



UNIVERSIDAD
DON VASCO, A.C.

UNIVERSIDAD DON VASCO, A. C.

INCORPORACIÓN No. 8727-08

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA DE CONTADURÍA

ESTUDIO DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA ENTRE PARTES RELACIONADAS NACIONALES A "AGUACATES ORGÁNICOS DE MICHOACÁN S.P.R. DE R.L." (PROPUESTA PARA UNA ADECUADA APLICACIÓN ACORDE A LOS LINEAMIENTOS DE LA OCDE)

Tesis

Que para obtener el título de:

Licenciada en Contaduría

Presenta:

MARÍA DEL ROCÍO CASILLAS RESÉNDIZ

ASESOR:

L.C. ISMAEL GUADALUPE ATILANO DÍAZ



Uruapan, Michoacán 14 de Mayo de 2012



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.

AGRADECIMIENTOS

A Dios

Agradecer es valorar, es por eso que yo agradezco infinitamente a Dios por lo que soy por permitirme vivir estos momentos de felicidad a lado de las personas que amo. No terminaría de mencionar mis motivos por los cuales estoy agradecida con él pues es el autor de todo esto.

A mis Padres

Por estar conmigo en cada momento, por brindarme su apoyo incondicional ya que sin ellos hoy no estaría realizando este sueño pues me han otorgado la mejor de las herencias que es mi educación.

A mi Hermana

Por ser una inigualable compañera con quien compartir mis vivencias y por apoyarme en cualquier momento.

A mi compañero de sueños

Gracias por tu apoyo incondicional en cada una de mis decisiones tomadas, por entender mis acciones y por querer viajar conmigo en un mundo desconocido.

A mi Asesor de Tesis

Gracias por compartir sus conocimientos ya que sin usted esto no hubiera sido posible. Además gracias por ser una inspiración a la preparación y superación.

A todas Aquellas Personas

Gracias de todo corazón a esas personas que dios a puesto en mi camino por alguna u otra razón, infinitas gracias por sus consejos, por sus conocimientos compartidos, por su disponibilidad de ayudar, por brindarme su amistad. Por mencionar a algunos A la L.A María Teresa Rodríguez Corona por su apoyo y dedicación para realizar cierta parte de esta tesis. Al L.E Mario Alberto Rivas Tamez por creer en mí, así como por sus muestras de apoyo en la realización de esta tesis. Al L.C Carlos Hidalgo Ayala por que gracias a él me surgió el interés para la elección de este tema, así

como por sus amables muestras de apoyo para obtener información relacionada. Al L.C Jesús Hernández Ibarra por brindarme su apoyo en todo momento y compartir sus conocimientos y experiencias. A todos mis profesores por que gracias a ellos soy lo que soy al adquirir los más valiosos conocimientos.

A todos ellos Mil Gracias de Todo Corazón.

ÍNDICE GENERAL

Introducción

CAPÍTULO I LA EMPRESA	12
1.1 Características de las empresas	12
1.2 Concepto de empresa.....	13
1.3 Clasificación de las empresas.....	14
1.3.2 Servicios.....	17
1.3.3 Origen de capital.....	17
1.3.4 Magnitud de la empresa o tamaño.....	18
1.3.5 Criterios de constitución legal.....	19
CAPÍTULO II PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	21
2.1 Concepto e importancia	21
2.3 Métodos aplicables.....	38
2.3.1 Método de precio comparable no controlado	39
2.3.2 Método de precio de reventa.....	41
2.3.3 Método de costo adicionado.....	46
2.3.4 Método de partición de utilidades.....	49
2.3.5 Método residual de partición de utilidades	53
2.3.6 Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación.....	57
2.4 Rango de precios.....	60
2.5 Aplicación de los métodos	61
2.6 Precios de mercado.....	62

CAPÍTULO III PARTES RELACIONADAS	66
3.1 Concepto.....	66
3.2 Transacciones entre partes relacionadas	70
3.2.1 Operaciones de financiamiento	71
3.2.2 Prestación de servicios	73
3.2.3 Uso, goce o enajenación de bienes tangibles.....	74
3.2.4 Explotación o transmisión de un bien intangible	74
3.2.5 Enajenación de acciones	75
3.3 Obligaciones de las empresas	77
3.3.1 Personas morales.....	78
3.3.2 Personas físicas.....	81
CAPÍTULO IV ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE).....	92
4.1 Concepto y funciones de la organización para la cooperación y el desarrollo económico	92
4.2 El Principio de plena competencia	97
4.2.1 Criterios para aplicar el principio de plena competencia	99
4.3 Utilización de un rango de plena competencia.....	103
4.4 Utilización de los métodos para determinar los precios de transferencia	104
4.5 Métodos tradicionales basados en las operaciones.....	104
4.5.1 <i>Método del precio libre comparable</i>	105
4.5.2 <i>Método del precio de reventa</i>	105
4.5.3 <i>Método del coste incrementado</i>	106
4.6 Otros métodos	106

CAPÍTULO V APLICACIÓN DEL ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	108
5.1 Resumen ejecutivo	108
5.1.1 Introducción.....	108
5.1.2 Documentos integrantes	114
5.1.3 Operaciones entre partes relacionadas	116
5.1.4 Método Utilizado:	117
5.2.1 Estructura corporativa	118
5.2.2 Panorama de “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R de R.L”	119
5.3 Operaciones controladas	138
5.3.1 Detalle del análisis funcional.....	140
5.4 Operaciones no controladas	144
5.4.1 Operaciones con partes independientes	145
5.4.2 Rango de precios utilizados para la compra de fruta.....	146
5.5 Metodología.....	147
5.5.1 Panorama.....	147
5.5.3 Método aplicado.....	163
5.5.4 Métodos no seleccionados	164
5.6 Conclusión.....	168

Conclusión General

Bibliografía

INTRODUCCIÓN

La finalidad que tiene este estudio es el de conocer a fondo un tema de gran importancia como lo es los precios de transferencia, se pretende hacer de su conocimiento la necesidad de llevar a cabo un correcto manejo de dichos para poder presentar su información financiera en forma veraz y confiable además será de gran utilidad para todas aquellas empresas que se encuentren bajo este supuesto de partes relacionadas nacionales, ya que muchas desconocen los métodos aplicables.

El tema de los precios de transferencia y su correcta implementación ha tomado relevancia conforme el comercio se ha ido incrementando. A partir de la inclusión de la legislación en esta materia, los precios de transferencia tomaron un matiz restrictivo para las empresas que, dentro de sus prácticas, llevaban a cabo transacciones entre las diferentes unidades de negocios del mismo grupo sin mediar para éstas un control específico.

Sin embargo, es común encontrar en algunos grupos de empresas que, al aplicar inversiones en nuevas unidades de negocios o al realizar alguna operación, toman un papel paternalista en cuanto a las transacciones y la asistencia que se brinda a las mismas, omitiendo el cobro de los servicios que se le pueden estar prestando así como disminuyendo o manejando el precio de acuerdo a sus propios

intereses. Es aquí en donde el estudio de precios de transferencia se puede considerar como una herramienta para la toma de decisiones, pues la metodología aplicada para el desarrollo de un estudio de estas características permiten, tanto a la empresa como al asesor, identificar las áreas de oportunidad en las transacciones que se realizan y cuya contraprestación no existe o, en su defecto, no cumple con los parámetros de medición establecidos.

Los beneficios del estudio, adicionales al de dar cumplimiento a una obligación fiscal por parte de los contribuyentes, pueden ser mayores si se planea con una buena estructura y calendarización, lo que representará un ahorro en tiempos invertidos por parte de las empresas y la generación de ajustes a tiempo, en caso de identificar que las transacciones realizadas no cumplen con las disposiciones correspondientes.

La presente tesis está conformada por cinco capítulos, en el primero se abordará todo lo referente a la empresa y su clasificación, que nos servirá de base para poder ubicar con posterioridad a la empresa a la que nos estaremos refiriendo en dicho estudio.

En el capítulo segundo se hace mención al concepto de los precios de transferencia, así como los diferentes métodos aplicables para su manejo establecidos en la ley.

El tercer capítulo contiene la definición de partes relacionadas nacionales y las diferentes transacciones que se pueden efectuar y la obligación que se tiene como empresa que tiene partes relacionadas de llevar a cabo dichas transacciones.

El siguiente capítulo enmarca todos los lineamientos establecidos por la organización para la cooperación y el desarrollo económico (OCDE) es muy explícito puesto que menciona los principios que maneja, así como estrategias empresariales.

El capítulo quinto es el que da inicio a la aplicación práctica, implica desde conocer a fondo la empresa, es decir su forma de constitución, hasta una serie de investigación y recopilación de datos para poder efectuar el estudio a fondo de los precios de transferencia entre partes relacionadas nacionales para poder comprobar con los resultados obtenidos nuestra hipótesis antes mencionada.

OBJETIVO GENERAL

Proponer el adecuado tratamiento de los precios de transferencia entre partes relacionadas nacionales a “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” de la ciudad de Uruapan, Michoacán.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

. Establecer la responsabilidad de la adecuada aplicación de los precios de transferencia.

.Comprender el manejo de los precios de transferencia conforme a la OCDE.

. Fomentar el apego al cumplimiento de las obligaciones fiscales en cuanto a los precios de transferencia.

. Identificar y llevar a cabo el principio de “plena competencia”, ya que enmarca la correcta actuación.

HIPÓTESIS

“Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” aplica los precios de transferencia entre sus partes relacionadas nacionales de acuerdo a lo que establece la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) y la legislación mexicana.

CAPÍTULO I

LA EMPRESA

En este capítulo se podrá observar la importancia que tiene el término que comúnmente utilizamos que es empresa, así como la gran clasificación que se la ha ido dando a ésta, cabe mencionar que es de suma importancia este capítulo ya que nos servirá como referencia para poder ubicar a la empresa que vamos a utilizar para llevar a cabo nuestro estudio.

1.1 Características de las empresas

Como nos comentan los autores Münch Galindo y García Martínez, la empresa nació para atender las necesidades de la sociedad creando satisfactores a cambio de una retribución que compensara el riesgo, los esfuerzos y las inversiones de los empresarios. En la actualidad, las funciones de la empresa ya no se limitan a las mencionadas antes. Al estar formada por hombres, la empresa alcanza la categoría de un ente social con características y vidas propias, que favorece el progreso humano. En la vida de toda empresa el factor humano es decisivo. La administración establece los fundamentos para lograr armonizar los numerosos y en ocasiones divergentes intereses de sus miembros: accionistas, directivos, empleados, trabajadores y consumidores.

1.2 Concepto de empresa

Dichos autores en su libro fundamentos de administración hacen una recopilación de diferentes autores que tratan el concepto de empresa los cuales son los siguientes:

Antony Jay. Instituciones para el empleo eficaz de los recursos mediante un gobierno (junta directiva), para mantener y aumentar la riqueza de los accionistas y proporcionarle seguridad y prosperidad a los empleados.

Diccionario de la Real Academia Española. La entidad integrada por el capital y el trabajo, como factores de producción y dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios, con fines lucrativos y la consiguiente responsabilidad.

Isaac Guzmán Valdivia. Es la unidad económico-social en la que el capital, el trabajo y la dirección se coordinan para lograr una producción que responda a los requerimientos del medio humano en que la propia empresa actúa.

José Antonio Fernández Arena. Es la unidad productiva o de servicio que, constituida según aspectos prácticos o legales, se integra por recursos y se vale de la Administración para lograr sus objetivos.

Petersen y Plowan. Actividad en la cual varias personas cambian algo de valor, bien se trate de mercancías o de servicios, para obtener una ganancia o utilidades mutuas.

Roland Caude. Conjunto de actividades humanas colectivas, organizadas con el fin de producir bienes o rendir beneficios.

1.3 Clasificación de las empresas

Así pues continuando con la información que nos brindan los autores antes mencionados al respecto mencionan que el avance tecnológico y económico ha originado la existencia de una gran diversidad de empresas.

A continuación se presentan algunos de los criterios de clasificación de la empresa más difundidos.

1.3.1 Actividad o giro

Las empresas pueden clasificarse, de acuerdo con la actividad que desarrollen en:

1.3.1.1 Industriales

La actividad primordial de este tipo de empresas es la producción de bienes mediante la transformación y/o extracción de materias primas. Las industrias, a su vez, son susceptibles de clasificarse en:

Extractivas. Cuando se dedican a la explotación de recursos naturales, ya sea renovables o no renovables entendiéndose por recursos naturales todas las cosas de la naturaleza que son indispensables para la subsistencia del hombre. Ejemplos de este tipo de empresas son las pesqueras, madereras, mineras, petroleras, etcétera.

Manufactureras. Son empresas que transforman las materias primas en productos terminados, y pueden ser de dos tipos:

a).- Empresas que producen bienes de consumo final. Producen bienes que satisfacen directamente la necesidad del consumidor; éstos pueden ser: duraderos o

no duraderos, suntuarios o de primera necesidad. Verbigracia: productos alimenticios, prendas de vestir, aparatos y accesorios eléctrico, etcétera.

b).- Empresas que producen bienes de producción. Estas empresas satisfacen preferentemente la demanda de las industrias de bienes de consumo final. Algunos ejemplos de estas industrias son las productoras de: papel, materiales de construcción, maquinaria pesada, maquinaria ligera, productos químicos, etcétera.

1.3.1.2 Comerciales

Son intermediarias entre el productor y consumidor; su función primordial es la compra-venta de productos terminados. Pueden Clasificarse en:

Mayoristas. Cuando efectúan ventas en gran escala a otras empresas (minoristas), que a su vez distribuyen el producto directamente al consumidor.

Minoristas o detallistas. Las que venden productos al “menudeo” o en pequeñas cantidades, al consumidor.

Comisionistas. Se dedican a vender mercancía que los productores les dan a consignación. Percibiendo por esta función una ganancia o comisión.

1.3.2 Servicios

Como su denominación lo indica, son aquellas que brindan un servicio a la comunidad y pueden tener o no fines lucrativos. Las empresas de servicio pueden clasificarse en:

- Transporte

- Turismo

- Instituciones Financieras

- Servicios Públicos varios: Comunicaciones, Energía, Agua etc.

- Servicios Privados varios: Asesoría, Diversos servicios contables, Promoción y ventas etc.

- Educación

- Salubridad (hospitales)

- Fianzas, seguros

1.3.3 Origen de capital

Dependiendo del origen de las aportaciones de su capital y del carácter a quienes dirijan sus actividades, las empresas pueden clasificarse en:

1.3.3.1 Públicas

En este tipo de empresas el capital pertenece al Estado y, generalmente, su finalidad es satisfacer necesidades de carácter social.

1.3.3.2 Privadas

Lo son cuando el capital es propiedad de inversionistas privados y la finalidad es eminentemente lucrativa.

1.3.3.3 Transnacionales

El capital de estas empresas proviene del extranjero, ya sean privadas o públicas.

1.3.3.4 Mixtas

El capital de las empresas mixtas proviene de dos o todas las formas anteriores.

1.3.4 Magnitud de la empresa o tamaño

1.3.4.1 Financiero.

El tamaño de la empresa se determina con base en el monto de su capital.

1.3.4.2 Personal ocupado.

Este criterio establece que una empresa pequeña es aquella en la que laboran menos de 250 empleados; una mediana, aquella que tiene ente 250 a 1000 trabajadores; y una grande es aquella que se compone de más de 1000 empleados.

1.3.4.3 Producción.

Este criterio clasifica a la empresa de acuerdo con el grado de maquinización que existe en el proceso de producción; así, una empresa pequeña es aquella en la que el trabajo del hombre es decisivo, o sea que su producción es artesana aunque pueda estar mecanizada.

1.3.4.4 Ventas

Establece el tamaño de la empresa en relación con el mercado que la empresa abastece y con el monto de sus ventas. Según este criterio, una empresa es pequeña cuando sus ventas son locales, mediana cuando sus ventas son nacionales, y grandes cuando cubre mercados internacionales.

1.3.5 Criterios de constitución legal

De acuerdo con el régimen jurídico en que se constituya la empresa, según la ley general de sociedades mercantiles la empresa puede ser: sociedad anónima, sociedad anónima de capital variable, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad cooperativa, sociedad de comandita simple, sociedad en comandita por acciones y sociedad en nombre colectivo.

Hemos analizado en este capítulo los diferentes tipos de empresa que nos muestran los autores Münch Galindo y García Martínez, lo cual ha sido de gran importancia para poder identificar con posterioridad la empresa a la cual vamos a realizar el estudio de los precios de transferencia.

CAPÍTULO II

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En este capítulo conoceremos las diversas definiciones en cuanto a los precios de transferencia se trata, se presentará una recopilación de diversos autores, así como instituciones que manejan dicho tema, todo ellos con un amplio conocimiento al respecto. Al mismo tiempo que conoceremos el origen y evolución que han venido teniendo los precios de transferencia, lo cual nos servirá para ubicar nuestro tema y encontrar en él su importancia, Además se describirán y analizarán las fracciones I a la VI del artículo 216 de la ley del impuesto sobre la renta que enmarca los diferentes tipos de métodos de los precios de transferencia.

2.1 Concepto e importancia

Las organizaciones están creando valor en formas novedosas con la utilización de modalidades organizativas, esta situación conlleva a pasar de estructuras centralizadas a descentralizadas. Cuando las empresas son pequeñas, el control de las operaciones puede efectuarse directamente por pocas personas. A medida que la empresa crece resulta más complejo el control de la misma. El ámbito de acción geográfica puede extenderse y la integración de empresas puede realizarse en forma vertical u horizontal, o una combinación de ambas. El control

tiende a descentralizarse y, como resultado de este proceso, surge la necesidad, entre otras muchas cosas, del establecimiento de los precios de transferencia. A partir de la inclusión de la legislación en esta materia, los precios de transferencia tomaron un matiz restrictivo para las empresas que, dentro de sus prácticas, llevaban a cabo transacciones entre las diferentes unidades de negocios del mismo grupo sin mediar para éstas un control específico.

- Se le denomina precios de transferencia al “valor pecuniario o monto de la contraprestación, asignado o por asignar a cualquier transacción sobre bienes o prestación de servicios, que se realizará entre dos o más empresas o personas físicas relacionadas, o combinaciones entre éstas.” [ALVARADO, 2010:2]

- El precio de transferencia se conoce como “El precio al que se pactan las operaciones entre partes relacionadas.” [CASAS et. al, 2008:18]

- Los precios de transferencia se definen como el precio utilizado para la venta interna de bienes, servicios e intangibles entre divisiones de una misma agrupación con un fin económico. [Deloitte & touche, ITAM, IMEF; 2003:57]

- Los precios de transferencia son los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles o bien presta servicios a empresas asociadas. [OCDE; 1999: prólogo p.11]

- Los precios de transferencia dentro de la materia impositiva son un concepto que permite a las autoridades fiscales de diversos países estar en posibilidad de revisar y objetar el valor de los bienes y servicios que se fijan, ello con la finalidad de abatir impuestos directos.... <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/337/6.pdf>

Como pudimos darnos cuenta con las definiciones anteriores los precios de transferencia no son más que aquel precio al que se pacta al momento de realizar alguna transacción, así pues nótese que todos los autores hacen una aportación bastante similar al respecto.

Los precios de transferencia forman parte de las obligaciones de las personas morales dentro del artículo 86, fracción XII de la ley del impuesto sobre la renta, que a la letra reza:

Artículo 86. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

(“...”)

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

- a)** El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.
- b)** Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.
- c)** Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo 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.

Los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3'000,000.00 no estarán obligados a cumplir con la obligación establecida en esta fracción, excepto aquéllos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 215 de esta Ley.

El ejercicio de las facultades de comprobación respecto a la obligación prevista en esta fracción solamente se podrá realizar por lo que hace a ejercicios terminados.

La documentación e información a que se refiere esta fracción deberá registrarse en contabilidad, identificando en la misma el que se trata de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

2.2 Antecedentes de los precios de transferencia en México

Dentro del libro *precios de transferencia marco teórico, jurídico y práctico* los autores CASAS, Chavelas José et. al. Nos hacen mención de una importante y notoria evolución que a lo largo del tiempo ha venido teniendo este tema a continuación se describe su proceso de evolución.

Aunque el t3pico de precios de transferencia aparece por primera vez y en forma muy incipiente en la legislaci3n mexicana desde hace mas de 20 a3os, fue hasta 1995 cuando se les da una aplicaci3n formal, pero solo en las empresas denominadas "maquiladoras". Las reglas existentes en aquel momento estaban contenidas en la RMF (Resoluci3n Miscel3nea Fiscal), no en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Como se recordará, conforme a las reglas de la Resoluci3n Miscel3nea emitidas inicialmente, las maquiladoras, con objeto de evitar la constituci3n de establecimiento permanente en nuestro pa3s para sus contrapartes extranjeras, ten3an la opci3n de obtener una utilidad superior a 5% del valor de sus activos, para lo que exig3a que el precio para evaluar los ingresos y las utilidades tributarias fuera acorde con el principio de independencia.

Sin embargo, una vez que M3xico empez3 a abrir su econom3a se deb3an hacer ajustes no solo en la legislaci3n fiscal sino en las propias pr3cticas de la autoridad para extender la aplicaci3n de esta materia m3s all3 de la industria maquiladora.

A continuaci3n, se mencionan las reglas que se han ido incorporando cada a3o a nuestra legislaci3n.

AÑO 1997

La nueva legislación entró en vigor el 1° de enero de 1997. El marco legal de los Precios de Transferencia se encontraba en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, básicamente en los artículos 58, fracción XIV, 64, 64-A y 65; en el Código Fiscal en sus artículos 34 y 76, y en la Resolución Miscelánea Fiscal.

De igual forma que en los casos de los Estados Unidos y la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), la legislación mexicana pretende que, tanto la utilidad como los ingresos gravables de una firma con partes relacionadas en el exterior, se determinen a partir de operaciones que sean celebradas a valor de mercado (que cumplan con el principio de independencia). Para esto, la ley exige que las compañías tengan en su poder, en caso de ser requerida, la documentación que compruebe que las operaciones son Arm's Length.

Según dispone la Ley del Impuesto Sobre la Renta, independientemente de que el contribuyente lleva la carga de la prueba para demostrar que sus operaciones se llevan a cabo a valores de mercado, las autoridades fiscales tienen facultades para comprobarlo. *Esta carga de la prueba constituye el cambio trascendental en la legislación mexicana de 1997, respecto al pasado.*

En este sentido, la exposición de motivos para la Reforma Fiscal de 1997 señalaba lo siguiente:

La mayoría de los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico aplican los lineamientos en materia de precios de transferencia; resultantes de las recomendaciones emitidas por dicha organización. Sin embargo, la legislación mexicana no prevé algunos de ellos. Por ello, se sugiere incorporar las disposiciones que contengan la obligación de conservar la documentación que acredite que el contribuyente efectúa sus operaciones utilizando los precios que hubieran empleado partes independientes en operaciones comparables, así como métodos tradicionales y alternativos aceptados por dicha organización para determinar tales precios. El espíritu de esta reforma es respetar la preminencia de los métodos tradicionales en la medida posible.

Así, pues nacieron las siguientes disposiciones:

La fracción XIV del artículo 58 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establecía en 1997 que:

Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en el Título II [De las personas Morales], además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta ley, tendrán las siguientes:

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

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

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

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

d) El método aplicado conforme al artículo 65 de esta ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables.

Por su parte, el artículo 64-A de la LISR establecía que:

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

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

El último párrafo de ese artículo señalaba que:

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

Además en el artículo 65 de la LISR se preveían los métodos para determinar si en esas operaciones se habían considerado los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre países independientes en operaciones comparables.

- Método de precio comparable no controlado
- Método de precio de venta
- Método de costo adicionado
- Método de participación de utilidades

- Método residual de participación de utilidades

- Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación.

A partir de 1997 las autoridades fiscales tienen facultades para revisar que las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero se hayan realizado considerando los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables y en caso que juzguen y prueben que no lo están pueden determinar el valor de mercado de éstas.

En consecuencia por las diferencias encontradas, podrían entonces requerir el pago de:

- El impuesto omitido

- Los recargos correspondientes

- Una multa que puede variar entre 70 y 100% del impuesto omitido.

AÑO 2000

Ahora bien, a partir del año 2000, la mencionada fracción XIV del artículo 58 se reformó para quedar como sigue:

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

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

c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el artículo 65 de esta ley.

d) El método aplicado conforme al artículo 65 de esta ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.

Esta adición implicó que para los estudios correspondientes a 2000 y años posteriores, los análisis de precios de transferencia tuvieran que realizarse de manera “transaccional”; es decir, habría que llevar a cabo análisis separados por cada tipo de transacción realizada por el contribuyente. Por ejemplo: Un análisis para el pago de regalías, otro para el pago de servicios, otro para la venta de producto manufacturado, etc.

Además a partir de ese año nació la fracción XV del mismo artículo 58, en la que se estableció la obligación de “presentar en el mes de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas, la declaración de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, en la que proporcionen información respecto a las operaciones efectuadas durante el año calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto elabore la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”.

Paralela a esta nueva obligación surgió la fracción XVII, tanto del artículo 81 como del 82 del Código Fiscal de la Federación, en el que se establece que, en caso de no presentar la mencionada declaración informativa o de presentarse incompleta o con errores, se impondrá una multa de entre \$35000 y \$70000.

AÑO 2002

En 2002, cuando hubo una reforma fiscal relativamente importante, las obligaciones de documentación a que nos hemos referido fueron reubicadas en el artículo 86 de la Ley.

Así, la fracción XIV del artículo 58 se convirtió en la fracción XII del artículo 86 y la fracción XV del mismo artículo 58 se convirtió en la fracción XIII del artículo 86.

La exención para hacer estudios se modificó de la siguiente manera:

Los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido de \$3'000,000.00 no estarán obligados a cumplir con la obligación establecida en esta fracción, excepto aquéllos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 215 de esta Ley.

En adición a lo anterior, en esta reforma fiscal para 2002 surgió la fracción XV del artículo 86 de la LISR que establece también como obligación para los contribuyentes residentes en el país que:

XV. Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Continúa señalando esta disposición que, para estos efectos, se aplicarán los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley.

Esta es la disposición de la que surge la obligación de contar con “estudios de precios de transferencia” para operaciones entre partes relacionadas nacionales, aunque cabe mencionar que la redacción no es igual de clara en cuanto a los requisitos que se deben cumplir en estos estudios, como se establecen para operaciones con extranjeros y esto ha dado lugar a diversas interpretaciones.

Con motivo de esta reforma, también se incorporó, entre otras cosas, un último párrafo al artículo 215 en el que se establece:

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

A partir de entonces, las guías son derecho positivo mexicano en la medida en que no se opongan con la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Como pudimos observar gracias a este libro que nos muestra que los precios de transferencia surgieron en México a partir del año de 1997 ya que se vieron en la necesidad de crear un marco normativo que creara la obligación de llevar una buena implementación de dichos precios así como lo realizaban diferentes países, a medida que dichas necesidades iban incrementando se derivaron diversas modificaciones en los artículos que enmarcan los precios de transferencia inclusive para 2002 se hizo un cambio en la numeración de los artículos es decir en el artículo 216 fueron ubicados los métodos de precios de transferencia que antes se encontraban en el artículo 65 y en el artículo 215, así como en el anterior artículo 64-A, dispositivo que prevé muchos de los conceptos básicos de esta materia. Y así año con año han venido surgiendo modificaciones a nuestra legislación en cuestión de este tema.

2.3 Métodos aplicables

El artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala y describe los métodos que permiten validar que la sola relación entre empresas asociadas, no influyó el resultado de sus negociaciones y, por consiguiente, no arrojó un efecto fiscalmente favorable a sus intereses corporativos mediante la fijación de valores.

Los métodos se dividen en dos grupos de tres, de donde el primer trío lo conforma el de los llamados tradicionales, en tanto que el segundo integra el de los alternativos u otros métodos.

Los contribuyentes deberán aplicar en primer término el método previsto por la fracción I de este artículo, y sólo podrán utilizar los métodos señalados en las fracciones II, III, IV, V y VI del mismo, cuando el método previsto en la fracción I citada no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales a que se refiere el último párrafo del artículo 215 de esta Ley. [LISR; Art. 216, párrafo 15]

2.3.1 Método de precio comparable no controlado

Consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. [LISR; Art.216, fracc.I]. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) aclara que es el método más directo y proporciona una estimación clara del precio que las partes hubieran acordado, de haber recurrido a las alternativas del mercado. Esto es, considera el valor que hubieran convenido las partes relacionadas de haber cotizado los valores dentro del mismo sector industrial, en el que los bienes y servicios se consideran muy parecidos a los de la operación controlada.

El método de precio comparable no controlado compara el precio cargado por bienes, servicios o uso o goce de bienes en una transacción controlada, al precio cargado por bienes, servicios o uso o goce de bienes en una transacción comparable no controlada, llevada a cabo en circunstancias similares. Tales transacciones pueden ser observadas entre un vendedor controlado y un comprador no controlado; un vendedor no controlado y un comprador controlado, o un vendedor y comprador, ambos no controlados. [CASAS et. al, 2008:98]

También conocido como el método del precio libre comparable es aquel que considera el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. [HERNÁNDEZ Y VÁZQUEZ; 2010:109]

El uso de este método depende de que la transacción controlada sea similar a la no controlada con respecto a un número de factores, incluyendo semejanza de productos, términos de contratos, volumen, riesgos, condiciones económicas y propiedad intangible asociada con las ventas.

En caso de que existan diferencias entre una transacción controlada y la no controlada, se podrán realizar ajustes para eliminar dichas diferencias, como pudieran ser condiciones de crédito, descuentos por volumen o inclusive eventos extraordinarios los cuales no se relacionen con la operación cotidiana de la compañía. En la medida que se puedan cuantificar estas diferencias se podrán realizar dichos ajustes.

Cuando existan transacciones comparables no controladas este método es el más confiable y directo para aplicar el principio de plena competencia. Es sumamente confiable en el caso en que una empresa venda el mismo producto a su parte relacionada y a una parte no relacionada. [CASAS et. al, 2008:98].

No obstante y, como es de suponerse, su confiabilidad se reduce cuando no todas las características económicas de la transacción son idénticas, o por lo menos similares. [HERNÁNDEZ Y VÁZQUEZ; 2010:109]

A este respecto, el factor del Principio Arm's Length (Condiciones de Plena Competencia) que más adelante hablaremos de dicho es el que mayor énfasis hace el MPC durante su aplicación.

2.3.2 Método de precio de reventa

Consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de disminuir de la unidad, el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas. [LISR; Art.216, fracc.II].

Lo anterior conforma la siguiente expresión algebraica de descuento:

$$C = p - ub/v$$

De donde:

C= costo de ventas arm's length (o de plena competencia)

p= ventas netas operación controlada

ub= utilidad bruta operación comparable

v= ventas netas operación comparable

Por lo anterior, entiéndase que el valor sujeto a comparación es ub/v ; es decir, el margen bruto sobre ventas.

No es correcto aplicar a la expresión algebraica el margen bruto de utilidad sobre ventas de la misma operación controlada, porque de hacerlo se llegaría al costo de adquisición acordado por las partes relacionadas, que podría ser reflejo de una simulación de valores.

En una operación internacional en la que una de las partes relacionadas es importadora y la otra exportadora, el método el fundamentalmente aplicable en operaciones de importación, en las que se requiere validar el costo de adquisición, partiendo de las ventas hechas a terceros independientes y, por ende, registradas a valores de mercado. El método presupone que las ventas de la operación controlada

son a valores de mercado, pues de no ser así, la compañía evaluada quedaría automáticamente fuera de la competencia al ofertar precios muy elevados o muy bajos a sus compradores independientes.

Para determinar el costo, el método se basa en el margen bruto sobre ventas que la parte examinada hubiera logrado de incurrir en:

- Las mismas o similares funciones que realiza con entidades independientes en operaciones comparables (Aplicación directa del método-comparable interna).

- Las mismas o similares funciones que realizan compañías independientes en operaciones comparables (Aplicación indirecta del método-comparable externa).

El MPR podría perder confiabilidad, debido a que es probable que el margen bruto el tercero independiente lleve el efecto de políticas empresariales diferentes, cuya particularidad determina su capacidad para generar utilidades en los términos que establezca su propia planeación estratégica. Entre otras, es posible citar las siguientes políticas empresariales:

-Control de inventarios.- establece la existencia de materiales o productos (mínimos, máximos y puntos de reorden), con repercusión en su efectividad de

manejo como capital de trabajo, y su consecuente impacto en la generación de utilidades.

- Prácticas Contables.- Puede inducir a diferencias en las cuentas mercantiles, dada la adopción de criterios o principios específicos que afectan considerablemente el margen de utilidad.

- Condiciones de Crédito.- Implica el registro de mayores cuentas por cobrar, las cuales incluyen el costo financiero del dinero a través del tiempo, materializado en una sobre tasa a las ventas netas.

- Funciones instituidas.- Destaca la relevancia de las funciones en el desempeño de las entidades que optan por la aplicación del Método de Precio de Reventa; por tanto, es necesario profundizar en el análisis funcional como factor determinante de las condiciones Arm's Length o de Plena competencia.

Entiéndase que la política vigente en las diferentes áreas organizacionales regulan la frecuencia y monto de las funciones realizadas, cual reflejo de la planeación estratégica institucional. Cada función influye en el margen de utilidad lo cual lleva a encontrar operaciones independientes con impactos marginales de distinta magnitud. Como consecuencia, se vuelve necesaria la aplicación de ajustes para eliminar la repercusión económica dada, a efectos de aproximar el grado de comparación entre las operaciones controladas e independientes a un nivel de márgenes y utilidad bruta sobre ventas. De menor trascendencia resulta las características específicas de los bienes y servicios debido a que la dificultad para

encontrar productos o servicios muy parecidos, es motivo para confrontar los márgenes de utilidad en consecuencia, aunque procurando en todo momento que por lo menos, las operaciones comparables pertenezcan al mismo sector industrial.

En este sentido, afirma la OCDE que en una economía de mercado, el margen de utilidad por el ejercicio de funciones similares en actividades diferentes tiende a igualarse, no así los precios de los bienes o servicios que solo suelen confrontarse en la medida en la que sean sustitutivos unos de otros.

El método de precio de reventa es comúnmente utilizado en los casos que involucran la compra y reventa de propiedad tangible donde el revendedor no ha alterado de manera física el producto, adicionando valor antes de la reventa del mismo. Este método utiliza el margen de utilidad bruta para estimar el margen de utilidad que comúnmente se conseguiría en transacciones pactadas a valor de mercado y lo compara contra utilidades obtenidas en transacciones celebradas entre partes relacionadas. [CASAS et. al, 2008:99]

La comparabilidad bajo este método puede ser examinada con transacciones internas o externas.

Las transacciones internas involucran operaciones donde el revendedor vende el mismo tipo y volumen de mercancía a partes relacionadas e independientes. En este

caso, el margen de utilidad bruta obtenido en la transacción independiente debe ser semejante al margen bruto obtenido en la transacción relacionada.

Las transacciones externas requieren el agrupamiento del margen de utilidad bruta de una muestra de empresas que demuestren el mismo género de negocios o que asuman funciones y riesgos similares que la empresa examinada.

Para la aplicación de este método, las diferencias entre los productos son menos significativas, pues el margen de utilidad bruto que se obtiene debe reflejar las funciones, riesgos y activos utilizados. [HERNÁNDEZ Y VÁZQUEZ; 2010:109]

2.3.3 Método de costo adicionado

Consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas. . [LISR; Art.216, fracc.III].

Lo anterior da pauta a la siguiente expresión algebraica de suma o monto:

$$p = c + ub/cv$$

De donde:

p = ventas arm's length (o de plena competencia)

c = costo a valor de mercado de la operación controlada

ub = utilidad bruta de la operación comparable

cv = costo de ventas de la operación comparable

Por lo anterior, entiéndase que el valor sujeto a comparación es ub/cv ; es decir, el margen bruto sobre costo. . [HERNÁNDEZ Y VÁZQUEZ; 2010:109]

Este método parte de los costos en que ha incurrido el proveedor de los activos o servicios en una operación relacionada, para otorgar los activos transmitidos o los servicios prestados a un comprador relacionado. Al costo se le adiciona un margen de utilidad adecuado de acuerdo con las funciones y riesgos asumidos.

El método de costo adicionado consiste en comparar el margen de utilidad bruta sobre el costo de ventas obtenido en transacciones relacionadas contra el margen que hubieran obtenido empresas similares en operaciones comparables no relacionadas.

Esté método es generalmente utilizado para examinar transacciones controladas en operaciones de manufactura y ensamble. La confiabilidad en la aplicación de este método depende de que los productos manufacturados sean del mismo género y volumen que los de las empresas examinadas para una comparabilidad más exacta.

De acuerdo con las Guías de la OCDE, este método puede ser más útil cuando se venden productos manufacturados a partes relacionadas. La base para aplicar este método se compone de todos los costos ligados a la manufactura.

Asimismo, en caso de que exista propiedad intelectual desarrollada, el costo por desarrollar ésta deberá ser incluido en la base de costos.

Al igual que el método de precio de reventa, en caso de que existan diferencias importantes entre las operaciones con partes relacionadas y las

operaciones con partes no relacionadas, se deberán realizar ajustes para eliminar dichas diferencias.

En la aplicación de este método, pueden existir diferencias en cuanto a las prácticas contables utilizadas en la operación controlada respecto de la operación comparable no controlada, en este caso es necesario aplicar los ajustes necesarios para que exista comparabilidad. [CASAS et. al, 2008:100]

2.3.4 Método de partición de utilidades

Consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:

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

b) La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas. [LISR; Art.216, fracc.IV]

De lo anterior se infiere lo siguiente:

$$uog = uo1 + uno$$

De donde:

uog= utilidad operativa global

uo1= utilidad operativa transacción controlada

uno= utilidad operativa de las contrapartes en el extranjero

Posteriormente:

$$uoA = (uog/acgt)(acge)$$

De donde:

uoA= utilidad operativa arm's length

uog= utilidad operativa global

acgt= activos, costos o gastos del grupo utilizados en la operación

acge= activos, costos o gastos de la sociedad evaluada.

El método es aplicable cuando las operaciones controladas están estrechamente ligadas, debido a una alianza estratégica (comercial o de servicios) entre las partes. En tal situación, las entidades independientes deciden establecer

una alianza, contratando mecánicas o procedimientos específicos para participarse las utilidades. [HERNÁNDEZ Y VÁZQUEZ; 2010:109]

El MPU consiste en determinar la aportación a la utilidad de operación de todas las empresas que intervienen en una operación controlada, para luego distribuir la utilidad proporcionalmente, de la misma manera en que lo hubieran hecho partes independientes, considerando elementos tales como activos, funciones, riesgos, costos y gastos.

En caso de que una determinación interna de dicha contribución no sea posible, la utilidad de las empresas en circunstancias similares puede ser utilizada como base para la repartición. Este método es útil cuando las empresas que intervienen en la operación hacen una contribución significativa de intangibles rutinarios (son aquellos que posee o desarrolla cualquier empresa en el mercado, los cuales no generan utilidades adicionales o residuales a las del mercado.) a la transacción.

Puede ser el caso que las operaciones estén muy relacionadas por lo cual no sea posible analizarlas cada una por separado.

La utilidad que se le debe atribuir a cada parte relacionada, debe ser determinada con base al análisis funcional, considerando activos, funciones y riesgos.

Conforme a las guías de la OCDE, este método es flexible ya que contempla la situación específica de las empresas involucradas, junto con lo que empresas independientes hubieran realizado en situaciones comparables. Al respecto afirma la OCDE que generalmente no depende de operaciones comparables, pues estos lazos comerciales o de servicios no son frecuentes.

Un problema que debe ser considerado en este método es el de la información disponible, ya que es necesario contar con una descripción detallada, así como un adecuado entendimiento de los activos, funciones, riesgos, costos y gastos de las partes relacionadas involucradas en la transacción. [CASAS et. al, 2008:104]

Por tanto, el objetivo del método de partición de utilidades es eliminar el efecto de condiciones especiales en los niveles de utilidad asignados entre partes relacionadas.

Derivado de lo anterior, el método es flexible y basa su confronta en operaciones independientes que no necesariamente son semejantes y, de hecho, son las únicas disponibles en el mercado; por ello, tiende a apoyarse menos en la

información de terceros independientes, pero también puede complicarse la obtención de información las empresas del grupo. De la poca información obtenida se precisa qué entidad contribuye en mayor medida a la generación de utilidades. De hecho, con la ayuda de este método es poco usual que una de las partes relacionadas tenga asignadas utilidades extremas, pues ambas son evaluadas. [HERNÁNDEZ Y VÁZQUEZ; 2010:117]

2.3.5 Método residual de partición de utilidades

Consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes conforme a lo siguiente:

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

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

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

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

[LISR; Art.216, fracc.V]

Todos los principios del método de partición de utilidades aplican al método residual de partición de utilidades. La única diferencia es que éste método sí considera la existencia de intangibles valiosos como las marcas y los nombres comerciales; en el entendido de que quien sea el propietario de las mismas, se hará acreedor a una participación mayor de utilidades.

Se señala una asignación primaria de utilidades que permita obtener a cada parte involucrada un retorno básico; en función de la transacción controlada celebrada en lo particular, dentro de la alianza estratégica en lo general.

Posteriormente se establece una distribución de utilidad remanente, basada en bienes valiosos de naturaleza única que posean los participantes en las transacciones específicas controladas, como los intangibles.

Entonces la utilidad mínima se determina aplicando cualquier otro método para determinar el valor más bajo dentro del mercado, siendo éste el precio más bajo que un vendedor independiente aceptaría fijar y el costo más elevado que el comprador estaría dispuesto a pagar. Apunta la OCDE: "Cualquier divergencia entre estas dos cifras indicaría la utilidad residual en torno a la cual tendrían lugar las negociaciones entre dos empresas independientes." Esto es, si de entre la búsqueda de operaciones comparables se determinó un rango ajustado de diez valores de mercado, ordenándolos de menor a mayor, se seleccionaría el extremo (límite) inferior o el extremo (límite) superior, dependiendo de si la operación controlada (y parte de la alianza estratégica) constituye una exportación o una importación y de qué empresa fungiría como titular de dicha transacción en lo particular.

Para el primer caso, la exportación, en donde la empresa evaluada es la compañía oferente, el valor examinado es el precio de venta; por tanto, y para efectos solamente de determinar la primera parte del retorno básico en el proceso de partición de utilidades, se seleccionaría el límite inferior del rango de valores por corresponder al precio más elemental que un vendedor, en las circunstancias, estaría dispuesto a fijar, para que a partir de él se re determinara la utilidad operativa de esta compañía en lo particular.

Cabe señalar que los inventarios adquiridos de proveedores independientes en los orígenes de la alianza, que sean registrados como parte del costo primo, así como la venta a clientes independientes de productos terminados al final de la alianza, deberían ser tratados con el mismo criterio aplicado para el recalcu de la utilidad operativa, pues, al fin y al cabo, forman un lugar importante en el proceso de generación de utilidades en el entorno de la alianza estratégica.

Debido a la complejidad de las transacciones realizadas en cadena y a la manera en que se distribuyen los beneficios obtenidos, es muy difícil encontrar una comparable cuyo producto final corresponda al de la alianza, por ello, al aplicar el método residual de partición de utilidades, lo que menos importa son las características específicas de los bienes y servicios. En este sentido, la OCDE expresa lo siguiente: Es muy poco frecuente que las empresas realicen operaciones donde la utilidad sea una condición establecida o impuesta en las operaciones. De

hecho, las empresas raramente, si es que lo hacen en alguna ocasión, emplean un método de la utilidad de operación para fijar sus precios... Cuando las operaciones se hayan muy relacionadas, quizá no sea factible evaluarlas en forma separada. En circunstancias similares, empresas independientes podrían decidir la constitución de una sociedad de personas y acordar una fórmula de reparto de los beneficios. [HERNÁNDEZ Y VÁZQUEZ; 2010:124]

La confiabilidad de este método está críticamente ligada a la confiabilidad de los datos y supuestos asumidos, por lo que al igual que el método de partición de utilidades, la información que se pueda obtener de las partes relacionadas involucradas es muy importante. La aplicación depende en gran medida de la información disponible, así como de las circunstancias específicas de la transacción.

2.3.6 Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación

Consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo. [LISR; Art.216, fracc.VI]

De lo anterior se desprende que:

$$moA = uo / ct$$

De donde:

moA= margen de operación arm's length

uo= utilidad operativa comparable

ct= costo total operación comparable.

El método de márgenes transaccionales de utilidad de operación (MTU), consiste en determinar para las transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, costos, gastos o flujos de efectivo.

Esta determinación se puede realizar mediante una comparación interna o externa. Algunos indicadores de utilidad más utilizados en la aplicación de este método son el margen operativo (MO), el margen de costo adicionado (MCAN) y el retorno sobre activos (ROA), entre otros. Estos indicadores resultan ser menos sensibles a las diferencias que afectan a las operaciones y a las diferencias en cuanto a funciones y riesgos.

Es posible utilizar otros indicadores de utilidad, en la medida que incorporen elementos que intervienen en la determinación de la utilidad operativa y que sean razonables para analizar determinada transacción, como la razón Berry (Utilidad Bruta entre los Gastos Operativos).

Este método tiene la ventaja de que al utilizar indicadores de utilidad a nivel operativo, se eliminan las posibles diferencias que pueden existir en la forma de asignar costos y gastos derivadas de las diferencias en las normas de información financiera aplicables en México respecto de empresas comparables en otros países. [CASAS et. al, 2008:107]

El MTU funciona similarmente al método de precio de reventa y al costo adicionado. Al igual que éstos, puede ser aplicado directa o indirectamente, comparando operaciones con o entre partes independientes. Está menos influido por las diferencias transaccionales; es decir, por las “características específicas de los bienes y servicios”. De igual forma, puede soportar diferencias funcionales entre empresas independientes y controladas. De esta manera, las divergencias se reflejan en diferentes montos de gastos de operación; sobre el particular, refiere la OCDE que las variaciones de las empresas pueden incurrir en sus márgenes de utilidad bruta y todavía así, conservan niveles similares de utilidades de operación. Por tanto, sí es necesario un análisis funcional que dé pauta a la detección de diferencias susceptibles de ser ajustadas, con el objeto de que los valores en confronta se apeguen al principio Arm’s Length en la medida de lo posible. En ese sentido, afirma

la OCDE: "... las empresas pueden tener un amplio abanico de márgenes brutos y a pesar de ello obtener un nivel similar de beneficios netos".

En el ejercicio profesional es muy práctico, económico y fácil de aplicar, pero dista para ser el método ideal que brinde información útil, principalmente a los contribuyentes. Las directrices de la OCDE precisan que: "... tampoco es necesario homogeneizar los documentos contables de los participantes en la actividad empresarial... En la práctica esto puede ser muy ventajoso cuando una de las partes de la operación es compleja y realiza diversas actividades estrechamente relacionadas o cuando es difícil obtener información fiable sobre una de las partes."

[HERNÁNDEZ Y VÁZQUEZ; 2010:130]

2.4 Rango de precios

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

se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango. [LISR; Art.216]

El rango intercuartil es un método estadístico que se emplea para incrementar el grado de confianza en un análisis específico. Para efectos de precios de transferencia en México y en otros países, se ha utilizado como una práctica común que busca incrementar el grado de confianza del análisis económico de que se trate. [CASAS et. al, 2008:129]

2.5 Aplicación de los métodos

Los contribuyentes deberán aplicar en primer término el método previsto por la fracción I de este artículo, y sólo podrán utilizar los métodos señalados en las fracciones II, III, IV, V y VI del mismo, cuando el método previsto en la fracción I citada no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado de acuerdo con las guías de precios de transferencia para las empresas multinacionales y las administraciones fiscales a que se refiere el último párrafo del artículo 215 de esta Ley. [LISR; Art.216]

2.6 Precios de mercado

Para los efectos de la aplicación de los métodos previstos por las fracciones II, III y VI de este artículo, se considerará que se cumple la metodología, siempre que se demuestre que el costo y el precio de venta se encuentran a precios de mercado.

Para estos efectos se entenderán como precios de mercado, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables o cuando al contribuyente se le haya otorgado una resolución favorable en los términos del artículo 34-A del código fiscal de la federación. Asimismo, deberá demostrarse que el método utilizado es el más apropiado o el más confiable de acuerdo con la información disponible, debiendo darse preferencia a los métodos previstos en las fracciones II y III de este artículo.
[LISR; Art.216]

Cuando existe mercado en competencia perfecta para el producto intermedio y no existen costos o beneficios para la empresa como un todo, el precio de transferencia que incentiva a las mejores decisiones es el precio de mercado.

La aseveración antes mencionada involucra tres condiciones que en ocasiones son difíciles de cumplir:

.Existencia de mercado para el bien intermedio. En ocasiones el bien no existe disponible en el mercado por tratarse de un bien inacabado o por consideraciones de producción con características específicas.

. Un mercado en competencia perfecta lo cual implica:

- 1.- Que la división no puede afectar la determinación del precio de mercado.
- 2.- Que el producto no puede diferenciarse de sus similares en el mercado.
- 3.- Que las empresas pueden entrar y salir libremente del mercado.
- 4.- Que los proveedores, consumidores y productores tienen un perfecto conocimiento del mercado.

Por lo que es difícil que exista un mercado en competencia perfecta.

. Que no existan costos o beneficios para la empresa. La empresa puede tener el costo de no aprovechar la capacidad instalada o consideraciones de calidad o tecnología que son propiedad de la misma.

En ocasiones el precio de mercado se modifica para reconocer una disminución de los gastos de transacción que puede ahorrarse la unidad vendedora al colocar su producto internamente. [Deloitte & touche, ITAM, IMEF; 2010:70]

Como pudimos observar las diferentes conceptualizaciones empleadas nos han sido de gran utilidad para entender la existencia de los precios de transferencia en nuestro país y su importancia ya que como nos menciona la OCDE aproximadamente el 80 % del comercio mundial se realiza entre partes relacionadas, es por eso que en este estudio se pretende llevar a cabo la correcta aplicación de los métodos que se dieron a conocer anteriormente conforme a los lineamientos que establece la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), a manera de concluir y haciendo referencia a dichos métodos se puede decir que dependiendo de los hechos de cada una de las transacciones celebradas entre entidades relacionadas, se aplique aquel método que genere el mejor nivel de confiabilidad (comparabilidad) y, con ello, se obtengan los mejores elementos para comprobar el cumplimiento del principio de valor de mercado o Arm's Length.

Sin embargo, es recomendable prever la posibilidad de crear comparables internos, y poder elegir algún método que nos permita la utilización de estos comparables internos, para demostrar que estamos operando a "valores de mercado". El hecho de que los precios inter compañía se encuentren a valor de

mercado implica que no existe manipulación en los mismos, es decir, que se rigen de acuerdo a la oferta y demanda del mercado (nacional y/o internacional). Lo interesante es que el método que elijamos nos permite la utilización de esta información creada por la empresa y que podamos demostrar que estamos operando con valores que utilizaríamos con partes independientes.

CAPÍTULO III

PARTES RELACIONADAS

Como se mencionó en el capítulo anterior en las distintas definiciones de los precios de transferencia, estos los podemos entender como el precio que se pacta entre partes relacionadas y es por tal motivo que surge la necesidad de llevar a cabo el desarrollo del presente apartado, en el cual se dará a conocer el concepto de lo que es una parte relacionada, así como las transacciones que se dan entre éstas y todas y cada una de las obligaciones que existen para las empresas.

3.1 Concepto.

Como establece la ley en el artículo 215 en su quinto párrafo 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 concederán como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

Por otro lado, las normas de información financiera hacen especial énfasis a partes relacionadas. La NIF C-13 en su anexo “a” párrafo cuarto tiene por objeto establecer las normas particulares de revelación aplicables a las operaciones con partes relacionadas. Lo anterior, para poder de manifiesto la posibilidad de que los estados financieros pudieran estar afectados o afectarse en el futuro por la existencia de partes relacionadas, así como las operaciones celebradas y los saldos pendientes con estas.

Las disposiciones de esta NIF deben ser aplicables por todo tipo de entidades que emitan estados financieros en los términos establecidos por la NIF A-3 *necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros*. En el párrafo cuarto de esta NIF se desarrollan los diferentes conceptos que se relacionan con partes relacionadas.

Parte relacionada.- Es toda persona física o entidad, distinta a la entidad informante, que:

- Directa o indirectamente a través de uno o más intermediario:

.Controla a, es controlada por, o está bajo control común de, la entidad informante, tales como: entidades controladoras, subsidiarias y afiliadas, así como, personas físicas socios o accionistas, miembros del consejo de administración y personal gerencial clave o directivos relevantes de la entidad informante.

.Ejerce influencia significativa sobre, es influida significativamente por o está bajo influencia significativa común de, la entidad informante, tales como: entidades tenedoras de asociadas, asociadas y afiliadas, así como personas físicas socios o accionistas miembros del consejo de administración y personal gerencial clave o directivos relevantes de la entidad informante.

- Es un negocio conjunto en el que participa la entidad informante.
- Es familiar cercano de alguna de las personas que se ubican en el supuesto del primer inciso.

Ahora bien, por otro lado, la norma de información financiera antes mencionada nos establece ciertas situaciones en las que personas o entidades no se consideran partes relacionadas y las cuales son:

- Dos o más entidades que tienen un mismo miembro en sus consejos de administración, solo por el hecho de tenerlos.

- Dos o más entidades que tienen a una misma persona gerencial clave o directivo relevante, solo por el hecho de tenerlos.

- Dos o más entidades que participan en un negocio conjunto, solo por participar.

●Las siguientes entidades por el simple hecho de entender relaciones normales con la entidad informante:

- Proveedores de financiamiento.
- Sindicatos.
- Entidades de servicios públicos.
- Entidades, organismos y agencias gubernamentales.

●Cualquier cliente, proveedor, concesionario, distribuidor o agente exclusivo con los que la entidad realice en un volumen significativo de operaciones, por el simple hecho de realizar operaciones con ellos.

Con lo anteriormente señalado a mi parecer la ley del impuesto sobre la renta en su artículo 215 nos deja más que claro lo que es una parte relacionada aunque cabe resaltar que la NIF C-13 hace mayor énfasis sobre el tema dejando así un mayor entendimiento referente a que se consideran relacionadas si una parte tiene la capacidad de controlar a la otra parte o de ejercer influencia significativa sobre la otra parte al tomar decisiones financieras y de operación.

3.2 Transacciones entre partes relacionadas

Cuando hablamos de transacción estamos hablando de una operación de diverso tipo que se realiza entre dos o más partes y que supone el intercambio de bienes o servicios a cambio del capital correspondiente, enfocándonos a partes relacionadas se dice que se transmiten bienes materiales, activos intangibles o prestación de un servicio.

Las transacciones que se lleguen a realizar pueden ser entre empresas de un mismo grupo o con empresas ajenas a éste. En el primero de los casos, las condiciones pactadas en la operación no necesariamente están determinadas o influenciadas por lo que impera en el mercado; respecto del segundo caso, en su mayoría las condiciones pactadas en la operación si están determinadas por lo que acontece en el mercado.

Resulta de vital importancia, enlistar los tipos de categorías que las autoridades fiscales consideran como transacciones entre partes relacionadas, como sigue:

3.2.1 Operaciones de financiamiento

Una operación financiera es un intercambio, no simultáneo, de capitales sobre la base de una ley financiera acordada entre las partes de forma que el valor de lo entregado y lo recibido sea equivalente según esa ley financiera; que tengan el carácter de activas o pasivas de crédito, entendiéndose como tales aquéllas por las que reciban o paguen intereses las personas. [www.zonaeconomica.com]

Las operaciones financieras pueden clasificarse según diferentes criterios. Los más interesantes para nuestro estudio son:

¡Según la certeza de la cuantía y el vencimiento:

- Ciertas. Cuando cuantía y vencimiento están determinadas. Sólo veremos estas.

- Aleatorias. Cuando se desconoce cuantía, o vencimiento o ambas.

¡Según la duración de la operación:

- A corto plazo, operaciones que duran un año o menos.

- A largo plazo, operaciones que duran más de un año.

¿Según el número de capitales que intervienen en la operación:

- Simples, cuando hay un sólo capital en prestación y contraprestación.
- Compuestas, en caso contrario al anterior. Pueden ser:
 - De constitución, cuando hay varios capitales en la prestación y uno sólo en la contraprestación al final de la duración.
 - De amortización, cuando hay un sólo capital en la prestación al inicio de la operación y varios en la contraprestación.

¿Según el crédito de la operación:

- Unilateral, cuando la prestación mantiene su posición acreedora durante toda la duración de la operación.
- Recíproco, cuando la parte de la contraprestación pasa a ser acreedora en algún momento.

¿Según la ley financiera:

- Capitalización, cuando los vencimientos de todos los capitales son anteriores o iguales al punto de valoración "p".
- Descuento o actualización, cuando los vencimientos de todos los capitales son posteriores o iguales al punto de valoración "p".
- Mixtas, cuando algunos vencimientos son anteriores y otros posteriores a "p".

3.2.2 Prestación de servicios

Prestar un servicio es una acción de dar servicios que son exigidos o convenidos entre las partes. Según el artículo 14 de la ley del impuesto al valor agregado se considera prestación de servicios independientes:

- I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le de origen y nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.
- II. El transporte de personas o bienes
- III. El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento
- IV. El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución
- V. La asistencia técnica y la transferencia de tecnología
- VI. Todo otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

Se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en este artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial.

Así como también pueden ser servicios de tipo administrativos, de tesorería, de contabilidad o asistencia técnica

3.2.3 Uso, goce o enajenación de bienes tangibles

Se consideran activos tangibles todos los bienes de naturaleza material susceptibles de ser percibidos por los sentidos, tales como: materias primas y stocks, el mobiliario, las maquinarias, los terrenos y el dinero.

3.2.4 Explotación o transmisión de un bien intangible

Los bienes intangibles son aquellos identificables, sin sustancia física, utilizados para la producción o abastecimiento de bienes, prestación de servicios o para propósitos administrativos, los cuales se esperan generen beneficios económicos futuros controlados por la entidad. [NIF Boletín C-8].

Algunos intangibles utilizados en actividades comerciales: patentes, know-how (utilizado en la producción de un bien o la prestación de algún servicio), software, secretos industriales, diseños y modelos utilizados en la producción de un bien o la prestación de algún servicio, marcas y nombres comerciales, listas de clientes, canales de distribución, nombres o imágenes únicos que representan un valor promocional importante y secretos comerciales. [Guías de la OCDE]

3.2.5 Enajenación de acciones

Cuando hablamos de enajenación de acciones nos estamos refiriendo a pasar a otro la propiedad de instrumentos de renta variable que representan un título de propiedad sobre una fracción del patrimonio de la empresa para los accionistas, o una alternativa de financiamiento para conseguir recursos para la compañía.
[www.zonaeconomica.com]

Atendiendo al artículo 215 de la ley del impuesto sobre la renta se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 216 de esta ley, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables. Para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, según el método utilizado, considerando, entre otros, los siguientes elementos:

I. Las características de las operaciones, incluyendo:

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

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

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

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

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

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

III. Los términos contractuales;

IV. Las circunstancias económicas; y

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

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

3.3 Obligaciones de las empresas

Las operaciones que se realizan entre empresas de un mismo grupo, tienen diversas implicaciones no sólo en el ámbito financiero sino también en el aspecto impositivo. Por lo que la ley del impuesto sobre la renta establece obligaciones tanto a personas morales como físicas en sus siguientes artículos:

3.3.1 Personas morales

▪ **Art. 72 Fracción V.-** En el caso de que una sociedad controladora celebre operaciones con una o más de sus sociedades controladas mediante las cuales enajene terrenos, inversiones, acciones y partes sociales, entre otras operaciones, deberá realizarlas conforme a lo previsto en el artículo 215 de esta ley.

▪ **Art. 76 Fracción VI.-** En el caso de que una sociedad controlada celebre operaciones con su sociedad controladora o con una o más sociedades controladas mediante las cuales enajene terrenos, inversiones, acciones y partes sociales, entre otras operaciones, deberá realizarlas conforme a lo previsto en el artículo 215 de esta ley.

▪ **Art. 86 Fracción XII.-** Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:

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

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

c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo 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.

Los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3'000,000.00 no estarán obligados a

cumplir con la obligación establecida en esta fracción, excepto aquéllos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 215 de esta Ley. *El cual establece lo siguiente:* Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

El ejercicio de las facultades de comprobación respecto a la obligación prevista en esta fracción solamente se podrá realizar por lo que hace a ejercicios terminados.

La documentación e información a que se refiere esta fracción deberá registrarse en contabilidad, identificando en la misma el que se trata de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

▪ **Art. 86 Fracción XIII.-** Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales.

▪**Art. 86 Fracción XV.-** Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables...

3.3.2 Personas físicas

▪**Art. 106 Párrafo 9.-** Los contribuyentes de este Título que celebren operaciones con partes relacionadas, están obligados, para los efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables...

▪**Art. 133 Fracción X.-** Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información a que se refiere la fracción XIII del artículo 86 de esta ley.

▪**Art. 133 Fracción XI.-** Obtener y conservar la documentación a que se refiere el artículo 86, fracción XII de esta Ley. Lo previsto en esta fracción no se aplicará tratándose de contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, excepto aquéllos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 215 de esta Ley. El ejercicio de las facultades de comprobación respecto de esta obligación solamente se podrá realizar por ejercicios terminados.

A su vez la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única enmarca en su **Art. 18 Fracción III.-** Los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas deberán determinar sus ingresos y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables...

Ahora bien ya vistas las obligaciones desde lo que enmarca la ley es conveniente hacer un análisis respecto de dichas ya que se busca su mayor entendimiento puesto que es la base de nuestro estudio el conocer de donde emana

dicha obligación. Así pues a partir de la inclusión de reglamentación en materia de precios de transferencia en la legislación mexicana, se han generado muchas dudas sobre las obligaciones con las que cuentan los contribuyentes de la ley del impuesto sobre la renta; dentro de estas dudas generalmente nos hacemos muchas preguntas al respecto y se generan diferencias de opinión sobre el cumplimiento de la legislación y las obligaciones que de ella surgen.

Mencionemos las obligaciones de manera general en materia de precios de transferencia:

1° De contar con un precio de mercado por las operaciones celebradas con partes relacionadas

2° De obtener y conservar la documentación comprobatoria por las operaciones celebradas con partes relacionadas establecidas en el extranjero.

3° De presentar una declaración informativa de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

Estas obligaciones se encuentran relacionadas directamente y no necesariamente al cumplir con una ya cumplieron con todas y cada una de ellas, es por eso que vamos a analizar por separado cada una para poder entender la importancia de dichas.

1° De contar con un precio de mercado por las operaciones celebradas con partes relacionadas

Consideramos que esta obligación es la primera y la más importante, esto en virtud de que nos especifica que debemos de contar con un precio de mercado por las operaciones que celebremos con partes relacionadas.

Es importante mencionar que la LISR en ningún momento especifica "Precio de Mercado", la LISR especifica que los contribuyentes que tengan operaciones con partes relacionadas están obligados a: "Determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables".

Al leer esta reglamentación nos surgen preguntas que posiblemente no podemos entender de la lectura de este párrafo, estas preguntas podrían ser, quién, cuándo, y qué sucede en caso contrario.

Quiénes se encuentran obligados a cumplir con esta reglamentación

La LISR en este caso no especifica quiénes, por lo que debemos entender que son los contribuyentes de la LISR que celebren operaciones con partes relacionadas, no importando si estas partes relacionadas son residentes en México o en el Extranjero. De esto debemos entender que cualquier operación celebrada con parte relacionada establecida en México o en el Extranjero deberá de ser a precio de mercado.

Cuándo debo de probar esto

La LISR no menciona específicamente dentro de su redacción que esta prueba deberá de ser anual o por cuántos periodos será válida la prueba. A simple vista no es perceptible la fecha por lo cual el contribuyente deberá contar con la prueba correspondiente, sin embargo nos marca dos datos importantes que serían: “Ingresos Acumulables” y “Deducciones Autorizadas”. En otros artículos la LISR se especifica que los “Ingresos Acumulables” serán los que se obtengan en el ejercicio y

las “Deducciones Autorizadas” deberán corresponder al ejercicio en que se efectuó la deducción.

Es por eso que es una obligación del contribuyente por cada ejercicio fiscal, pactar sus operaciones celebradas de ingreso o gasto con Partes Relacionadas establecidas en México o en el Extranjero a precios de Mercado.

No cuento con Precio de Mercado

La obligación de contar con un precio de mercado es una obligación por parte del contribuyente de probar a la autoridad que el precio pactado entre partes relacionadas por ingreso y deducciones del ejercicio se llevó a cabo a precios de mercado.

Es importante mencionar que si la autoridad considera que la información presentada por el contribuyente no es suficiente o no prueba el precio de mercado, la autoridad podrá determinar lo contrario y establecerá una sanción que más adelante se indica.

2° De obtener y conservar la documentación comprobatoria por las operaciones celebradas con partes relacionadas establecidas en el extranjero.

Al referirnos a esta obligación siempre mencionamos que es la obligación de contar con un estudio de precios de transferencia, pero en ningún momento la LISR menciona o especifica “estudio de precios de transferencia”, la LISR menciona que el contribuyente cuenta con la obligación de lo dispuesto en el artículo 86 fracción XII.

Sin embargo al analizar los requerimientos de información concluimos que nos está solicitando que elaboremos un estudio de precios de transferencia, éste de la misma manera que el precio de mercado, nos especifica de nuevo los términos “Ingresos Acumulados” y “Deducciones Autorizadas” Por lo cual se realiza también de manera anual.

Es conveniente mencionar que la autoridad sólo podrá ejercer facultades de revisión por lo que respecta a ejercicios fiscales terminados.

Exenciones

Los contribuyentes que presenten pagos provisionales trimestrales

3° De presentar una declaración informativa de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

Los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, cuentan con la obligación de presentar una declaración informativa en la cual mencionen las operaciones que tuvieron durante el ejercicio fiscal.

A diferencia de la obligación de contar con un estudio de precios de transferencia, en esta obligación no existe exención alguna, todos los contribuyentes deberán de presentar esta información. [Deloitte & touche, ITAM, IMEF; 2010:127.130]

Una vez analizado de esta manera las obligaciones nos corresponde conocer las sanciones a las que nos hacemos acreedores por no acatar lo anterior.

En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones

comparables, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

De no contar con un estudio de precios de transferencia, el contador público que dictamine los Estados Financieros, deberá informar que la empresa no cuenta con la documentación que soporte en materia de precios de transferencia. En caso de que la empresa no cumpla se hará acreedora a lo siguiente:

Las autoridades fiscales podrían seleccionar la metodología que le resultara más conveniente y en este caso la empresa no podría defenderse al respecto. Además podría seleccionar las compañías comparables que tuvieran mayores rangos, con el fin de poder determinar una contingencia.

La empresa sería acreedora a la imposición de una multa del 55 % al 75% de las contribuciones omitidas y eventualmente a la multa del 30 al 40% de la pérdida declarada en caso de haber reportado pérdidas fiscales improcedentes esto previsto en el artículo 76 del código fiscal de la federación.

Si la empresa no presenta la declaración informativa en febrero de cada año, de las operaciones efectuadas con partes relacionadas residentes en el extranjero durante el año de calendario inmediato anterior, de conformidad con los artículos 86 fracción XIII, 133 fracción X de la ley del impuesto sobre la renta, o de presentarla incompleta o con errores. Se hará acreedora a la siguiente sanción por parte de las autoridades una multa de \$54,410.00 a \$108,830.00

Si no se identifica en contabilidad las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, en los términos de lo dispuesto por el artículo 86 fracción XII de la LISR se hará acreedor a una multa de \$1,230.00 a \$3,700.00 por cada operación no identificada en contabilidad.

Por tal motivo resulta de vital importancia que conozcamos de manera amplia las diferentes obligaciones que tenemos tanto personas morales como físicas ya que en muchas ocasiones las pasamos a desconocer y caemos en los supuestos de una multa.

A manera de conclusión de este capítulo hay que recordar que una parte relacionada es cuando una parte, puede ser entidad o persona, participa de manera directa o indirecta en otra entidad o persona en la administración, control o capital.

Se transfieren diversos bienes, servicios o cualquier otra operación de las ya vistas con anterioridad. El fin general de establecer el control sobre las operaciones entre partes relacionadas es que el mercado opere de manera normal es decir, que tanto los oferentes como los demandantes no buscan más que obtener el máximo beneficio en las transacciones pactadas, mientras que en el caso de partes relacionadas ambas partes en la transacción tienen el mismo objetivo obtener el máximo beneficio en su conjunto. Esto sin duda incrementa notoriamente la fiscalización sobre este tipo de operaciones, por lo que es necesario que los contribuyentes tomen las medidas pertinentes para evitar una contingencia en esta materia que inclusive pueda poner en riesgo la marcha del negocio, considerando las penalizaciones existentes que se expusieron. En este sentido un análisis realizado deficientemente puede generar una situación de riesgo fiscal.

CAPÍTULO IV

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE)

En este capítulo se procede a dar a conocer los fines por los que fue creado un organismo a nivel mundial y con una relevante importancia en nuestra actualidad puesto que vivimos en un mundo globalizado. Así pues se pretende estudiar el principio de plena competencia ya que por dicho principio se rigen los precios de transferencia dentro de este tema se abarcarán varios aspectos como son los criterios para aplicar ese principio dentro de dichos criterios de encuentra la utilización de los métodos de precios de transferencia es por eso que nos resulta de gran importancia esta información prevista precisamente en las guías que emite la OCDE en materia de precios de transferencia.

4.1 Concepto y funciones de la organización para la cooperación y el desarrollo económico

Antes que nada iniciaremos con describir su concepto se puede decir que es una organización en la que los gobiernos trabajan de manera conjunta para responder a los retos económicos, sociales y ambientales derivados de la interdependencia y la globalización. Se ha convertido en una fuente esencial de

información comparativa, de análisis y de previsiones que permiten a los países fortalecer la cooperación multilateral.

Se creó después de la Segunda Guerra Mundial como la Organización para la Cooperación Económica Europea, con el propósito de coordinar el Plan Marshall. El 14 de Diciembre de 1960 se convirtió en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, con vocación transatlántica y después mundial. Actualmente la OCDE cuenta con 30 miembros. Los países miembros originales que el 30 de septiembre de 1961 conformaron la OCDE son: Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Francia, Alemania, Grecia, Islandia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Noruega, Portugal, España, Suecia, Suiza, Turquía, Reino Unido, Estados Unidos.

Posteriormente, se han incorporado otros países, los cuales en orden cronológico de incorporación son: Japón (abril 1994), Finlandia (enero 1969), Australia (junio 1971), Nueva Zelanda (mayo 1973), México (mayo 1994), República Checa (diciembre 1995), Hungría (1996), Polonia (1996), República de Corea (1996) y República de Eslovenia (diciembre 2000).

Cada país que ingresa se compromete a aplicar los principios de: liberalización, no discriminación, trato nacional y trato equivalente. Sin embargo,

interponen reservas a los códigos de liberalización, a razón de sus leyes internas o a la imposibilidad de asumir dicho compromiso inmediatamente.

La OCDE cuenta con el Comité de Asuntos Fiscales dedicado, entre otros temas, al estudio continuo de la doble imposición y que en 1979 publicó un reporte denominado Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales, que desarrolló el “Principio de Plena Competencia” (Arm’s Length Principle). [CASAS et. al, 2008:18]

El objetivo de la OCDE es promover políticas orientadas a:

- Alcanzar un crecimiento económico sostenible, así como estabilidad financiera y posibilidades de progreso en el nivel de vida de los países miembros, con el fin de contribuir al desarrollo económico mundial.
- Apoyar la construcción de una economía mundial sana, tanto en los países miembros, como en los países en vías de desarrollo.
- Contribuir al crecimiento del comercio mundial, con carácter multilateral y no discriminatorio.

En materia económica y comercial lleva a cabo las siguientes labores de apoyo:

- Analiza y publica datos comparativos y previsiones.
- Fomenta la adopción de medidas que promueven el crecimiento y la estabilidad económica.
- Favorece la cooperación entre gobiernos para trabajar en el fortalecimiento del comercio multilateral.
- Fomenta la expansión de los servicios financieros y la inversión internacional.
- Promueve las buenas prácticas a escala internacional.

Además mantiene fructíferas relaciones con la sociedad civil, mediante:

- Consultas al sector empresarial por medio del Business and Industry Advisory Committee (BIAC), Comité de Asesoría para el Negocio y la Industria.

- Consultas con representantes de los trabajadores, a través del Trade Union Advisory Committee (TUAC), Comité de Asesoría Sindical.

- Puesta al alcance del público de información por medio de sus publicaciones y de su página de INTERNET.

La OCDE produce instrumentos acordados internacionalmente, decisiones y recomendaciones para promover reglas del juego en áreas en que es preciso el acuerdo internacional para que los países puedan progresar en una economía globalizada. [www.comercio.mityc.es]

Una vez que ya conocimos la importancia de esta organización podemos concluir que debido a la globalización y crecimiento en el comercio internacional cada día va incrementando la importancia de la existencia de un organismo como este que busque un crecimiento de vida estándar de los países miembros así como no miembros logrando con esto una estabilidad financiera, más aún si tomamos en cuenta que el 70% del comercio mundial se lleva a cabo entre Partes Relacionadas terminariamos de comprender la necesidad que tienen los países de la presencia de la OCDE pues en dicha materia busca impedir la manipulación de precios o utilidades entre Partes Relacionadas.

4.2 El Principio de plena competencia

Las operaciones entre los miembros de un grupo con partes relacionadas 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.

Por tal motivo establece en sus guías de Precios de Transferencia La declaración que otorga un carácter oficial al principio de plena competencia se encuentra en el apartado 1 del artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, constituyendo éste 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".

[OCDE; Art.9 apartado 1]

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 como partes inseparables de una sola empresa unificada.

Cuando los precios de transferencia no responden 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 y 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.

Se puede concluir pues que 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.

4.2.1 Criterios para aplicar el principio de plena competencia

Los criterios son una serie de requisitos que se deben llevar a cabo y deben ser respetados para poder lograr un objetivo en este caso la aplicación del principio de plena competencia, para ser precisos la OCDE enmarca diez criterios que a continuación se describirán

4.2.1.1 Análisis 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 comparable 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 (por ejemplo, el precio o el margen) o que se pueden realizar ajustes suficientemente precisos para eliminar los efectos de dichas diferencias.

Los factores determinantes de la comparabilidad

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, al menos en parte, 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 precios de operaciones vinculadas y no vinculadas y menos 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 (por ejemplo, la concesión de una licencia o su venta), el tipo de activo (por ejemplo, patente, marca o know-how), la

duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión.

2. Análisis funcional

En las relaciones comerciales entre dos empresas independientes, la remuneración reflejará las funciones desempeñadas por cada empresa (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos). Por tanto, para determinar si son comparables entre sí operaciones vinculadas y no vinculadas o entidades asociadas e independientes, es necesario comparar las tareas 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 la empresa independiente y por la asociada. Con tal fin, se debe prestar particular atención a la estructura y organización del grupo. También será relevante concretar a qué título jurídico el contribuyente ejerce sus funciones.

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, cómo se reparten las responsabilidades, riesgos y beneficios entre las partes. En este sentido el examen de los términos contractuales debe formar parte del análisis funcional al que nos hemos referido anteriormente.

4. Circunstancias económicas

Los precios de plena competencia pueden variar entre mercados diferentes incluso para operaciones referidas a unos mismos bienes o servicios; por tanto, para lograr la comparabilidad se requiere que los mercados en que operan las empresas independientes y las asociadas sean comparables y que las diferencias existentes no incidan materialmente en los precios o que se puedan realizar los ajustes apropiados. 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 sustitutivos; los niveles de oferta y demanda en el mercado en su totalidad, así como en determinadas zonas, si son relevantes; el poder de compra de los consumidores, la naturaleza y alcance de las reglamentaciones públicas que inciden sobre el mismo; los costes de producción, incluyendo los costes del suelo, del trabajo y del capital; los costes de transporte; la fase de comercialización (por ejemplo, venta al por menor o al por mayor); el período de la operación; etc.

5. Estrategias mercantiles

También es necesario examinar las estrategias mercantiles al determinar la comparabilidad, con el fin de fijar los precios de transferencia. Éstas 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 influyen en la dirección cotidiana de la empresa. Puede ser necesario tener en cuenta estas estrategias comerciales al determinar la comparabilidad entre operaciones vinculadas y no vinculadas y entre empresas asociadas e independientes.

4.3 Utilización de un rango de plena competencia

Es posible en algunos casos concretar el principio de plena competencia hasta determinar una cifra única (por ejemplo, un precio o un margen) que constituirá la referencia más fiable para establecer si una operación responde a las condiciones de plena competencia. Sin embargo, en la medida en que los precios de transferencia no constituyen una ciencia exacta, habrá muchas ocasiones donde la aplicación del método o métodos más apropiados conduzcan a un rango de cifras en el que cualquiera sería, relativamente, igual de fiable. En estos casos, las diferencias entre las cifras incluidas en el rango pueden originarse en que, en general, la aplicación del principio de plena competencia permite sólo una aproximación a las condiciones que hubieran sido establecidas entre empresas independientes. Es posible también que las diferencias en los puntos del rango reflejen que empresas independientes involucradas en operaciones comparables en circunstancias comparables quizá no establezcan exactamente el mismo precio para la operación. Sin embargo, en algunos casos, no todas las operaciones comparables examinadas tendrán el mismo grado de comparabilidad.

4.4 Utilización de los métodos para determinar los precios de transferencia

Los métodos permiten determinar si las condiciones que reúnen las relaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas son compatibles con el principio de plena competencia. No existe ningún método que resulte útil en todas las circunstancias ni la aplicabilidad de cualquier método en particular debe ser desestimada. Las administraciones tributarias no deberían precipitarse a la hora de realizar ajustes menores o marginales. Más aún, los grupos multinacionales tienen libertad para aplicar métodos no descritos en este Informe con el objeto de determinar precios, siempre que satisfagan el principio de plena competencia con arreglo a las Directrices reflejadas en el presente documento.

4.5 Métodos tradicionales basados en las operaciones

Se describe con detalle los métodos tradicionales basados en las operaciones que se utilizan para aplicar el principio de plena competencia. Estos métodos son el método del precio libre comparable, el método del precio de reventa y el método del coste incrementado.

4.5.1 Método del precio libre comparable

El método del precio libre comparable 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 diferencias 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 no vinculada.

4.5.2 Método del precio de reventa

El método del precio de reventa se inicia con el precio al que se ha comprado a una empresa asociada un producto que es revendido a una empresa independiente. Este precio (el precio de reventa), entonces, se reduce en un margen bruto adecuado (el "margen del precio de reventa o "margen de reventa") representativo de la cuantía con la que el revendedor pretendería cubrir sus costes de venta y sus gastos de explotación y, en función de las tareas desarrolladas (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos),

4.5.3 Método del coste incrementado

El método del coste incrementado parte de los costes 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 indirectamente a un comprador asociado.

4.6 Otros métodos

Ofrecen un estudio de los planteamientos que podrían emplearse para aproximarse a las condiciones del principio de plena competencia cuando los métodos tradicionales de la operación no resultan adecuados si se aplican solos o, excepcionalmente, cuando su aplicación no es posible. El estudio denomina a estas otras alternativas "los métodos del beneficio de la operación", métodos que analizan los beneficios derivados de determinadas operaciones entre empresas asociadas. Los únicos métodos basados en los beneficios que satisfacen el principio de plena competencia son aquéllos que resultan compatibles con el método de reparto del beneficio y con el método del margen neto de la operación, tal y como son descritos en estas Directrices. De hecho, los denominados "métodos de los beneficios comparables" o "métodos del coste incrementado/precio de reventa modificados" sólo pueden ser aceptados en la medida en que sean compatibles con estas

Directrices. [Lineamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico]

Como pudimos observar lo que nos dicta los lineamientos de la OCDE se puede deducir que prácticamente son los mismos métodos que la Ley del Impuesto Sobre la Renta hace referencia.

CAPÍTULO V

APLICACIÓN DEL ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El contenido de este capítulo es realmente el objeto de nuestro estudio ya que podremos analizar y llevar a cabo nuestro estudio para así poder percatarnos si realmente aprobamos o rechazamos nuestra hipótesis, para ello es indispensable contar con un panorama detallado de la empresa desde su forma de constitución, análisis de puestos, hasta sus operaciones detalladas. Así pues a continuación se llevará a cabo nuestro amplio estudio. La empresa a la cual se llevará acabo el estudio de los precios de transferencia es una empresa del giro comercial perteneciente al sector privado puesto que se dedica a la compra-venta de aguacate tipo Hass denominado como orgánico.

5.1 Resumen ejecutivo

5.1.1 Introducción

Hace algunos años la legislación en México cambió significativamente las reglas de precios de transferencia, en cuanto a documentación, métodos, y búsqueda de comparables. Estos cambios son encontrados en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR). Estas reformas son

efectivas desde el 1º de Enero de 1997, después de una publicación oficial en el Diario Oficial el 30 de Diciembre de 1996. Estas normas establecen que todos los contribuyentes mexicanos involucrados en operaciones con residentes relacionados extranjeros deben de cumplir con las nuevas leyes de transferencia de precios (previamente las maquiladoras eran las únicas entidades requeridas de cumplir con las leyes de transferencia de precios mexicanas). La nueva LISR en vigor a partir del 1º de enero de 2002, en sus artículos 86, 92, 215 y 216 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISR), esencialmente re estructura el régimen mexicano de transferencia de precios para que éste se encuentre en conformidad con el formulado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

De acuerdo al Artículo 215 de la LISR, contribuyentes mexicanos que realicen operaciones con partes relacionadas pueden ahora usar un rango estándar de independencia para la determinación de sus precios; esto es, ellos deben calcular sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas utilizando precios que debían de haber sido usados en transacciones comparables con partes independientes. Las reformas también definen criterios como las partes relacionadas, la comparabilidad operacional, los métodos específicos usados en el cálculo de utilidades transaccionales, y hace provisiones para acuerdos avanzados de precios (APA) establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México.

Adicionalmente, el 31 de Diciembre de 1998, el Congreso de México aprobó un presupuesto para 1999 que contenía un número de cambios con implicaciones en la técnica de precios de transferencia. Uno de éstos cambios es el trato de los ajustes a la transferencia de precios que a partir de esa fecha serán considerados como dividendos, haciéndolos sujetos a todas las demás implicaciones fiscales de este tipo de ingresos. Esto es, la nueva ley ha creado un ajuste secundario, en donde el ajuste es tratado como un dividendo. Este cambio fue efectuado el 1º de Enero de 1999.

La nueva ley mexicana permite a las autoridades ajustar ingresos y/o deducciones para reflejar el rango estándar de independencia. El Artículo 215 de la LISR establece que las autoridades fiscales están autorizadas en determinar un ingreso acumulado bruto y deducciones del contribuyente por operaciones llevadas a cabo entre partes relacionadas, considerando los precios y las cantidades que deberían haber usado en operaciones comparables entre operaciones independientes. Compañías u operaciones son consideradas comparables cuando no hay diferencias entre ellas que afecten significativamente el precio o la utilidad, y si existen diferencias éstas puedan ser eliminadas a través de ajustes razonables.

El Artículo 215 establece que para determinar tales diferencias, los elementos requeridos pertinentes serán tomados en cuenta, acorde con la metodología utilizada, considerando, entre otras cosas, los siguientes elementos:

I. Las características de las operaciones incluyendo: (a) En el caso de operaciones financieras, elementos como la cantidad principal, términos, garantías, solvencia del deudor, y la tasa de interés;

(b) En el caso de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio implica experiencia técnica o conocimiento;

(c) En el caso del uso o transferencia de activos tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad, disponibilidad de activos; y

(d) En el caso de la explotación o transferencia de bienes intangibles, elementos tales como si es una patente, marca de fábrica, nombre comercial, o transferencia de tecnología, como también la duración y el nivel de protección.

(e) En el caso de enajenaciones de acciones, elementos tales como el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de

efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.

II. Las funciones o actividades, incluyendo activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación;

III. Los términos contractuales;

IV. Las circunstancias económicas;

V. Las estrategias de negocio, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia, y ampliación en el mercado.

De acuerdo a la reforma fiscal a la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir del 1º de Enero de 2006, en su artículo 86 fracción XV, se establece que los contribuyentes mexicanos que realicen operaciones con partes relacionadas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, aplicando los métodos establecidos en el artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el orden establecido en el citado artículo.

Con respecto a la carga de la prueba, ésta es totalmente asumida por el contribuyente, el cual debe de demostrar que éste ha cumplido con el principio de independencia.

En el periodo del 1° de enero al 31 de diciembre de 2008, la Ley de Impuesto sobre la Renta no presentó modificación o reforma alguna en materia de precios de transferencia.

De acuerdo con la nueva ley, las penalizaciones están llegando a ser cada vez más estrictas. Si los impuestos derivados de los ajustes, son pagados después de que las autoridades han notificado al contribuyente de la deficiencia, pero antes de que la resolución final sea alcanzada, las penalizaciones son del 50%. De otra manera, éstas pueden ser del 70% al 100% de la deficiencia del impuesto, y del 30% al 40% sobre las pérdidas de utilidades.

Sin embargo, todas las penalizaciones son reducidas a la mitad si los contribuyentes tienen la documentación adecuada. Por lo tanto, si el contribuyente ha documentado y acepta el ajuste, éstas penalizaciones serán del 25%; En caso contrario, si tiene documentación, apela el ajuste, y pierde, éstas penalizaciones podrán estar en el rango entre el 35% y el 50% (sin documentación, las penalizaciones serían del 70% al 100%).

Este reporte de transferencia de precios demuestra el esfuerzo del contribuyente de cumplir con el principio de independencia. La información de apoyo del análisis de independencia contenido en las siguientes secciones de éste reporte, cuando es preparado correctamente debería satisfacer las provisiones generales de penalización del nuevo régimen de precios de transferencia de México.

5.1.2 Documentos integrantes

El presente estudio de precios de transferencia, se integra por seis documentos. La información contenida en cada documento de éste, cuando se elabora adecuadamente, deberá cumplir con las disposiciones generales sobre sanciones del nuevo régimen mexicano para determinar el precio de la contraprestación.

A continuación se describen brevemente cada uno de los documentos integrantes de este estudio:

1er. Documento: Resumen ejecutivo. Documento presente, el cual contiene: introducción, componentes del estudio, operaciones entre parte relacionadas objeto del presente estudio y metodología utilizada.

2° Documento: Panorama de la empresa. Este documento contiene una visión general de las actividades mercantiles, las personas jurídicas objeto del análisis. También incluye una descripción breve de la estructura corporativa que comprende a dichas personas jurídicas.

3er. Documento: Operaciones controladas. En el caso de cada operación controlada objeto de análisis, este documento incluye información sobre las estrategias mercantiles o circunstancias especiales que repercuten en la determinación del precio de mercado.

4º. Documento: Operaciones no controladas. Este documento detalla las operaciones no controladas que son potencialmente comparables a las operaciones controladas bajo revisión.

5º Documento: Metodología utilizada. En el caso de cada operación analizada, este documento incluye comentarios sobre las metodologías de prueba utilizadas. En los casos pertinentes, también incluye comentarios sobre porqué no se utilizaron algunos de los demás métodos, conforme lo requiere el artículo 216, tercer párrafo de la LISR.

6º Conclusión del estudio. Este documento incluye un resumen de los resultados obtenidos a través del método seleccionado para la evaluación del precio de transferencia.

5.1.3 Operaciones entre partes relacionadas

La información que sustenta la conclusión se indica en los seis documentos previamente descritos. La información en cada documento de este informe, cuando se elabora adecuadamente, deberá cumplir con las disposiciones generales sobre sanciones del nuevo régimen mexicano para determinar el precio de la contraprestación. Este reporte sobre la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas analiza el precio de las operaciones controladas entre “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R de R.L” y sus partes relacionadas Residentes en México: Jesús Cortes Urrea y Rafael Serna Rubio

A continuación se presentan las siguientes operaciones que “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” realizó con sus partes relacionadas durante el ejercicio 2010.

No.	Parte Relacionada	Descripción de la Operación	Importe (Pesos)
A1	Jesús Cortes Urrea	Egresos por Compra de Fruta	\$1,668,003.00
A1	Rafael Serna Rubio	Egresos por Compra de Fruta	\$757,597.00

5.1.4 Método Utilizado:

El método utilizado en el análisis de la operación seleccionada es el siguiente:

Descripción de la Operación	Método Empleado
EGRESOS POR COMPRA DE FRUTA	Método de Precio Comparable No Controlado

Método de precio comparable no controlado

Consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Este método es el que mejor cumple con el principio de plena competencia, en el caso de las operaciones de “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R de R.L”, con sus partes relacionadas, ya que compara el precio real o contraprestación de un bien o servicio contra otro precio o contraprestación de bienes o servicios

idénticos, que se cobra entre las partes no relacionadas por las transferencias de bienes o servicios. Adicionalmente, esta metodología es la más recomendada por los lineamientos de la OCDE; criterio con el cual coinciden las autoridades fiscales mexicanas.

5.2 Panorama de la empresa

Para analizar la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas conforme al principio de independencia, es necesario comprender ampliamente cuáles son las personas jurídicas implicadas en las operaciones controladas objeto de análisis. Se acostumbra recabar información que proporcione un perfil del negocio y de la estructura corporativa.

5.2.1 Estructura corporativa

Para proporcionar una visión general básicamente se puede mencionar que “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R de R.L” se encuentra conformado por dos socios que a su vez son las mismas partes relacionadas a analizar en nuestro estudio.

El capital social de la empresa está constituido de la siguiente manera:

Jesús Cortes Urrea 50%

Rafael Serna Rubio 50%

5.2.2 Panorama de “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R de R.L”

5.2.2.1 Actividad principal de negocio

La principal actividad de esta empresa comercial es la compra-venta del aguacate tipo hass determinado como orgánico. Es una intermediaria entre el productor y los consumidores finales

5.2.2.2 Historia

La empacadora “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” fue fundada en el año 2002, siendo una de las primeras empresas que produce aguacates orgánicos, es decir respetando la naturaleza, favoreciendo todas las formas de vida y la fertilidad de la tierra no contaminando ni destruyendo la naturaleza para prueba de ello contamos con el sello de garantía de Comercio Justo México A.C, el cual promueve un comercio diferente al comercio convencional, que se basa en la justicia social, calidad de producto y el cuidado de la naturaleza.

5.2.2.3 Proceso de producción

El proceso productivo básicamente se encuentra por etapas de producción buscando una mayor optimización de recursos y obteniendo una cantidad elevada de producción. A continuación se presenta un flujo de operaciones:



El Empaque “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” no es una empresa pública por lo tanto no cotiza en la bolsa mexicana de valores.

5.2.2.4 Estructura interna

La estructura interna de “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” se encuentra segmentada en las siguientes áreas:

Asamblea de socios:

Representar jurídica y legalmente a la empresa ante terceros así como dirigir y controlar las funciones administrativas de la empresa. Son la máxima autoridad dentro del empaque.

Gerente general:

Es responsable ante los accionistas, por los resultados de las operaciones y el desempeño organizacional, junto con los demás gerentes funcionales planea, dirige y controla las actividades de la empresa. Ejerce autoridad funcional sobre el resto de cargos ejecutivos, administrativos y operacionales de la organización. Actúa como soporte de la organización a nivel general, es decir a nivel conceptual y de manejo de cada área funcional, así como con conocimientos del área técnica y de aplicación de nuestros productos y servicios. Es la imagen de la empresa en el ámbito externo, provee de contactos y relaciones empresariales a la organización con el objetivo de establecer negocios a largo plazo, tanto de forma local como a nivel internacional.

Logística:

Dentro de esta se garantiza que las actividades de diseño y dirección de los flujos material, informativo y financiero, desde sus fuentes de origen hasta sus destinos finales deben ejecutarse de forma racional y coordinada con el objetivo de proveer al cliente los productos y servicios en la cantidad, calidad, plazos y lugar demandados con elevada competitividad y garantizando la preservación del medio ambiente.

Producción:

Esta área se encarga de la planificación, organización, dirección, control y mejora de los sistemas que producen bienes y servicios.

Tesorería:

Las principales funciones que debe desempeñar un departamento de tesorería incluyen gestión de cobros, realización de pagos a proveedores, control del cumplimiento de las condiciones bancarias, Aplicar las medidas necesarias para la prevención de errores en cuanto al manejo del efectivo, la caja y los bancos así como brindar la información oportuna sobre la liquidez y de todas las transacciones comerciales y financieras.

Contabilidad:

Mantener el correcto funcionamiento de los sistemas y procedimientos contables de la empresa, Formular estados financieros, Investigar y dar solución a los problemas referentes a la falta de información para el registro contable, así como preparar y ordenar la información financiera y estadística para la toma de decisiones de las autoridades superiores e Identificar y analizar los ingresos, egresos y gastos de operación de la empresa e informar periódicamente al Director General.

Recursos humanos:

Fomentar una relación de cooperación entre directivos y trabajadores para evitar enfrentamientos derivados por una relación jerárquica tradicional. Además de buscar la participación activa entre todos los trabajadores, para que se comprometan con los objetivos a largo plazo de la empresa. Y sobre todo establecer el monto del salario mediante el proceso de negociación entre la empresa.

5.2.2.5 Condición financiera del presente

El análisis financiero que a continuación se presenta, se aplicó para los ejercicios fiscales del 2010 y 2009 tomando como referencia las cifras presentadas en los estados financieros elaborados por el departamento de Contabilidad de la empresa. Dicho análisis se realizó utilizando los siguientes métodos: porcentajes integrales, así como razones financieras. Las cifras se encuentran expresadas en pesos mexicanos.

El analizar los estados financieros de una compañía proporciona un indicador de crecimiento, liquidez, apalancamiento.

En el Apéndice 1 de este documento se presenta el Estado de Resultados y el Balance General de “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L”

5.2.2.5.1 Balance general

“Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” concluyó el 31 de diciembre de 2010 con un total de activos de \$32, 789,817.55 reflejando un incremento respecto del ejercicio 2009 del 2.463352539% en relación.

En el ejercicio 2010, el total de activos circulantes de la compañía fue de \$24,793,932.05 representando así un 75.61% con referencia a los activos totales; la cuenta de “Efectivo y Equivalentes” representa el mayor porcentaje de los activos circulantes con un 49.58 %, del total de este rubro en mención.

El rubro del activo no Circulante representa un 24.39% en 2010 y un 28.72% en 2009, con respecto al activo total de cada ejercicio.

Respecto a las obligaciones de la compañía, al final del ejercicio 2010, la Compañía presentó un total de pasivo circulante de \$6,813,026.00 el cual representa el 100% del total de pasivo, ya que en este ejercicio no cuenta con pasivo a largo plazo.

En el ejercicio 2010, la compañía reflejó un capital contable de \$25,976,791.55 representando un 79.22% con respecto al total de activos. En el ejercicio 2009, el capital contable de la misma representó un 81.63%, del total de activos.

5.2.2.5.2 Estado de resultados

En los ejercicios 2010 y 2009 “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L.” reflejó una utilidad neta de \$4, 484,470.00 y \$4, 122,423.84 respectivamente. Con respecto a lo anterior, en el ejercicio 2010 se puede apreciar una tendencia ascendente de este concepto, en función de las ventas.

Al final de los ejercicios 2010 y 2009, el costo de ventas representó un 44.99% y un 45%, respectivamente en relación con las ventas netas. El porcentaje de los gastos de operación y gastos financieros en relación a las ventas, fue de 24% y un 24.02%, correspondiente a los ejercicios 2010 y 2009, respectivamente.

5.2.2.5.3 Razones financieras

Las razones financieras utilizadas para el presente análisis son:

- 1) Razones de liquidez y solvencia
- 2) Razones de rentabilidad
- 3) Razones relacionadas con la estructura financiera

1) Liquidez y solvencia

La razón de liquidez se utiliza para determinar la capacidad de pago de la entidad y para cumplir con sus obligaciones de vencimiento a corto plazo. Sin embargo, la solvencia consiste en la tenencia de bienes y recursos suficientes para respaldar los adeudos que se tengan contraídos a un plazo mayor a un año.

La compañía en el ejercicio del 2010 presenta una razón circulante para 2010 de \$3.64. Es decir, por cada peso que la empresa debe a corto plazo, cuenta con \$ 3.64 para respaldar estas obligaciones.

Una razón de liquidez ideal se considera de 1 a 1 (un peso de activos líquidos por un peso de pasivos líquidos), sin embargo no debe generalizarse este criterio, ya que una empresa con flujos de efectivo seguros y uniformes, puede tener una liquidez inferior a este índice sin que se considere una situación financiera menos favorable.

Para el ejercicio 2009 la compañía reflejó un índice de \$3.88, lo cual significa que la compañía tiene la capacidad de pago para liquidar sus pasivos a corto plazo.

2) Rentabilidad

El objetivo principal de una entidad es maximizar sus utilidades. Las razones financieras que se analizaron con el objetivo de medir la rentabilidad son las siguientes:

Tasa de rendimiento sobre la inversión de los accionistas (Utilidad neta/capital contable)

Margen de utilidad neta (Utilidad neta/ventas netas)

La tasa de rendimiento sobre la inversión de los accionistas muestra el rendimiento obtenido por el accionista después de que la entidad ha cumplido con las obligaciones para el resto de los participantes, empleados, acreedores, gobierno.

En el ejercicio 2010, la compañía presenta una tasa de rendimiento sobre la inversión de los accionistas de un 0.17%. Se puede observar que existe una disminución en comparación con el ejercicio 2009, siendo ésta de un 0.16%.

El margen de utilidad neta mide la eficiencia operativa de la empresa para aumentar su rendimiento, dado un nivel estable de ventas. En el ejercicio 2010, la compañía refleja una tasa del 0.31% de margen de utilidad neta, mostrando una estabilidad respecto del 2009 puesto que no mostro ningún aumento o disminución alguna.

3) Estructura financiera:

La Estructura Financiera de una empresa es la proporción en que se han utilizado las distintas fuentes de financiamiento.

De acuerdo al método de porcentajes integrales, la estructura financiera de la compañía para el ejercicio 2010 es la siguiente:

Pasivos: 20.78%

Capital: 79.22%

5.2.2.6 Análisis económico

5.2.2.6.1 Comportamiento de las variables macroeconómicas en México.

Producto interno bruto

En México las cifras productivas más recientes han sido positivas; implican que nuestro estimado de PIB para el conjunto del 2011 de 3.8% podría llegar a ser marginalmente mayor. No obstante, la desaceleración esperada en EUA en su parte manufacturera, no podrán ser compensados por el mercado interno, por lo que mantenemos la estimación de un 3% para la economía mexicana en el 2012.

Inflación

La inflación se ha mantenido por debajo del límite superior del objetivo de rango establecido por el banco central (2% a 4%), e incluso por varios meses cerca del 3%, mientras que las variables financieras han estado en línea con las de otros mercados emergentes. En ese sentido han logrado un parcial desacoplamiento de la situación de Europa; por ejemplo el riesgo país de México es menor al de Francia en casi medio punto porcentual y las tasas de interés de largo plazo en pesos han seguido en buena parte a la caída de las tasas largas de EUA, exceptuando ciertos días de pánico en que tal correlación se ha roto, por la búsqueda de valores refugio.

No obstante, la turbulencia financiera internacional actual ha mantenido a las variables financieras más débiles que las prevalecientes previo al verano. En los últimos meses la inflación se ha ubicado cerca del 3%, que es el objetivo puntual del banco central desde el 2003. No resultó inquietante el aumento hacia el 3.5% de inflación en noviembre, pues no estimamos que altere una trayectoria diferente que mantenga en el 2012 a la inflación por debajo del 4%.

5.2.2.6.2 Análisis de la industria

Análisis general de la industria del aguacate hass orgánico en México

Las exportaciones se realizan desde el año 2002 y han ido en aumento. Del volumen total de exportaciones de la asociación, Estados Unidos absorbe 35 por ciento; Japón --uno de los mercados más exigentes del mundo-- 25 por ciento; Alemania, 20 por ciento, Canadá, 10 por ciento y el resto es mercado nacional.

Lo anterior ha sido posible dada la apertura total del mercado estadounidense al aguacate mexicano -- que durante 80 años estuvo cerrado--, que ha generado una mayor demanda de esta fruta en general.

Cifras del crecimiento de la economía en México con relación a la industria en el último año.

Tomando en cuenta que el Tratado de Libre Comercio México-Unión Europea ya tiene diez años vigente lo que implica que la mayor parte de las exportaciones agroalimentarias de México a la Unión Europea ya no paga arancel, así como el alto

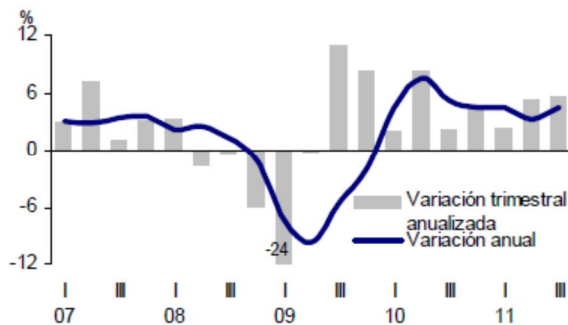
nivel de importaciones de alimentos de la UE que en el 2010 ascendieron a poco más de cien mil millones de euros, así como a la oferta de productos agroalimentarios de México y el compromiso de los productores mexicanos de ofrecer al mercado productos de calidad, para poder exportar al mercado de la UE y la actual paridad dólar/euro, representan una oportunidad para los productores mexicanos para diversificar sus exportaciones hacia Europa.

En 2010 México registró por tercera ocasión consecutiva un superávit en la balanza comercial agroalimentaria y pesquera con la UE, el cual ascendió a 144.42 millones de euros. Este superávit es inferior en 13.91% al registrado en 2009 (167.76 millones de euros). La recuperación de la crisis financiera de 2009 se reflejó en un aumento en las exportaciones agroalimentarias de México a la UE (21%), la cual fue menor al aumento registrado por la UE-27 en sus exportaciones a México (31%).

Es notorio el incremento que se ha tenido en el último año puesto que la industria del aguacate ha sido participe del aumento de nuestro Producto Interno Bruto ya que el PIB del tercer trimestre, 4.5% anual, fue mejor a lo esperado, a través del canal exportador. Esto implica que nuestro estimado de PIB para el conjunto del 2011 de 3.8% podría llegar a ser marginalmente mayor. Por lo que se mantiene una aproximación del 3% para el crecimiento de la economía en el 2012

A continuación se muestran gráficas ilustrativas del comportamiento del PIB cabe destacar que se menciona la relación con EUA puesto que es un país en el cual se maneja la mayor exportación de nuestro aguacate.

GRAFICA 5 PIB TRIMESTRAL



Fuente: Banamex con datos de Bloomberg.

GRAFICA 6 LIGA MÉXICO-EUA



Fuente: Banamex con datos de Bloomberg.

Principales competidores a nivel nacional.

.Calavo de México, S.A. de C.V.

.Frutas y Hortalizas Orgánicas de Michoacán de México, S.A. de C.V.

.Fruticultores de la Biosfera de Berriozabal, S.P.R. de R.L.

.Unión Agrícola de Productores de Aguacate de "Meza de Cazares" S.A. de C.V.

.Unión de Bioproductores del Estado de Michoacán, S.A. de C.V.

Pronósticos del crecimiento de la industria en México.

La creciente demanda que tiene el aguacate orgánico en los mercados de Estados Unidos, Europa y Japón, y su sobreprecio en el mercado internacional son factores determinantes para que se dupliquen las exportaciones y se fortalezca la convicción de producir en forma sustentable, tanto para el medio ambiente como para el ingreso del productor.

Se considera que el incremento cada vez será mayor puesto que por el hecho de ser un empaque en el cual se maneja el aguacate Hass orgánico, estamos hablando de que la importancia del tema ha venido aumentando tanto en los productores como en los consumidores, ya no es una tendencia ahora es muy común dentro de la agricultura.

Habría en el 2012 mayor equilibrio entre mercado externo e interno: las exportaciones de bienes y servicios avanzarían 6.5% (vs 9.6% en 2011), un poco menos que la inversión; mientras que el consumo privado pasaría de 4.3% este año a 3.3%

APÉNDICE 1

Información Financiera

Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R de R.L

Estado de resultados

Ejercicio Fiscal al 31 de Diciembre

	Año Fiscal	Año Fiscal	
	2010	2009	Diferencias
Ventas Netas	\$14,463,127.00	\$13,306,076.84	\$1,157,050.16
Costo de Ventas	\$6,508,407.00	\$5,987,735.00	\$520,672.00
Total Gastos de Operación	\$3,467,900.00	\$3,193,458.00	\$274,442.00
Utilidad de Operación	\$4,486,820.00	\$4,124,883.84	\$361,936.16
Gastos Financieros	\$2,350.00	\$2,460.00	-\$110.00
Utilidad antes de Impuestos	\$4,484,470.00	\$4,122,423.84	\$362,046.16

Balance general

Ejercicio Fiscal al 31 de Diciembre

	Año Fiscal	Año Fiscal	
ACTIVO CIRCULANTE	2010	2009	Diferencias
Efectivo y Equivalentes	\$12,293,658.00	\$11,310,165.00	\$983,493.00
Cuentas por Cobrar	\$2,169,469.05	\$1,995,912.00	\$173,557.05
Almacén	\$10,330,805.00	\$9,504,340.60	\$826,464.40
Suma de Activo Circulante	\$24,793,932.05	\$22,810,417.60	\$1,983,514.45
ACTIVO NO CIRCULANTE			
Edificio	\$4,190,298.00	\$4,410,840.00	-\$220,542.00
Maquinaria	\$2,850,187.50	\$3,800,250.00	-\$950,062.50
Equipo de Transporte	\$955,400.00	\$980,000.00	-\$24,600.00
Suma de Activo No Circulante	\$7,995,885.5	\$9,191,090.00	-\$1,195,204.5
Suma Activo	\$32,789,817.55	\$32,001,507.60	\$788,309.95

PASIVO A CORTO PLAZO			
Proveedores	\$4,132,322.00	\$3,801,736.00	\$330,586.00
Suma de Pasivo a Corto Plazo	\$6,813,026.00	\$5,877,536.00	\$935,490.00
CAPITAL CONTABLE			
Capital Social	\$21,492,321.55	\$22,001,232.12	-\$508,910.57
Utilidad del ejercicio	\$4,484,470.00	\$4,122,423.84	\$362,046.16
Suma Capital	\$25,976,791.55	\$26,123,655.96	-\$146,864.41
Suma Pasivo más Capital	\$32,789,817.55	\$32,001,507.60	\$788,309.95

5.3 Operaciones controladas

Para identificar una operación no controlada comparable con la transacción controlada objeto de análisis, es necesario recopilar información detallada sobre cada operación controlada. De acuerdo con las disposiciones fiscales vigentes, la Secretaría de Hacienda ha adoptado requisitos para la documentación necesaria para determinar el precio de la contraprestación. Estas disposiciones fiscales establecen que en los casos en los que los contribuyentes proporcionen la documentación adecuada, con respecto a sus prácticas de precios de transferencia, obtendrán una reducción del 50 por ciento de las sanciones derivadas de los ajustes en esta materia.

A continuación se presenta la siguiente tabla que muestra las transacciones, objeto de análisis del presente estudio, que “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” realizó con sus partes relacionadas Residentes en México: Jesús Cortes Urrea y Rafael Serna Rubio.

Este documento contiene la información mencionada para cada operación controlada que se analiza, con el propósito de determinar si se pactó a precio de mercado en el reporte sobre la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas.

Operaciones controladas

A continuación, se presentan las operaciones seleccionadas que realizó “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” durante el ejercicio 2010, las cuales se analizaron para efectos del presente estudio:

No.	Parte Relacionada	Descripción de la Operación	Importe (Pesos)
A1	Jesús Cortes Urrea	Egresos por Compra de Fruta	\$1,668,003.00
A1	Rafael Serna Rubio	Egresos por Compra de Fruta	\$757,597.00

Los términos y condiciones de venta de las operaciones sujetas a análisis en el presente estudio, tiene como soporte el cuestionario correspondiente que se aplicó entre “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” y cada una de sus partes relacionadas respectivamente.

5.3.1 Detalle del análisis funcional

Evaluación:

1.- ¿Estaría un productor independiente en circunstancias similares dispuesto a recibir como paga por la fruta vendida la misma cantidad?

Sí existen en el mercado productores que ofrecen los mismos precios por la compra de su aguacate. Así pues Productores que no son Partes Relacionadas estarían dispuestos a vender su producción de aguacate a “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” Por el mismo precio que las Partes Relacionadas.

2.- ¿Se trata de una actividad que realiza “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” debido a la participación accionaria de los productores?

No, esa actividad de compra se efectúa sin ningún interés personal o a causa de la relación, al contrario porque es necesario contar con una amplia cantidad de producción para poder operar.

3.- ¿Existe alguna metodología establecida para facilitar la asignación de un costo a la compra efectuada?

Sí, se maneja un indicador de los precios actuales del aguacate dependiendo del calibre y de la calidad, en base a esa cotización se hace el ofrecimiento a los productores.

4.- ¿Cada entidad es independiente, y asume su propia responsabilidad. Cada parte elabora su propia contabilidad?

Sí efectivamente cada entidad mantiene su información y elaboración de reportes administrativos y contables de forma independiente. “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” prepara estados financieros individuales para uso interno de la administración de la compañía. Cada quien maneja su propio sistema de contabilidad, ya que son independientes en su operación. El sistema de contabilidad que actualmente utiliza “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” es el Contpaq.

5.- ¿En relación al Proceso de Producción que lleva a cabo “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” interviene alguna Parte Relacionada?

No, es “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” quien se encarga de llevarlo a cabo sin intervenir en lo más mínimo alguna Parte Relacionada.

6.- ¿Se maneja alguna modalidad diferente para los Plazos de Pago?

No ninguna, Aplicación de pagos. Crédito y Cobranzas es el responsable de registrar los pagos teniendo como soporte la relación de facturas que integran el pago. La relación de facturas que integran el pago emitida por el cliente, es proporcionada a Crédito y Cobranzas por Ventas y/o el Cliente.

7.- ¿“Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” maneja estrategias a mediano y a largo plazo?

Sí, pero sin tener influencia en las Partes Relacionadas “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” tiene el control de la administración (en

la toma de decisiones relevantes), y de esta depende la estrategia corporativa. Cabe mencionar que la operación de cada parte es independiente.

8.- ¿Cada parte relacionada es responsable de esta actividad, y cada una incurre en sus propios costos?

Si, cada uno de los que participan en la transacción incurren en sus propios costos.

9.- ¿Se ve modificado algún aspecto respecto al Proceso de Compra por el hecho de que dos Proveedores sean Partes Relacionadas?

No en ningún momento, “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” las compras se efectúan sin consideraciones especiales por lo tanto teniendo que acatar las condiciones que son las siguientes:

1. Que se cumpla con la calidad requerida,
2. Tiempos de entrega requeridos,
3. Costo competitivo (niveles competitivos de mercado internacional).
4. Comparativo & proveedores que pueden establecer un mejor precio.
5. Comportamiento del mercado internacional
6. Volúmenes (mejor precio).

Conclusión:

La operación A1 resultó aprobada en la validación, por lo tanto es sujeta a análisis.

Selección de productos

En relación con el análisis de la siguiente operación controlada, entre “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” y sus partes relacionadas Jesús Cortes Urrea y Rafael Serna Rubio en el ejercicio 2010, a continuación se presenta la selección de los productos sujetos a análisis:

Nombre del Producto	Importe de ventas (pesos)
Jesús Cortes Urrea	
1) Aguacate Calibre 22	1,168,003.00
Rafael Serna Rubio	
1) Aguacate Calibre 22	210,844.00
2) Aguacate Calibre 24	546,753.00
<hr/> Total de ventas - productos seleccionados	<hr/> 2,924,600.00

Total de ingreso por la venta de productos a

Jesús Cortes Urrea 1,168003.00

Rafael Serna Rubio 757,597.00

5.4 Operaciones no controladas

Si se utiliza un método transaccional basado en los precios comparables no controlados para determinar el precio de mercado de las operaciones controladas sometidas a análisis, los precios de algunos de los productos seleccionados de uno de los contribuyentes involucrados en la operación se compara con los precios ofrecidos, por los mismos productos, a contribuyentes no controlados similares.

Para el estudio se seleccionaron transacciones, con el objetivo de analizar si el precio pactado entre las partes relacionadas es equivalente al precio que se hubiera pactado entre partes no relacionadas.

Este documento contiene la información mencionada para cada operación controlada que se analiza, con el propósito de determinar si se pactó a precio de

mercado en el reporte sobre la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas.

A continuación se detallan las siguientes operaciones seleccionadas que “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R de R.L” realizó con partes independientes durante el ejercicio 2010, en las cuales fue posible la aplicación del método Precio Comparable No Controlado:

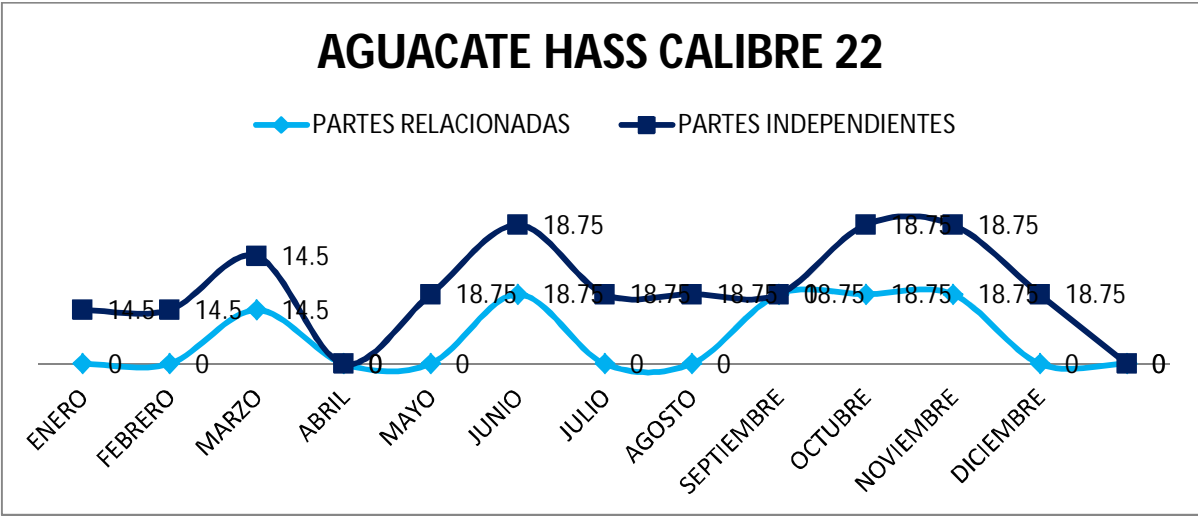
5.4.1 Operaciones con partes independientes

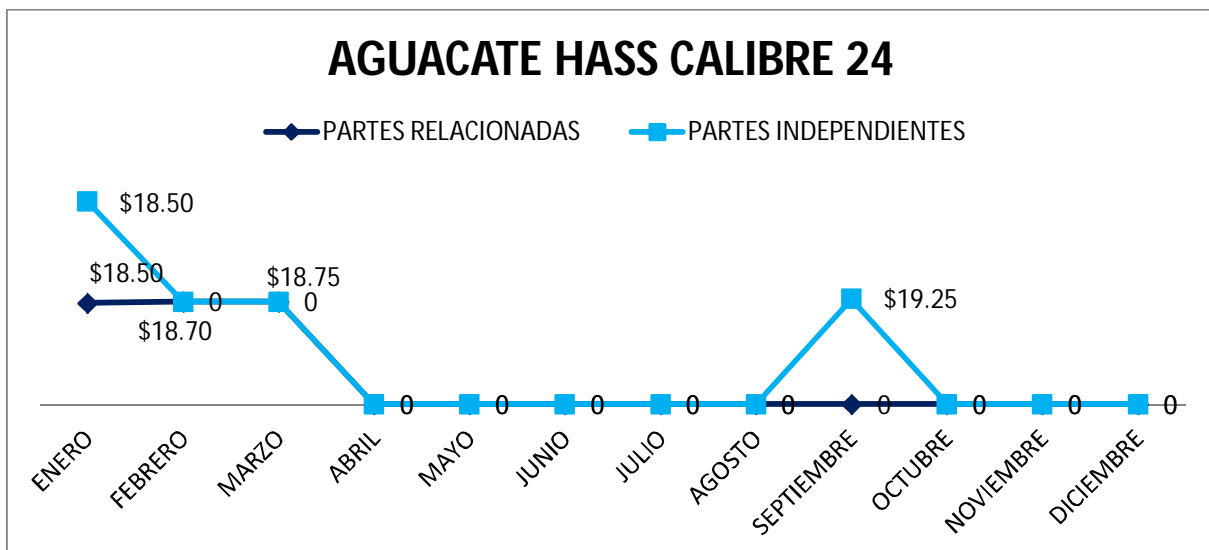
No.	Parte Independiente	Descripción de la Operación	Importe (Pesos)
1	Ernesto Martínez Tapia	Egresos por Compra de Fruta	\$799,195.00
2	Alejandro Pedraza Torres	“ “	\$536,812.00
3	Arturo López Huerta	“ “	\$510,375.00
4	Miguel Gutiérrez Morales	“ “	\$1,294,435.00
5	Ulises Román Flores	“ “	\$637,282.00
6	Fernando Jiménez Suarez	“ “	\$1,231,500.00
7	Jorge Mendoza Santoyo	“ “	\$1,896,606.00

Durante el ejercicio 2010 “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” realizó egresos por compra de fruta a los productores que se mencionaron anteriormente los cuales son partes independientes es decir no tienen relación alguna con el empaque. A fin de poder verificar si se esta aplicando el principio de Ar´ms Length o Plena competencia.

El siguiente análisis determinará si las operaciones con partes relacionadas se encuentran dentro del rango de independencia, es decir a valor de mercado.

5.4.2 Rango de precios utilizados para la compra de fruta





Como se puede observar en los rangos de precios entre una parte relacionada y una independiente se ve un comportamiento igualitario para ambos sin notar alguna alteración a los precios en ningún momento.

5.5 Metodología

5.5.1 Panorama

El artículo 9º del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE señala que “[cuando] en las relaciones comerciales o financieras entre dos empresas [asociadas] se elaboran o imponen condiciones que difieren de las que se darían entre empresas independientes, entonces cualquier utilidad que, salvo por tales condiciones, se habría acumulado a favor de una de las empresas pero que, debido a tales

condiciones, no se ha hecho así, podría incluirse en las utilidades de tal empresa y gravarse como corresponde.” El punto sentado en el Artículo 9º es si las relaciones comerciales y financieras entre las empresas asociadas son independientes.

Además de proporcionar nuevas reglas sobre documentación y empresas, la legislación fiscal mexicana permite a los contribuyentes utilizar las metodologías para determinar el precio de la contraprestación señaladas en los Lineamientos de la OCDE, lo cual significa que los contribuyentes mexicanos ahora pueden utilizar métodos transaccionales tradicionales y basados en utilidades, tales como el método de partición de utilidades (PU) y el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación (MTUP).

Sin embargo, los Lineamientos de la OCDE señalan que los métodos transaccionales deberán utilizarse siempre que sea posible, mientras que los basados en utilidades sólo se emplearán como métodos de último recurso.

La nueva legislación mexicana, incluida en las modificaciones a los artículos 86, 92, 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en esencia reestructura el anterior régimen para determinar el precio de la contraprestación utilizado en México (inclusive las metodologías que considera aceptables para determinar los precios de mercado en condiciones de independencia en las operaciones internacionales entre

empresas relacionadas) en el sentido de que las reglas se apegan más a los Lineamientos de la OCDE.

Los Lineamientos de la OCDE recomiendan varios métodos para determinar el precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas (en lo sucesivo, “los métodos recomendados”) que, cuando se aplican correctamente a una operación de tangibles, intangibles o servicios dan como resultado un precio de mercado o una distribución independiente. Las autoridades fiscales se basarán en estos métodos para determinar si los términos y condiciones de las operaciones transfronterizas de un contribuyente con partes no independientes son congruentes con el principio de independencia.

Estos métodos se dividen en dos grupos, siendo los primeros los métodos transaccionales tradicionales (es decir, el método de precio comparable no controlado [PCNC], el método de precio de reventa [PR] y el método de costo adicionado (CA). Cuando se utiliza una de estas metodologías, el carácter independiente de una operación controlada sometida a análisis se determina al comparar el precio unitario, el margen bruto o la regalía obtenida en relación con la operación controlada, con la misma medida financiera asociada a una operación no controlada (que sea comparable con la operación controlada).

Sin embargo, de acuerdo a la reforma fiscal a la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir del 1º. de Enero de 2006, en su artículo 86 fracción XV, se establece que los contribuyentes mexicanos que realicen operaciones con partes relacionadas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas,

considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, aplicando los métodos establecidos en el artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el orden establecido en el citado artículo.

En el periodo del 1º de enero al 31 de diciembre de 2008, la Ley del Impuesto sobre la Renta no presentó modificación o reforma alguna en materia de precios de transferencia.

Metodologías de prueba específica

Los lineamientos de la OCDE recomiendan diversos métodos para determinar el precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas que pueden utilizarse para evaluar si las operaciones entre miembros del grupo controlado se pactaron a precio de mercado. Cualquiera de los siguientes cinco métodos puede utilizarse para probar las operaciones con tangibles:

Método de precio comparable no controlado (PCNC),

Método de precio de reventa (PR),

Método de costo adicionado (CA),

Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación (MTUO) y

Método de partición de utilidades (PU).

Los tres métodos siguientes pueden utilizarse para probar las operaciones con intangibles: (1) MTUO, (2) PU y (3) PCNC. Para las operaciones relacionadas con servicios pueden utilizarse cualquiera de los tres métodos siguientes: (1) PCNC, (2) CA o (3) MTUO. A continuación se describirá cada método en detalle.

La legislación mexicana, específicamente la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 216, establece que los contribuyentes deberán aplicar los siguientes métodos:

Método de precio comparable no controlado (PCNC),

Método de precio de reventa (PR),

Método de costo adicionado (CA),

Método de partición de utilidades (PU),

Método residual de partición de utilidades (RPU), y

Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación (MTUO).

Método de precio comparable no controlado (PCNC)

De acuerdo con los Lineamientos de la OCDE, el método de precio comparable no controlado (PCNC) proporciona la mejor evidencia de un precio de mercado. Cuando se emplea el método de PCNC, el precio unitario cobrado por el bien tangible transferido en una operación controlada se compara con el precio unitario cobrado por el mismo bien tangible (o uno muy similar) transferido en una operación no controlada comparable.

El PCNC tiene dos fuentes posibles. La primera es que el contribuyente venda la misma cantidad de producto, en los mismos términos y en los mismos mercados a partes independientes (un interno comparable). La segunda es que otros contribuyentes vendan la misma cantidad del mismo producto, en los mismos términos y mercados, a partes independientes (un precio comparable exacto no controlado).

Sin embargo, debe tenerse cuidado al utilizar un comparable interno como base para determinar el precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes no relacionadas. Por ejemplo, las ventas incidentales de un producto a terceros podrían no ser indicio de un precio de mercado para el producto.

Las operaciones pueden funcionar como comparables a pesar de que haya diferencias entre ellas y las operaciones pactadas a precio de mercado, siempre y cuando las diferencias puedan medirse razonablemente y se pueda hacer un ajuste adecuado para eliminar los efectos de tales diferencias.

Al determinar si las operaciones controladas o no controladas son comparables, los Lineamientos de la OCDE señalan que, además de la comparabilidad de productos, debe prestarse atención al efecto en el precio de otras funciones comerciales más amplias. Deben analizarse los bienes o servicios transferidos, las funciones desempeñadas, los términos contractuales, las condiciones económicas y los riesgos contraídos. Los Lineamientos de la OCDE también señalan que debe hacerse todo lo posible por ajustar la información para que pueda utilizarse apropiadamente con el método PCNC. La confiabilidad relativa del PCNC resulta afectada por el grado de precisión con que tales ajustes puedan hacerse para lograr la comparabilidad.

Método de precio de reventa (PR)

El método de precio de reventa (PR) es conceptualmente similar al método de costo adicionado (CA) ya que se basa en comparaciones de los márgenes brutos. Conforme a este método, se conoce el precio de venta a terceros, y se determina un ingreso supuesto por las funciones que desempeña el vendedor remitiéndose a las ventas que éste hace a terceros o al ingreso obtenido por personas que realizan la

misma función o una similar y que venden los mismos bienes o bienes similares que el vendedor que el vendedor, a partes independientes.

En otras palabras, el método de PR compara el margen de utilidad bruta obtenido por el distribuidor (en relación con la operación controlada) con el margen bruto obtenido por el mismo distribuidor o por uno similar en una operación comparable no controlada. Los Lineamientos de la OCDE señalan que para fines de este método, una operación no controlada es comparable con una operación controlada si se cumple una de dos condiciones: (1) ninguna de las diferencias (si hay alguna) entre las operaciones que se comparan o entre las personas que realizan dichas operaciones podría afectar fundamentalmente el margen del precio de reventa en un mercado abierto; o (2) pueden hacerse ajustes razonablemente precisos para eliminar los efectos fundamentales de tales diferencias. Al hacer comparaciones para fines del método de PR, normalmente se requieren menos ajustes para explicar diferencias en el producto que conforme al método de PCNC, debido a que es menos probable que diferencias pequeñas en el producto afecten realmente los márgenes de utilidad, como sucede con el precio.

Dado que la utilidad bruta de un distribuidor compensa las funciones de reventa que realiza en relación con (el) los producto(s) sometido(s) a análisis, la comparabilidad con el método de PR depende particularmente de la similitud de funciones realizadas, de los riesgos contraídos y los términos contractuales de las

operaciones controladas y las no controladas comparables (o deben hacerse ajustes para explicar los efectos de cualquiera de tales diferencias).

Método de costo adicionado (CA)

Conforme al método de costo adicionado (CA), se conocen los costos incurridos por proporcionar un producto o servicio. Se determina un aumento sobre los costos de mercado a partir de la cantidad de producto o producto similar que el contribuyente venda a terceros en operaciones comparables, o del aumento obtenido por contribuyentes no relacionados en operaciones comparables con terceros.

En otras palabras, el método de CA compara el margen de utilidad bruta obtenido por el fabricante de la operación controlada con los márgenes de utilidad bruta obtenidos por fabricantes similares no controlados cuando determinan el precio de bienes similares a distribuidores similares no controlados (en operaciones comparables no controladas). Los Lineamientos de la OCDE señalan que una operación no controlada es comparable con una operación controlada para fines del costo adicionado si se cumple una de estas dos condiciones: (1) ninguna de las diferencias (si hay alguna) entre las operaciones comparadas o entre las personas que realizan dichas operaciones afecta fundamentalmente el aumento al costo adicionado en el mercado abierto, o (2) si pueden hacerse ajustes razonablemente precisos para eliminar los efectos fundamentales de tales diferencias. Al hacer comparaciones con el método de CA, normalmente se requieren menos ajustes para

explicar diferencias en el producto que al utilizar el método de PCNC, debido a que es menos probable que diferencias pequeñas en el producto afecten realmente los márgenes de utilidad, como sucede con el precio.

Cuando se utiliza este método, es importante determinar adecuadamente el costo. Cuanto más comparables sean los productos y/o funciones, más probable es que el CA arroje una aproximación adecuada del precio de mercado. Los principios de este inciso también se aplican a la prestación de servicios. Cuando el costo no se determina con precisión, tanto el aumento (que es un porcentaje del costo) como el precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas (que es la suma del costo y el aumento) pueden ser erróneos. Debe calcularse el costo de acuerdo con principios contables generalmente aceptados para el ramo en el país en cuestión, al margen de que se utilice otro cálculo del costo en el país extranjero.

También es importante asegurarse de que la base del costo al cual va a aplicarse el aumento sea comparable con la base del costo de las operaciones del tercero que sirven como comparables. Por ejemplo, como se señala en el inciso 2.37 de los Lineamientos de la OCDE, tal vez sea necesario hacer ajustes al costo cuando una persona arrienda sus activos del negocios mientras que otra es propietaria remitiéndose a las ventas que éste hace a terceros o al ingreso obtenido por

personas que realizan la misma función o una similar y que venden los mismos bienes o bienes similares que el vendedor, a partes.

Dado que la utilidad bruta de un fabricante compensa las funciones de producción que realiza en relación independientes con el(los) producto(s) sometidos a análisis, la comparabilidad en el método de costo adicionado depende particularmente de la similitud de las funciones realizadas, de los riesgos contraídos y de los términos contractuales de las operaciones controladas y las operaciones no controladas comparables (o, en su defecto, deben realizarse ajustes para explicar los efectos de cualquiera de tales diferencias).

Método de partición de utilidades (PU)

El método de partición de utilidades (PU) puede aplicarse cuando las operaciones de dos o más partes no independientes se encuentran tan integradas que resulta difícil evaluar sus operaciones a título individual y, por lo tanto, impiden aplicar los métodos de operación tradicionales.

El primer paso al utilizar el método de PU consiste en determinar la utilidad total que las partes obtienen de sus operaciones integradas. La utilidad que se va a distribuir generalmente es la utilidad de operación aunque, en algunos casos, podría

ser apropiado distribuir la utilidad bruta. La utilidad se distribuye entre las partes con base en el valor relativo de sus aportaciones en las operaciones no independientes, tomando en cuenta las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos contraídos por cada parte relacionada.

La utilidad de operación combinada debe obtenerse de la menor actividad de negocios identificable realizada por los contribuyentes controlados que incluya a las operaciones controladas (de las cuales se tenga información). El valor relativo de la aportación de cada persona relacionada para el éxito del negocio debe determinarse de manera que refleje las funciones realizadas, los riesgos contraídos y los recursos empleados por cada socio.

En todos los casos en los que se aplique el método de PU, deberá elaborarse y documentarse plenamente un análisis detallado de las funciones realizadas por las partes involucradas en la operación. No es aceptable asignar a cada parte el mismo rendimiento sobre sus respectivos activos.

Método residual de partición de utilidades (RPU)

Siempre que sea posible determinar el rendimiento sobre las funciones realizadas por las partes con base en la información comparable se prefiere el

método residual de partición de utilidades (RPU) a otros tipos de análisis basados en el método de PU. El método de RPU distribuye la utilidad de operación conjunta de los contribuyentes involucrados en las operaciones controladas sometidas a análisis utilizando un procedimiento de dos pasos. La partición residual de las utilidades se hace en dos etapas después de determinarse la utilidad total que va a distribuirse. La primera etapa consiste en distribuir el rendimiento entre cada parte por las funciones fácilmente identificables (por ejemplo, fabricación o distribución) tomando como base el rendimiento normal obtenido a partir de información comparable. Por lo tanto, los rendimientos por esas funciones no explicarán los rendimientos atribuibles a los bienes intangibles utilizados por las partes. En la segunda etapa, se determina el rendimiento atribuible a los bienes intangibles distribuyendo la utilidad (o pérdida) remanente entre las partes. Esto se basa en un análisis de los hechos y circunstancias que indiquen cómo este remanente se habría distribuido entre partes independientes.

Al determinar la metodología de prueba más importante los contribuyentes deben considerar lo siguiente:

1) El grado comparabilidad entre la operación o elementos comparables no controlados.

2) La integridad y exactitud de los datos utilizados en el análisis la confiabilidad de los supuestos utilizados en relación con el método, y la sensibilidad

de los resultados a las deficiencias en los datos o los supuestos (dependiendo de la metodología empleada).

En ciertas circunstancias valdría la pena considerar si los resultados de un análisis con un método determinado son congruentes con los resultados del análisis realizado con otro método. Si hay incongruencia en los resultados con dos o más métodos, debe utilizarse un tercer método para decidir cuál es correcto.

Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación

El método de márgenes transaccionales de utilidad de operación (MTUO) puede utilizarse para determinar el precio o monto de la contraprestación en operaciones de tangibles, intangibles y servicios celebradas entre partes relacionadas. Si bien este método compara la rentabilidad de las operaciones controladas con operaciones no controladas comparables, en la práctica esto rara vez ocurre debido a que es difícil determinar la rentabilidad de las operaciones no controladas comparables. Más bien, quienes utilizan **método de márgenes transaccionales de utilidad de operación (MTUO)**. Este método compara la rentabilidad de los contribuyentes controlados o de una de sus unidades de negocios con la rentabilidad de contribuyentes no controlados comparables. El participante en la operación controlada cuya rentabilidad esté siendo utilizada se conoce como la “parte probada”. La parte probada es la unidad de negocios o segmento del contribuyente controlado cuya rentabilidad resulta más afectada por las operaciones

controladas. En la mayoría de los casos, la parte probada será el menos complejo de los contribuyentes controlados y la parte: (1) cuya utilidad atribuible a las operaciones controladas pueda verificarse utilizando la información más confiable, (2) que requiera el menor número de ajustes, y (3) de la que pueda encontrarse información confiable sobre comparables no controlados. Cuando la rentabilidad de la parte probada cae dentro del rango de independencia determinado por la rentabilidad de los contribuyentes no controlados comparables, todas las operaciones controladas de la parte probada se considerarán independientes.

Dado que el método de MTUO no toma en cuenta las operaciones controladas reales de la parte probada, no se requiere la información específica del producto que es necesaria para aplicar los métodos de PCNC, OCNC, PR o CA. Más bien, se utiliza dado que el método de MTUO no toma en cuenta las operaciones controladas reales de la parte probada, no se requiere la información específica del producto que es necesaria para aplicar los métodos de PCNC, OCNC, PR o CA. Más bien, se utiliza información financiera relacionada con la parte probada. Para determinar la rentabilidad de la parte probada y los En otras palabras, el método de PR compara el margen de utilidad bruta obtenido por el distribuidor (en contribuyentes no controlados comparables, deben utilizarse indicadores de nivel de utilidad (INU) o relación con la operación controlada) con el margen bruto obtenido por el mismo distribuidor o por uno indicadores del margen de utilidad neto tales como el rendimiento sobre activos o la utilidad de operación sobre ventas. En lo que se

refiere a la parte probada, el INU utilizado debe aplicarse únicamente a la información financiera que corresponde a las operaciones sometidas a análisis.

La comparabilidad de los contribuyentes controlados y no controlados es particularmente dependiente de los recursos utilizados y los riesgos contraídos. Asimismo, es importante considerar las funciones desempeñadas por la parte probada y los contribuyentes no controlados comparables. Por consiguiente, es importante realizar un análisis funcional del contribuyente controlado y los contribuyentes comparables.

5.5.2 Método empleado

A continuación se presenta una descripción de la metodología de prueba utilizada para cada operación controlada sujeta a revisión en el presente reporte.

Específicamente se han analizado las siguientes operaciones para determinar si el precio cobrado por estas equivale al precio que se habría cobrado entre partes no relacionadas.

5.5.3 Método aplicado

Con el propósito de determinar si “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” realizó sus operaciones con sus partes relacionadas a valor de mercado, en el ejercicio 2010, se aplicó el siguiente método:

Precio comparable no controlado:

En la operación de egresos por compra de fruta con sus partes relacionadas

Consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Este método es el que mejor cumple con el principio de plena competencia, en las operaciones detalladas previamente, pues compara el precio real de un bien contra otro precio de bienes idénticos.

Este método fue seleccionado como el mejor debido a que involucra una comparación directa de precios en operaciones comparables y es considerado el método más confiable por los lineamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), así como por la actual legislación mexicana.

5.5.4 Métodos no seleccionados

Este documento detalla las metodologías no utilizadas por el contribuyente para satisfacer la norma de independencia.

Método de precio de reventa

Tanto el método de costo adicionado, como el método de precio de reventa, sólo deben ser utilizados cuando no se tenga la certeza de la similitud de los potenciales comparables internos.

Para este estudio en particular, como ya se ha explicado anteriormente, sí existe la certeza suficiente en cuanto a la comparabilidad de los elementos en estudio y por lo tanto, éste método no fue el más recomendable.

Método de costo adicionado

Tanto el método de costo adicionado, como el método de precio de reventa, sólo deben ser utilizados cuando no se tenga la certeza de la similitud de los potenciales comparables internos.

Para este estudio en particular, como ya se ha explicado anteriormente, sí existe la certeza suficiente en cuanto a la comparabilidad de los elementos en estudio y por lo tanto, éste método no fue el más recomendable.

Método de partición de utilidades

El método de partición de utilidades puede aplicarse cuando las operaciones de dos o más partes no independientes se encuentran tan integradas que resulta difícil evaluar sus operaciones a título individual y, por lo tanto, impiden aplicar los métodos de operación tradicionales.

El primer paso al utilizar este método consiste en determinar la utilidad total que las partes obtienen de sus operaciones integradas. La utilidad que se va a distribuir generalmente es la utilidad de operación aunque, en algunos casos, podría ser apropiado distribuir la utilidad bruta. La utilidad se distribuye entre las partes con base en el valor relativo de sus aportaciones en las operaciones no independientes, tomando en cuenta las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos contraídos por cada parte relacionada.

Para el caso de “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L”, este método no fue aplicado, debido a que las operaciones entre partes relacionadas sí se pueden analizar e identificar por separado.

Método residual partición de utilidades

Este método distribuye la utilidad de operación conjunta de los contribuyentes involucrados en las operaciones controladas sometidas a análisis utilizando un procedimiento de dos pasos. La partición residual de las utilidades se hace en dos etapas después de determinarse la utilidad total que va a distribuirse. La primera etapa consiste en distribuir el rendimiento entre cada parte por las funciones fácilmente identificables (por ejemplo, fabricación o distribución) tomando como base el rendimiento normal obtenido a partir de información comparable. Por lo tanto, los rendimientos por esas funciones no explicarán los rendimientos atribuibles a los bienes intangibles utilizados por las partes. En la segunda etapa, se determina el rendimiento atribuible a los bienes intangibles distribuyendo la utilidad (o pérdida) remanente entre las partes. Esto se basa en un análisis de los hechos y circunstancias que indiquen cómo este remanente se habría distribuido entre partes independientes.

Con respecto, al caso de “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L”, este método no se seleccionó, debido a que las operaciones entre partes relacionadas sí se pueden analizar e identificar por separado.

Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación

A través de este método se realiza la evaluación de la totalidad de las operaciones entre partes relacionadas, incluyendo las de servicio. Utilizando como indicador de utilidad el Margen de Operación. El método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación puede utilizarse para determinar el precio o monto de la contraprestación en operaciones de tangibles, intangibles y de servicios, celebradas entre partes relacionadas.

A través de este método se busca comparar la rentabilidad de los contribuyentes controlados o de una de sus unidades de negocios con la rentabilidad de contribuyentes no controlados comparables. Con respecto, al caso de “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L”, este método no se seleccionó, debido a que las operaciones entre partes relacionadas sí se pueden analizar e identificar por separado.

5.6 Conclusión

Hemos llevado a cabo los procedimientos previamente acordados con ustedes y descritos más adelante respecto al estudio de los precios y/o contraprestaciones establecidas para las operaciones que se llevaron a cabo entre “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” y sus partes relacionadas residentes en México.

Los tipos de operaciones seleccionadas y analizadas que efectuó “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R de R.L” con sus partes relacionadas, así como el importe total anual y la metodología empleada para cada transacción, se detallan en el siguiente cuadro:

No.	Parte Relacionada	Importe (Pesos)	Descripción de la Operación	Método Empleado	Resultado
A1	Jesús Cortes Urrea	\$1,668,003.00	Egresos por Compra de Fruta	PCNC	Dentro de Rango
A1	Rafael Serna Rubio	\$1,756,597.00	Egresos por Compra de Fruta	PCNC	Dentro de Rango

Como se mencionó previamente, los procedimientos acordados fueron desarrollados con el único fin de actualizar y evaluar la validez de la información que fue proporcionada por la compañía y así poder determinar si los precios manejados por dicha cumplen con el principio de plena competencia.

Las operaciones efectuadas con sus partes no relacionadas fueron analizadas aplicando el método de Precio Comparable No Controlado mismo que también muestra que la compañía estuvo realizando dichas operaciones dentro de un rango aceptable, así pues se puede aseverar que las operaciones de compra de fruta están cumpliendo con el principio de Arms Length (Principio de Plena Competencia).

Por todo lo anterior, con base en el estudio realizado y en los datos proporcionados por la compañía, no consideramos sugerir ajuste alguno para efectos del Impuesto sobre la Renta a los resultados obtenidos por “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L.” correspondientes al ejercicio 2010.

CONCLUSIÓN GENERAL

A manera de Concluir podemos argumentar que nuestros objetivos fueron llevados a cabo de la mejor manera puesto que se logró que la empresa a la cual aplicamos nuestro estudio que fue “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” creará una conciencia y un mayor cuidado al momento de establecer sus precios entre partes relacionadas, así pues se le dio a conocer la importancia de su adecuada aplicación pues se puede decir que era un tema nuevo y un tanto desconocido para ellos.

Respecto al resultado de la hipótesis se puede comentar que “Aguacates Orgánicos de Michoacán S.P.R. de R.L” aplicaba sus Precios de Transferencia cumpliendo el principio de plena competencia, pero hay que recalcar que en si esta empresa si maneja bien sus precios pero desconocía del estudio que se lleva a cabo para corroborar que se esté dando tal principio de tal forma que se logró hacer de su conocimiento y crear conciencia sobre su importancia.

BIBLIOGRAFÍA

- ALVARADO, Cerda David, “Precios de Transferencia”, en: Curso del Colegio de Contadores Públicos de Michoacán, Junio 2010.
- CASAS, Chavelas José et. al., Precios de Transferencia Marco Teórico, Jurídico y Práctico., El Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C, 1ª Edición, México D.F 2008.
- CONSEJO MEXICANO PARA LA INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA A.C., Normas de Información Financiera., El Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C, 4ª Edición, México D.F 2009.
- Deloitte & Touche, Instituto Tecnológico Autónomo de México, Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas., Medición del Desempeño Entre Unidades Relacionadas., Litográfica Ingramex. México D.F 2003.
- HERNÁNDEZ, Santoyo Juan Carlos. VÁZQUEZ, Sánchez Christian Bernabé, Precios de Transferencia Aplicación Práctica Total. Dofiscal Editores, 3ª Edición, México D.F 2010.

- LEGISLACIÓN UTILIZADA:

- Ley del Impuesto Sobre la Renta
 - Ley del Impuesto al Valor Agregado
 - Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
 - Código Fiscal de la Federación
-
- Lineamientos de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico)
-
- MÜNCH, Galindo Lourdes. GARCÍA, Martínez José G., Fundamentos de Administración. Editorial Trillas, 5ª Edición, México D.F 1990.
-
- <http://www.offixfiscal.com.mx/artsep.htm>
-
- <http://www.zonaeconomica.com>
-
- <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/337/6.pdf>