia. Dice lo siguiente: Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 215 de esta Ley, se podrán aplicar cualquiera de los siguientes métodos:<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Artículo 216 de La Ley del Impuesto Sobre la Renta.

## **Capítulo III**

### **Métodos de Precios de Transferencia**

#### **3.1 Métodos Tradicionales.**

##### **3.1.1 Método de precio comparable no controlado. (PC)**

El método de precio comparable no controlado consiste en comparar el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación vinculada, con el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación no vinculada en circunstancias comparables. Si hay diferencia entre los dos precios, esto puede indicar que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas asociadas no responden a las condiciones de plena competencia y que el precio de la operación vinculada tal vez tenga que ser sustituido por el precio de la operación vinculada.

Esto sucede si se cumple algunos de los dos siguientes supuestos:

A) Ninguna de las diferencias (si las hay) entre las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas involucradas en esas operaciones es susceptible de influir materialmente en el precio del libre mercado

B) Pueden realizarse ajustes suficientemente precisos como para eliminar los importantes efectos de esas diferencias. Cuando sea posible encontrar operaciones no vinculadas comparables, el PC es el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia.

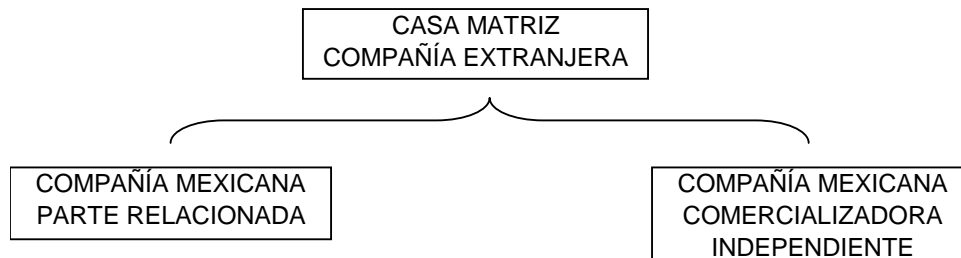
Este método es el preferible de todos los demás.

*La ley del ISR lo define de la siguiente manera: método de precio comparable no controlado, que consiste en considerar*

*el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.<sup>7</sup>*

Ejemplo.

Método precio comparable no controlado.



La casa matriz vende el mismo producto tanto a su parte relacionada como a un tercero independiente.

### 3.1.2 Método de precio de reventa. (PR)

Este método se inicia con el precio al que se ha comparado a una empresa asociada un producto que es revendido a una empresa independiente. Este precio se reduce a un margen bruto adecuado representativo de la cuantía con la que el revendedor pretendería cubrir sus costos de ventas y sus gastos de explotación y en función de las tareas desarrolladas considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos, obtener un beneficio apropiado. El resultado derivado de sustraer el margen bruto puede entenderse que constituye, después de realizar desempeñadas. Puede resultar menos fiable cuando hay diferencias entre las operaciones vinculadas y las no vinculadas entre las partes que intervienen en la operación y esas diferencias tienen un efecto sensible en el indicador utilizado para medir las condiciones de plena competencia.

<sup>7</sup> Fracción primera de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 216.

Este método es utilizado en operaciones de compra-venta o distribuidores.

*La Ley de ISR lo define de la siguiente manera: Método de precio de reventa que consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa o de la prestación 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 pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculara dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas. (UB/VN)<sup>8</sup>*

Ejemplo.

Método precio de reventa.

Una compañía distribuidora de luces industriales, le compra a su parte relacionada, que se encuentra en Estados Unidos, mercancía para su distribución en México. Nos proporciona sus Estados de Resultados con las siguientes cifras:

Ventas Netas	217,829,787.79
Costo de ventas	<u>167,085,106.38</u>
Utilidad Bruta	50,744,681.41
Gastos de Venta y de Administración	<u>35,670,212.77</u>
Utilidad de operación	<u><u>15,074,468.64</u></u>
<b>Utilidad Bruta / Ventas Netas</b>	<b>23.30%</b>

<sup>8</sup> Fracción segunda de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 216.



Buscamos empresas que sean comparables y se realiza la siguiente búsqueda:

<b>Criterios</b>	<b>Descripción del criterio aplicado en la selección de comparables</b>
A	Entidades cuyos ingresos fuesen obtenidos de la distribución de productos eléctricos y productos similares (wholesale).
B	Entidades que reportaran actividades, funciones y riesgos similares a nuestro cliente.
C	Entidades que no experimentaran pérdidas recurrentes en los últimos 3 años.

Seleccionamos 5 empresas: Kuroda Electric Co. Ltd.; Fuji Electronics Co. Ltd.; Hagemeyer Nv.; Anixter International Inc.; Ums Holdings.

A continuación vemos los resultados:

	KURODA	FUJI	HAGEMEYER	ANIXTER	UMS
VENTAS	136.619	39.963	5,594.613	3,847.400	57.530
COSTO DE VENTAS	118.890	33.609	4,247.887	2,904.000	35.620
UTILIDAD BRUTA	17.729	6.354	1,346.727	943.400	21.910
GASTOS	9.863	3.640	1,275.414	732.500	14.137
UTILIDAD OPERATIVA	0.326	0.002	8.098	210.900	7.609
UB/VN	12.98%	15.90%	24.07%	24.52%	38.08%

#### RANGO INTERCUARTILICO

LIMITE INFERIOR	12.98%
<b>PRIMER CUARTIL</b>	<b>15.90%</b>
<b>MEDIANA</b>	<b>24.07%</b>
<b>TERCER CUARTIL</b>	<b>24.52%</b>
LIMITE SUPERIOR	38.08%

Del indicador de nivel de utilidad aplicado bajo el PR, obtiene para el ejercicio fiscal el 23.30%, por tanto podemos concluir que esta operación fue pactada tal y como lo hubiesen acordado partes independientes en operaciones comparables, de acuerdo a lo requerido por el primer párrafo del artículo 215 de la LISR para el ejercicio fiscal en comento.

### 3.1.3 Método del costo adicionado. (CA)

El método parte de los costos en que ha incurrido el proveedor de los activos (o de los servicios) en una operación vinculada para proporcionar los activos transmitidos o los servicios prestados a un comprador

asociado. A este costo se añade un margen para poder realizar un beneficio adecuado en vista de las funciones desempeñadas y de las condiciones de mercado. El resultado, que se obtiene después de añadir el margen del costo incrementado a los costos antes mencionados puede ser considerado como precio de plena competencia de la operación vinculada.

Este método es utilizado en operaciones de venta de inventarios manufacturados.

*La Ley de ISR lo define de la siguiente manera: Método de costo adicionado que consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calcula dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas. (UB/CV)<sup>9</sup>*

Ejemplo.

Método del costo adicionado.

Una compañía que se dedica a la producción de soldadura, le compra a su parte relacionada, que se encuentra en Brasil, mercancía manufacturada en México. Nos proporciona sus Estados de Resultados con las siguientes cifras:

---

<sup>9</sup> Fracción tercera de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 216.

Costo de ventas	11,588,601.00
Utilidad Bruta	2,314,857.00
Gastos de Venta y de Administración	5,347,262.00
Utilidad de operación	- 3,032,405.00
<b>Utilidad Bruta / Ventas Netas</b>	<b>19.98%</b>

Buscamos empresas que sean comparables y se realiza la siguiente búsqueda:

<b>Criterios</b>	<b>Descripción del criterio aplicado en la selección de comparables</b>
A	Entidades cuyos ingresos fuesen obtenidos mayoritariamente (en más del 80%) de la manufactura de electrodos, fundentes, alambres tubulares, aleaciones y equipo relacionado.
B	Entidades que reportaran actividades, funciones y riesgos similares a nuestro cliente.
C	Entidades que no experimentaran pérdidas recurrentes en los últimos 3 años.

Seleccionamos 7 empresas: Lincoln Electric Holdings Inc., Kaiser Aluminum Corp., Thermadyne Holdings Co., Charter Plc., Outokumpu Oy., Shinwa Co. Ltd. Nagoya; SSH Corp.

	KAISER	LINCOLN	THERMADYNE	CHARTER	OUTOKUMPU	SHINWA	SSH
VENTAS	942.40	1,601.19	482.62	870.40	5,552.00	29.88	55.60
COSTO DE VENTAS	852.20	1,120.29	317.46	599.60	5,227.00	24.73	40.21
UTILIDAD BRUTA	90.20	480.90	165.15	270.80	325.00	5.14	15.39
GASTOS	92.30	281.23	124.17	205.10	10.00	2.49	10.67
UTILIDAD OPERATIVA -	2.10	199.67	40.98	65.70	315.00	2.65	4.71
UB/CV	10.58%	42.93%	52.02%	45.16%	6.22%	20.80%	38.26%

**RANGO INTERCUARTILICO**

LIMITE INFERIOR	6.22%
<b>PRIMER CUARTIL</b>	<b>15.69%</b>
<b>MEDIANA</b>	<b>38.26%</b>
<b>TERCER CUARTIL</b>	<b>44.04%</b>
LIMITE SUPERIOR	52.02%

Del indicador de nivel de utilidad aplicado bajo el CA (utilidad bruta a costo de ventas), obtiene para el ejercicio fiscal 19.98%, por tanto

podemos concluir que esta operación fue pactada tal y como lo hubiesen acordado partes independientes en operaciones comparables, de acuerdo a lo requerido por el primer párrafo del artículo 215 de la LISR para el ejercicio fiscal en comento.

### **3.2 Otros métodos**

Los métodos tradicionales basados en la operación constituyen el medio más directo para precisar si las condiciones de las relaciones comerciales y financieras entre empresas asociadas responden a las de plena competencia. Por tanto estos métodos tradicionales son preferibles a otros. Sin embargo, las complejidades de las situaciones reales de las actividades empresariales pueden implicar dificultades en la forma de aplicar los métodos tradicionales. En esas situaciones excepcionales en las que no existen datos disponibles no son de suficiente calidad como para confiar, únicamente o de forma absoluta en los métodos tradicionales, puede resultar necesario preguntarse si y en que condiciones, se pueden utilizar otros métodos tradicionales.

#### **3.2.1 Participación de utilidades**

Este método identifica, la utilidad que ha de distribuirse entre las empresas asociadas por las operaciones vinculadas. Posteriormente, se reparte ese beneficio entre las empresas asociadas en función de unos criterios económicamente válidos que se aproximan al reparto de la utilidad que se hubiera previsto y reflejado en un acuerdo en condiciones de plena competencia. El beneficio conjunto puede ser la utilidad total derivada de las operaciones o una utilidad residual que representa la utilidad que no puede asignarse fácilmente a una de las partes, como es la utilidad derivado de intangibles de gran valor.

*La Ley de ISR lo define de la siguiente manera: Método de participación 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 determinara 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 asignara a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.<sup>10</sup>*

### **3.2.2 Residual de participación de utilidades**

*La Ley de ISR lo define de la siguiente manera: Método residual de participación 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 determinara 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 asignara de la siguiente manera:*

*1.- Se determinara la utilidad mínima que corresponde en su caso a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos significativos mencionados con anterioridad, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.*

---

<sup>10</sup> Fracción cuarta de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 216.

*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 hubieran sido distribuidas con o entre partes independientes en operaciones comparables.<sup>11</sup>*

En base a mi experiencia laboral estos dos métodos son los menos utilizados, debido a que juntar la información mundial del grupo y ver el porcentaje que realiza cada una de las subsidiarias y matrices es casi imposible.

### **3.2.3 Márgenes transaccionales de utilidad de operación**

Este método se determina a partir de una base adecuada (costos, ventas, activos, etc.) el margen neto de beneficio que obtiene un contribuyente de una operación vinculada. En consecuencia el método se aplique de forma fiable, debe hacerse de manera compatible con la puesta en funcionamiento de los métodos tradicionales (PR y CA)

*La Ley de ISR lo define de la siguiente manera: Método 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*

---

<sup>11</sup> Fracción quinta de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 216.

*rentabilidad, que tomen en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.*<sup>12</sup>

Ejemplo.

Método Márgenes transaccionales de utilidad de operación

La compañía distribuidora de luces industriales, que habíamos visto con anterioridad, le paga a su parte relacionada, otros servicios (servicios administrativos), que se encuentra en Estados Unidos, mercancía para su distribución en México. Nos proporciona sus Estados de Resultados con las siguientes cifras:

Ventas Netas	217,829,787.79
Costo de ventas	<u>167,085,106.38</u>
Utilidad Bruta	50,744,681.41
Gastos de Venta y de Administración	<u>35,670,212.77</u>
Utilidad de operación	<u><u>15,074,468.64</u></u>
<b>Utilidad Operativa / Ventas Netas</b>	<b>6.92%</b>

Tomamos la misma metodología que usamos anteriormente; por lo tanto nos quedan las mismas comparables que realizamos con anterioridad

A continuación vemos los resultados:

---

<sup>12</sup> Fracción sexta de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 216.

	KURODA	FUJI	HAGEMEYER	ANIXTER	UMS
VENTAS	136.619	39.963	5,594.613	3,847.400	57.530
COSTO DE VENTAS	118.890	33.609	4,247.887	2,904.000	35.620
UTILIDAD BRUTA	17.729	6.354	1,346.727	943.400	21.910
GASTOS	9.863	3.640	1,275.414	732.500	14.137
UTILIDAD OPERATIVA	0.326	0.002	8.098	210.900	7.609
UO/VN	0.24%	0.01%	0.14%	5.48%	13.23%

RANGO INTERCUARTILICO

LIMITE INFERIOR	0.01%
PRIMER CUARTIL	0.14%
MEDIANA	0.24%
TERCER CUARTIL	5.48%
LIMITE SUPERIOR	13.23%

Del indicador de nivel de utilidad aplicado bajo el MTU, obtiene para el ejercicio fiscal el 6.92%, por tanto podemos concluir que esta operación fue pactada tal y como lo hubiesen acordado partes independientes en operaciones comparables, de acuerdo a lo requerido por el primer párrafo del artículo 215 de la LISR para el ejercicio fiscal en comento.

Para el ejercicio 2008 el art. 216 de la LISR se agrega un nuevo párrafo:

*Método aplicable*

*Los contribuyentes deberán aplicar en primer termino el método previsto por la fracción I de este artículo, y solo podrán utilizar los métodos señalados en las fracciones II, III, IV, V y VI del mismo, cuando el método previsto en la fracción I citada no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales a que se refiere el ultimo párrafo del artículo 215 de esta Ley. Para los efectos de la aplicación de los métodos previstos por las fracciones II, III y VI de este artículo se considerara que se*



*cumple la metodología, siempre que se demuestre que el costo y el precio de ventas se encuentran a precios de mercado.*<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> Antepenúltimo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 216.

## Capítulo IV

### Normatividad

#### 4.1 Ley de Impuesto Sobre la Renta

*En materia de Impuesto sobre la Renta (ISR) en el artículo 215, primer párrafo nos habla de Operaciones con partes relacionadas: Los contribuyentes del Título II de esta Ley que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.<sup>14</sup>*

*En el tercer párrafo del artículo 215 de esta misma Ley nos dice lo siguiente: Para efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no exista diferencias entre estas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley, y cuando existan dichas diferencias, estas se eliminen mediante ajustes razonables. Para determinar dichas diferencias, se tomaran en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, según el método utilizado, considerando, entre otros, los siguientes elementos:<sup>15</sup>*

*I. Las características de las operaciones, incluyendo:*

*a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés;*

---

<sup>14</sup> Primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 215.

<sup>15</sup> Tercer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 215.

*b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;*

*c) En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;*

*d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como, si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección.*

*e) En el caso de enajenación de acciones, se consideraran elementos tales como, el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.<sup>16</sup>*

*II. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación;<sup>17</sup>*

*III. Los términos contractuales;<sup>18</sup>*

*IV. Las circunstancias económicas;<sup>19</sup>*

*V. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.<sup>20</sup>*

---

<sup>16</sup> Fracción primera de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 215.

<sup>17</sup> Fracción segunda de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 215.

<sup>18</sup> Fracción tercera de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 215.

<sup>19</sup> Fracción cuarta de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 215.

<sup>20</sup> Fracción quinta de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 215.

*Definición de Partes Relacionadas de acuerdo a la Ley de ISR.*

*Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.<sup>21</sup>*

*En el antepenúltimo párrafo del artículo 215 de la Ley de ISR. Nos habla de Otras partes relacionadas.*

*A) Partes relacionadas de establecimientos permanentes: Se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente a su casa matriz, u otros establecimientos permanentes de ésta última, así como las personas señaladas en la definición anterior y sus respectivos establecimientos permanentes.*

*B) Precios de transferencia y su relación con transacciones celebradas con residentes en países con regímenes fiscales preferentes: Se presume salvo prueba en contrario, que las transacciones celebradas por residentes en México con residentes en las jurisdicciones antes citadas, se llevan a cabo entre partes relacionadas y sus montos no se pactan como lo hubieran efectuado partes independientes en situaciones comparables.*

---

<sup>21</sup> Artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

*El artículo 215 de la Ley de ISR el su ultimo párrafo nos habla de la aplicación de Guías de Precios de Transferencia emitidas por la OCDE.*

*Dice lo siguiente: Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquellas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los Tratados celebrados por México.<sup>22</sup>*

*En el caso de personas físicas también la ley nos marca de que pueden existir precios de transferencia en su artículo 106 de la Ley de ISR penúltimo párrafo.*

*Dice lo siguiente: Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera.<sup>23</sup> Obligación de determinar ingresos y deducciones en operaciones con partes relacionadas acorde a lo previsto en los artículos 215 y 216, y conceptos de las mismas.*

---

<sup>22</sup> Último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 215.

<sup>23</sup> Penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 106.

## 4.2 Normas de Información Financiera (NIF)

*Las transacciones entre partes relacionadas pueden estar sujetas a condiciones de precio, crédito y suministro, diferentes a las convencidas con otras partes con quienes la empresa informante efectúa transacciones. Asimismo la sola relación entre partes relacionadas, aun sin tener transacciones entre ellas, puede influir en los resultados o la situación financiera de la empresa informante. Es necesario que dentro de los estados financieros, se reciba información sobre la existencia de partes relacionadas y sus transacciones para contar con los elementos suficientes para interpretar los mismos.*

*La NIF establece las reglas de revelación de estas transacciones por la empresa que emite la información.*

*Las reglas de la NIF no son aplicables a las entidades gubernamentales y a empresas de participación estatal mayoritaria, a menos de que estas tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista.*

*La NIF define a las partes relacionadas de la siguiente manera: Son partes relacionadas de la empresa informante aquellas entidades o personas que individual o conjuntamente, directa o indirectamente ejercen control o influencia significativa, o están bajo el mismo control o influencia significativa que ella.*

*Se considera que existe control cuando se tiene directa o indirectamente la mayoría de los votos para tomar decisiones operacionales y financieras, y existe influencia significativa, aun sin tener la mayoría, se esta en condiciones de influir en estas decisiones.*

*Se consideran partes relacionadas de la empresa informante, entre otras:*

- *Las compañías tenedoras, subsidiarias, asociadas y afiliadas.*
- *Otras empresas y personas que tengan directa o indirectamente influencia significativa en el derecho de voto de la empresa informante, así como las entidades en las que esas empresas y personas tengan el derecho que les permite influir en el proceso de decisiones.*
- *Los consejeros, directores y ejecutivos de alto nivel, así como las empresas en las cuales ellos tengan poder de decisiones o influencia significativa en las decisiones operacionales y financieras.*

*Son transacciones con partes relacionadas, la transferencia de efectivo, derechos, bienes o servicios y obligaciones entre las partes antes descritas, independientemente de que sean gratuitas.*

*Algunos ejemplos de transacciones entre partes relacionadas son:*

- *Ventas o compras de activos.*
- *Uso o explotación de activos.*
- *Arrendamiento, licencia, regalías o asistencia técnica.*
- *Prestación y recepción de servicios.*
- *Préstamos y su efecto financiero correspondiente.*
- *Avales y garantías.*

## *Reglas de presentación*

*Para un claro entendimiento de la situación financiera, los resultados de operación y cambios en la situación financiera de la empresa informante, los estados financieros deben revelar los elementos necesarios de las transacciones importantes con partes relacionadas que normalmente son, entre otros, los siguientes:*

- Naturaleza de la relación.*
- Descripción de las transacciones, independiente de que sean gratuitas.*
- Monto de las transacciones.*
- Efecto de los cambios en las condiciones de transacciones recurrentes.*
- Los saldos con las partes relacionadas y sus características.*
- Cualquier otra información que se juzgue necesaria para el entendimiento de la transacción.*

*Las partidas similares deben agruparse a menos que se considere necesario destacar cierta información para comprender los efectos de las transacciones.*

*Aunque no se hayan realizado transacciones entre partes relacionadas debe revelarse la naturaleza de la relación existente entre ellas cuando el resultado o la situación financiera de la empresa informante difieran en forma significativa de los que hubieran tenido de no existir esta.*

*Las remuneraciones pagadas a consejeros, directores y ejecutivos, derivadas del ejercicio de sus funciones, no son transacciones que requieran revelarse.*



*En los estados financieros consolidados o combinados no es necesario revelar las transacciones que son eliminadas.<sup>24</sup>*

### **4.3 Rango Intercuartílico.**

La Ley de ISR nos dice en el artículo 216 nos habla también del uso de rangos estadísticos, los rangos Intercuartílicos.

*De la aplicación de alguno de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustaran 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 consideraran como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerara que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango.<sup>25</sup>*

En el artículo 276 del Reglamento de la Ley de ISR nos habla de las metodologías reconocidas para precios de transferencia. El uso de los rangos estadísticos:

En una muestra de datos comparables cualquiera de los datos obtenidos puede ser igualmente comparable. El método intercuartil es el método reconocido actualmente.

---

<sup>24</sup> Normas de Información Financiera C-13.

<sup>25</sup> Artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Definición de rango: Es la medida de dispersión más simple. Es la diferencia entre el valor mayor y el menor. Se deben definir los percentiles 25, 75 y la mediana de los datos de la muestra. Lo que nos lleva a la campana de Gauss.

El artículo establece que podrán aplicarse otros métodos estadísticos diferentes al método intercuartil, sin embargo su aplicación se reserva a casos en los que se haya aprobado su aplicación en procedimientos amistosos o cuando el método lo autorice y lo publique la autoridad fiscal (reglas de resolución miscelánea fiscal).

#### **4.4 Declaración Informativa**

El artículo 86 de la Ley de ISR nos comenta de las obligaciones de los contribuyentes. Comprobantes de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, declaración informativa de transacciones celebradas con partes relacionadas del extranjero, obligación de aplicar métodos de precios de transferencia.

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

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

*b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.*

*c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el artículo 215 de esta Ley.*

*d) El método aplicado conforme al artículo 216 de esta Ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.*

*Se exceptúa del cumplimiento de lo anterior a los contribuyentes que no hayan generado ingresos superiores a 13 millones de pesos por actividad empresarial, o a los contribuyentes que no hayan generado ingresos superiores a 3 millones de pesos por la prestación de servicios profesionales. La excepción no aplica cuando se hayan efectuado operaciones con residentes en territorios con regímenes fiscales preferentes.<sup>26</sup>*

La verificación del cumplimiento de esta obligación únicamente se podrá realizar por ejercicios fiscales terminados.

---

<sup>26</sup> Fracción doceava de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 86.

La documentación e información antes citada debe registrarse en la contabilidad del contribuyente.

*En la fracción XIII de este mismo artículo nos dice lo siguiente: Presentar conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones realizadas con partes relacionadas en el extranjero mediante la forma autorizada.<sup>27</sup>*

La declaración relevante es el anexo 9 de la declaración informativa múltiple (DIMM).

*En la fracción XV de este mismo artículo nos dice lo siguiente: Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, estas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para estas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicaran los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley, en el orden establecido en el artículo.<sup>28</sup>*

Obligación aplicable en lo general y sin excepción, aplicando el estándar de mejor método.

*Artículo 1 de la Ley de ISR Nos habla de los sujetos del pago del ISR.*

*Las personas físicas y morales estarán obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:*

*I. Residentes en México por todos sus ingresos.*

---

<sup>27</sup> Fracción décimo tercera de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 86.

<sup>28</sup> Fracción décimo quinta de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 86.

*II. Los establecimientos permanentes en México de residentes en el extranjero, únicamente por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.*

*III. Los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, por los ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.<sup>29</sup>*

---

<sup>29</sup> Artículo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

## Capítulo V

### Operaciones de Partes Relacionadas.

Las operaciones que se efectúan en México. Están divididas en 2 partes: en Operaciones de Ingreso y Operaciones de Egreso. Como vemos en el cuadro siguiente:

<b>Operaciones de Ingreso</b>	<b>Operaciones de Egreso</b>
Ingreso neto por venta de inventarios producidos	Compra neta de inventarios para producción
Ingreso neto por venta de inventarios para distribución	Compra neta de inventarios para distribución
Ingreso por prestación de servicios	Compra de activo fijo
Ingreso por maquila	Pago de regalías
Ingreso por servicios administrativos	Pago de asistencia técnica
Ingreso por seguros y reaseguros	Pago de honorarios
Ingreso por comisiones	Pago de arrendamiento
Ingreso por regalías	Pago de garantías
Ingreso por asistencia técnica	Pago de publicidad
Ingreso por intereses	Pago de servicios de maquila
Ingreso por arrendamiento	Pago por otros servicios prestados (administrativos)
Enajenación de acciones	Pago por servicios financieros
Venta de activo fijo	Pago de comisiones
Otros ingresos (especifique)	Pago de intereses
	Primas pagadas por seguros y reaseguro
	Compra de acciones
	Otros pagos, (especifique)

Las operaciones siempre van a ser por el mismo concepto, para una parte será ingreso y para la otra egreso. Generalmente las operaciones siempre son las

mismas entre las partes relacionadas año con año. Ya que tenemos los siguientes casos.

- Caso 1 Empresa manufacturera.  
Estas empresas venderán a sus partes relacionadas materia prima o inventarios manufacturados.
- Caso 2 Empresa distribuidora.  
Estas empresas venderán a sus partes relacionadas inventarios para distribuir.
- Caso 3 Prestadora de servicios.  
Este se da cuando una empresa, que generalmente es la casa matriz se encarga de la investigación y/o el desarrollo.
- Caso 4 Empresas maquiladoras.  
Este se da cuando una de las partes relacionadas le maquila a la otra exclusivamente.
- Caso 5 Servicios administrativos.  
Esto se da cuando una de las partes relacionadas le ofrece a la otra orientación profesional dentro del área administrativa, operativa, contable, así como de ventas, reservaciones, cobranza, mercadeo y publicidad.
- Caso 6 Seguros y reaseguros.  
Esto se da cuando una de las partes asegura la mercancía o incluso el tipo de cambio (forwards).
- Caso 7 Comisiones.  
Esto generalmente se da cuando una de las partes hace o genera una venta en un lugar donde otra ya tiene derecho o jurisdicción.

- Caso 8 Regalías.

*El Código Fiscal de la Federación nos dice en el Artículo 15-B. Se consideran regalías, entre otros los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fabrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, formulas o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o información relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas u otro derecho o propiedad similar.*

*Para los efectos del párrafo anterior, el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas incluye la de los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan.*

*También se consideran regalías los pagos efectuados por el derecho a recibir para retransmitir imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien los pagos efectuados por el derecho a permitir el acceso al publico a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitían por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares.<sup>30</sup>*

- Caso 9 Asistencia Técnica.

*El Código Fiscal de la Federación nos dice en el artículo 15-B último párrafo. Los conceptos de asistencia técnica no se consideraran como regalías. Se entenderá por asistencia técnica la prestación de servicios personales independientes*

---

<sup>30</sup> Artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación.



*por los que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos.*<sup>31</sup>

- Caso 10 Intereses.

*La ley del Impuesto Sobre la Renta nos dice en el artículo 9. Para los efectos de esta Ley se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, a los rendimientos de créditos de cualquier clase. Esto sucede cuando existe un préstamo entre las partes relacionadas.*<sup>32</sup>

- Caso 11 Arrendamiento.

Este caso se da cuando alguna de las partes le renta a otra algún bien.

- Caso 12 Acciones.

Esto es cuando alguna de las partes compra las acciones de otra compañía, Este caso se da solo en conglomerados o en aquellos casos en que la empresa vaya a cerrar en un país.

- Caso 13 Activo Fijo.

Esto se da cuando una empresa le vende a otra un activo fijo, generalmente sucede cuando la sucursal es distribuidora y quieren hacerla manufacturera; o siempre ha sido manufacturera y van a sacar un nuevo producto y le venden la maquinaria para que pueda sacar este producto.

---

<sup>31</sup> Último párrafo del artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación.

<sup>32</sup> Artículo 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- Caso 14 Otros.

Ahí entraría todo lo que no se vio en los casos anteriores, normalmente existen reembolsos de gastos entre compañías. Los cuales no van a generar ninguna utilidad.

## Capítulo VI

### **Cuestiones de aplicación específica a los servicios intragrupo.**

Casi todos los grupos multinacionales deben poner a su disposición de sus miembros un amplio abanico de servicios, especialmente administrativos, técnicos, financieros y comerciales. Estos servicios pueden incluir las funciones de gestión, coordinación y control para el conjunto del grupo. El costo de suministrar estos servicios puede asumirlo inicialmente la sociedad matriz, un grupo miembro designado (“un centro de servicios del grupo”) u otro miembro del grupo. Una empresa independiente, que tenga necesidad de un servicio, puede obtenerlo de un proveedor de servicios, especializado en ese tipo de servicios o puede encargarse ella misma del servicio (internamente). Un miembro de un grupo multinacional, que necesite un servicio, puede adquirirlo directa o indirectamente de empresas independientes o de una o varias empresas asociadas del mismo grupo multinacional o ejecutar el servicio el mismo. Los servicios intragrupo a menudo incluyen lo que pueden prestar externamente empresas independientes (como son los servicios jurídicos o contables), así como los que suelen prestarse internamente (los servicios prestados por la propia empresa tales como la auditoría, la asesoría financiera o la formación de personal).

Los acuerdos intragrupo para la prestación de servicios se encuentran, a veces, vinculados a acuerdos de transmisión de bienes o de activos intangibles. En algunos casos, tales como los contratos de “know-how” que contienen un elemento de servicio, puede ser difícil determinar el límite preciso entre la transmisión o la cesión vía licencia del activo por una parte y la transferencia de servicios por otra. Las transferencias de tecnología suelen estar asociadas a la prestación de servicios auxiliares.

Las actividades de los servicios intragrupo pueden tener diferencias considerables entre los grupos multinacionales, en la medida en que dichas actividades proporcionan un beneficio, o un beneficio esperado, para uno o varios miembros del grupo. Cada caso dependerá de sus propios hechos y circunstancias y de los acuerdos alcanzados en el seno del grupo. Es decir en un grupo descentralizado, la sociedad matriz podrá limitar sus actividades intragrupo al seguimiento de sus inversiones en sus filiales en su calidad de accionista. En un grupo centralizado o integrado, el consejo de dirección y la dirección general de la sociedad matriz podrán tomar todas las decisiones importantes relativas a las actividades de las filiales y la sociedad matriz podrá llevar a cabo todas las funciones de comercialización, de formación de personal y de gestión de tesorería.

Generalmente se plantean dos problemas en el análisis de la fijación de los precios de transferencia de los servicios intragrupo. El primero es saber si el servicio ha sido efectivamente suministrado. El segundo, si la renumeración de esos servicios a efectos fiscales debería ser coherente en acorde con el principio de plena competencia. Algunas cuestiones son las siguientes:

### **6.1 Determinación de si los servicios intragrupo han sido prestados**

Bajo el principio de plena competencia, para responder a la cuestión de si un miembro del grupo ha prestado o no un servicio, ejerciendo tal actividad en beneficio de uno o varios miembros del grupo, habría que determinar si la actividad supone un interés económico o comercial para un miembro del grupo que refuerza así su posición comercial. Puede responderse a esta cuestión preguntándose si, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente. Si la actividad no es de las que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar por ella o hubiera ejecutado ella misma, no debería, en general, considerarse como un servicio intragrupo de conformidad con el principio de plena competencia.

Está claro que el análisis precedente depende de los hechos y circunstancias efectivamente observados y no es posible definir de forma abstracta y categórica las actividades que constituyen o no una presentación de servicios intragrupo. No obstante, pueden ofrecerse algunas indicaciones que permitan dilucidar como debería aplicarse el análisis a ciertas categorías comunes de actividades ejercidas en el seno de los grupos multinacionales.

Ciertos servicios intragrupo son realizados por un miembro de un grupo multinacional para satisfacer una necesidad identificada de una o varias empresas miembros del grupo. En este caso, se puede responder directamente a la cuestión de si un servicio ha sido prestado. En general, en circunstancias comparables una empresa independiente hubiera satisfecho la necesidad identificada ejerciendo ella misma la actividad o recurriendo a un tercero. En consecuencia, en este caso, se deducirá normalmente que se está en presencia de un servicio intragrupo. Por ejemplo, normalmente se estaría ante un servicio intragrupo cuando una empresa asociada repara los bienes de equipo empleados por otra empresa miembro de un grupo multinacional en el ámbito de sus actividades de fabricación.

Debe procederse a un análisis más complejo cuando una empresa asociada acomete actividades que afectan a varios miembros del grupo o al conjunto del grupo. En un número reducido de casos, puede ejecutarse una actividad intragrupo asociada a varios miembros del grupo, aun cuando algunos de ellos no tengan necesidad de ella y por lo tanto no estarían dispuestos a pagarla si fueran empresas independientes. Esta actividad sería de las que un miembro del grupo (normalmente la sociedad matriz o una sociedad holding regional) realiza debido a sus intereses en uno o varios miembros del grupo, en su calidad de accionista. Esta clase de actividad no justificaría una retribución a cargo de las sociedades que se benefician de la misma. Este tipo de actividad podría calificarse de actividades de accionista.

También existen actividades de tutela, las cuales abarcan un conjunto de actividades ejercidas por un accionista, que podría incluir la prestación de servicios a otros miembros del grupo, como los servicios que serían prestados por un centro de coordinación. Estas actividades no son propias de los

accionistas, podrían comprender servicios de planificación por minorizados para determinadas operaciones, gestión en caso de emergencia o asesora técnica.

Algunos ejemplos de las actividades de accionista, son las siguientes:

- a) Los costos asociados a la estructura jurídica de la casa matriz, tales como la organización de las juntas generales de accionistas de la casa matriz, la emisión de acciones de esta sociedad y los gastos de funcionamiento del consejo de administración.
- b) Los costos relativos a las obligaciones de la casa matriz en materia de registro contable de las operaciones, incluyendo la consolidación de informes;
- c) Los costos de obtención de fondos destinados a la adquisición de las participaciones.

Por el contrario, si una casa matriz obtiene fondos por cuenta de otro miembro del grupo para la adquisición de una nueva sociedad, normalmente se considera que la casa matriz esta ofreciendo un servicio al miembro del grupo.

En general no deberían de considerarse servicios intragrupo las actividades que acomete un miembro del grupo, por el hecho de duplicar un servicio que realiza para si mismo otro miembro del grupo o que realiza un tercero por cuenta de este otro miembro del grupo. En el caso de que los servicios se dupliquen solo temporalmente, cuando un grupo multinacional se reorganiza para centralizar sus funciones de dirección, habría que hacer una excepción. Otra excepción seria cuando la duplicación se destina a reducir el riesgo de decisiones empresariales desacertadas.

En algunos casos, el servicio intragrupo realizado por un miembro del grupo, como un accionista o un centro de coordinación, solo afecta a algunos miembros aunque indirectamente genere beneficios a otros miembros del grupo. Se podría analizar si es prudente reorganizar el grupo, adquirir nuevos miembros o suprimir una división. Estas actividades podrían consistirán servicios intragrupo para determinados miembros del grupo implicados, como aquellos miembros que efectúen adquisiciones o suprimen una de sus divisiones, pero también pueden generar ventajas económicas para otros miembros del grupo no implicados en la decisión, aumentando la eficiencia, las economías de escala u otras sinergias. Generalmente, no se consideran que estos miembros del grupo beneficiados hayan recibido un servicio intragrupo, dado que las actividades que originan esas ventajas no son del tipo del que una empresa independiente estaría normalmente dispuesta a pagar.

No habría que considerar que una empresa asociada se beneficia de un servicio intragrupo cuando obtiene ventajas accesorias que solo se generan por formar parte de una empresa mayor y no por ejercer una actividad específica. No habría prestación de servicios cuando una empresa asociada, por el mero hecho de ser filial, tiene una mejor clasificación crediticia que si no lo fuera; pero se considera que existiría un servicio intragrupo cuando su mejor clasificación crediticia se debiera a un aval de otro miembro del grupo o cuando la empresa se beneficiara de la reputación del grupo debido a sus campañas publicas de comercialización y de relaciones publicas. A estos efectos, debe distinguirse entre la asociación pasiva y la promoción activa de las características del grupo multinacional que refuerza la capacidad de obtención de beneficios de determinados miembros del grupo. Hay que tener en cuenta los hechos y circunstancias que concurren en cada caso.

Las otras actividades, que pueden afectar al grupo en su conjunto, son aquellas centralizadas en la sociedad matriz o en un centro de servicio de grupo y puesta a disposición del grupo. Las actividades que se centralizan dependen del tipo de negocio y de la estructura organizativa del grupo, suelen incluir servicios administrativos tales como planificación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera contabilidad, auditoría, servicios jurídicos, servicios informativos, servicios financieros como la supervisión de los flujos de tesorería y de la solvencia, de los aumentos de capital, de los contratos de préstamo, de la gestión de riesgo de los tipos de interés y del tipo de cambio; asistencia en las áreas de producción, compra, distribución y comercialización y servicios de gestión de personal, como lo es el reclutamiento y la formación del personal. Normalmente los centros de servicio del grupo ejecutan los trabajos de Investigación y Desarrollo o gestionan y protegen los activos intangibles de una parte o del conjunto del grupo multinacional. Las actividades de este tipo se consideran como servicios intragrupo dado que son el tipo de actividades que una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o a ejecutar por si misma.

Para determinar si tiene lugar un pago entre dos empresas independientes por la prestación de servicios, también sería importante considerar la forma que hubieran adoptado un pago de plena competencia si la operación si la producción se hubiese producido entre empresas asociadas, operando en condiciones de plena competencia. En lo que se refiere a los servicios financieros, como los prestamos, las operaciones de cambio de divisas y las operaciones de cobertura, la remuneración normalmente se incorpora en el margen, por lo que no cabría esperar que se aplicara una comisión adicional por el servicio prestado.



Estos servicios prestados tienen como problema el siguiente planteamiento. La cuestión es saber si la disponibilidad de estos servicios constituye un servicio distinto en si mismo para el que habría que fijar la remuneración de plena competencia. La sociedad matriz o el centro de servicios del grupo puede estar dispuesto a suministrar, como la asesoría de tipo financiero, administrativo, técnico, jurídico o fiscal y asistir a todos los miembros de grupo en cualquier momento. En ese caso, el servicio consiste en poner a disposición de las empresas asociadas personal, activos. Los servicios intragrupos existirán en la medida en que se puede esperar razonablemente que una empresa independiente, en circunstancias comparables, incurra en gastos de asistencia para asegurar la disponibilidad de los servicios en cuestión, cuando requiera de ellos. Si una empresa independiente paga una iguala anual a un despacho de abogados que le puedan proporcionar asesoramiento jurídico y le represente en litigios. También puede citarse como ejemplo los contratos de servicios que permiten beneficiarse de forma prioritaria de los servicios de asistencia técnica para una red informática en caso de descompostura.

Estos servicios podrían obtenerse previa solicitud y podrán ser más o menos numerosos y revestir una importancia variable de un año a otro. Es poco probable que una empresa independiente incurriera en gastos de asistencia cuando fuera incierta su necesidad de potencial de servicios, cuando fuera dudosa la ventaja que representa poder disponer de estos servicios o cuando pudieran obtenerse de forma rápida a través de otra vía esos mismos servicios sin que fuera necesario suscribir contratos de asistencia. Antes de determinar la existencia de un servicio intragrupo, se debe de examinar la ventaja que confiere a una sociedad del grupo la existencia de acuerdos de prestación de servicios previa solicitud eventualmente, tomando en consideración las veces en que se ha recurrido a dichos servicios a lo largo de varios años y no solo el año en que se ha de efectuar un pago.

El hecho de que se hubiera efectuado un pago a una empresa asociada en concepto de supuestos servicios puede ser de utilidad para determinar si esos servicios fueron o no efectivamente suministrados, pero la simple calificación de un pago como comisión por gastos de gestión no debería de considerarse, como la prueba de que la prestación de servicios se ha realizado. Asimismo, la ausencia de pagos o de contratos no debería automáticamente llevar a la conclusión de que no se ha prestado ningún servicio intragrupo.

## **6.2 Determinación de la retribución de plena competencia**

### **6.2.1 En general**

Habiéndose establecido que se ha realizado un servicio intragrupo se debe precisar, al igual que para las otras operaciones intragrupo, si es consistente o no el importe de la renumeración con el principio de plena competencia. Esto significa que el precio facturado por los servicios intragrupo debería ser aquel que habrían fijado y aceptado dos empresas independientes en circunstancias comparables. En consecuencia, estas operaciones no deberían someterse a un tratamiento fiscal distinto al de las operaciones comparables entre empresas independientes por el hecho de haberse realizado entre empresas que son asociadas.

### **6.2.2 Identificación de los acuerdos efectivos en materia de renumeración de los servicios intragrupo**

Para identificar el importe, al que se han facturado realmente estos servicios, se deberá precisar los acuerdos, que han sido realmente concluidos entre las dos empresas asociadas para facilitar las distintas facturaciones de las prestaciones de servicios entre ellas. En ciertos casos, es fácil identificar las modalidades de facturación de los servicios intragrupo. También lo es cuando el grupo multinacional emplea la facturación directa, cuando se cargan directamente determinados servicios a las empresas asociadas. El método de facturación directa ofrece un gran interés práctico a las administraciones tributarias puesto que les permite identificar de forma precisa la realización del

servicio y la base de cálculo del pago. El método de la facturación directa permite determinar con mayor facilidad si el importe exigido es consistente o no con el principio de plena competencia.

Un grupo multinacional debería de estar en condiciones de adaptar un sistema de facturación directa, especialmente cuando también se prestan a empresas independientes servicios similares a los prestados a empresas asociadas. Si determinados servicios no solo se proveen a empresas asociadas sino también a empresas independientes en condiciones comparables y como una parte sustancial del negocio, podría presumirse que el grupo multinacional tiene la posibilidad de justificar el cálculo del cargo facturado por ejemplo, registrando contablemente los trabajos efectuados y los gastos incurridos para la ejecución de los contratos suscritos con terceros. En consecuencia en estos casos los grupos multinacionales adoptan el método de facturación directa para sus operaciones con empresas asociadas. Sin embargo, debe admitirse que este enfoque no es siempre el más adecuado si, los servicios prestados a terceros tienen un carácter ocasional o marginal.

La facturación directa a los servicios intragrupo es, tan difícil de aplicar en la práctica para los grupos multinacionales que estos últimos han desarrollado otros métodos de facturación para los servicios prestados por las sociedades matrices o por los centros de servicios de un grupo. En estos casos, las prácticas seguidas por los grupos multinacionales para la facturación de los servicios intragrupo suelen consistir en realizar planes que son: fácilmente identificables; o mas difícil de identificar y puede incorporarse en la facturación de otras operaciones imputada entre los miembros del grupo siguiendo ciertos criterios o no se reparten en modo alguno entre los miembros del grupo.

Los grupos multinacionales pueden estimar que, para calcular una renumeración de plena competencia coherente con los principios expuestos, no tienen otro remedio más que utilizar los métodos de asignación y reparto de costos. Estos últimos requieren a menudo, efectuar estimaciones o valoraciones aproximadas. Estos métodos se califican normalmente como métodos de facturación indirecta y deberían autorizarse siempre que se

dedique suficiente atención al valor de los servicios prestados a sus destinatarios y que se trate de buscar en que medida tienen lugar prestaciones de servicios comparables entre empresas independientes. Estos métodos de cálculo no serían aceptables si los servicios específicos, que constituyen una actividad principal de la empresa son suministrados no solo a empresas asociadas sino también a terceros. Habría que esforzarse, en la medida de lo posible, en establecer un cálculo equitativo del servicio prestado en cualquier facturación que deberá justificarse mediante un beneficio identificable y suficientemente previsible. Cualquier método de facturación indirecta debería ser sensible a las características comerciales de cada caso, contener cláusulas de salvaguardia contra cualquier manipulación, ser conformes con los principios básicos contables y ser capaces de efectuar los cargos o las asignaciones de los costos compatibles proporcionalmente a los beneficios obtenidos o susceptibles de conseguirse por el destinatario del servicio.

En ciertos casos la naturaleza del servicio prestado puede exigir un método de facturación indirecta, cuando solo puede cuantificarse de forma aproximada o estimada la proporción del valor de los servicios prestados a las diversas entidades relevantes. Este problema puede plantearse cuando las actividades de promoción de ventas realizadas a nivel central, especialmente con ocasión de exposiciones universales, por vía de inserción en la prensa internacional o por medio de otras campañas publicitarias centralizadas, puede afectar a la cantidad de bienes producidos o vendidos por un cierto número de sociedades filiales. Otro caso sería cuando un registro y análisis separado de las importaciones actividades prestadoras de servicios supusiera para cada destinatario una carga administrativa desproporcionada respecto a ellas mismas. En dichos casos, la facturación podría determinarse mediante un reparto entre todos los beneficiarios potenciales de los costos que no pueden imputarse directamente, que no pueden asignarse de forma específica a los destinatarios efectivos de los servicios diversos. Para cumplir con el principio de plena competencia, el método de reparto elegido debe alcanzar un resultado compatible con lo que empresas independientes comparables hubieran estado dispuestas a aceptar.

El reparto podría basarse en el volumen de negocios, en el personal empleado o en otros criterios. El que el método de reparto sea apropiado puede depender de la naturaleza y de la utilización del servicio. Como recurrir a servicios asalariados puede estar más relacionado con el número de empleados que con el volumen de negocios, en tanto que la asignación de costos de mantenimiento prioritario de los ordenadores podría hacerse en proporción a los gastos de equipo informático de los distintos miembros del grupo.

La reenumeración de los servicios prestados a una empresa asociada puede incluirse en el precio de otras operaciones. Por ejemplo, el precio de una licencia de una patente o de know-how, puede incluir un pago en concepto de servicios de asistencia técnica o de servicios centralizados realizados para el licenciataro o de asesoría de gestión de comercialización de los bienes producidos al amparo de la patente. Es estos casos, la administración tributaria y los contribuyentes tendrán que comprobar que no se facturara ninguna comisión adicional en concepto de servicios prestados y que no hubiera doble deducción.

Cuando se aplica un método de facturación indirecta, puede difuminarse la relación entre lo facturado y los servicios prestados y pueden surgir dificultades cuando hay que evaluar el beneficio obtenido. De hecho, puede ser bastante probable que la empresa a la que se factura un servicio no haya establecido relación alguna entre lo facturado y el servicio. Aumenta, el riesgo de doble imposición, dado que es más difícil determinar una deducción en concepto de costos incurridos por cuenta de los miembros del grupo si la reenumeración no puede identificarse de forma directa; o permitir que realice el destinatario del servicio una deducción en concepto de cualquier forma de pago efectuado si no es capaz de demostrar que los servicios han sido prestados.

### **6.2.3 Cálculo del pago de plena competencia**

Para determinar el precio de plena competencia de los servicios intragrupo, debería considerarse simultáneamente el punto de vista del proveedor del servicio y el del beneficiario. A estos efectos, los factores a tener en cuenta son, el valor del servicio para el destinatario y el importe que una empresa independiente comparable hubiera estado dispuesto a pagar por servicio en circunstancias comparables, así como los costos para el proveedor del servicio.

Desde el punto de vista de una empresa independiente que necesita un servicio, los proveedores del mismo en ese mercado pueden o no estar dispuestos a no ser capaces de ofrecer el servicio al precio que la empresa independiente acepta pagar. Si los proveedores del servicio están en condiciones de garantizar el mismo a un precio que se sitúe dentro del rango de precios aceptables para las empresas independientes.

Desde el punto de vista del proveedor de los servicios, los elementos a tener en cuenta son el precio por debajo del cual no aceptaría ofrecer el servicio y el costo del mismo, pero estos factores no son necesariamente determinantes en todos los casos.

En general, se empleara un método del precio comparable, cuando exista un servicio comprable prestado por una empresa independiente a otra también independiente en el mercado de esta o por una empresa asociada a una empresa independiente en circunstancias comparables. El método de costo adicionado sería apropiado en ausencia del método del precio libre comparable si son comparables las actividades afectadas, los activos empleados y los riesgos asumidos a los de empresas independientes.

Puede ser útil efectuar un análisis funcional de los distintos miembros del grupo para establecer la relación entre sus actividades y resultados y los servicios en cuestión. Asimismo, es necesario considerar no solo el impacto inmediato de un servicio, sino también sus efectos a largo plazo. Los gastos ocasionales por la preparación de una operación de comercialización podrían a primera vista parecer excesivos para ser asumidos por un miembro del grupo, a tenor de sus recursos actuales. Para determinar si el importe facturado en ese caso se sitúa al nivel de la plena competencia, habría que tener en cuenta los beneficios esperados de la operación y la posibilidad de que el importe y el plazo de la facturación en algunos acuerdos de plena competencia pudieran depender de los resultados de la operación. En estos casos, el contribuyente debería poder demostrar lo razonable de los importes facturados a sus asociados.

Al depender del método empleado para determinar una renumeración de plena competencia facturada por los servicios intragrupo, puede plantearse si es necesario que el precio aplicado sea el que permita alcanzar un beneficio para el proveedor de los servicios. En una operación de plena competencia, una empresa independiente normalmente trataría de facturar sus servicios de modo que obtuviera un beneficio y no de prestar esos servicios a precio de costo. Para determinar la renumeración de plena competencia, habrá que buscar otras alternativas económicas disponibles para el destinatario del servicio. Sin embargo hay circunstancias que en una empresa independiente puede no obtener un beneficio solo por la prestación del servicio, cuando el proveedor del servicio tiene unos costos que excedan al precio de mercado y a pesar de ello acepta prestar ese servicio para aumentar su rentabilidad, quizás completando así su gama de actividades. En consecuencia, no es siempre necesario que el precio de plena competencia se traduzca en un beneficio para la empresa asociada que presta un servicio intragrupo.

Si el valor del mercado de los servicios intragrupo no es superior a los costos incurridos por su proveedor. Esto podría ocurrir cuando, el servicio no constituye una actividad normal o recurrente del proveedor, ofreciéndose ocasionalmente a los miembros del grupo multinacional por comodidad. Para determinar si los servicios intragrupo generan el mismo valor por el dinero invertido que el que podría obtener una empresa independiente, una comparación de las funciones y los beneficios esperados permitiría juzgar la comparabilidad de las operaciones. Un grupo multinacional podrá decidir la prestación de un servicio intragrupo, en lugar de un servicio externo ofrecido por un tercero, por una amplia gama de razones, tal vez porque se obtienen otros beneficios intragrupo. En ese caso no sería apropiado aumentar el precio del servicio por encima del nivel calculado, aplicando el método del precio comparable, sencillamente para permitir a la empresa asociada obtener un beneficio. Este resultado sería contrario al principio de plena competencia.



## CONCLUSIONES FINALES

Al llevar acabo el presente trabajo, gracias a la investigación, cursos, análisis y experiencia dentro del área de precios de transferencia, se pueden concluir los siguientes puntos:

- 1) Las empresas trasnacionales, deben de prevalecer los requerimientos generales en materia de Precios de Transferencia, en el sentido de que el valor de las operaciones, sean de ingreso o de egreso, cumplan con el principio de plena competencia y se apliquen métodos de precios de transferencia, se conserve la documentación comprobatoria. Ya que el soporte de la documentación será la prueba de las empresas en sus operaciones, que realizan de forma frecuente con sus partes relacionadas. Para cumplir con todos los requisitos legales y administrativos. Si bien es claro que cuando existen negociaciones entre empresas independientes, estas pueden verse influenciadas por relaciones financieras y comerciales. Pero cuando las negociaciones llegan a ser entre partes relacionadas estos factores no siempre llegan a afectar. Por lo tanto el contar con la información antes mencionada puede apoyar mejor el porque de las negociaciones.
  
- 2) Aplicar los métodos que se encuentran dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y/o los que marquen las Guías de Precios de Transferencia emitidos por la OCDE. Siempre que la documentación de las transacciones que se tengan con las partes relacionadas, es importante señalar que método se esta utilizando. Porque en caso de una revisión de las autoridades, le estamos demostrando que con el método que seleccionamos obtuvimos, uno o varios resultados, dependiendo también del numero de operaciones con nuestras partes relacionadas, que son operaciones a valor de mercado y no están siendo manipuladas, de esta forma no se puede pensar que las partes relacionadas involucradas estén jugando con sus bases gravables o estén buscando manipular sus resultados. también el

método que se escoja por operación debe estar fundamentado y ser razonable.

- 3) El análisis de precios de transferencia que se le haga a todas las compañías del grupo deberá identificar si el servicio ha sido proporcionado en realidad, además de validar el monto de la contraprestación que se llevo acabo entre una o varias partes relacionadas. El estudio que se le haga a cada una de estas empresas servirá a los accionistas o a los encargados de tomar las decisiones dentro del grupo. Podrán ver el efecto que se esta teniendo con sus partes relacionadas. Desde ver las Utilidades, hasta tomar otras decisiones de fortaleza como pudieran ser el crecimiento de la empresa, nuevos productos, mas funciones, llevar acabo expansiones, etc. O determinar si no fue rentable la empresa o la inversión.
  
- 4) Siempre que se preste un servicio es indispensable asegurarse que se cuente con evidencia del servicio prestado. La existencia de facturas, pagos o transferencias, retenciones de impuestos, contratos, etc., indicaran que un servicio se pago o contrato. Aunque puede quedar la duda que a lo mejor no existió dicho servicio. Muchas veces el tener la documentación mencionada con anterioridad no nos garantiza, que esto se haya dado, por ejemplo: Si nos hablan de una asesoría, tal vez esta se encuentra pagada, pero si no tenemos evidencia de que la persona fue al país, donde se encuentra la parte relacionada que iba a recibirla. Se puede tener el pago de los viáticos, pero no nos garantiza que vino a dar una asesoría; o el que nos digan que fue vía telefónica, y nos muestren el recibo telefónico o de larga distancia. No nos da la certeza que efectivamente fue una asesoría. Generalmente si se buscara sacar Utilidades de un país siempre se manejaría por algún tipo de servicio, porque si buscaran por compra o venta de mercancía, esto se notaria al momento de checar los inventarios de las empresas y nos daríamos cuenta. Pero también es cierto que cuando las empresas

llegan a tener inventarios obsoletos. Lo terminen mandando con alguna parte relacionada, para deshacerse del problema.

- 5) Si llegase a existir un servicio que forme parte de un paquete integral de servicios prestados, se debe asegurar que no existan cargos duplicados. Por lo cual se recomienda siempre aun y cuando sean los mismos dueños de la compañía, que existan contratos, claros que especifiquen los servicios o los paquetes intragrupo. Generalmente el caso de la publicidad se realiza en un país, que es generalmente donde se encuentra la casa matriz y de ahí se lo vende a las sucursales, se debe de estar muy atento que el pago se realice una vez ya sea al momento en que se recibe el producto o al momento que la casa matriz firme el contrato y se lo reporte a todas sus sucursales.
  
- 6) Los distintos métodos de precios de transferencia existentes, se aplican a cada situación en particular dependiendo del tipo de operación que se este analizando la información que se tenga disponible y la confiabilidad de aplicar uno u otro método. Pero se recomienda siempre utilizar el método Comparable de Precio no Controlado, ya que es el mejor método y mas confiable de utilizar. Si no se puede utilizar se debe de explicar porque no se pudo utilizar. A partir del cambio en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Nos damos cuenta de que existe la regla del mejor método, el cual como mencionamos muchas veces es el mas confiable, porque nos muestra comparables internos, los cuales no están manipulados, o nos demuestran como una operación que se tiene con una parte relacionada es igual para un tercero o independiente. Es el método que prefieren todas las autoridades, sobre cualquier otro método que nos mencionan las Guías de Precios de Transferencia o la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- 7) Las Administraciones tributarias, cuando revisen, y en su caso ajusten los precios de transferencia, entre empresas asociadas a efectos de determinar el impuesto, las directrices aplicables que soporten sus bases, mediante pruebas fundamentadas, ya sea por las Guías de Precios de Transferencia emitidas por la OCDE o por lo que establezcan las leyes mexicanas; de forma clara. Generalmente siempre que las autoridades ejercen la facultad de revisión, buscaran que este bien soportado el estudio de precios de transferencia de la compañía o de que se encuentre manipulada la información con la cual se obtuvieron los resultados, porque al ser partes relacionadas pueden presentar muchas oportunidades de colusión encubrimiento o manipulación lo que puede presumirse que podría resultar un enorme fraude.
  
- 8) Que se desarrolle una mejor cooperación entre las Administraciones tributarias, en asuntos relacionados con los precios de transferencia.

## **BIBLIOGRAFIA:**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Texto vigente.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Texto vigente.

Reglamento del Impuesto Sobre la Renta. Texto vigente.

Código Fiscal de la Federación. Texto vigente.

[www.ocde.org](http://www.ocde.org) verificado en la semana del 20 al 24 de Octubre del 2008.

Material del Diplomado de Precios de Transferencia del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. 2008.

Normas de Información Financiera. IMCP 2006.

Transfer Pricing Guidelines for multinational enterprises and tax administrations, Julio de 1995, OCDE.

Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias. Julio de 1995, OCDE.