



**Universidad Nacional Autónoma de México**  
**Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración**

**Tesina**

**Título de la Tesina**  
**Precios de transferencia con partes relacionadas residentes en**  
**México.**

**Que para obtener el grado de:**

**Especialista en: Fiscal**

**Presenta: L.C. Welsh León Ana Margarita**

**Tutor: C.P. y M.D.F. Santamaría García Jorge**

**México, D.F. 2012.**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**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.

## DEDICATORIAS

A Dios,  
por las infinitas oportunidades  
que me ha dado en la vida  
y permitirme llegar a tan importante  
formación profesional y personal.

A mis entrañables abuelos,  
Margarita León y Juan Welsh,  
por su sabiduría, por ser mis pilares,  
por su amor incondicional y  
acompañamiento día a día.

A mi esposo,  
Jorge Jiménez,  
por su apoyo, ejemplo,  
inspiración y palabras de aliento  
en mis momentos de frustración.

A mis maestros y en especial a,  
M.C. y E.F. Francisco Yáñez Ledesma,  
por la motivación, guía y apoyo en  
mi carrera profesional.

## Contenido

INTRODUCCIÓN.....	3
Objetivo General.....	4
Objetivos específicos:.....	4
<b>JUSTIFICACIÓN</b> .....	5
<b>CAPITULO I</b> .....	6
<b>El orden jurídico fiscal en México</b> .....	6
<i>Los principios fundamentales</i> .....	8
<i>Jerarquía de leyes</i> .....	11
CAPITULO II .....	13
Precios de transferencia.....	13
<i>Antecedentes internacionales</i> .....	13
<i>El principio arm's length</i> .....	14
CAPITULO III .....	17
México, en materia de precios de transferencia.....	17
<i>Definición de precios de transferencia</i> .....	17
<i>Definición de partes relacionadas</i> .....	18
<i>Los precios de transferencia en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)</i> .....	19
CAPITULO IV .....	27
Operaciones entre partes relacionadas residentes en México .....	27
<i>Incumplimientos en que incurre el contribuyente al no realizar el estudio pero comprobando el valor de mercado.</i> .....	30
<i>Opinión de la autoridad</i> .....	31
CONCLUSIONES.....	37
RECOMENDACIONES.....	39
BIBLIOGRAFÍA.....	40

## INTRODUCCIÓN

Los precios de transferencia según la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) se han convertido en una figura jurídica necesaria para el fomento de la economía en México, sin embargo, no contamos con suficiente información, ya que el tema además de lo complejo que puede llegar a ser, es relativamente un concepto nuevo en nuestra legislación.

Siendo un tema de índole internacional, analizaremos las disposiciones legales que los regularizan en nuestro país, la gestión de fiscalización mediante requisitos, lineamientos y posibles sanciones, así como el cumplimiento del principio de plena competencia que les da razón de ser.

En esta investigación se pretende encontrar argumentos suficientes para no realizar un estudio de precios de transferencia entre entidades que se consideran partes relacionadas, ambas residentes en territorio nacional, ya que, lo consideramos una obligación y por lo tanto un requisito exclusivo de las operaciones que realizan las partes relacionadas nacionales con su parte relacionada residentes en el extranjero.

Para poder fundamentar dichos argumentos, se estudiará en el primer capítulo el orden jurídico bajo el que se rige nuestro país, donde se encuentra la legitimidad que tiene el Estado para la imposición tributaria. En el segundo capítulo, se abordarán los antecedentes de los precios de transferencia como figura jurídica en el ámbito internacional. El tercer capítulo nos adentrará a conceptualizar el régimen de precios de transferencia, así como los conceptos y recomendaciones que recoge México en la Ley del Impuesto sobre la Renta emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Por último, el cuarto capítulo nos alimentará exponiendo el punto de vista de la autoridad hacendaria respecto a las operaciones realizadas con partes relacionadas residentes en México, adicionado con nuestro punto de vista como contribuyentes afectos.

## **Objetivo General**

Establecer los mínimos de información útil para comprobar que las operaciones entre partes relacionadas residentes en México son a valor de mercado, sin necesariamente elaborar un estudio de precios de transferencia.

## **Objetivos específicos:**

Describir las pruebas idóneas que demuestren que las operaciones entre partes relacionadas se pactaron a valor de mercado.

Definir el concepto valor de mercado en el contexto de los estudios de precios de transferencia.

Revelar, en su caso los incumplimientos en que incurre el contribuyente al no realizar el estudio pero comprobando el valor de mercado.

## JUSTIFICACIÓN

Cuando se habla de precios de transferencia, es muy común pensar solo en partes relacionadas extranjeras y en los estudios que habrán de realizarse para comprobar que las operaciones han sido pactadas a valor mercado, dejando de lado el siguiente cuestionamiento:

**¿Qué pasa con partes relacionadas residentes en México, el tratamiento es el mismo?**

La importancia de esta investigación radica en determinar si se está obligado a elaborar un estudio de precios de transferencia para contribuyentes que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en México.

Se espera que esta breve investigación les sirva a partes relacionadas nacionales, para definir bajo qué argumentos pactan los precios a valor mercado y sus obligaciones.

La información fundamentada será supletoria del estudio de precios de transferencia, que servirá para demostrarle a la autoridad fiscal que dichas operaciones fueron a valor mercado, además del tratamiento a seguir sobre los posibles incumplimientos en que se incurre al optar por no realizar el estudio y en general, las consecuencias significativas que contraerá el contribuyente.

Se debe considerar el punto de vista de la autoridad fiscal si hacemos una interpretación literal y sistemática de las disposiciones fiscales, con el fin de saber si se está ante un trato desigual respecto a las partes relacionadas extranjeras y abrir el panorama ante tal obligación.

Por último, se pretende contribuir a la resolución de la controversia que se entiende en la obligación del artículo 86, fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, donde únicamente distingue las operaciones internacionales y no a las nacionales, con lo que atribuyó un trato diferente a situaciones similares.

## CAPITULO I

### El orden jurídico fiscal en México

El autor Gómez (1994, p.6) afirma que el orden jurídico fiscal mexicano se sustenta en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) en su artículo 133. El cual se consulta y transcribe:

CPEUM (H. Congreso de la Unión, 2012) Artículo 133. Esta Constitución, las leyes y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

Dicho autor comenta que la norma fundamental, es la Constitución y todo ordenamiento secundario deberá ser acorde a la misma. El fundamento constitucional de la obligación tributaria lo encontramos en el artículo 31 en su fracción IV.

CPEUM (H. Congreso de la Unión, 2012) Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado, Municipio y el Distrito Federal en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Entendiendo por contribución y su clasificación comprendidos en el Código Fiscal de la Federación [CFF] (Cengage Learning, 2012) Artículo 2º que establece:

Las contribuciones se clasifican en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, y derechos que define en sus fracciones de la I a la IV respectivamente.

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

A lo que, Arrijoa (2008) utiliza la definición elaborada por el maestro Emilio Margain Manautou definiendo al tributo, contribución o ingreso tributario como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie” (p.162).

De esta fracción multicitada en nuestra materia se desprenden varios conceptos que son importantes mencionar sin profundizar demasiado en ellos, ya que algunos son discutibles y de análisis profundo, por lo que tomaremos los resueltos por nuestros autores consultados con el fin de dar una idea general sobre aquellos que nos ocupan.

Arrijoa (2008) conceptualiza el objeto del derecho fiscal en base a esta fracción, “es un hecho notorio que el Estado requiere, para poder llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias, un sustento económico, dicho sustento debe provenir en su mayor parte de los ciudadanos o gobernados, los cuales directamente se benefician con las obras y servicios de interés público que el primero realiza” (p.18). Dando origen a una necesaria relación de interdependencia entre gobernantes y gobernados.

Esta relación, Arrijoa la traduce en singular relevancia con los modernos tratadistas del Derecho Público y de la Economía Política que han asignado, sin excepción, al Derecho Fiscal. “Relación recíproca donde los particulares se desprenden de parte de su ingreso para sufragar los gastos públicos debiendo ser esencialmente de carácter jurídico. Es decir, debe encontrarse regida por leyes” (ibíd. p.18).

Dando lugar a que única y exclusivamente a través de la Ley se puedan garantizar la necesaria vinculación económica entre el Estado y sus súbditos desenvolviéndose en un marco de equidad, equilibrio y armonía.

### *Los principios fundamentales*

Atendiendo el objeto del derecho fiscal que aporta Arrijoa (2008), buscando identificar el ordenamiento regulador de la relación jurídico-tributaria, la cual atribuye al profesor argentino Rafael Bielsa como “el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan a la actividad del Estado como Fisco” (p.32).

Así mismo, comprende el contenido fundamental de Derecho Fiscal constituido por normas jurídicas. Sin embargo, identifica por encima de dichas normas la existencia de una serie de principios rectores que indican las características fundamentales a las que debe encontrarse sujeta la relación jurídico-tributaria, pues constituyen los cimientos de nuestra materia, y deben ser tomados en cuenta por el Legislador al elaborar el contenido de las normas jurídico-fiscales, pues son los que imprimen a la ley tributaria el sello de justicia, la equidad y la legalidad.

Por otra parte, Gómez (2004) coincide que, del artículo 31 fracción IV constitucional se desprenden “los principios fundamentales que debe seguir todo tributo, que principalmente son la proporcionalidad, la equidad y la legalidad, los cuales deben respetarse, teniendo el legislador libertad para fijar el objeto de las contribuciones” (p.7), confirmado en la siguiente jurisprudencia que nos refiere.

Octava Época, Instancia: Pleno, Fuente: Seminario Judicial de la Federación, Tomo: VI Primera Parte, Tesis: P. /J. 17/90, Página: 75. CONTRIBUCIONES, OBJETO DE LAS. EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCIÓN.

Estos principios o llamados también garantías Arrijoa (2008) los enlista de la siguiente forma: “de constitucionalidad, legalidad, justicia, proporcionalidad y equidad, certeza, comodidad, economía, vinculación con el gasto público, y otros más, que representan una especie de infraestructura sobre la que debe descansar cada Ley Fiscal específica” (p.32). Así, ejemplifica a la Ley del Impuesto sobre la Renta, como un ordenamiento sumamente complejo y detallado que regula el principal ingreso tributario del Fisco Federal Mexicano, el cual puntualiza debe establecer impuestos constitucionales, legales, justos, proporcionales y equitativos, ciertos en cuanto a sus elementos constitutivos, cómodos en lo que concierne a su

pago, económicos en su recaudación, y forzosamente vinculados al gasto público, independientemente de las características especiales que por su naturaleza y efectos, y por las necesidades de su regulación, deban poseer. Ejemplo bastante acertado pues es el motivo que nos lleva a esta investigación, como lo iremos viendo más adelante, mientras tanto ubiquemos algunos de los principios que también resultan básicos para nuestro tema, por lo que, brevemente citaremos sus conclusiones al respecto.

Principio de legalidad, su origen se encuentra en el concepto del derecho fiscal como ya vimos, son un conjunto de normas jurídicas de orden público, por lo que, toda actividad fiscal debe encontrarse regida por la ley. Principio que lo define obedeciendo a un doble enunciado tanto para el fisco como para los particulares. Así afirma que:

1. La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una Ley aplicable al caso.
2. Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables, y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas Leyes les confieren.

En términos generales Arriola (2008, p.35) concluye que, “el principio de legalidad actúa como una importante limitación al ejercicio del poder público y como una especie de escudo protector de la esfera de derechos de los particulares”.

Principio de constitucionalidad, lo define como un principio que obedece a los lineamientos esenciales de nuestro orden jurídico, que basa su existencia en una norma suprema y, por ende, jerárquicamente superior a todas las demás: la Constitución.

Respecto a proporcionalidad el autor llega a la siguiente conclusión: que aunque generalmente a este principio de proporcionalidad y equidad se maneje como uno mismo, debemos diferenciarlo debidamente por separado.

Principio de Proporcionalidad.- su estructura la atribuye a tres elementos primordiales:

- a) La capacidad económica de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función de dicha capacidad.
- b) Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable.
- c) Las fuentes de riquezas disponibles y existentes en el país, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sean una o dos de ellas las que la soporten en su totalidad.

Adicionalmente, nos refiere a la Tesis del Máximo Tribunal del País como él lo llama, Tesis de jurisprudencia obligatoria 13/89, visible en la hoja 232 del Tomo III, Primer Parte, de la 8va. Época del Semanario Judicial de la Federación:

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS. FALTA DE, DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES”, plantea que para determinar si una contribución cumple con estos requisitos no procede analizar la situación económica particular del quejoso, sino que la falta de estos requisitos constitucionales “... depende de circunstancias generales (p.7).

En el mismo sentido Gómez (2004) menciona que:

“la proporcionalidad radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar para ello una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades y rendimientos, es por ello que deben ser gravados diferencialmente conforme a tarifas progresivas en proporción a los ingresos obtenidos. Mientras que el principio de equidad radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, debiendo recibir un mismo tratamiento en cuanto a la causación, acumulación de los ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago entre otros. Lo único que variable serían las tarifas aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad” (p.15).

Confirma su opinión al respecto aplicando la jurisprudencia de la Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Seminario Judicial de la Federación, Tomo: 199204 Primera Parte, Página 144. IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

Por otra parte, Arrijoja (2008) define la equidad tributaria

“como el principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídica-fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etcétera), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad” (p.8).

### *Jerarquía de leyes*

En muchos casos se producen lagunas y vacíos en una ley, es decir, se crea incertidumbre sobre cómo aplicarse o entenderse cierta obligación o inclusive un derecho, cuando esto ocurre, hay que acudir a otras normas supletoriamente para aclararlo, pero tomando en cuenta que para ello existe una jerarquía de la ley, la cual, marca que orden debe seguirse, en otras palabras, que ley que debe aplicarse en primer lugar.

Jiménez (2009) reconoce que: “el Sistema Tributario Federal Mexicano se halla formado por una multiplicidad de normas jurídicas que en dado momento pudieran confrontarse al ofrecer soluciones contrarias frente a casos concretos” (p.170). He de ahí la importancia de situar cada norma en la jerarquía de leyes.

Carpizo (1969) en base al artículo 133 de la constitución, enuncia el principio de supremacía constitucional, la cual establece que es la Ley Suprema, la norma cúspide de todo el orden jurídico y que “una norma contraria a esta norma superior no tiene posibilidad de existencia dentro de ese orden jurídico” (p.3).

Consecuentemente, sin discusión alguna la Constitución es la que ocupa el primer lugar de dicha jerarquía. No obstante, nos encontramos con diversas opiniones de expertos en la materia respecto a la poca claridad de si los tratados internacionales

ocupan el mismo lugar que las leyes federales, a lo que, la Suprema Corte de Justicia de la Nación recientemente elaboró una Tesis en la que aclara dicha discrepancia, al resolver en un caso concreto: el amparo en revisión 1475/98, promovido por el Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo. Estableciendo la ubicación jerárquica de los tratados por sobre la ley federal (...) a la fecha, no ha vuelto a retomar el tema (“La Jerarquía de los Tratados respecto a las Normas Internas”, 2002).

Conforme a Teutli (2009) sintetiza esta tesis señalando que el orden jurídico mexicano quedó establecido en:

- “1. La Constitución Federal,
2. Los tratados internacionales, y
3. Las leyes federales y las locales” (p.167).

Perezcano (2007), resume que la jerarquía de leyes del orden jurídico mexicano se encuentra en el siguiente orden:

“en primer lugar a la Constitución, en segundo lugar los tratados y finalmente las leyes federales y estatales. Debido al sistema federal por el que México optó hace más de 130 años. Tomando como base, entre varias opiniones de otros especialistas la pirámide Kelseniana que contempla la exigencia de la Constitución de que los tratados sean acorde con ella reflejando la supremacía de la misma sobre estos” (p.249).

Con ello, podemos concluir con las palabras de Botero, Giraldo, Hoyos Castañeda, Hoyos Vázquez, Lavarde, Martínez, Mayorga, Monroy, Noguera Calderon. R., Noguera Laborde. R., Plazas, Sánchez. E., Sánchez. C., Uprimny (1997) que:

“En base a las investigaciones hechas por el tratadista de Derecho Administrativo Adolf Merkl, Kelsen desarrolla su teoría sobre el carácter gradual del ordenamiento que le ha dado celebridad universal. Dando lugar a su tesis sobre la pirámide jurídica, donde el orden jurídico le sirve de fundamento para exponer la jerarquía en el orden que el propio Kelsen la desarrolla” (p.138).

## CAPITULO II

### Precios de transferencia

#### *Antecedentes internacionales*

Al término de la Segunda Guerra Mundial, la economía estaba en total depresión, por lo que el Secretario de Estado de los Estados Unidos de América propuso un plan de ayuda económica denominado “Plan Marshall”, al mismo tiempo el Convenio de Cooperación Económica Europea agrupaba a 18 países.

En los inicios de los años sesenta se empezaron a observar avances en las economías europeas, por lo que los Estados Unidos de América y Canadá se interesaron en dicho Convenio. Pero no fue, sino hasta el 14 de diciembre de 1960, donde se incluyeron, dando nacimiento a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, mejor conocido ahora como la OCDE, teniendo como sede de operaciones, el país de Francia y como objetivo inicial administrar la asistencia estadounidense y canadiense destinada a la reconstrucción de Europa y a la reestructuración económica.

Actualmente, Cerda (2011, p. 26) a la OCDE se le reconoce como uno de los foros mundiales más influyentes para generar nuevas ideas para la prosperidad de países desarrollados y en desarrollo, tratando temas de interés internacional como: la economía, educación y medioambiente, siendo una fuente líder de datos económicos y estadísticos.

Tiene como principales objetivos:

- Impulsar la expansión de la economía y del empleo, Instituto Mexicano de Contadores Públicos [IMCP], (2001, p. 21)
- Alcanzar un crecimiento de vida estándar de los países miembros manteniendo estabilidad financiera, además de contribuir al desarrollo de la economía mundial,
- Contribuir a la expansión del desarrollo económico de sus países miembros, así como de los que no son miembros en proceso de desarrollo económico y,

- Contribuir la expansión del comercio internacional. Cerda (2011, p. 26).

Las obligaciones de los países miembros se encuentran estipuladas en el Artículo VI de la Convención, donde establece que: IMCP (2001, p. 22) Todas las decisiones son de observancia obligatoria y las recomendaciones se hacen por mutuo acuerdo de los miembros, así como la abstención de votar por una decisión, pero pudiendo ser aprobada por los demás miembros, siempre y cuando se incorporen al ordenamiento jurídico del país del que se trate.

México se incorpora, declarando la aceptación de sus obligaciones como miembro de la OCDE el 14 de abril de 1994, el 10 de mayo el Senado aprueba dicha declaración y el 5 de julio del mismo año publica en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el decreto relativo a la promulgación de la Convención. De aquí en adelante, México está dispuesto a poner en práctica las Recomendaciones del Consejo, entre ellas, la determinación de los precios de transferencia entre partes relacionadas, tomando en cuenta sus capacidades administrativas y tecnológicas IMCP, (2001, p.23).

### *El principio arm's length*

La OCDE cuenta con el comité de Asuntos Fiscales dedicado entre otros temas al estudio continuo de la doble imposición la cual en 1979 publicó un reporte denominado "Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales", que desarrolla el principio de plena competencia acompañado del principio de igualdad o comparabilidad, en el que sustente la valoración de operaciones entre empresas vinculadas, mejor conocido en el mundo, en el idioma inglés como (ARM'S LENGTH PRINCIPLE), siendo el estándar internacional que los miembros de la OCDE han acordado utilizar en la determinación de precios de transferencia para propósitos fiscales, Ledesma (s.f.)

Este principio lo encontramos actualmente en el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, el cual establece que:

Cuándo:

Las condiciones son acordadas o impuestas entre dos entidades (asociadas) en sus relaciones comerciales o financieras las cuales difieren de las que se hubieran sido acordadas entre entidades independientes, los beneficios que hubieran 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 entidad y ser sometidos a imposición en consecuencia.

Las operaciones sujetas a los precios de transferencia y por consiguiente las que se deberán declarar son todas aquellas cuya naturaleza implique un ingreso o egreso. Por lo tanto, se pueden clasificar en operaciones de ingreso y operaciones de egreso, tal como se ilustra:

### Tipos de Operaciones

Cuadro 1<sup>1</sup>

Operaciones de ingreso	Operaciones de egreso
D1 Ingresos netos por venta de inventarios producidos.	15 Compra neta de inventarios para producción.
D2 Ingresos netos por venta de inventarios para distribución.	16 Compra neta de inventarios para distribución.
D3 Ingresos por prestación de servicios.	17 Compra de activo fijo.
D4 Ingresos por maquila.	18 Pago de regalías.
D5 Ingresos por servicios administrativos.	19 Pago de asistencia técnica.
D6 Ingresos por seguros y reaseguros.	20 Pago de honorarios.
D7 Ingresos por comisiones.	21 Pago de arrendamiento.
D8 Ingresos por regalías.	22 Pago de garantías.
D9 Ingresos por asistencia técnica.	23 Pago de publicidad.
D10 Ingresos por intereses.	24 Pago de servicios de maquila.
D11 Ingresos por arrendamiento.	25 Pago por otros servicios prestados.
D12 Enajenación de acciones.	26 Pago por servicios financieros.
D13 Venta de activo fijo.	27 Pago de comisiones.
D14 Otros ingresos.	28 Pago de intereses.
	29 Primas pagadas por seguro y reaseguro.
	30 Compra de acciones.
	31 Otros pagos.

Posteriormente el 25 de junio de 1995, el comité de Asuntos Fiscales de la OCDE aprobó las “Guías de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales” (Guías de la OCDE), en las cuales se han ido incorporando capítulos, quedando a partir de julio de 2010 los siguientes:

#### I. Principio Arm's Length,

<sup>1</sup> Hernández, H. A. (2007, p. 47).

Estas mismas operaciones las encontraremos en forma de claves en el sistema de presentación del dictamen SIPRED en el anexo 9, distinguiéndolas en 76 tipos de operaciones.

- II. Métodos Transaccionales Tradicionales,
- III. Otros Métodos,
- IV. Enfoque Administrativo para Evitar y Resolver Desacuerdos Originados por Precios de Transferencia,
- V. Documentación,
- VI. Consideraciones Especiales para los Servicios Intra-Grupo,
- VII. Consideraciones Especiales para la propiedad Intangible,
- VIII. Acuerdo de Contribución de Costos y,
- IX. Aspectos de Precios de Transferencia de las Reestructuras de Negocios.

Junto con el principio arm's length, se le debe tomar importancia significativa al principio de comparabilidad, tal como lo menciona Mosqueda (2009, p. 282) el cual establece el modelo de la OCDE:

El contribuyente que lleve a cabo operaciones controladas es tratado fiscalmente igual a aquel que efectúa actos no controlados [...] y se cumple con el principio de igualdad jurídica si sus resultados son congruentes con lo que se habrían obtenido si los contribuyentes no controlados hubiesen celebrado la misma operación y bajo las mismas circunstancias.

Cabe mencionar que estas Guías, son meras recomendaciones dirigidas, tanto a los gobiernos de los países como a los grupos multinacionales que les aplican; conteniendo principios y normas, sin llegar a tener un carácter obligatorio.

## CAPITULO III

### **México, en materia de precios de transferencia**

Los precios de transferencia dentro del derecho fiscal son un concepto que permite a las autoridades fiscales de diversos países la posibilidad de revisar y objetar el valor de los bienes y servicios que se fijan, con la finalidad de abatir impuestos directos y trasladar a otras regiones las utilidades con una carga impositiva menor o en su caso extremo, libre de gravámenes.

“Por lo que la autoridad cree que les proporciona un control, y por lo tanto una tranquilidad en cuanto a las operaciones celebradas a valor mercado entre sujetos pasivos multinacionales” Bettinger (s.f.).

Gómez (2004, p.3), advierte que ante los ojos de la autoridad fiscal, puede resultar bajo un precio, por lo tanto podrá estimar que la cantidad sea excesiva, coincide con Bettinger (2005, p.47) pues la autoridad busca controlar las operaciones entre dos o más empresas, con o sin residencia impositiva en un mismo país, supervisando que las operaciones se apeguen a la realidad y no sean especulaciones para lograr beneficios fiscales, creando el procedimiento denominado “Precios de Transferencia”.

#### *Definición de precios de transferencia*

Bettinger (2005, p.47), siendo uno de los especialistas más reconocidos sobre este tema, refiere a los países de estructura fiscal como México con apertura impositiva hacia otros, afirma que el precio de transferencia se utiliza para evitar estrategias que permitan dirigir las utilidades o pérdidas generadas en un país hacia otro que les de más facilidad o libertad en el manejo de dichos precios. Por consiguiente define en términos generales que los debemos entender como todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que por actos de naturaleza comercial o contractual se provoquen efectos fiscales nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios. Estos

efectos se provocan entre empresas que se consideran partes relacionadas, las cuales pasaremos a definir.

### *Definición de partes relacionadas*

Internacionalmente encontramos su definición en el artículo 9 del modelo o convenio del tratado para evitar la doble imposición de la OCDE, misma que es utilizada por México en los diferentes tratados que celebra. Dicho artículo establece que:

Cuando:

- a) Una empresa de un Estado contratante, participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante.
- b) Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado Contratante (...)

Este mismo concepto México lo contempla dentro de la Ley del Impuesto sobre la renta en el artículo 215, que analizaremos más adelante.

En consecuencia, aquellos casos en que exista capital, control o dirección en la participación de una empresa o persona en otra empresa, se estará en el supuesto de partes relacionadas IMCP (2001, p.255).

Bettinger (s.f.) apunta que el sistema tributario mexicano absorbe la práctica de los precios a partir de 1993, con la intención de controlar los precios de los bienes y servicios que determinen contribuyentes tanto nacionales como extranjeros, que al celebrar operaciones con personas físicas y jurídicas de otros países, no pretendan disminuir la carga tributaria, en consecuencia, el ingreso que obtengan deberá pagar el impuesto en el lugar en que efectivamente se genere.

Por ello, mediante la exposición de motivos aplicables a precios de transferencia, México dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), 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 los métodos tradicionales y alternativos aceptados por la OCDE para determinar tales precios.

Es por eso, que en la nueva ley vigente a partir de 2002, se regula esta figura, estableciendo un capítulo específico denominado de las empresas multinacionales, sin embargo, los efectos se reconocen en diversos ordenamientos, que iremos analizando.

### *Los precios de transferencia en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).*

Se publicó el 1º de enero de 2002 en el DOF y entró en vigor en la misma fecha, su estructura comprende siete títulos, siendo el Título I Disposiciones Generales, Título II De las Personas Morales, Título IV De las Personas Físicas y el Título VI De los Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales, los que serán objeto de conversación en este apartado.

En el Título I, de la citada Ley encontramos los sujetos a dicho impuesto:

Artículo 1o. Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Atendiendo al Código Civil Federal (CCF) describe atributos de la persona física y moral de la siguiente forma:

CCF (ISEF, 2012) TITULO PRIMERO De las Personas Físicas:

Artículo 22.- La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente Código.

CCF (ISEF, 2012) TITULO SEGUNDO De las Personas Morales

Artículo 25.- Son personas morales:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
- III. Las sociedades civiles o mercantiles;
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.

Mientras que la Ley del Impuesto sobre la renta también la define:

Artículo 8o. Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

En cuanto a la residencia en México, está la define claramente el Código Fiscal de la Federación (CFF):

CFF (Cengage Learning, 2012) Artículo 9o. Se consideran residentes en territorio nacional:

- I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales (...)

II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva (...)

Una vez estudiado brevemente el artículo 1º de la LISR, que corresponde a las disposiciones generales, continuamos con la regulación de los precios de transferencia en la misma, donde el Título II que regula a las personas morales en sus artículos 10 al 92, además de establecer, entre otras cosas, la forma en que se deberá determinar la base gravable de la contribución, la tasa aplicable y la fecha de entero, también encontramos en el Capítulo VII, las obligaciones especiales que deberán cumplir las personas morales, entre ellas, se encuentran las referentes a los precios de transferencia que serán las que transcribiremos:

Ley del Impuesto sobre la renta [LISR], (Cengage Learning, 2012) Capítulo VIII, DE LAS OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES, 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 (...)

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 (...)

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.

A lo relativo con esta fracción el Instituto Mexicano de Contadores Públicos comenta que, quedan liberados de cumplir con esta obligación las personas morales que tributan en el título II de la ley, y que respectivamente realicen actividades empresariales o que presten servicios profesionales fijándoles un límite de ingresos en función de la actividad desarrollada IMCP (2010, p.283).

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.

Con respecto a esta fracción cabe mencionar como, atinadamente Hernández, H. A. (2012, p.5), observa que el presentar dicha declaración informativa es una más de las diversas obligaciones de las personas morales, pero específica que es para quienes cuenten con partes relacionadas residentes en el extranjero y que, además, hayan celebrado operaciones con esas partes relacionadas.

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. Para estos efectos, aplicarán los

métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo.

El contribuyente que incumpla con esta fracción, dará lugar a que las autoridades fiscales puedan determinar los ingresos acumulables y deducciones realizadas entre partes relacionadas.

Cabe señalar, que esta obligación es aplicable, tanto para las operaciones con partes relacionadas ubicadas en México como en el extranjero IMCP (2010, p.84).

Así mismo, la LISR contempla a las personas físicas, encontrando tal obligación en el Título IV de las disposiciones generales, en el artículo 106, octavo párrafo.

LISR (Cengage Learning, 2012) Artículo 106, octavo párrafo: 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, mediante la aplicación de los métodos previstos en el artículo 216 de esta Ley, 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. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los contribuyentes que estén obligados al pago del impuesto de acuerdo a la Sección III del Capítulo II de este Título.

A su vez, el noveno párrafo nos define que se considera parte relacionada dentro de las personas físicas, el cual es relativamente igual que para las personas morales, establece que:

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe, directa o indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera.

Transcribimos el artículo al que nos remite, para su mayor comprensión.

Ley Aduanera, [L.A.], (H. Congreso de la Unión, 2012) Artículo 68. Se considera que existe vinculación entre personas para los efectos de esta Ley, en los siguientes casos:

- I. Si una de ellas ocupa cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otra,
- II. Si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios,
- III. Si tienen una relación de patrón y trabajador,
- IV. Si una persona tiene directa o indirectamente la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones, partes sociales, aportaciones o títulos en circulación y con derecho a voto en ambas,
- V. Si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra,
- VI. Si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera persona,
- VII. Si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona,
- VIII. Si son de la misma familia.

Como se puede notar, estos artículos nos remiten al Título VI, artículo 215 y 216 de la LISR, que se relacionan con el concepto emitido por la OCDE de partes relacionadas, los cuales disponen:

LISR (Cengage Learning, 2012) Artículo 215. Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus

ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

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

Y es en este mismo artículo, donde nuevamente se define a las partes relacionadas en sus párrafos sexto y séptimo, y en el octavo, hace referencia específica a la aplicación de las Guías sobre Precios de Transferencia para las empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales:

6º 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.

7º párrafo. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

8º párrafo. 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.

En la LISR artículo 216, hace referencia a los métodos que se deberán aplicar a los ingresos y deducciones, considerando precios de partes independientes en operaciones comparables, es decir, a los Precios de Transferencia.

De estos artículos se desprende la parte fundamental de nuestra investigación, por lo que los empezaremos a analizar paso a paso, para su comprensión total y desarrollo del problema de interpretación que planteamos con respecto a las partes relacionadas residente en México.

## CAPITULO IV

### **Operaciones entre partes relacionadas residentes en México**

El estudio de precios de transferencia, no es otra cosa más que el medio por el cual el contribuyente puede demostrar que pactó sus operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero de conformidad con el principio de plena competencia (primer párrafo del artículo 215 de la LISR).

Es importante atender que dentro de este principio se encuentra implícito el concepto de valor mercado, el cual se ejemplifica utilizando las palabras del Licenciado Eduardo Enríquez Gutiérrez, en una entrevista hecha por el Contador Público Francisco Cárdenas Guerrero, siendo las siguientes:

Enríquez (2011) habla de lo subjetivo que es el tema valor mercado, no obstante, los lineamientos de la OCDE los marca bajo el principio arm's length, o lo que es lo mismo, el principio de plena competencia, del que ya hemos hablado. Debido a que el valor de mercado no es algo establecido, bien es cierto que debe tener un máximo y un mínimo en el mercado, es decir, lo que un tercero está dispuesto a pagar por el bien o servicio. Dirigiéndonos hacia las Normas de Información Financiera, - recordemos que consisten en una orientación de aplicación general y procedimientos detallados referentes a la contabilidad- refiere el valor neto de realización, que es considerado también un valor de mercado.

En la LISR en el artículo 31, el cual estipula los requisitos de las deducciones, establece “que todas las operaciones que se realicen deben estar a valor mercado, incluyendo los intereses”,

LISR (Cengage Learning, 2012) Artículo 31 fracción XIV. Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.

Aclaremos que son requisitos de aplicación general y no solo para los precios de transferencia. Por consiguiente, se puede afirmar que tanto contable como

fiscalmente se llega a un mismo efecto entre operaciones realizadas entre partes relacionadas, ya sean mexicanas o extranjeras.

He de ahí, que exista la consecuencia de una reducción en multas de una posible sanción en caso que la autoridad deba ajustar los precios que estime no se pactaron a valor mercado, es decir, no se hayan pactado conforme al principio de plena competencia.

Se entiende por ajuste, los que derivados de una auditoría en materia de precios de transferencia, la administración tributaria determina que los ingresos o deducciones no cumplieron con el principio Arm's Length. A lo que, Mendezcarlo y Torre (2011), opinan que existe un doble objetivo, pues:

“solo buscan corregir adecuadamente la tributación de las unidades económicas e impedir haya una doble imposición internacional, así como evitar discriminaciones entre sujetos pasivos, asegurando la recaudación efectiva y real derivada de las operaciones dentro de casa una de las Administraciones Tributarias” (pp.15-21).

Téngase en cuenta que la razón de ser de dichos ajustes son las operaciones realizadas con partes relacionadas extranjeras.

Por otro lado, la fracción XV del citado artículo 86 de la LISR, dispone de una única obligación “la de pactar tales transacciones conforme al principio de plena competencia y no la de obtener y conservar documentación comprobatoria”. Motivo por el cual surge la duda e interpretación empírica sobre si los precios de transferencia aplican solo para operaciones internacionales y no así para las nacionales. Dado que la LISR desarrolla más la parte de las operaciones internacionales que de las nacionales.

Al respecto, Burgoa (2012, p.5) opina que, la razón de los precios de transferencia es económica, por lo que, la interpretación de este procedimiento no es conforme al artículo 5 del CFF, que por cierto establece:

CFF (Cengage Learning, 2012) Artículo 5°. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta.

Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Sino conforme a las guías que para dicho efecto emite la OCDE tal cual señala el octavo párrafo del artículo 215, como ya se comentó anteriormente. Hasta este punto estamos de acuerdo con el autor, sin embargo, el sostiene que en el caso de partes relacionadas nacionales se deberá interpretar de la misma forma, donde evidentemente no estamos de acuerdo con él.

En todo caso será necesaria una reforma a la legislación fiscal aplicable para que las autoridades respectivas tengan facultades para exigir el conservar alguna documentación en especial para acreditar el cumplimiento del principio de plena competencia, tratándose de operaciones entre empresas relacionadas nacionales.

Debemos puntualizar que cada una de las fracciones del artículo 86, describe una obligación independiente:

XV Establece el principio de plena competencia para operaciones entre partes relacionadas en general.

XII El deber de conservar la documentación comprobatoria de las operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero,

XIII La obligación de presentar una declaración informativa.

Ninguno de los deberes indicados se contraponen, cada uno es distinto del otro, por ello, todos deben prevalecer.

Sin embargo, la pregunta que debe plantearse respecto a la armonización e interpretación consiste, en si existe una contradicción de norma o una carga adicional al contribuyente respecto al principio de plena competencia por exigirlo en dos apartados diferentes de la ley, cuál debería prevalecer.

El artículo 215 de la LISR prevé el principio indicado para operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero, y la fracción XV del artículo 86

del ordenamiento citado lo contempla tratándose de transacciones entre partes relacionadas en general.

La diferencia radica en que sólo el artículo 215, segundo párrafo de la LISR detalla las consecuencias de la no aplicación del principio de plena competencia, es decir, en lugar de rechazar las deducciones, ajustar el valor de las efectuadas con partes relacionadas residentes en el extranjero.

Así mismo, el artículo 86 segundo párrafo, establece la excepción, que se traduce en una facilidad de no cumplir con la elaboración de un estudio de precios de transferencia, citada anteriormente.

Debido a que dicha excepción se encuentra dentro de la fracción XII, correspondiente a una obligación para residentes en el extranjero, se afirma la facilidad de no elaborar un análisis de precios de transferencia para los contribuyentes ubicados en la excepción, es exclusiva de quienes celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, no así tratándose de las estipuladas entre nacionales, pues éstos sólo están obligados a pactar sus transacciones conforme al principio de plena competencia, argumento que también aclara Enríquez (2011).

*Incumplimientos en que incurre el contribuyente al no realizar el estudio pero comprobando el valor de mercado.*

Aun cuando la fracción XII del artículo 86, prevé la obligación de mantener y conservar la documentación relativa a operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero, no establece una sanción en caso de su inobservancia, sino por el contrario, su cumplimiento permite a los contribuyentes acceder a una eventual reducción en multas determinadas con motivo de ajustes en las contraprestaciones por parte de la autoridad en una revisión de precios de transferencia. Lo anterior se corrobora con el régimen de sanciones establecido en el artículo 76 del CFF (Cengage Learning, 2012) en su penúltimo párrafo vigente desde 1997:

Tratándose de la omisión en el pago de contribuciones debido al incumplimiento de las obligaciones previstas en los artículos 106, octavo párrafo y 215 de la LISR, las multas serán un 50% menor de lo previsto en los párrafos primero, segundo y tercero de este artículo. En el caso de pérdidas, cuando se incumpla con lo previsto en los citados artículos, la multa será del 15% al 20% de la diferencia que resulte cuando las pérdidas fiscales declaradas sean mayores a las realmente sufridas. Lo previsto en este párrafo será aplicable, siempre que se haya cumplido con las obligaciones previstas en los artículos 86, fracción XII y artículo 133 fracción XI de la LISR.

Gómez (2004, p.97) encuentra la justificación de dicha reducción, comentando que la norma busca un estímulo para los contribuyentes cumplidos, lo que si bien es aplaudido, jurídicamente lo considera criticable, ya que por el hecho de que el contribuyente conserve la documentación, independientemente de la comprobación del precio pactado corresponda a valor mercado, tendrá derecho a una reducción en la multa.

En efecto, la obligación de mantener y conservar la documentación referida en el artículo 86, fracción XII de la LISR, no trae aparejada una sanción en caso de incumplimiento, sino la imposibilidad de acceder a la reducción de multas antes mencionadas, en caso de ajuste por parte de la autoridad fiscal competente.

#### *Opinión de la autoridad*

En la práctica, el argumento utilizado por la autoridad para rechazar la deducción de los gastos realizados por el contribuyente se basa en la interpretación y aplicación del artículo 86, fracción XV de la LISR, en relación con el artículo 31 LISR.

LISR (Cengage Learning, 2012) Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

Fracción I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales

que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos (...)

Fracción III. Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria (SAT), excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado (...)

Fracción IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez,

Fracción V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 86 de esta Ley.

Fracción XIX. (...)Tratándose de las declaraciones informativas a que se refiere el artículo 86 de esta Ley, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece dicho artículo y contar a partir de esa fecha con la documentación comprobatoria correspondiente (...)

Acertadamente, Enríquez (2011) encuentra una diferencia interesante, el artículo 86 fracción I está ligada con el artículo 31 fracción IV y la fracción II del artículo 86 con el artículo 31 fracción III, pero las fracciones XII y XV del artículo 86 no las considera ligadas plenamente, por eso aunque son cosas iguales no tienen el mismo efecto aun cuando formen parte del mismo artículo, inclusive la probabilidad de la no deducibilidad y acumulación de un ingreso.

Así las cosas, el artículo 31, fracciones V y XIX de la LISR, en ningún momento enumeran como uno de los requisitos de las deducciones, el contar con la documentación comprobatoria mediante la cual se demuestre que el monto de los ingresos y deducciones por las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, se efectuaron de acuerdo con los precios o montos de las

contraprestaciones utilizadas por partes independientes en operaciones comparables (estudio de precios de transferencia) como lo pretende sostener la autoridad fiscal.

Por el contrario, la fracción V del precepto en cita únicamente indica como requisito para la procedencia de las deducciones en caso de pagos al extranjero, que los contribuyentes proporcionen la información a la cual estén obligados en términos del artículo 86 de la LISR.

Recientemente sobre este tema de controversia, las autoridades fiscales dieron a conocer los "Criterios Normativos aprobados para el 1er. Semestre de 2012" en los cuales la autoridad manifiesta que las reglas de Precios de Transferencia así como la obligación de contar con un Estudio formal de Precios de Transferencia aplican también a las operaciones domésticas.

En resumen dichos Criterios Normativos aclaran los siguientes puntos:

- La obligación de cumplir con Precios de Transferencia aplica con independencia de la residencia fiscal de la parte relacionada, es decir, tanto en operaciones internacionales como en domésticas.
- Las Guías de la OCDE son de aplicación en operaciones con partes relacionadas residentes en México.
- Los Estudios de Precios de Transferencia forman parte de la contabilidad en calidad de comprobante de ingresos y deducciones por lo tanto es necesario obtener y conservar un "Estudio formal de precios de Transferencia" cuando se realicen operaciones con partes relacionadas.
- Las operaciones domésticas son sujetas a la opción de solicitar una Resolución de Precios de Transferencia en los términos del Art. 34-A CFF. CFF (Cengage Learning, 2012) Artículo 34-A. - Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados, relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán

derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación (...)

Hernández. L. F. (2012) opina sobre la importancia de los Criterios Normativos, los cuales no deben generar derechos ni obligaciones a los particulares, sin embargo si son de aplicación obligatoria para los funcionarios públicos en sus labores de fiscalización, por lo que recomienda tomar providencias y contar con los Estudios de Precios de Transferencia que soporten que el valor de las transacciones pactadas entre partes relacionadas nacionales o extranjeras son razonablemente de mercado y evitar así controversias con las autoridades fiscales.

Opinión con la que ligeramente estamos de acuerdo, pues si bien es cierto que dichos criterios no tienen por qué generarnos obligaciones, afirmación simpatizada con López (2012, p.8) también se debe evaluar las posibilidades de éxito en cuestiones de controversia, las cuales serán dirimidas ante los tribunales competentes, ya que la autoridad se ve obligada a aplicarlos, sin embargo nuevamente comprobamos la existencia de una discrepancia, pues el estudio se refiere a las operaciones que se realizan con residentes en el extranjero, dando lugar solo a comprobar el valor mercado de las operaciones domésticas, inclusive se no da la opción de consultar a la autoridad en términos del artículo 34-A del CFF.

Los precios de transferencia, menciona Hernández. L. F. (2012) no deben verse como una obligación aislada, contar con un Estudio de Precios de Transferencia no es suficiente para contar con todo el soporte de la deducción de que se trate, por lo que es importante verificar que la información que se plasma en un Estudio de Precios de Transferencia coincida con los siguientes aspectos:

- Los conceptos asentados en los contratos y en las facturas ya sea de servicios, arrendamientos, financiamiento o de venta.
- Evidencia de los servicios o bienes recibidos "Entregables"
- Los datos manifestados en las declaraciones informativas de pagos al extranjero, retenciones efectuadas y de operaciones realizadas con partes relacionadas.

- Criterios técnicos que soportan la tasa de retención de impuesto sobre la renta sobre los pagos al extranjero y la correcta aplicación de los Tratados Fiscales Internacionales.
- Forma de pago de los bienes o servicios recibidos y su momento de deducción para el ISR.
- Información que se presenta en los Anexos del dictamen Fiscal.

Aspectos que agradeceremos mencione, pues independientemente del Estudio, los demás nos servirán como sustento de comprobación para las operaciones que realicemos con nuestra parte relacionada residente en México.

Al respecto Márquez y Burgos (2011, pp.67-69) no subrayan la supuesta obligación de si los residentes en México deben o no realizar el estudio, solo se limitan a verlo desde un punto de vista de incremento a la carga administrativa de las empresas y a una más de las obligaciones fiscales que se deben cumplir, no obstante le atribuyen una utilidad de mejora para las organizaciones de grupos empresariales, para hacerlas más eficientes y productivas, pero sobre todo para identificar oportunidades de negocio y como una guía de cumplimiento fiscal en otros países implicando una mejor posición ante nuevos mercados haciéndose más competitivas. Su opinión me parece muy interesante, pues al no tomar el estudio como una obligación, si podríamos tomarlo como una opción según las necesidades de nuestra empresa.

Cabe mencionar, que los comentarios anteriores aplican también respecto a las personas físicas, cuya obligación correlativa se encuentra reglamentada en las fracciones X y XI del artículo 133 de LISR, el que por cierto, no solo se refiere a las actividades empresariales, sino que también incluye a los profesionistas.

LISR (Cengage Learning, 2012) Artículo 133. Los contribuyentes personas físicas sujetos al régimen establecido en esta Sección, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley y en las demás disposiciones fiscales, tendrán las siguientes:

X. Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información a que se refiere la fracción XIII del artículo 86 de esta Ley.

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 (...)

Gómez (2004, p.91) aclara el particular hecho de que las fracciones X y XI del artículo 133, sólo hacen el reenvío a las fracciones XII y XIII del artículo 86, las que únicamente se refieren al tema de precios de transferencia respecto de operaciones con extranjeros.

Por todo lo anterior, sostenemos que la obligación de contar con un estudio en materia de precios solo se refiere a las operaciones internacionales y no así respecto de las nacionales; de lo contrario se presentaría un problema de falta de equidad, particularmente respecto de los beneficios de reducción de multas, los cuales no son aplicables para partes relacionadas residentes en México.

## CONCLUSIONES

Al entrar México al mundo de la globalización se vio forzado a adoptar diferentes figuras jurídicas, entre ellas los precios de transferencia, sin embargo se debe atender que en nuestra legislación existe un derecho interno con el que deben armonizarse, y con mayor razón cuando las partes relacionadas son ambas residentes en nuestro país, de lo contrario podrían convertirse en injusticias e ilegalidades.

Debemos resaltar, que el régimen de precios de transferencia tiene su origen desde un enfoque internacional con el fin de no afectar la base gravable mexicana en operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero. Por lo tanto, existe una indebida interpretación por parte de la autoridad hacendaria referente a las disposiciones legales de este régimen al querer legislar equitativamente situaciones distintas.

Consecuentemente se sostiene que, quienes celebren operaciones con partes relacionadas nacionales, no tienen la obligación de obtener y conservar documentación comprobatoria de sus transacciones efectuadas, es decir, el estudio de precios de transferencia, por ende, tampoco les aplica el límite de los ingresos previstos en el precepto en comento, pues es exclusivo de las operaciones entre partes relacionadas extranjeras, además no existe disposición alguna donde se dispongan sanciones, por lo tanto, el fisco federal no cuenta con facultades expresas para ajustar los ingresos y deducciones tratándose de dichas operaciones, pues cumplen con todos los requisitos previstos en la LISR.

Adicionalmente, cuando la disposición referida alude al deber de proporcionar información, es claro que se trata de las declaraciones informativas y no al estudio de precios de transferencia, como lo pretende sostener la autoridad hacendaria.

El fisco ha confundido la obligación de cumplir con el estudio de precios de transferencia, como un requisito de las deducciones, debido a una interpretación indebida de la aplicación del artículo 86 fracción XV de la LISR, en relación con lo dispuesto en el artículo 31 siendo incorrecto y carente de toda validez, pues la obtención y conservación de un estudio de precios de transferencia no es un requisito de las deducciones. En cambio, el único requisito con el que debemos

cumplir, es la presentación de declaraciones informativas contempladas tanto en el artículo 86 como en el 31. No así a la documentación referente a precios de transferencia como lo ha resuelto en diversos casos la autoridad fiscal.

Sin embargo, esto no quiere decir que no debamos comprobar que las operaciones se realizaron a valor mercado, aun cuando no se realice el estudio, por ello, debemos proporcionar información, como por ejemplo:

- facturas con partes relacionadas y con terceros independientes con las cuales se demuestre que el precio pactado con partes relacionadas y con terceros independientes es el mismo,
- contratos celebrados con partes relacionadas y terceros independientes donde se demuestre que tanto la contraprestación pactada, como los términos y condiciones se encuentran en el mismo sentido que las pactadas con partes relacionadas,
- informes públicos de valor de arrendamiento del metro cuadrado en determinada zona,
- tasas de interés negociadas con bancos y con partes relacionadas,
- regalías de contratos públicos respecto de un intangible en específico,
- la información pública disponible de empresas que cotizan en la bolsa de valores, etc.

Así, los documentos mencionados, únicamente sirven como prueba en caso de que las operaciones en comento se hubiesen realizado también con terceros independientes.

## **RECOMENDACIONES**

La indebida interpretación de las autoridades que plasmaron en un criterio normativo y así mismo vía anexos del dictamen fiscal, lo que la LISR no considera, se recomienda que, con el fin de que el Ejecutivo Federal no exceda de sus facultades conforme a lo dispuesto en el artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es menester que se reforme y se apruebe debidamente fundada y motivada una modificación a la legislación aplicable o de lo contrario, se restrinja a la autoridad hacendaria de legislar a través de Criterios Normativos expedidos por el Sistema de Administración Tributaria.

## BIBLIOGRAFÍA

- Arrijo Vizcaíno, A. (2008). Derecho Fiscal. (Vigésima). México: Themis.
- Bettinger Barrios, H. (2005). *Precios de Transferencia sus Efectos Fiscales* (Décima Cuarta ed.). México, México: ISEF Empresa Lider.
- Bettinger Barrios, H. (17 de Marzo de 2011). *2° Foro de Precios de Transferencia*. Recuperado el 4 de Noviembre de 2012, de youtube: <http://www.youtube.com/watch?v=E6L9bTnhBEw&feature=related>
- Bettinger Barrios, H. (s.f.). *Precios de Transferencia en Materia Tributaria*. Recuperado el Octubre de 21 de 2012, de bibliojurílicasunam: [bibliojuridicas.unam.mx/libros/1/337/6.pdf](http://bibliojuridicas.unam.mx/libros/1/337/6.pdf)
- Bibliojurídicas UNAM*. (2002). Recuperado el 2 de Noviembre de 2012, de <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/484/5.pdf>
- Botero Uribe, D., Giraldo Angel, J., Hoyos Castañeda, I. M., Hoyos Vázquez, G., Laverde Toscano, E., Martínez Caballero, A., . . . Uprimny Yepes, R. (1997). *Hermeneútica Jurídica Homenaje al Maestro Dário Echandia*. Bogotá, Colombia: Rosaristas, Ediciones. Obtenido de Google Book: [http://books.google.com.mx/books?id=KmVz-\\_k2MzEC&pg=PA138&dq=piramide+juridica+kelsen&hl=es&sa=X&ei=foqVUI2cElmYqgHk84CQCw&redir\\_esc=y#v=onepage&q=piramide%20juridica%20kelsen&f=false](http://books.google.com.mx/books?id=KmVz-_k2MzEC&pg=PA138&dq=piramide+juridica+kelsen&hl=es&sa=X&ei=foqVUI2cElmYqgHk84CQCw&redir_esc=y#v=onepage&q=piramide%20juridica%20kelsen&f=false)
- Burgoa Toledo, C. A. (Julio de 2012). Precios de Transferencia, ¿Inconstitucionalidad o economicidad? (Facultad de Contaduría y Administración, Ed.) *Consultorio Fiscal*(550), 5-15.
- Carpizo Mcgregor, J. (1969). *La Interpretación del artículo 133 Constitucional*. Obtenido de <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/boletin/cont/4/art/art1.pdf>
- Cerda Ayala, M. d. (2011). Antecedentes Históricos de Precios de Transferencia. En I. M. Públicos, *Precios de Transferencia*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Código Civil Federal. (2012). Ediciones Fiscales ISEF, S.A.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (2012).
- Código Fiscal de la Federación. (2012). Cengage Learning Editores, S.A. de C.V.
- Enríquez Gutiérrez, E. (31 de Octubre de 2011). Precios de Transferencia y Partes Relacionadas sus implicaciones contables y fiscales. (F. Cárdenas Guerrero, Entrevistador) México.
- Gómez Cotero, J. d. (2004). *Precios de Transferencia Una Visión Jurídica*. México: Dofiscal.
- Hernández Hernández, A. (2007). Uso de base de datos en la elaboración de estudios de precios de transferencia. (F. d. Administración, Ed.) *Consultorio Fiscal*(433), 46-50.
- Hernández Hernández, A. (Marzo de 2012). Declaración informativa de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero. (F. d. Administración, Ed.) *Consultorio Fiscal*(542), 5-24.
- Hernandez Loaiza, F. (2012). *Criterios Normativos 2012: "Los Precios de Transferencia aplicables en operaciones domésticas"*. Recuperado el 1 de Noviembre de 2012, de Instituto Mexicano de Contadores Públicos Baja California: <http://www.contadoresbc.org/legal/item/356-criterios-normativos-2012-los-precios-de-transferencia-aplicables-en-operaciones-dom%3%A9sticas>
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2001). Justificación del Marco Jurídico de Precios de Transferencia. En *Compendio sobre Precios de Transferencia*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2001). Partes Relacionadas. En *Compendio sobre Precios de Transferencia*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2010). *Ley del Impuesto sobre la Renta 2010 Texto y Comentarios, Comisión Fiscal 2009-2011*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Jiménez González, A. (2009). *Lecciones de Derecho Tributario* (Novena ed.). México: CENGAGE LEARNING.
- Ledesma Villar, L. (s.f.). *Globalización Tributaria*. (Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Co, Ed.) Recuperado el 3 de Noviembre de 2012, de <http://www.anfeca.unam.mx/doctos/academia/1erforo/007.swf>
- López Morales, W. (Septiembre de 2012). Criterios normativos del SAT aprobados para el primer semestre de 2012. (F. d. Administración, Ed.) *Consultorio Fiscal*(553), 8-17.
- Ley Aduanera. (2012). H. Congreso de la Unión.
- Ley del Impuesto sobre la Renta. (2012). Cengage Learning Editores, S.A. de C.V.
- Márquez Rojas, M., & Burgos Juárez, C. (Noviembre de 2011). Los precios de transferencia en grupos empresariales medianos y pequeños Repercusiones fiscales y organizacionales. (F. d. Administración, Ed.) *Consultorio Fiscal*(534), 67 a 69.
- Mendezcarlo Silva, V., & Torre Delgadillo, V. (Agosto de 2011). Reflexiones acerca de la doble imposición, el procedimiento amistoso y los ajustes en amteria de precios de transferencia. (F. d. Administración, Ed.) *Consultorio Fiscal*(528), 15-22.
- Mosqueda Almanza, R. (2009). *PRECIOS DE TRANSFERENCIA ESTRATEGIA Y NORMA FISCAL* (Primera ed.). MÉXICO: CENGAGE Learning.
- Perezcano Díaz, H. (2007). *Los Tratados Internacionales en el Orden Jurídico Mexicano*. Recuperado el 3 de Noviembre de 2012, de <http://biblio.juridicas.unam.mx/estrev/pdf/derint/cont/7/art/art7.pdf>
- Teutli Otero, G. (2009). *Seminario de Derecho Internacional, Facultad de Derecho, UNAM*. (UNAM, Ed.) Obtenido de Scribd: <http://es.scribd.com/doc/65785478/8/El-articulo-133-y-la-jerarquia-juridica-en-Mexico>