

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN**



"LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LAS EMPRESAS
MULTINACIONALES EN MEXICO".

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A N :
JAIME CISNEROS VILLAMAR
MIGUEL ALEJANDRO LOPEZ CHENTE CASADO

ASESOR: L.C. MA. BLANCA NIEVES JIMENEZ Y JIMENEZ

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEX.

2002

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



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.



**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES**

UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE
MEXICO

U. N. A. M.
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES CUAUTITLAN
ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS



DEPARTAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
PRESENTE

ATN: Q. Ma. del Carmen García Mijares
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

"Los Precios de Transferencia en las Empresas Multinacionales en México"

que presenta el pasante: Jaime Cisneros Villamar
con número de cuenta: 9207079-4 para obtener el título de:
Licenciado en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

ATENTAMENTE

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx. a 22 de mayo de 1 2002

PRESIDENTE L.C. Maria Blanca Nieves Jiménez y Jiménez

VOCAL C.P. Elsa Margarita Galicia Laguna

SECRETARIO C.P. Elsa Aguilar Pacheco

PRIMER SUPLENTE C.P. Ramón Hernández Vargas

SEGUNDO SUPLENTE L.C. Juan Manuel Cano Quarneros

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

U. N. A. M.
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES
ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS



DEPARTAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
PRESENTE

ATN: Q. Ma. del Carmen García Mijares
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

"Los Precios de Transferencia en las Empresas Multinacionales en México"

que presenta el pasante: Miguel Alejandro López Chente Casado
con número de cuenta: 9108517-7 para obtener el título de:
Licenciado en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

ATENTAMENTE

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx. a 22 de mayo de 1 2002

PRESIDENTE

L.C. Maria Blanca Nieves Jiménez y Jiménez

VOCAL

C.P. Elsa Margarita Galicia Laguna

SECRETARIO

C.P. Elsa Aguilar Pacheco

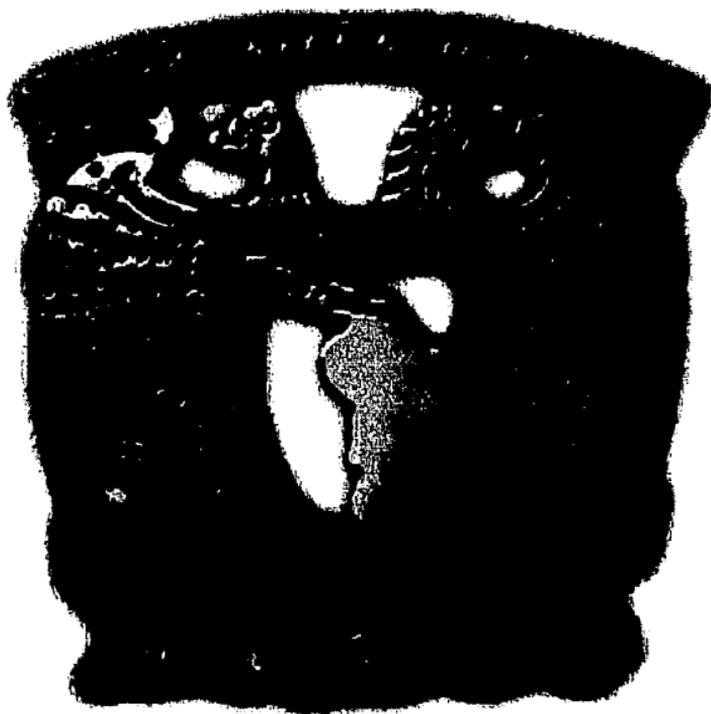
PRIMER SUPLENTE

C.P. Ramón Hernández Vargas

SEGUNDO SUPLENTE

L.C. Juan Manuel Cano Guarneros

MUCHAS GRACIAS.



**Por darnos el privilegio de formarnos en tus aulas y ser unos universitarios de utilidad
ante la sociedad y en nuestro gran país.**

**JAIME CISNEROS VILLAMAR.
MIGUEL ALEJANDRO LOPEZ CHENTE CASADO.**

A DIOS POR DARMER VIDA Y SALUD.

A Jesús y Jovita por ser mis Padres, por formarme para la vida, por darme la oportunidad de terminar una profesión y sobre todo por ser tan buenos seres humanos conmigo y mis hermanos muchas gracias, los Amo.

A mis hermanos Oscar Jesús y Victor Hugo, por tenerlos conmigo y apoyarme siempre, gracias hermanos, los quiero.

A mi esposa Claudia Erendira y mi pequeña hija Daniela Benitzu por estar a mi lado y compartir toda una vida , las Amo.

A mi Tío Carlos Cisneros, como un gran ejemplo para mí y para toda la familia, muchas gracias por estar siempre en ese momento tan importante para mí, lo quiero mucho.

A mi asesora; L.C. Ma. Blanca Nieves Jiménez y Jiménez, como un gran ejemplo a seguir en la vida, me ha demostrado ser una persona muy íntegra en todos los aspectos de la vida, muchas gracias, la quiero mucho.

A toda la plantilla de Profesores, por sus enseñanzas y grandes consejos, los cuales me han ayudado bastante, muchas gracias Profesores.

A todo el honorable Jurado por aceptar mi trabajo y que este sea de gran utilidad para otras generaciones, muchas gracias.

A mis grandes Amigos; Sam Podolsky, Miguel López, Abel Cruz, Lino Roberto, Mariano Espinoza , Carmen Zambrano y Fernando Delgado, por darme la oportunidad de conocerlos y de conservar su amistad, por sus consejos y por todo su gran apoyo, muchas gracias a todos ustedes.

GRACIAS DIOS
POR TODO LO QUE ME HAS DADO.

A Manuel y Fidelina por ser mis Padres que sin estimar esfuerzo alguno han sacrificado parte de su vida para formarme, educarme y ser una persona de provecho. Los Amo.

A mi Hermano Justino por tenerlo a mi lado siempre, y como un ejemplo a seguir. Te quiero.

A todos mis maestros por transmitirme todos sus conocimientos y por el entusiasmo que me dieron para seguir adelante con mis metas.
Muchas Gracias.

A mi Asesora la L.C. Ma. Blanca Nieves Jiménez y Jiménez por todo el apoyo y entusiasmo que me ha brindado en la elaboración del presente trabajo, y como un ejemplo a seguir en la vida y por todos sus consejos que me ha dado para ser una persona de bien en mi vida personal y profesional.
Muchas Gracias.

A todo el honorable jurado por haber aceptado mi trabajo y esperando que le sea útil a futuras generaciones que están por venir.
Muchas Gracias.

A mis amigos Rodolfo Villavicencio, Mauricio Castro, Jaime Cisneros, Ivan Santoyo, Leonel Velazquez, y Cesar Martínez por darme la oportunidad de conocerlos y brindarme su amistad sincera y por todo su apoyo moral y profesional.
Muchas Gracias.



Los Precios de Transferencia

en las Empresas Multinacionales

en México

"Los Precios de Transferencia en las Empresas Multinacionales en México".

	Pág.
Índice	1
Objetivos	2
Introducción	3
Capítulo 1. - <u>Generalidades sobre los Precios de Transferencia.</u>	
1.1. - Marco Histórico de los Precios de Transferencia.	5
1.2. - Evolución de los Precios de Transferencia en México.	11
1.3. - Objetivos Generales de los Precios de Transferencia.	27
1.4. - Su concepto e importancia de los Precios de Transferencia.	31
1.5. - Ventajas y desventajas de los Precios de Transferencia.	40
Capítulo 2. - <u>Lineamientos legales y Principios de Contabilidad en los PT.</u>	
2.1. - Principios de Contabilidad que participan en los PT.	42
2.2. - Principio de Asimilación a Empresas Independientes.	47
2.3. - Análisis Funcional.	52
2.4. - La Regulación de los Precios de Transferencia en la Legis Méx.	58
2.5. - Métodos de Precios de Transferencia aplicables en México.	73
Capítulo 3. - <u>Acuerdos sobre los Precios de Transferencia.</u>	
3.1. - Apas.	79
3.2. - Terrifis.	84
3.3. - Doble Imposición Fiscal.	89
3.4. - Acuerdos de Precios de Transferencia.	103
<u>Caso Práctico.</u>	111
<u>Conclusiones.</u>	161
<u>Bibliografía.</u>	164

Objetivos.

Objetivo General:

Determinar y mostrar la aplicación del método más adecuado para el estudio de Precios de Transferencia en una Compañía Multinacional en México, del giro instrumentos musicales y equipo de audio.

Objetivos Particulares:

Demostrar que los estudios sobre Precios de Transferencia son de una importancia trascendente en la vida contable, fiscal, financiera de cualquier compañía que tenga operaciones con partes relacionadas y que son una base sólida para la buena toma de decisiones

Abrir un camino más claro, adecuado y real para demostrar que todos los métodos son buenos. Pero no todos son adecuados y aplicables para las operaciones de algunas Compañías Multinacionales en México.

Despertar el interés de las nuevas generaciones de la Universidad Nacional Autónoma de México, que día a día se enfrentarán más a un mundo globalizado en su futuro ejercicio profesional, como Licenciados en Contaduría.



Introducción

Introducción.

La legislación sobre los ajustes provocados por los Precios de Transferencia que pactan las empresas relacionadas retorna los efectos del acarreo de utilidades o pérdidas, entre las entidades que intervienen en un grupo a su dimensión original, independientemente de que dichos acarreos provengan de necesidades o estrategias corporativas o de mercado, o bien se trate de figuras para evadir o eludir los impuestos a las utilidades en uno u otro país.

Desde luego uno de los elementos que más influye sobre la necesidad de legislación de estos fenómenos, es la definición de la residencia de cada una de las partes relacionadas, pues la obligatoriedad de los ajustes hace que se tenga un elemento de control, que permite a los países sujetar a su ley interna la incidencia de impuestos procedentes de utilidades que son generadas en su territorio, pero que por la utilización de Precios de Transferencia de utilidades o pérdidas, se desvirtúan de la verdadera base impositiva.

Claro que los dos elementos anteriores, ajustes a precios y residencia tienen sentido, solo si en los países involucrados existe un convenio para evitar la doble imposición, pues de otra manera, los países están en libertad de gravar con impuesto sobre la renta aún las utilidades generadas por subsidiarias, controladas o entidades dependientes o relacionadas de otros países mediante los sistemas de revelación que determinen, provocando con ello quizá doble imposición a una sola entidad económica compuesta por una diversidad de empresas.

Los métodos para los ajustes de precios de transferencia, han tomado calidad de ley a partir de las recomendaciones que la Organización para Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), hizo para que dichos ajustes se realicen mediante la aplicación de criterios mundiales generalizados, dentro de los cuales esta la aplicación de cálculos mediante los métodos que aprobó el grupo técnico de estudio de dichos precios desde 1987. La referencia a la obligación de mantener el control fiscal en los Precios de Transferencia entre partes relacionadas, se materializa primero en los convenios para evitar la doble tributación y combatir la evasión y alusión fiscal.

Dado lo comentado en los párrafos anteriores, nosotros los licenciados en contaduría tenemos la obligación de estar atentos a todos estos cambios que afecten nuestros marcos legales, en los cuales se incluyen ciertas compañías multinacionales.

Los precios de transferencia son los precios con los que una firma establecida en una demarcación fiscal, vende o compra mercaderías, bienes y servicios, a otra firma que esta establecida en una demarcación fiscal diferente.

¿Cuál debería ser el precio, al que una compañía le vende a sus diferentes contratantes, en los casos en que sean o no partes relacionadas? De primera instancia se podría suponer que los precios entre una compañía y otra podrían ser idénticos, independientemente de que los participantes de la transacción sean o no partes relacionadas. Esta situación no genera a una filial ninguna ventaja competitiva frente al mercado. Pero, adicionalmente podríamos

suponer otras dos situaciones que bien pueden suscitarse en estos casos: primero, que una compañía multinacional le venda a su filial más barato que al resto del mercado, esto con la finalidad expresa de hacer a esta filial, mucho más competitiva que las demás y así ganar un mejor posicionamiento. Segundo, que la multinacional le venda a su parte relacionada más caro que a las partes independientes, con la intención de desviar utilidades de un país a otro.

Este último caso tiene un tinte evasivo, fiscalmente hablando, muy claro. Esta práctica pretende desviar las utilidades de un país con elevadas tasas fiscales, a otros con tasas menores.

Las distintas estrategias, de poseer precios de transferencia diferentes a los precios de mercado, esta en función de los intereses de las corporaciones, pero esto afecta fuertemente a la eficiencia de los mercados y con esto al bienestar general de la economía y adicionalmente puede afectar duramente la recaudación fiscal de los gobiernos.

Así como se han creado instituciones y leyes como la Procuraduría Federal del Consumidor y la Ley Federal de Protección al Consumidor o la Comisión Nacional de Competencia Económica y la Ley Federal de Competencia Económica, con el fin explícito de mantener en equilibrio a los mercados, las autoridades han promulgado leyes que regulan los precios de transferencia. La normatividad correspondiente se encuentra tanto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) en los artículos 86 fracción XII, XIII y XV, 92, 106 párrafo VI, 133 fracción X, XI, 173 fracción XI, 215, 216 Y 217, en el Código Fiscal de la Federación (CFF) en los artículos 9, 16, 34A y 76 fracción XI párrafo IV, en el Boletín B-3 del (IMCP), y en la resolución miscelánea fiscal reglas 3.32.1 y 3.32.2. Además, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y su Sistema de Administración Tributaria (SAT), las instituciones encargadas de hacer valer dicha normatividad.

Por ultimo cabe mencionar que se desarrollará cada uno de los puntos antes comentados en cada uno de los capítulos del presente trabajo.



Capitulo 1

Generalidades sobre

Los Precios de Transferencia

Capítulo 1

Generalidades sobre los Precios de Transferencia.

1.1 Marco Histórico de los Precios de Transferencia.

Nuestra reseña histórica inicia en los principios del Siglo XIX, en que el concepto "Imperialismo" se encontraba en su apogeo.

En ese tiempo, el capitalismo pasó por una primera fase de libre concurrencia y de libertad de trabajo; pero llegó un momento en el capitalismo liberal se transformó en el capitalismo financiero o gran capitalismo, que luego se convirtieron en un verdadero imperialismo económico.

El capitalismo financiero se extendió sobre todo en Alemania y Estados Unidos, dominando la industria por medio de las inversiones bancarias. En los comienzos del Siglo XIX muchas instituciones de crédito llegaron a controlar ciertas empresas comerciales, en algunos casos los bancos retenían la mayoría de las acciones de sus socios y dominaban con su voto en la asamblea de accionistas.

En ocasiones, el capitalismo financiero operaba por medio de carteles o trust, que se formaban por la unión de varias empresas. Estos carteles, conservando la independencia de sus componentes, determinaban los precios de cada una de las transacciones y se distribuían entre sí los mercados. Los trust o asociaciones de compañías productoras de determinados artículos, actuaban bajo dirección centralizada. Este el precedente más cercano de los precios de transferencia, ya que realmente al finalizar la Primera Guerra Mundial, es cuando se comienza a regular. Hoy en día los carteles o trust se conocen comúnmente como "grupos empresariales"¹.

Entre los trust más conocidos mundialmente están el del petróleo, minas metalúrgicas, productos químicos y farmacéuticos, artículos eléctricos y el de los transportes.

Con el progreso del capitalismo financiero la banca adquirió una importancia decisiva. Su función consistió en canalizar el ahorro de los particulares hacia las inversiones activas, las cuales permitían al hombre de negocios fundar o mejorar su empresa mediante el crédito.

El Capitalismo creciente exigía mayores inversiones y por eso la banca, dueña del capital, vino a ser la verdadera reguladora del desarrollo económico; tan es así, que introdujo sus actividades en forma importante en la estructura industrial y comercial.

¹ Dionisio J. Kaye, Manual de Precios de Transferencia, Editorial ISEF, página 2.4.

Como resultado de la gran importancia que en estos tiempos adquirieron los bancos, en último cuarto del Siglo XIX se distinguieron dos tipos de bancos: los comerciales y los de negocios o de inversión. Estos tenían por finalidad la creación o expansión de sociedades industriales o comerciales, mediante la inversión directa de capitales, la suscripción de acciones y obligaciones industriales, u operaciones financieras de orden internacional.

En la estructura norteamericana existía un gran número de entidades bancarias descentralizadas: nacionales, estatales y privadas. Sin embargo, un pequeño número de corporaciones, como Morgan y Rockefeller, controlaban muchas otras menores.

Los movimientos de capitales internacionales se acrecentaron al desarrollarse las economías de nuevos países que necesitaban ayuda financiera para este fin. Así se crearon relaciones económicas de dependencia entre países inversionistas de capital y países subdesarrollados o en vías de desarrollo, en los que intervenían capitales y técnicos de los primeros.

Los sectores más codiciados por los inversionistas fueron las industrias extractivas, las comunicaciones, transportes y los suministros de energía eléctrica, requisitos indispensables para la explotación y distribución de materias primas y de manufacturas.

Durante la primera mitad del Siglo XIX, Inglaterra y Francia fueron los principales países inversionistas de capital extranjero. En 1914, Inglaterra había realizado el 50% del total de inversiones internacionales, distribuidas en los dominios y posesiones británicas, en los Estados Unidos y otros países del Continente Americano, así como una parte mínima en Europa y Asia.

En Francia, la inversión exterior se inició a partir de 1815 y desde 1851 llegó a su máximo al lograr acaparar las obligaciones estatales, los valores ferroviarios mineros y metalúrgicos de España, Bélgica, Italia, Alemania, Austria - Hungría, Rusia, y posteriormente los de Turquía y Egipto.

Las inversiones en el mundo, básicamente estaban repartidas entre las naciones más poderosas y derivado del incremento en las ambiciones imperialistas, cada una de las diferentes potencias deseaba el poder absoluto de la economía mundial; sin embargo, estas ideas de supremacía individual generaron consecuencias opuestas: por un lado se había creado la solidaridad internacional entre los distintos países, puesto que cada uno de ellos necesitaba de los demás para vivir. Por otra parte, las rivalidades económicas financieras en todas partes del mundo se disputaban los pedidos de municiones y armamento, así como las concesiones de vías férreas y obras públicas.

Esto multiplicó las causas y ocasiones de choque. Las dificultades económicas provocaron todos los conflictos coloniales del Siglo XIX, e hicieron surgir en la misma Europa nuevos y peligrosos antagonismos.

Las fuerzas nacionales que impulsaron la historia del Siglo XIX, condujeron al imperialismo cuando, a fines del mismo periodo, se esparció por todo el mundo la política y

la economía dominante de las potencias europeas en busca de territorios que aún no tenían dueño.

La etapa del imperialismo es mucho más compleja de lo que a simple vista parece. La disputa por las colonias no sólo fue económica, si no que incluyó también motivos políticos y militares en un mundo de competencia entre las naciones imperialistas.

Hacia fines del Siglo XIX se generalizaron las realizaciones prácticas de la Segunda Revolución Industrial: la del petróleo, electricidad, caucho y metales ferrosos. Estas nuevas técnicas iban a aumentar las potencialidades de algunas naciones como Estados Unidos, disminuir las de otras como los países europeos desprovistos de petróleo, y hacer la de otros Estados que, como Rusia, habían permanecido hasta entonces en situación secundaria.

Lo concerniente en materia económica, hasta mediados del Siglo XVIII, el mercantilismo era el sistema económico imperante en Europa: pero a partir de entonces, algunos filósofos ilustrados criticaron el régimen de la época y formularon nuevas ideas relativas a la intervención del Estado en la producción y el comercio.

La filosofía del empirismo británico tuvo a dos de los más importantes expositores del pensamiento económico: Adam Smith y David Ricardo. Estos parecen haber sido influenciados por la filosofía de su época en la Gran Bretaña, así como por filosofías tales como el racionalismo continental y la filosofía clásica greco latina. Tanto Smith como Ricardo postularon, entre sus teorías, aspectos de comercio internacional, que muchos analistas consideran que fueron tomadas en su raíz más elemental de la teoría de la especialización descrita en el segundo libro de la República de Platón. Dichas teorías de comercio internacional han sido, en buena medida, la base de un gran número de aspectos de la teoría económica internacional prevaleciente como son los acuerdos y tratados de libre comercio.

La teoría de las ventajas comparativas del comercio internacional, descrita por Ricardo, explica cómo una economía, como la de un país, debe buscar producir sólo aquellos bienes en los que posea ventajas comparativas frente a otras economías. Esa producción deberá de destinarse no sólo para satisfacer la demanda local sino también a las demandas provenientes de otros países. La producción excedente servirá para intercambiarla por otros bienes que el país en cuestión no produce por falta de especialización. En este caso todas las economías participantes resultan beneficiadas: quienes producen un sólo bien consumen más de uno gracias al intercambio comercial pero sin incurrir en costos adicionales.

El principio de las ventajas comparativas para el comercio internacional es una teoría complementaria al sistema completo denominado eficiencia económica y teoría del bienestar, que aunque de forma ordenada y completa fue analizada por Adam Smith en su conocido libro de La Riqueza de las Naciones en él consideró que los hechos económicos están regidos por las leyes naturales que el hombre no puede ni debe contrariar. Criticó al mercantilismo y culpó de su fracaso a las trabas impuestas por el Estado.

Esta serie de teorías económicas sostienen en general que la distribución y producción de bienes y servicios puede realizarse eficientemente si dichos mercados actúan de forma

competitiva. Esto exige que tanto los oferentes como los demandantes de dicho mercado no deben de poseer una posición tal que puedan variar de forma voluntaria el precio con el que se comercializan los bienes de una economía. Resumiendo, para que las transacciones comerciales internacionales sean eficientes, deben de estar los precios y las cantidades de los bienes y servicios sujetos a las libres fuerzas del mercado².

Las prácticas de negocios internacionales con las que hoy vivimos son muy distintas a las que existían durante el tiempo en que David Ricardo y Adam Smith escribieron sus teorías para ellos la economía internacional se limitaba, en gran medida, al comercio de mercancías y, en mucho menor escala, a operaciones de crédito entre gobiernos y entre particulares. En el umbral del siglo XXI los negocios internacionales han diversificado sus actividades y han aumentado sus funciones. Por ejemplo, hoy una compañía de un país puede realizar operaciones con otras de diferentes países; algunas de esas compañías son multinacionales que negocian y comercializan tanto con sus partes relacionadas como con partes no relacionadas. De este ejemplo podemos brincar de lleno al tema que nos ocupa: los precios de transferencia.

Las empresas multinacionales pueden adoptar precios de transferencia, serán considerados como no justos, en la medida que tengan como finalidad minimizar la carga contributiva u otras razones similares. Cuando se llevan a cabo transacciones sin observar el principio de precios justos a las empresas, trasladan ganancias de una a otra de las empresas grupo, distorsionándose la carga contributiva de una de las compañías.

Las autoridades fiscales tienen que determinar su propio nivel de impuestos sobre los ingresos de las empresas afiliadas operando dentro de su jurisdicción. Los precios de transferencia de la EMN son de gran importancia para ellos porque se cree que las ganancias (impuestos que se declaran) son increíblemente bajas. La autoridad debería examinar la posibilidad que esto de a la política de transferencia de precios que fue aplicada por el grupo. Se debe creer que las utilidades fiscales de una empresa que provengan transacciones con empresas asociadas fuera de la jurisdicción de esa autoridad, son calculadas en la presunción de que los precios cargados en esas transacciones fueron precios justos.

En la convención de Doble Tributación de Ingresos y Capital de la OCDE, su artículo 9 presupone esto en transacciones entre empresas asociadas. Los precios justos fueron también tomados por las Naciones Unidas por el Grupo de Expertos en Tratados Fiscales entre Países Desarrollados y en Vías de Desarrollo, donde llegan a un consenso de que los precios justos es el acercamiento correcto para llegar a las ganancias para efectos fiscales.

Las Convenciones Modernas y Bilaterales de Doble Tributación entre Países Miembros de la OCDE y otros países han adoptado este principio. La necesidad de ajustar el actual precio al precio justo, para llegar a un adecuado nivel de ganancia fiscal, proviene de cualquier obligación contractual entre las partes de pagar el precio para minimizar los impuestos. Los precios de transferencia no deben ser confundidos con los problemas de

² Dionisio J. Kaye, Manual de Precios de Transferencia, Editorial ISEF, página 8.9.

evasión fiscal o fraude fiscal, a pesar de que las políticas de precios de transferencia podrían ser usados para tales fines.

Cuando nuestro país se adhirió a la OCDE en el año de 1994 y como consecuencia de esto, asumió el compromiso de acatar las recomendaciones del mismo, introdujo una observación en materia de precios de transferencia al señalar que cumplirá con la misma tomando en cuenta sus capacidades administrativas y tecnológicas.

No obstante lo anterior, en 1980 el Congreso Federal inicia su tarea legislativa en esta materia al aprobar la ley miscelánea para el siguiente ejercicio fiscal, en donde el artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta incluyó algunas medidas para presumir los ingresos en ciertas operaciones y bajo determinadas circunstancias, incluyendo las que celebraran partes relacionadas.

En 1992 la fracción que regulaba las operaciones entre partes relacionadas se derogó y su contenido se incorporó mejor y más ampliamente regulado en los artículos 215 y 216 de la referida Ley del Impuesto sobre la Renta, mostrando con esto claramente la tendencia que las autoridades fiscales federales estaban empeñadas en seguir, dada la gran importancia recaudatoria de la materia, aprovechando la notable experiencia adquirida en la negociación de los tratados internacionales en materia fiscal dentro de los cuales los referidos al intercambio de información con los diferentes países le asegura al nuestro la posibilidad de tener acceso al conocimiento de los efectos transfronterizos de las operaciones internacionales de negocios, con lo que el nuestro se coloca en buenas condiciones para determinar los ajustes a los valores de las mismas y así neutralizar los efectos de la vinculación empresarial³.

Sin embargo es a partir de 1997 cuando el derecho fiscal mexicano se ocupa de lleno y a fondo de este tema, pues ello lo demuestra:

1. - Que su obligatoriedad abarque prácticamente a todos los contribuyentes.
2. - La existencia de regulaciones específicas en el Código Fiscal de la Federación en materia de recargos y multas.
3. - La obligación de conservar la documentación que acredite el cumplimiento de estas obligaciones a partir de 1997.
4. - La emisión de 1996 OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and tax Administration y su respectiva influencia en nuestro derecho interno.

La importancia de las empresas multinacionales se ha incrementado durante los últimos 20 años, esto conduce a un incremento en la complejidad del pago de impuestos de esta gama de empresas a las que se ubican dentro del contexto internacional.

³ Roberto Suárez, Manual de Precios de Transferencia, Galaz, Gómez Morfín, Chavero, Yamazaki, S.C. "Deloitte & Touche México", página 10,11.

Por lo tanto las relaciones internacionales se han multiplicado, en todos sus aspectos, números, características, objetivos y finalidades.

Sobresalen entre estas las de orden económico, operaciones comerciales y financieras, las de prestación de servicios y las de capitales, dando sus efectos vía inversión directa, prestando servicios dentro y fuera de un país a través de financiamientos.

Lo anterior nos lleva al cumplir con ciertos requisitos dentro de marcos legales y comerciales diferentes de cada país con el fin de evitar problemas de doble o múltiple tributación que generan barreras o obstáculos para las operaciones internacionales.

Estas circunstancias nos llevan a considerar dos principios:

El de jurisdicción impositiva
El de territorialidad

El principio de jurisdicción impositiva, entendida como la legitimidad con que se encuentra investido un país para imponer un gravamen a las partes que intervienen en una determinada transacción de orden internacional.

El principio de territorialidad, se refiere a las limitaciones de extensión y territorio que tiene un país para el contexto de un país para el contexto de sus decisiones.

Las operaciones internacionales generan una diversidad de circunstancias, no siempre de fácil solución, ya que es complejo determinar una sola soberanía bajo cuya jurisdicción se hayan realizado los actos jurídicos generados de cierto impuesto: por esta razón se hace necesario crear instrumentos necesarios internacionales que contengan normas que solucionen estas circunstancias.

El conjunto de normas tanto legislativas, como convencionales de contenido tributario y que corresponden a las relaciones internacionales, dan lugar a la rama de derecho fiscal internacional, cuyo objetivo no solo es evitar la doble imposición internacional sino permitir la libre circulación de personas y capitales que provoca estabilización, desarrollo, diversidad de empleos, equilibrio en las balanzas de pago, etc.

Que se busca, controlar operaciones en las que se involucran dos o más empresas, con o sin residencia impositiva en un mismo país y con la finalidad de verificar que las operaciones que se realicen se apeguen a la realidad por lo que se creó en procedimiento denominado precios de transferencia.

1.2 Evolución de los Precios de Transferencia en México.

México ante la Globalización de su Economía.

Antecedentes de la Globalización en México.

El Origen del concepto de globalización, lo podemos encontrar en las ideas de Marshall McLuhan, quien empleo el término "aldea global", con este término, el pensador nos propone un mundo más accesible para la comunicación y para el desarrollo de la tecnología.

En nuestro país se han vivido distintos periodos; en los cuales, se han llevado a cabo tratados con diferentes países del mundo, más sin embargo y en forma de analizar los acontecimientos que a nuestro parecer fueron importantes como un antecedente de la actual globalización y desarrollo económico que vive México son:

1. - Incorporación a la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio.
2. - Integración al GATT (General Agreement on Trade und Tariffs).

Ante el inminente proceso de globalización que ha sufrido el mundo a través del tiempo, nuestro país no ha estado al margen de este proceso, prueba de ello lo podemos encontrar en la década de los años sesentas, nuestro país se incorpora al multicitado proceso al ser parte de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio⁴.

La idea principal de crear este organismo fue como su nombre lo indica crear un bloque económico mediante el cual se pudiera promover la actividad tanto de importación como de exportación de mercancías producidas en cualquiera de los países miembros de esta asociación.

Debido a la gran desorganización y falta de equidad en materia impositiva en el comercio exterior de cada país, no se pudieron cumplir los objetivos que en un principio fueron establecidos como pilares de una nueva política comercial en el ámbito intercontinental.

Una vez México sintió cumplir con las normas competitivas que el nivel de Latinoamérica exigía; Decidió incorporarse al mercado europeo; Esto sirviendo como una estrategia para procurar la no-dependencia comercial con los Estados Unidos de Norteamérica.

Pero muchas desventajas se encontraría; ya que hasta esa fecha para las empresas nacionales habían contado con un proteccionismo por parte del estado lógicamente, al momento de enfrentarse en un libre mercado; Que por mucho, era a nivel, calidad y precios

⁴ Dionisio J. Kaye, Aspectos Fiscales en el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (Precios de Transferencia entre Partes Relacionadas), página 28-30.

mejores, al mismo, dicha competencia se llevaría en propio territorio nacional. razón por lo cual la apertura comercial con Europa, tendría que esperara un poco más.

Como resultado del acelerado proceso de liberación mercantil, económico monetario y bursátil que se estaba generando en el transcurso de los años ochenta, México decidió incorporarse al GATT, lo que generaría un "avance" para los grandes grupos empresariales, ya que para 1987, las tasas arancelarias para las importaciones, bajaron de un 26% hasta un promedio de 5.5%.

¿Que repercusiones han sido o pueden generarse como consecuencia de la globalización en la actualidad?. Como se pudo observar, México vivió muy importantes y lamentables depresiones económicas en la década pasada, ya que directamente se vio afectada al competir en forma completamente desigual con los mercados internacionales, al mismo tiempo la comunidad internacional observó en México un paraíso para poder invertir con una baja tasa impositiva e introducir sus productos en nuestro mercado. En la actualidad la fragilidad de las economías en desarrollo se han visto vulnerables ante la problemática que se pudiera generar en otras partes de la economía mundial.

Objetivo de la Globalización

Como es lógico pensar; a través del tiempo, han ido evolucionado todos y cada uno de los elementos del proceso económico; como ejemplo de esto podemos citar las primeras embarcaciones comerciales fenicias, hasta lo que actualmente conocemos "telemarketing".

Esta globalización se ha sentido también en el ámbito empresarial, ya que en nuestros días la competitividad que existe es muy compleja, por citar algo se puede enunciar las complejas y difíciles formas existentes de "certificación de calidad", como es el caso de ISO 9000, entre otros, pero no-solo el sector empresarial ha sufrido esta transformación sino que se puede observar en la comunicación, con la más grande red de información que el hombre imagino crear el "INTERNET".

¿En nuestro país que enfoque se le ha dado el empresario ante este inevitable proceso de desarrollo mundial?. La respuesta a esta interrogante, se puede resumir en una palabra, cultura empresarial.

Se puede definir el término cultura como:

" La cultura de una sociedad consiste en todo lo que el individuo debe creer o saber a fin de comportarse de manera aceptable en el seno de esa sociedad"

Del análisis de esta definición trataremos de enmarcar el área de nuestro interés que es la cultura empresarial.

En primer lugar si proyectamos la definición de sociedad al punto de universalidad, esto nos con llevaría a pensar que el hombre no se limitará a su interacción en su sociedad laboral o familiar, si no que ahora tendrá que interactuar con el mundo externo, esto como

consecuencia de su necesaria búsqueda continua de perfeccionar y actualizar su entorno cultural profesional⁵.

La palabra creer, es la esencia desde nuestro punto de vista de lo que es la globalización; ya que cualquier concepto de desarrollo y perfección no se podrían efectuar si las personas que lo llevan a cabo no creen en sus cualidades particulares para hacer lo que sueñan o planean.

Este proceso de globalización; siempre ha existido, pero ¿Por qué se ha acrecentado la importancia de este fenómeno?

La importancia radica en que los avances tecnológicos ya son tan tardados como siglos e inclusive años anteriores. En materia comercial existían también rutas y mercados bien definidos, sin embargo a través del tiempo los países comerciantes se dieron cuenta que los mercados serían más ricos y poderosos si se conjuntaban con la finalidad de unificar a un reino.

Del mismo modo, en los años ochenta, y como consecuencia de las grandes depresiones económicas que comenzaron a formar bloques económicos, dichos bloques se formaban para efectuar tratados comerciales representado todo un mercado local internacional, como el "bloque del pacífico", que es uno de los bloques económicos más importantes del mundo, ya que es el que tiene más ingresos anuales de todos los demás bloques.

En nuestro país estos cambios no se han observado de una manera tan acelerada como en el resto del mundo, ya que con la cultura empresarial que existe hasta la fecha en la mayoría de las empresas nacionales, se puede conceptualizar como estática e inflexible, si se pudiera definir el concepto ideal, de alguna manera sería como a continuación.

"La cultura organizacional predominante se caracteriza por la formalidad estructural y la importancia que se da a la jerarquía como también por el mercado énfasis que se da el cumplimiento de las responsabilidades".

La cultura empresarial que se ha desarrollado en los países que actualmente están en vanguardia de la tecnología y la comunicación es la de proporcionar un desarrollo y apoyo total e incondicional a sus recursos humanos, en caso clínico de está situación es Japón, que para fines de la Segunda Guerra Mundial, materialmente quedó destrozada, y en poco tiempo de sus escombros se levantó la primera potencia asiática.

En la medida que nuestro país pudiera aprovechar la capacidad intelectual de sus recursos humanos a la par que los naturales se pudiera soñar con la estabilidad que tantas veces sea puesto como meta en el sector gubernamental como el empresarial mismo.

Por ultimo podemos decir que "la globalización busca el desarrollo acelerado de las empresas de cada país, por lo que puede decir que la globalización es le signo de nuestro

⁵ Dionisio J. Kaye, Aspectos Fiscales en el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (Precios de Transferencia entre Partes Relacionadas), página 33.

tiempo, por lo cual se ha de iniciar, cuanto antes una transformación integral de los negocios para permanecer en el medio empresarial, pero sin olvidar los valores éticos que deben ser respetados”.

Convenios Internacionales

Como hemos mencionado anteriormente, el proceso de globalización implica una amplia transformación en cualquier sector del país, ya sea en el sector económico, financiero, comercial, fiscal, por mencionar algunos.

México para no mantenerse al margen de esta evolución, en el transcurso de esta década ha decidido efectuar una verdadera apertura mundial, suscribiendo y firmado acuerdos multilaterales en casi cualquier materia, sobresaliendo los tratados económicos y fiscales.

Convenios Internacionales en materia económica.

La principal causa por lo que se trata de suscribir convenios en materia económica con potencias mundiales es para incrementar en forma considerable los flujos de inversión extranjera y con esto procurar que se incremente la modernización de cada uno de los sectores de la planta productiva nacional.

Es importante comentar que cualquier país donde exista un comercio sin restricciones siempre generara la desaparición de empresas que no puedan soportar la competitividad que se establece entre los productos internacionales que entran en un país para su comercialización en el mercado interno.

Tratado de Libre Comercio México-Estados Unidos- Canadá

El más claro ejemplo de convenio económicos internacionales es el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLC) celebrado entre Canadá, Estados Unidos de Norteamérica(EUA) y México que a 6 años de haberse puesto en marcha es un tema que sigue generando controversias, ya que grandes rasgos el balance de apertura comercial parecen ser muy polémico debido a que las diferentes opiniones acerca de los beneficios que se han recibido varían según el sector en que se desempeña y como es lógico pensar la competencia también es muy variada para cada sector productivo.

En opinión del reconocido catedrático Isaac M. Katz la entrada en vigor del TLC es una perfecta opción para poder obtener grandes beneficios en el ámbito nacional.

“La ganancia del TLC y la aplicación de otros tratados de libre comercio es que han dado más eficiencia y competitividad a la economía mexicana que si no los hubiera tenido. Los beneficios que ha aportado el TLC han sido significativos, porque hemos observado un crecimiento notable de las exportaciones no petroleras, independientemente a lo que haya pasado con el tipo de cambio, lo que resulta un punto importante por que en una economía protegida se requiere de un subsidio, primordialmente cambiario para exportar, pero cuando

una economía está abierta, como la mexicana toda operación de comercio exterior se vuelve casi independiente de los precios del tipo de cambio”.

Otro beneficio que se ha traído el TLC es el tener un incremento a los flujos de inversión extranjera directa (IED), ya que México, geográficamente se encuentra en verdadera posición privilegiada, esta aseveración se puede observar en el hecho de que nuestro país siempre se ha considerado como un buen lugar para invertir, y al ser vecino de los EUA hace que países no sólo del continente americano se establezcan en nuestro país sino también los mercados europeos se han interesado

El catedrático enfatiza

“Estos beneficios no se hubieran logrado de no haber tenido TLC, porque la mayor inversión obviamente implica una nueva tecnología que se va filtrando y permita al resto de la economía, más empleo, más producción, más crecimiento, etc. Entonces, claramente el TLC ha representado un beneficio neto para la economía”

Los empresarios de nuestro país piensan que:

“ La economía mexicana no ha logrado sacarle el 100% de provecho al TLC pero sin duda este proceso ha traído resultados satisfactorios principalmente se ha visto beneficiada por el flujo de cuantiosos capitales foráneos”

Un punto importante para que se piense que México no esta aprovechando en plenitud el TLC, es que la cultura exportadora no ha permeado a todos los niveles convirtiéndose de esta forma una falla en la economía nacional.

Se piensa que la forma para poder dar solución a este problema, es el proporcionar él suficiente apoyo necesario para que las pequeñas y medianas empresas comiencen a incorporarse a esta cultura de exportación, participando ya sea en forma directa e indirecta en el desarrollo de las exportaciones de nuestro país, considerando que México es una potencia exportadora a nivel Latinoamérica lo que representa una ventaja para comenzar a desarrollar el potencial productivo.

Con respecto a los beneficios que el TLC ha proporcionado a nuestro país, American Chamber of Commerce of México, A.C., que aproximadamente representa al 85% de la inversión directa estadounidense en nuestro país a través de un documento llamado “Midiendo el Éxito del Tratado de Libre Comercio de América del Norte”, manifestó que las empresas que indicaron haber exportado a EUA en 1993 era aproximadamente el 27%; para 1996 esta cifra incrementó al 42%; de igual forma, el 62% de las empresas importaban

bienes de EUA, mientras que a mediados del año pasado la cifra llega a 76.7%, lo que indica que existe un beneficio mutuo en la zona.

Ya que según estas cifras y el comentario de los expertos se mantiene un incremento productivo, de importación y de exportación entre los países involucrados.

"Antes de la apertura comercial, la estructura de la producción derivada de la protección industrial inducía una asignación muy ineficiente de los recursos en la economía mexicana, básicamente por que los productores se orientaban al mercado interno, no eran competitivos en los mercados Internacionales y la protección traían un claro sesgo anti-exportador. Sin embargo, desde el punto de vista de la apertura como tal, profundizada por el TLC, lo que se hizo fue cambiar los incentivos en la economía para la asignación de recursos"

Hemos mencionado hasta el momento los diferentes enfoques económicos acerca de su sentir hacia el TLC. ¿Qué es lo que hasta el día de hoy está pendiente de reglamentar en el mismo tratado?

En Lista de Espera

Lista de asuntos pendientes dentro del TLC

1. - Conseguir la eliminación de la cuota antidumping a las exportaciones de Cemento de México.
2. - Presionar para que EU emita cuanto antes el reglamento que pone en marcha la ley que levante el embargo atunero.
3. - Negociaciones para la segunda ronda de aceleración, en donde EU y Canadá se encuentran consultando 1,622 y 1940 fracciones, respectivamente, las cuales representan aproximadamente 6,400 y 250 millones de dólares en exportaciones mexicanas a esas naciones.

México en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)

El 5 de Septiembre de 1990, fue el primer contacto que tubo nuestro país en la OCDE, ya que ésta invito a nuestro país a participar en los trabajos del comité del acero.

Una vez que México fue demostrando su capacidad y desarrollo tecnológico para poder asumir las responsabilidades y al mismo tiempo optimizar de manera responsable los beneficios de pertenecer a la OCDE, fue invitado a formar parte de dicha organización.

El protocolo efectuando para que México forme parte de la OCDE, es como a continuación:

1. - El 14 de abril de 1994, México suscribe la declaración de aceptación de sus obligaciones como miembro de la OCDE.

2. - El 10 de mayo de 1994, el senado mexicano, aprueba la declaración de aceptación de sus obligaciones como miembro de la OCDE, dado a conocer en el D.O.F., día 13 del mismo mes.

3. - El 5 de julio de 1994, se publica en el D.O.F., el decreto relativo a la promulgación de la convención de la OCDE.

En la publicación citada en el numeral (3), se puede encontrar:

Decreto de promulgación de la Convención de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos.

Decreto de promulgación del acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos sobre los privilegios e inmunidades de la Organización en los Estados Unidos Mexicanos.

Decreto de promulgación de la declaración del Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos sobre la aceptación de sus obligaciones como miembro de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos.

A continuación nos permitiremos efectuar un análisis del primer decreto de los enunciados anteriormente; Enunciados anteriormente; ya que en este se encuentran ciertas observaciones hechas por nuestro país a la OCDE.

Como resultados de la publicación de la declaración del Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos sobre la aceptación de sus obligaciones como miembro de la OCDE, el H Congreso de la Unión, publicó el martes 05 de julio de 1994 dicho acuerdo, además de ciertas observaciones en materia de:

1. - Mercados Financieros.
2. - Transporte Marítimo.
3. - Asuntos Fiscales.
4. - Seguros.
5. - Comercio
6. - Medio ambiente
7. - Turismo.

Con respecto a los puntos antes comentados, comentaremos los puntos más importantes a que le son afectos cada uno de ellos.

Mercados Financieros.

El consejo recomendó que se efectuara una revisión a cualquier restricción que se quisiera imponer a los portafolios de inversión en valores entre los miembros integrantes, para lo que nuestro país estuvo dispuesto a poner en practica a excepción de las operaciones de inversionistas institucionales.

Transportación Marítima

La OCDE en esta materia, recomendó que México aceptara los principios comunes de política naviera para los países miembros; en especial, con lo relativo a las actividades de transporte de plataformas móviles de operación costa afuera; La cual, México decidió por el momento de no aceptar.

Asuntos Fiscales

El consejo recomendó la aplicación de métodos para la determinación de los precios de transferencia entre empresas asociadas, siendo inevitable el ignorar dicha recomendación dadas las condiciones de globalización de la economía nacional, nuestro país tomando en cuenta sus capacidades administrativas y tecnológicas, pondrá en practica poco a poco la aplicación de los citados precios de transferencia.

Al mismo tiempo los países miembros del consejo, propusieron a nuestro país el tratar de contar con asistencia administrativa mutua para la tramitación de solicitudes de devolución de impuestos; Como es de nuestro conocimiento, la autoridad fiscal no está autorizada para dar tramite a las solicitudes extranjeras de devolución de impuestos, por lo cual se optó por rechazar dicha recomendación.

Con respecto al intercambio de información por medio de una forma estandarizada entre los países miembros, México utilizará y proporcionará la información requerida de acuerdo a lo previsto por su legislación interna.

En materia de doble tributación son propiedades, herencias y donaciones, nuestro país hizo hincapié en que dichas figuras no son sujetas a gravamen alguno.

Para la elaboración del formato estandarizado para intercambio automático de información tributaria, nuestro país se comprometió a utilizarlos de acuerdo a sus capacidades tecnológicas.

La recomendación del consejo, relativa al convenio del modelo tributario de la OCDE para la elaboración de exámenes tributarios simultáneos en territorio nacional, fue desechada, ya que nuestra legislación no permite a las autoridades extranjeras desempeñar actividades de fiscalización en el país. Por tanto, México no puede permitir a los representantes de las autoridades competentes de otros países ingresar al país para llevar a cabo exámenes tributarios simultáneos.

Seguros

El consejo recomendó para efectos de seguros, el que nuestro país reconozca la clasificación de las clases de seguros en los países miembros, para lo cual México aceptó el respetar dicha solución.

Comercio

En materia de comercio, se puso especial énfasis a las especialidades farmacéuticas, en especial al registro y el etiquetado de los mismos, ante estas observaciones, nuestro país decidió en primera instancia, el reservarse el derecho de revisar los protocolos de las pruebas farmacéuticas, ya que México no está en la posibilidad de uniformar los tiempos límites para el registro de los procedimientos con otros países, y con respecto al etiquetado, México considera que se tomarán en cuenta únicamente los productos que estén reconocidos por la Organización Mundial de la Salud.

Medio Ambiente

Como resumen de este rubro, podemos comentar, que nuestro país tomará todos los beneficios tecnológicos que pudiera adquirir para estos fines, ya que no cuenta con la tecnología necesaria para poder solventar sus obligaciones como miembro de la OCDE.

Turismo

Con respecto a este punto, nuestro país se reservó el derecho para:

Establecer los gravámenes a la importación y a los apoyos fiscales para el café y el té.

Requerir autorización sanitaria y la presentación de recetas médicas.

Permite la importación de otros bienes hasta el límite de \$ 50.00 dólares americanos cuando el pasajero arribe por tierra o por aire cuando el aeropuerto de salida esté localizado en una zona fronteriza.

Autorizar la importación libre de gravámenes y de impuestos temporales, que no exceda de 12 meses.

Tomar medidas con respecto a los turistas no residentes.

Admisión de equipo de maniobras de tierra bajo el procedimiento de importación temporal, gozando la exención de gravámenes e impuesto de importación.

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)

La Organización que mayor importancia dio al crecimiento y desarrollo económico en el ámbito mundial fue la OCDE. En materia de precios de transferencia fue la primera en lograr la regulación de dichos precios, y no solamente en esta materia los países miembros de la OCDE han participado, sino que de igual manera se desarrollan congresos económicos y productivos específicos para de esta forma mejorar el ámbito general de dicha operación. Como ejemplo de lo anterior podemos mencionar el del acero, en el cual nuestro país fue invitado a participar y de esta forma, tiempo más adelante sería invitado a formar parte de esta Organización.

Derivado de la importancia que tiene la OCDE en el ámbito mundial y del estudio del tema que nos compete, creemos importante su análisis tanto histórico como operativo, el cual a continuación desarrollaremos.

Antecedentes Históricos

Los orígenes de la OCDE se encuentran fundamentados en la Organización para la Cooperación Económica Europea OCEE. Esta Organización agrupo en su mayoría a países del oeste de Europa, cuya finalidad principal era la reconstrucción económica del continente después de terminada la Segunda Guerra Mundial.

La OCEE, fue creada en 1948. Esta Organización como se comentó en el párrafo anterior, elaboró un Programa para la Recuperación de Europa, el cual se encontraba bajo la administración y observación de los Estados Unidos sustentado bajo el denominado Plan Marshall.

Una vez que la compleja reconstrucción fue finalizada, los gobiernos involucrados en esta tarea, decidieron reorganizarse y elaborar un nuevo plan, el cual no solamente consistiría en la recuperación económica, sino que ahora el objetivo sería crear un ambiente de prosperidad y cooperación mutua entre los miembros de la Organización.

Esta nueva forma de trabajar, estaría encaminada a buscar un crecimiento y desarrollo internacional en donde los diferentes países se encontrarán en un marco de interdependencia operativa, a través del cual se buscará la formalización de un tratado internacional que actuará en el marco del concepto de globalización de información.

Cuando Estados Unidos y Canadá decidieron unirse con esta nueva propuesta de los países europeos, en el año de 1961 se transformó a la OCEE en lo que ahora se conoce como: OCDE. Como consecuencia de este cambio, la nueva Organización promulgó nuevas políticas como:

Proporcionar los estándares para mantener un crecimiento y desarrollo económico que se reflejara en el nivel de vida de los países miembros, logrando con esto una estabilidad financiera y que al mismo tiempo éstos contribuyan en el crecimiento de la economía mundial.

Contribuir con principios que generen el saneamiento tanto de la economía de los países miembros, como los países no miembros, ayudando a estos últimos a acelerar su proceso de desarrollo económico.

Promover en todo el mundo la vigencia de los tratados económicos en forma multilateral, manteniendo como principal estandarte la idea de la no-discriminación y en función con obligaciones de carácter internacional.

Hasta este momento hemos comentado los aspectos de carácter histórico que han generado la aparición de la OCDE, pero ¿Qué realmente es la OCDE?

El centro operativo de la OCDE se encuentra ubicado en París. Esta Organización cuenta con 29 países miembros, los cuales llevan a cabo forúms de consulta, en los cuales los diferentes gobiernos pueden comparar sus experiencias, discutir los problemas económicos que sufren, comentar las acciones a seguir y buscar soluciones que pueden ser aplicables dentro de su contexto legal.

Como se puede observar, la Organización se encuentra completamente al servicio de cada uno de los países miembros. Como es lógico pensar, existe una gran diversidad de políticas económicas, legales y fiscales, entre otras en los países miembros. Para lograr la homogeneización de estas cuestiones en las diferentes entidades, son empleados los principios del mercado económico y pluralidad democrática.

La principal tarea de la OCDE es sencilla: permite a sus miembros la consulta y cooperación mutua para encontrar la mejor solución económica para la problemática planteada y aplicarla en cada uno de sus países, trayendo consigo el mejoramiento de la vida social y económica de la población.

La OCDE ofrece libertad y al mismo tiempo hace recomendaciones a sus miembros para proporcionarles ayuda al momento de definir sus políticas internas. Algunas veces se ha caído en negociaciones multinacionales arbitrarias en el establecimiento de contratos y códigos legales en ciertas áreas productivas.

La Organización es un fórum de objetivos, en donde se permite el diálogo de manera independiente y con la responsabilidad que exigen solamente los países completamente calificados para de esta manera poder entender completamente los problemas que forman parte del mundo actual.

Las ventajas competitivas que puede tener la OCDE son que ésta Organización es de carácter multidisciplinaria, lo que genera que se tenga un área mayor de estudio para que los diferentes gobiernos tengan una visión más amplia de su problemática.

Como se mencionó anteriormente, la OCDE cuenta con 29 países miembros, los cuales nos permitimos a enunciar. Al mismo tiempo se incluye la fecha de su incorporación a la misma:

	País	Año de Incorporación
1.	Australia	1971
2.	Alemania	1961
3.	Austria	1961
4.	Bélgica	1961
5.	Canadá	1961
6. -	Corea del Sur	1996
7.	Dinamarca	1961
8.	Estados Unidos	1961
9.	España	1961
10.	Finlandia	1969
11.	Francia	1961
12.	Grecia	1961
13.	Holanda	1961
14.	Hungría	1996
15.	Islandia	1961
16.	Irlanda	1961
17.	Italia	1961
18.	Japón	1964
19.	Luxemburgo	1961
20.	México	1994

21.	Nueva Zelanda	1973
22.	Noruega	1961
23.	Polonia	1996
24.	Portugal	1961
25.	Reino Unido	1961
26.	República Checa	1995
27.	Suecia	1961
28.	Suiza	1961
29.	Turquía	1961

Como se menciona en su oportunidad, el principal objetivo que tiene la OCDE es básicamente el otorgamiento ayuda en cuestiones económicas, legales y fiscales que pudiera tener cualquiera de los países miembros y aún los países no miembros.

La forma en que la OCDE lleva a cabo esta labor es por medio de la recopilación y análisis de cada uno de los datos, ya sean comparaciones o estadísticas llevadas a cabo entre diferentes países, que provean una idea más clara de los diferentes aspectos tanto macro como microeconómicos, generando así el desarrollo de políticas que posteriormente se cotejan contra las aplicadas por cada uno de los diferentes gobiernos.

Estos comités de discusión tienen la facultad de elaborar contratos, convenios o reglas para su implementación en forma internacional. Se procura poner especial atención en los efectos económicos que se puedan generar como consecuencia de implementación de estas nuevas reglas.

Pudiera parecer que la mayoría de los beneficios que ofrece la OCDE son de manera exclusiva para los países miembros de esta Organización, sin embargo existen programas para países no miembros, como por ejemplo el "Taxation Programme for Non-Members".

Dichos programas surgen por lo que la OCDE mantiene la idea que los países que se encuentran fuera de la misma están jugando un papel importante en la economía mundial, ya que también éstos participan en la implementación de los lineamientos para el desarrollo de la globalización.

La Organización está estableciendo un dialogo con estos países a través del Centro de la Cooperación con países no-miembros, y de esta manera se construye una estrecha comunicación en forma mutua para organizar un sistema de investigación de carácter mundial.

La fiscalización en los últimos años ha sido el centro de las actividades de la OCDE con los países no-miembros desde que se identificaron las consecuencias que se generan por la doble imposición fiscal, obteniendo con esto que uno de los objetivos de la OCDE sea el examinar el libre flujo de capitales, bienes, servicios y tecnología.

Para las economías que se encuentran dentro de un periodo de transición entre el régimen socialista al del mercado económico, la OCDE ofrece diferentes programas para analizar las acciones y las experiencias que en su momento fueron tomadas por sus gobiernos y verificar si se encuentran dentro del rango de políticas establecidas por los países, miembros de la Organización, para poder adaptar a la administración y sistemas fiscales que al efecto contempla la OCDE.

Dentro de las actividades desarrolladas para los países no miembros, podemos mencionar los siguientes:

Convenciones de carácter multinacional en Ankara, Budapest, Seúl y Viena, dentro de los cuales se proporcionó una introducción a las prácticas de recaudación en la economía de mercado, al mismo tiempo se efectuaron discusiones sobre tópicos específicos como el de las áreas impositivas de carácter internacional.

Programas con Rusia en el Centro Fiscal Internacional de Moscú, en el cual se establecieron de manera conjunta con la OCDE las diferentes políticas que se podrían poner en práctica en ésta materia.

Actividades en el Centro Fiscal de Tianjin China, donde se presto ayuda al Ministro de Finanzas de este país. Dicha ayuda consistió en la investigación directa de las áreas más importantes en cuestión impositiva de la economía China.

Aunque la OCDE mantiene como principio fundamental la "no- discriminación", es importante señalar que para que un país pueda incorporarse a la Organización, éste deberá expresar su deseo de incorporarse a la misma. La forma en que se manifiesta éste deseo es generando un cierto grado de desarrollo económico que le permita cumplir cabalmente con

las disposiciones establecidas en el tratado firmado en la Convención de París el 14 de diciembre de 1960.

Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio

El Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio (Modelo), es la base en la que sustentan los principios de carácter fiscal que la OCDE ha mantenido vigente en su aplicación. Su principal objetivo es proporcionar reglas básicas para la determinación del impuesto sobre la renta ingreso.

Los conceptos más delicados que este Modelo trata se refieren a las operaciones que se efectúen entre dos o más países, especialmente cuando se llegan a solicitar devoluciones de impuestos en diferentes jurisdicciones fiscales, así como la doble tributación.

En este Modelo se procura efectuar investigaciones en el ámbito internacional en lo relativo a las bases gravables del ISR y doble tributación, buscando un equilibrio entre los residentes en un estado contratante y las autoridades fiscales del otro estado contratante, procurando emitir las reglas necesarias para eliminar la doble tributación.

Es importante señalar que el Modelo no puede resolver todas las problemáticas e interpretaciones erróneas que se puedan generar en la aplicación de las disposiciones fiscales de cada jurisdicción recaudaría, si no que busca proporcionar una disyuntiva más adecuada a la realidad en las diferentes operaciones que se lleven a cabo.

A continuación mencionamos los artículos del Modelo que a nuestro parecer son los más importantes en la práctica.

Artículo 2 Impuestos cubiertos por el Modelo.

Artículo 4 Concepto de residencia.

Artículo 5 Concepto de establecimiento permanente.

Artículo 12 Regalías.

Artículo 13 Ganancias de capital

Artículo 14. Servicios personales independientes.

Artículo 18 Pensiones.

Estos artículos, en comparación con los contemplados en nuestra legislación, en términos generales son similares, las diferencias que se pudieran observar son en su mayoría derivadas de la particularidad de la operación que esté teniendo verificativo.

Entorno Operativo de los Precios de Transferencia en México

Como parte del primer mundo, diremos que las empresas mexicanas, no sólo los grandes grupos industriales, vislumbran dos tipos de mercados, los domésticos o nacionales y ahora los mercados internacionales.

Del mismo modo, el tipo de operaciones se ha dividido en dos clases principalmente:

Entre empresas de un mismo grupo de interés económico.

Entre empresas independientes.

Por otra parte, los cambios de carácter económico que han sido los precursores de los cambios antes mencionados, al mismo tiempo lograron que la competitividad a nivel tanto nacional como internacional hayan generado que se efectúe una revisión más profunda a los tópicos de los costos, los precios y la estructura misma de las diferentes entidades.

Con lo que respecta la estructura de las empresas, en los últimos años se han podido observar de manera más familiar esta reestructuración empresarial. Dicha reestructuración consta principalmente de las siguientes operaciones:

- Enajenación de acciones.**
- Transformación de la planta productiva.**
- Cambios en los canales de distribución del mercado.**
- Reubicación y análisis de los costos.**

Estos movimientos empresariales, aunque buscan como fin común el mejoramiento de su situación productiva, de costos, etc., llevan a una situación de elaboración de alianzas estratégicas y como resultado de ello lograr el objetivo deseado.

Nos podemos aislar el entorno operativo de las partes relacionadas con las modificaciones fiscales llevadas a cabo en el año de 1997, las cuales dentro de su exposición de motivos indicaban que los pagos entre empresas o establecimientos en México y JUBIFIS serán considerados como pagos entre partes relacionadas.

Al mismo tiempo ésta fue estricta con lo que respecta a las partes relacionadas, ya que no obstante lo señalado en el párrafo anterior, también estipulaba la no deducibilidad de los intereses pagados entre partes en la parte que excedan del valor del mercado, lo que lógicamente se transformaría en un incremento en la recaudación fiscal.

Es lógico pensar que la autoridad tendría que plantear disposiciones enfocadas al control de toda la documentación que para efectos impositivos se lleven a cabo entre partes relacionadas, al ser éste un nuevo concepto en nuestra legislación. Por lo tanto, se estipuló la obligatoriedad de conservar la documentación que acredite la utilización de los precios de transferencia, y al mismo tiempo se establecen métodos para llegar a ellos.

En resumen, podemos decir que la iniciativa tuvo como intención que las operaciones entre partes relacionadas siempre deberán observar valores de mercado, previniendo de esta manera, la Evasión de Impuestos.

Para tener un mejor estudio con lo que respecta a las partes relacionadas y a los precios de transferencia, es importante encontrar el punto principal de esta situación y éste es la contraprestación pactada. Aunque ésta puede no estar influenciada por las fuerzas externas del mercado, tendrá que cumplir con las disposiciones fiscales que le son aplicables⁶.

⁶ Roberto Suárez Manual de Precios de Transferencia Galaz, Gómez Morfín, Chavero, Yamazaki S.C. " Deloitte & Touche México".

1.3 Objetivos Generales de los Precios de Transferencia.

Entender la importancia de la aplicación de los precios de transferencia en empresas multinacionales.

Es importante en marcar previo análisis de los precios de transferencia en el cual se mencionará tres puntos indispensables para la determinación de estos por la autoridad de acuerdo al Artículo 215 de LISR.

En primer lugar tenemos de acuerdo a nuestra Carta Magna Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Nos dice que todos los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales. En su Artículo 31 fracción IV

Debido a que nuestra Constitución obliga a los mexicanos a contribuir con el gasto público el CFF y las demás leyes constituyen la reglamentación de tal obligación Constitucional. Bajo estas bases el CFF cuya aplicación en materia fiscal nos dice en su primer artículo que las contribuciones para sufragar los gastos públicos se efectuarán conforme a las disposiciones fiscales aplicables. ¿Cuales son esas contribuciones?

- a) Impuestos
- b) Aportaciones de Seguridad Social
- c) Contribuciones de mejoras
- d) Derechos

Esto se fundamenta de acuerdo al Artículo 2 del CFF.

De acuerdo a lo antes mencionado la recaudación (Impuestos) fiscal es uno de los más importantes rubros que forman parte del presupuesto de ingresos para este ejercicio fiscal.

Dado lo anterior en nuestra legislación se encuentran ciertas disposiciones que facultan al fisco a efectuar determinados procedimientos (Fiscalización); Y con esto, él puede saber en primera instancia si el contribuyente cumplió en forma sus obligaciones fiscales, de lo contrario se procederá a determinar el beneficio a que sería acreedor la autoridad S.H.C.P.

Esta fiscalización se efectúa de varias formas que van desde un requerimiento de información, hasta una revisión en los cálculos que el contribuyente elabora para la determinación de las diferentes contribuciones federales a su cargo

En estos últimos años estos procedimientos por parte del gobierno han tomado cada vez más fuerza, ya que derivado de los grandes impactos que ha sufrido la economía en el país, se ha tenido que optimizar la recaudación, ya que como se comento anteriormente por el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000 y el actual programa "Cuenta Nueva y Borrón".

Por consiguiente el gobierno decidió hacer un recorte más al Presupuesto de Ingresos de la Federación.

**¿Cuales son las Formas de Fiscalización?
Ver Art. 42 CFF.**

Una vez que la Autoridad Fiscal lleve a cabo sus facultades de fiscalización de conformidad con lo establecido por lo anterior, no sólo hasta este momento puede terminar su estimativa, sino que además podrá utilizar la información relativa a la determinación de los precios de las Operaciones entre Partes Relacionadas (Multinacionales) ante los tribunales. Esto se fundamenta en el ART 69 CFF Párrafo II.

¿Por lo tanto la razón en el cual se debe de aplicar y cuidar los Precios?

“Principalmente por las siguientes razones”:

1. - Los países tienen tasas de impuestos sobre la renta diferente.
2. - Las Compañías Internacionales pueden mover utilidades a un país con menor Tasa de Impuesto.
3. - Las Compañías domésticas pueden desplazar impuestos de una Empresa con pérdidas a otra Empresa.

Comprensión del Arm's Length Principle (Principio de Asimilación a Empresas Independientes) para la determinación del Arm's Length Price (Precio Justo de Mercado)

“Este Principio es fundamental debido a que es la “Columna Vertebral” de nuestro trabajo esto es por que bajo este principio podemos “comparar” si las condiciones financieras pactadas con empresas asociadas (relacionadas) son las mismas condiciones que las compañías independientes. Por las condiciones del mercado.”

Otra razón importante es que principio provee un amplio sentido de igualdad en el tratamiento fiscal entre las empresas ínter compañías y las partes independientes.

Establecer la importancia de la selección del método de precios de transferencias adecuada, para la determinación del precio justo de mercado.

El Objetivo principal de la determinación de los precios de transferencia es que el contribuyente reconozca sus ingresos y sus deducciones en operaciones entre partes relacionadas e independientes a valores de mercado; es decir el reconocimiento de sus utilidades o pérdidas reales, y de esta manera enterar el ISR a que es afecto. Por lo que es importante tener mucho cuidado al momento de seleccionar el método adecuado para realizar el estudio de precios de transferencia.

El principio que sustentan los diferentes métodos para determinar los precios de transferencia, es el "Principio de Justicia". Bajo las bases de equidad, este principio sostiene que los contribuyentes deberán ayudar al estado con los gastos de la manera más cercana posible a sus respectivas capacidades, lo que se convierte automáticamente en justicia tributaria.

Esta justicia tributaria es el más claro sustento del Principio de Asimilación de Empresas Independientes nos enuncia que la utilidad o beneficio en una transacción entre partes relacionadas debe ser el mismo que se hubiera obtenido en una transacción comparable entre partes independientes en circunstancias comparables, por lo tanto si el principio de justicia los establece que se deberá contribuir con bases lo más apegadas a la realidad, y los métodos están en función del "Arm's Length Principle", estos métodos deberán ser justos y equitativos.

El Método de ser utilizado a una entidad será aquel que resulte el más apropiado para el cálculo de los resultados guardando proporción con los precios que el mercado mismo establezca para cada operación que se realice.

Los hechos y las circunstancias que rodean el entorno de la operación serán siempre las constantes a utilizar para determinar el método a emplear, por consiguiente existe una regla de estricta aplicación que nos indique la prioridad o la confiabilidad de la aplicación de cualquiera de los métodos

Un resultado de igualdad puede determinarse de acuerdo con cualquier método sin establecer la inaplicabilidad de otro, sin embargo, si posteriormente se demuestra que otro método produce un resultado más confiable, deberá usarse ese otro método produce un resultado más confiable, deberá usarse ese otro método, de manera semejante si dos o más aplicaciones de un sólo método producen resultados distintos, el resultado de igualdad debe determinarse según la aplicación que de acuerdo con los hechos y las circunstancias proporcione la medida más confiable para un resultado equitativo.

Para determinar cual de los diferentes métodos resultaría el más funcional para el particular que se trate se debe tomar 2 consideraciones importantes:

"La comparabilidad de las operaciones entre partes relacionadas e independientes"

"Confiabilidad de los datos y supuestos que se emplearán en el análisis de las transacciones.

La confiabilidad y certeza de los resultados proporcionados por la aplicación de diferentes métodos, estarán siempre en función de la integridad y la precisión de cada uno de los datos

que se tienen y que se involucran en el estudio, de igual manera las suposiciones y la sensibilidad de los resultados.

En la realización de los estudios de precios de transferencia pueden existir ciertas diferencias en mayor magnitud en determinados métodos, generadas por deficiencias en la información, de ahí la importancia del origen y confiabilidad de los datos.

Conocer la relación de los Precios de Transferencia con los Tratados para Evitar la Doble Tributación sobre la Renta y el Capital.

Esto se entiende que existe una relación muy en conjunto debido a que se buscan acuerdos fiscales entre países desarrollados y en vías de hacerlo, producto de los continuos esfuerzos internacionales orientados a eliminar el efecto de gravar (gastar) más de una vez un mismo ingreso.

1.4 Concepto e importancia de los Precios de Transferencia.

Como se mencionó anteriormente a través del transcurso de la historia y al acelerado desarrollo de la globalización económica en los últimos años, las actuales disposiciones fiscales se están enfocando no sólo a ser una parte más de los ingresos que persigue el estado, sino que al mismo tiempo se busca que otros ordenamientos legales, económicos, aduaneros y de mercado se unifiquen en un sólo entorno operativo.

Aunque en nuestro país el concepto "GLOBALIZACIÓN" no formaba parte de nuestro lenguaje, a principios de esta década, en Estados Unidos y Europa éste concepto ocupaba el principal estudio y discusión en los diferentes congresos que se celebraban, ya fuera en la OCDE o en cualquier otro congreso que en esos momentos estuviera analizando el entorno y consecuencias económicas que se tendrían en caso de dar continuidad a la globalización económica.

Por lo antes mencionado, nuestro país, que en el ámbito internacional es considerado uno de los países en vías de desarrollo más competitivos, decidió incorporarse al primer mundo en materia económica al momento de aceptar las cláusulas establecidas en la convención de París.

Dicha incorporación traería como consecuencia el nuevo vocabulario en materia económica y fiscal que originaría el concepto "Precios de Transferencia", que se plasmaría en las reformas fiscales de 1997.

Esta reforma, tuvo como principal propósito facilitar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y al mismo tiempo estimular las diferentes actividades económicas tanto de las personas morales como de las personas físicas y del mismo modo intensificar las operaciones de comercio exterior.

Adicionalmente, entre otros aspectos también señalar las siguientes:

- 1) Fomentar el pago oportuno de las diferentes contribuciones.
- 2) Fortalecer la capacidad fiscalizadora de la autoridad.
- 3) Atender a los postulados constitucionales de la impartición de justicia.

Las adecuaciones al régimen fiscal aplicables a operaciones internacionales, fueron elaboradas principalmente para guardar una congruencia con las nuevas prácticas y tratados para evitar la doble tributación.

Este fue el entorno mediante el cual se dio a conocer la figura fiscal que hasta estos momentos sigue siendo una disposición que requiere de un especial cuidado, tanto por parte de las autoridades fiscales como de los contribuyentes.

Aunque el concepto "Precios de Transferencia" es nuevo, no era novedad que antes de las reformas fiscales para 1997, las autoridades fiscales emitieran lineamientos para regular operaciones realizadas por los contribuyentes fueran a valor de mercado.

¿A que 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 realiza o realizará entre dos o más empresas o personas físicas relacionadas, o combinaciones entre éstas"⁷.

En aquellos casos en que sé este ante entes o partes relacionadas que interactuen entre sí, se configurara el concepto de Precio de Transferencia, que no es mas que el fijar los precios o contraprestaciones de las operaciones o transacciones llevadas a cabo entre dichas partes relacionadas considerando los valores de estas mismas operaciones (o similares) cuando las realizan partes independientes.

Lo anterior significa que en operaciones realizadas entre partes independientes (o no relacionadas o no vinculadas), no se configura el precio de transferencia.

Mediante el establecimiento de Precios de Transferencia se evita la manipulación respecto a la ubicación de ingresos o deducciones entre las diferentes partes relacionadas que incluso pueden ser residentes fiscales de jurisdicciones diferentes.

En otras palabras, las reglas de Precios de Transferencia tienden a ubicar las utilidades o perdidas derivadas de una transacción precisamente en donde se generaron y a valores acordes a los prevalecientes en el mercado en el que dichas operaciones hubieran sido efectuadas, debiendo contarse con los elementos que permitan soportar los resultados obtenidos. En consecuencia, los resultados obtenidos en las operaciones controladas quedan gravados conforme a la legislación fiscal del país en el que realmente se hubieran generado.

Además, mediante el concepto de precio de transferencia se pretende supervisar que las operaciones que celebran las partes relacionadas sean reales; es decir, que no se trate de simples especulaciones mediante las cuales se busque lograr beneficios fiscales.

En virtud de que la configuración de los Precios de Transferencia puede darse en el ámbito nacional e internacional, es preciso contar también con reglas que provean a los

⁷ Carlos Aguirre Manual de Precios de Transferencia Ruiz Urquiza y Cía. S.C "Arthur Andersen" México pag 30.

contribuyentes y a las autoridades fiscales de un marco legal tanto en la esfera nacional como en la internacional.

Este marco legal esta dado en el ámbito local en la Ley del Impuesto Sobre la renta, en el Código Fiscal de la Federación y en la Resolución Miscelánea; mientras que en el ámbito internacional esta dado por los convenios para evitar la doble tributación y por los acuerdos para el intercambio de información tributaria.

En párrafos anteriores mencionamos la definición de Precios de Transferencia sin embargo no hemos comentado los factores que motivaron la incursión de este concepto a la vida económica de los países. Estos se muestran a continuación:

- a) OCDE. Desarrollar mecanismos que remuevan los obstáculos que la doble tributación ocasiona en el comercio mundial. Responder a las reglas asertivas del Internal Revenue Service (IRS), autoridad fiscal de los Estados Unidos de América, sobre los Precios de Transferencia.
- b) SHCP.- Prevenir la evasión de impuestos al procurar que los contribuyentes declaren ingresos y deducciones que sean de acuerdo a sus actividades económicas. Se presume que los precios y montos de las contraprestaciones entre partes relacionadas no son los que hubieran utilizado con o entre partes independientes cuando una de las partes relacionadas está ubicada en una Jurisdicción de Baja Imposición Fiscal (JUBIFIS)
- c) IRS.- Prevenir la evasión de impuestos al procurar que los contribuyentes reflejen claramente ingresos y deducciones.

OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS

Es un hecho que nuestra economía forma parte ya de un mercado global, factor importante para realizar múltiples transacciones no sólo en el mercado doméstico sino también en el internacional, situación que desde luego implica el que día con día nos esforcemos en ser más competitivos con la finalidad de no quedar al margen o excluido de este contexto.

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 el mercado, respecto al segundo caso, en su mayoría las condiciones pactadas en la operación si están determinadas por lo que acontece en el mercado.

En cualquiera de los aspectos mencionados para lograr ser competitivos, es necesario revisar la operación (costos y precios establecidos) y la estructura en una entidad, lo que puede derivar entre otras cosas en la reorganización de una empresa o en su caso la del grupo del mismo interés económico al que ésta pertenezca.

La reorganización de una empresa o de un grupo puede involucrar desde una simple enajenación de acciones, la transformación de una planta productiva y en consecuencia cambios en los canales de distribución del producto de que se trate, hasta la reubicación de los costos involucrados en el proceso productivo.

Lo expresado con anterioridad, puede dar como resultado el incremento de transacciones entre empresas pertenecientes a un mismo grupo de interés económico.

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.

Es de suma importancia considerar que al hablar de operaciones entre partes relacionadas siempre estarán latentes los valores de mercado involucrados en una transacción.

Hasta el momento, hemos hablado de la obligatoriedad de las partes relacionadas cuando lleven a cabo operaciones entre sí. Éstas deberán estar a valor de mercado; sin embargo, existen operaciones que dada su naturaleza, la SHCP requiere más atención y análisis, situación que estudiaremos en el presente tema.

Analizaremos aquellas operaciones que como mencionamos en el párrafo anterior la SHCP obliga a observar las disposiciones establecidas en los artículos 215 y 216 de la LISR, del mismo modo enunciaremos como referencia las operaciones que para OCDE y el IRS incluyen dentro de sus reglamentos.

Para la SHCP y para IRS:

- 1) Prestamos y créditos.
- 2) Prestación de servicios.
- 3) Uso, goce o enajenación de bienes tangibles.
- 4) Transferencia y explotación de bienes intangibles
- 5) Enajenación de acciones.

Para la OCDE:

- 1) No establece categorías. Sólo habla de las transacciones entre empresas asociadas

Para que la autoridad fiscal pueda tener una visión más clara de las operaciones celebradas entre partes relacionadas, se recomienda que éstas se encuentren documentadas (las de transacciones nacionales, ya que las internacionales son de carácter obligatorio), ya que en el caso de existir ajustes a los precios de transferencia, se pueda tener un punto de vista más claro para que las operaciones puedan ser consideradas como comparables.

Del mismo modo la OCDE y el IRS consideran que se deben observar las formalidades contractuales que se hayan pactado en una transacción, asumiendo que el comportamiento económico de las partes relacionadas refleja los términos del contrato.

Con lo referente a las operaciones llevadas a cabo entre partes relacionadas, la OCDE considera que al momento de llevar a acabo la formalidad enunciada en el párrafo anterior, se tendrá que cuidar de que sí en la transacción la sustancia difiere de la forma, se permite que las autoridades ignoren la forma e infieran la sustancia. Sin embargo, está practica no se fomenta.

En particular, el IRS opina que se tiene que observar la forma pero se pueden hacer ajustes para que la transacción sea comparable con lo que se hubiera pactado con o entre partes relacionadas.

Las transacciones entre partes relacionadas pueden involucrar la combinación de varias transacciones o simplemente la realización de una sola operación. Como ejemplo de transacciones combinadas podemos mencionar contratos de abastecimiento a largo plazo y derechos de propiedad intangible.

Las disposiciones fiscales vigentes no contemplan ningún tipo de regulación para estos efectos, situación que consideramos es de vital importancia, ya que de ello depende el que realice un adecuado análisis de las operaciones entre partes relacionadas.

Bajo este orden de ideas, sería deseable que al igual como se ha inspirado el legislador en las directrices de la OCDE y el IRS para regular operaciones entre partes relacionadas, se tome en consideración que estos organismos sí contemplan la posibilidad de considerar la combinación de transacciones para evaluar las operaciones de referencia e incluirse de igual forma en nuestra legislación.

En el caso de la OCDE, esta posibilidad está permitida cuando el vinculo es tan estrecho que imposibilita la consideración por separado; Sin embargo bajo condiciones ideales las transacciones se deben evaluar por separado.

Por lo que se refiere al IRS, se permite la combinación de transacciones y de esta forma se obtiene el resultado más confiable sobre cuáles precios son los que hubieren pactado partes independientes en condiciones independientes en condiciones comparables. Esto ocurre en el caso de transacciones sobre **bienes tangibles o servicios**

Normalmente la mayoría de las operaciones entre partes relacionadas llegan a buen término, sin embargo es importante destacar que de igual forma en las operaciones entre partes independientes, también se llevan a cabo cancelaciones de dichas transacciones.

Ante esta situación, las disposiciones fiscales vigentes no cuentan con lineamientos necesarios que señalen los aspectos que se deberán tomar en cuenta para que inmediatamente se lleven a cabo las afectaciones que les serían aplicables.

PRESTAMOS Y CREDITOS

En este tipo de operaciones para efectos de los precios de transferencia, es importante que consideremos ciertos conceptos como:

- 1) Monto de la transacción principal.
- 2) Plazo.
- 3) Las garantías que se deberán cumplir para el otorgamiento del préstamo.
- 4) La solvencia económica del deudor.
- 5) La tasa de interés estipulada para aplicar al principal.

Como se ha mencionado, estas operaciones deberán ser efectuadas por partes relacionadas, así como las actividades realizadas por medio de fideicomisos, analizando especialmente si dentro de estos fideicomisos se estipula una tasa de interés, ya que como se ha enunciado, es parte de un minucioso estudio, la tasa de interés.

Un punto importante en la operación del préstamo, es observar la razonabilidad del importe que se está cediendo en préstamo y lo que representa en el flujo habitual de efectivo, tanto del acreedor como del deudor, ya que en cierta forma esta transacción en parámetros normales no deberá exceder del flujo de efectivo que la compañía tiene establecido dentro de su presupuesto, y mucho menos que esta operación pudiera generar una descapitalización y como consecuencia de ello poder generar pérdidas monetarias en los resultados de la compañía. Al mismo tiempo, si la tasa de interés que se estipule en esta transacción, fuera demasiado baja incrementarlos a la pérdida en los resultados de la empresa, ya que los ingresos por concepto de intereses se verían seriamente disminuidos por lo antes señalado.

Con respecto a los descuentos que se efectúen, cabe señalar que deberán de igual manera estipularse a valores de mercado, la única razón por las que estos descuentos sean mayores podría ser el demostrar que la mercancía se encuentra desmeritada en su valor o demostrar que existieron circunstancias por medio de las cuales, llevar a cabo dichas rebajas.

PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Es importante delimitar dentro del contrato de prestación de servicios, si éste involucra en su desarrollo un conocimiento técnico indispensable para su desarrollo o en su caso una experiencia, que como resultado de la existencia de los puntos anteriores se genere un costo mayor que aquella prestación de servicios que no los contemple.

Retomando un poco las disposiciones de deducción de gastos para efectos del ISR, es importante considerar la indispensabilidad de la prestación del servicio que se contrate, ya que en su caso de no existir esta indispensabilidad sería innecesario que se efectuara tanto la erogación del servicio (ya que en estricto sentido sería no deducible para efectos de ISR) como la de costos incurridos en la determinación de los precios de transferencia.

USO, GOCE O ENAJENACIÓN DE BIENES TANGIBLES

Esta es la operación principal objeto de nuestro trabajo, al respecto podemos comenzar exponiendo lo que se considera como un bien; Y este, en términos jurídicos comprende todo aquello que puede ser objeto de apropiación, entendiéndose como tales, las cosas que no encuentran fuera del comercio por naturaleza o por disposición de la ley.

Aunque existen diferentes criterios de clasificación: la legislación mexicana comprende:

- a) Los bienes muebles e inmuebles
- b) Los bienes considerados según las personas a quien pertenecen

Es importante enfocar nuestra atención a lo comentado en el párrafo anterior, ya que los bienes tangibles están en función de lo citado en ese párrafo en armonía con la clasificación antes señalada.

Las características que deberán contener al igual que las señaladas con anterioridad son del cumplir con el "Arm's Length Principle", principalmente con lo relacionado al importe de las rentas cobradas a la parte relacionada, el importe de la enajenación de los mismos bienes.

Los tópicos a considerar para determinar el precio a valor mercado son los siguientes:

- 1) Tipo de bien
- 2) Precio de adquisición
- 3) Inversión del propietario en el bien que otorga en uso
- 4) Costos de mantenimiento

5) Otros particulares dependiendo del bien

Estas características son las que en términos generales se toman en cuenta para la elaboración del estudio de precios de transferencia, ya que existen diferentes tipos de empresas cuyas actividades empresariales pueden ir desde lo más sencillo como son la simple comercialización de un producto hasta tener complicados procesos de producción, transformación u operaciones extremadamente especializadas, las cuales generarían al mismo tiempo intangible tales como "know how" transferencia de tecnología, regalías, dividendos, etc.

TRANSFERENCIA Y EXPLOTACIÓN DE BIENES INTANGIBLES

Existen ciertas transacciones por medio de las cuales compañías efectúan desembolsos por conceptos que podrían ser cuestionados en cualquier instante, ya que son transacciones por las que no se obtiene beneficio palpable.

Dado que este tipo de operaciones es muy subjetiva, es difícil para la autoridad el poder determinar una situación comparable, por lo que se permite considerar la coincidencia de la operación. Esta coincidencia puede ser determinada por medio de una investigación a través del mercado y así determinar el precio correcto a la transacción que se esté llevando a cabo entre partes relacionadas.

La razón por la que las operaciones de transferencia y explotación de intangibles sea una de las más complejas de analizar es debido a la existencia de conceptos como exclusividad, costos inferidos en cada proyecto, utilidades generadas por la implementación de cierta técnica o mecánica, desarrollo de tecnología, patentes, e incluso podríamos hablar sobre descubrimientos técnicos, operativos o de cualquier otra índole que pueden ser únicas en el mercado.

Para la elaboración del estudio de precios de transferencia a este tipo de transacciones, realmente se necesita la asesoría profesional, ya que no es tan fácil el poder determinar cada una de las implicaciones o parámetros para poder determinar el rango correcto de los precios, ya que para obtener este rango se necesita información que muchas veces es de carácter confidencial y aunque ya se puede tener acceso a este tipo de información, normalmente esta labor se convierte en un proceso muy complicado y difícil.

ENAJENACIÓN DE ACCIONES.

Con lo que respecta a la enajenación de acciones, podemos señalar que en la actualidad, la mayoría de las empresas que conforman los denominados grupos empresariales, y como resultado de la búsqueda de la optimización de las cargas fiscales administrativas que se generan en las reestructuraciones empresariales han encontrado en la adquisición y enajenación de acciones una forma de disminuir las cargas antes descritas.

Los puntos importantes a considerar en la determinación de los precios de transferencia son:

- 1) Capital variable actualizado de la emisora.
- 2) Valor presente de las utilidades.
- 3) Flujos de efectivo proyectados.
- 4) Cotizaciones bursátiles.

Es tan importante este rubro en la determinación de los precios de transferencia que nuestra legislación contempla el procedimiento que se tendrá que llevar a cabo para determinar la ganancia por la enajenación de acciones.

1.5 Ventajas y Desventajas de los Precios de Transferencia.

Determinación del ingreso y gasto de una jurisdicción.

Esto por que algunas de las compañías tratan de evadir impuestos, debido a la manipulación de precios con respecto a la recaudación de ingresos y deducciones entre las partes relacionadas.

Grado de integración de las operaciones de las Empresas Multinacionales (Partes Relacionadas e Independientes.)

El punto principal de las operaciones de los Precios de Transferencia es que las compañías reconozcan sus ingresos y sus deducciones en operaciones entre partes relacionadas e independientes a valores de mercado; es decir el reconocimiento de sus utilidades o pérdidas reales, y de esta manera enterar al Fisco lo que debe ser, esto no sucede debido a lo antes mencionado.

En Empresas Multinacionales las distintas disposiciones fiscales.

Este es un punto importante debido a que muchas compañías mueven sus utilidades a otros países debido a que tienen diferentes tasas (bajas) de impuestos.

La doble o múltiple tributación.

Esto es por que varios estados (países) gravan una misma fuente (gasto) por consiguiente muchas veces por las cargas impositivas quien opte por invertir en un país ya no le es atractivo.

Obtención de Información.

Es importante por que para realizar un estudio de precios de transferencia se requiere de información financiera, económica y de condiciones de producción y del mercado, debido a lo anterior muchas empresas multinacionales son muy delicadas para proporcionar lo anterior.

Problemática de los Precios de Transferencia.

Determinación del ingreso y gasto de una jurisdicción.

Grado de integración de las operaciones de las EM.

En Empresas Multinacionales las distintas disposiciones fiscales.

Políticos legítimo derecho del país a gravar.

La doble o múltiple tributación.

Obtención de Información.

Criterio de Empresas Multinacionales como "entidad separada".

Identificar las condiciones especiales.

Base apropiada para la distribución del ingreso y gasto asignable a cada jurisdicción fiscal.

El punto principal de las operaciones de los Precios de Transferencia es que las compañías reconozcan sus ingresos y sus deducciones en operaciones entre partes relacionadas e independientes a valores de mercado; Es decir el reconocimiento de sus utilidades o pérdidas reales y de esta manera enterar al Fisco lo que debe ser:

Evitan la doble tributación.

Reducción de conflictos entre administraciones fiscales

Promueven el comercio internacional y la inversión

Acorde a las disposiciones establecidas en los tratados para evitar la doble tributación sobre la renta y el capital.

No son un impuesto adicional

Ventajas de los Precios de Transferencia

Base apropiada para la distribución del ingreso y gasto asignable a cada jurisdicción fiscal.

Evitan la doble tributación.

Reducción de conflictos entre administraciones fiscales

Promueven el comercio internacional y la inversión

Acorde a las disposiciones establecidas en los tratados para evitar la doble tributación sobre la renta y el capital.

No son un impuesto adicional



Capitulo 2

Lineamientos Legales y

Principios de Contabilidad

En los Precios de Transferencia

Capitulo 2

Lineamientos Legales y Principios de Contabilidad en la Determinación de los Precios de Transferencia.

2.1 Principios de Contabilidad que participan en Los Precios de Transferencia.

Concepto.- Son normas que rigen la forma que debe actuar el contador público al establecer criterios sobre cifras que aparecen en los estados financieros, son el resultado del consenso internacional que se obtiene en diversas convenciones y se llaman generalmente aceptados por que en su parte universal en todos los países se ocupan de lo mismo, pero en cada país se dividen y se nombra en diferente forma.

En México quien los establece y los enuncia como los estudiamos es por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Clasificación de los Principios de Contabilidad.

Entidad.

Realización.

Periodo Contable.

Identifican y Delimitan el Ente económico y su aspecto Financiero.

Valor Histórico Original.

Negocio en Marcha.

Dualidad Económica.

Establece la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su Presentación.

**Importancia Relativa.
Revelación Suficiente.
Compárabilidad.**

Se refiere a la información.

Entidad: - La actividad económica es realizada por entidades identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad.

Realización.- La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan.

Todo lo que se realiza en contabilidad debe ser un hecho en prueba *fehaciente*.

Al usar el término de fehaciente es que tiene que haber un comprobante de todo lo que se registra.

Periodo Contable.- La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en periodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo en que ocurren; por tanto cualquier información contable debe indicar claramente el periodo a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.

Al hablar de situación financiera se refiere a la conjunción de 3 elementos básicos.

Solvencia: Capacidad de pago para las obligaciones a corto plazo

Estabilidad: Que son todos los bienes de la entidad que tienen la posibilidad de hacer frente a todas sus obligaciones a corto plazo.

Productividad: Es la actividad que desarrolla como entidad y que me está produciendo ganancia.

Valor Histórico Original.- Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

Este principio nos dice que todas las transacciones y cuentas económicas que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que le afecten o su equivalente o su estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Es decir que solo podrás registrar al valor en que te costaron y por ningún motivo podrás cambiarlo.

Cabe aclarar que estas cifras o transacciones deberán ser modificadas en caso de que ocurran eventos posteriores que le hagan perder su significado (podría ser un evento económico como la inflación, B10), aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable.

Negocio en Marcha.- La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos, o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para información general cuando la entidad esté en liquidación.

Dualidad Económica.- Esta dualidad se constituye de:

- 1) Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines y,
- 2) Las fuentes de dichos recursos, que a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen, considerados en su conjunto.

Revelación Suficiente.- La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

Importancia Relativa.- La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

Cabe aclarar que frente a un problema de definir la importancia relativa va a depender de la situación que se presente, naturaleza del caso, o bien las circunstancias particulares en las que se toma la decisión de procesar, incluir en otra partida o por separado.

Comparabilidad.- Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evolución y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa.

"En la determinación de los Precios de Transferencia la entidad debe reconocer sus ingresos y sus deducciones en operaciones entre partes relacionadas e independientes a valores de mercado; es decir el reconocimiento de sus utilidades o pérdidas reales, y de esta manera enterar el ISR que le corresponde."

Al estar hablando ingresos y utilidades a valores de mercado decimos que las entidades no las subvalúen.

Al estar hablando de deducciones y pérdidas a valor de mercado decimos que las entidades no las sobrevalúen.

Aplicación de los Principios de Contabilidad con los Precios de Transferencia.

La relación de los principios de contabilidad con la definición anterior es que todas las entidades deben mantenerse apegadas estrictamente es decir, que no pueden violar estas normas. Ya que en ello nos da la pauta para que hagamos correctamente nuestros registros y valuaciones etc. Ver Artículo 216 de la LISR.

Entidad.-

Necesitamos primeramente para que se den los Precios de Transferencia una interrelación entre dos o más entidades. Llevando todo esto al marco general de México, coincidimos que es de suma importancia tener una base en cuanto a este principio.

La relación que hay es que a la contabilidad le interesa identificar la entidad que persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades. Dado esto los precios de transferencia tiene un lígüe con este principio ya lo que se busca es que reconozca sus operaciones entre entidades.

Realización.-

Dado que la contabilidad cuantifica e identifica las operaciones con otras entidades en transacciones económicas que la afectan. Y con esto los precios de transferencia se pueden reconocer a valor real y justo.

Periodo Contable.-

Al mencionar cuantificar operaciones entre partes relacionadas, nos referimos a todas aquellas transacciones que realicen estas entidades en periodos determinados. Por que es importante comentar los periodos hay algunos Países que sus ejercicios no son como los nuestros de Enero a Diciembre, y podríamos incurrir en un error.

Valor Histórico Original.-

Todas aquellas transacciones que se realicen en diferentes países deberán realizarse al precio total mas todas aquellas erogaciones adicionales que forman parte de esa transacción. Se podría mencionar como ejemplo una importación o exportación de una mercancía, como todos sabemos incurre en gastos de importación o exportación.

Negocio en Marcha.-

Ya que todas las operaciones que realizamos con partes relacionadas tienen el objeto de reflejar cifras en los estados financieros de una entidad. Y se entiende por sí sola que está compañía es existente y permanente a la vez.

Dualidad Económica.-

Este principio nos lleva a que toda operación realizadas entre partes relacionadas ya sea de un servicio o de bienes o mercancías. Lo mencionamos a continuación.

"Es decir la entidad no debe decir que tiene, si no como y donde lo obtuvo".

"Es decir la entidad no debe decir que debe, sino de como y donde adquirió la obligación".

Revelación Suficiente.-

Este principio nos dice que toda información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

Importancia Relativa.-

Este principio nos dice básicamente al efecto que puede haber en las partidas en la Información financiera, por lo que toda partida cuyo importe y naturaleza tenga significación debe ser procesada y presentada, de no hacerlo se distorsionarían los objetivos de la información financiera.

Comparabilidad.-

Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

2.2 Principio de Asimilación a Empresas Independientes.

(Arm's Length Principle)

ANTECEDENTES

Cuando las empresas independientes tienen relaciones entre sí, las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras por ejemplo; Los precios de bienes transferidos o servicios proporcionados y las condiciones de su transferencia o disposiciones, generalmente están determinadas por las fuerzas del mercado. Cuando las empresas asociadas tienen relaciones entre sí, sus relaciones comerciales y financieras podrían no estar afectadas directamente por las fuerzas externas del mercado de la misma manera, aunque las empresas asociadas frecuentemente buscan reproducir la dinámica de las fuerzas del mercado en sus relaciones entre sí. Las administraciones fiscales no deben de una manera automática asumir que las empresas asociadas han buscado manipular sus utilidades⁸.

Puede existir una genuina dificultad para determinar con precisión un precio de mercado en la ausencia de las fuerzas de mercado o cuando se adopta una estrategia comercial particular.

Es importante tener presente que la necesidad de efectuar ajustes para establecer de la mejor manera posible relaciones arm's length independientemente de cualquier intención de las partes para minimizar el impuesto. Los Precios de Transferencia no deben de ser confundidos con problemas de evasión fiscal o de fraude fiscal, aunque las políticas de precios de transferencia pueden ser usadas para esos fines.

¿En que consiste?

Comparar si las **condiciones** comerciales y financieras pactadas entre **empresas asociadas** (precios de los bienes transferidos o servicios proporcionados y las condiciones de su transferencia), son afectadas de igual forma que las **condiciones** comerciales y financieras pactadas entre **empresas independientes**, por las fuerzas externas del mercado.

Definición OCDE.

Se considera que dos o más empresas están asociadas entre sí, cuando una de las empresas satisface las condiciones establecidas en los incisos a) o b) del modelo de tratado fiscal de la OCDE por lo que respecta a la otra empresa.

OCDE art 9o.

⁸ Alfredo Salazar Brehm, Manual de Precios de Tráferencia en Operaciones con Partes Relacionadas del Curso Anual Fiscal 2000, Galaz, Gómez Morfin Chavero, Yamazaki, S.C., "Deloitte & Touche México, página 2.

a) Cuando 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, o.

b) Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un estado contratante y de una empresa del otro estado contratante.

Empresa Asociada (Art. 215 de la LISR)

Si una de ellas posee interés en los negocios de la otra, o bien existen intereses comunes entre ambas, o inclusive cuando una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de aquellas.

¿Cuál es el principio fundamental del A.L.P.?

La comparación de las condiciones comerciales y financieras pactadas en transacciones asociadas contra las pactadas en forma independiente.

¿Cuándo se aplica el Principio de Arm's Length?

Cuando los precios de transferencia entre partes relacionadas no reflejan los precios de Mercado.

¿Cuál es el objetivo de su aplicación?

Establecer una relación Arm's Length, mediante el uso de comparables directos o indirectos, a fin de distribuir adecuadamente las utilidades de las empresas asociadas.

Factores que pueden distorsionar las Condiciones.

Consideraciones fiscales.

Ausencia de las fuerzas del mercado.

Presiones gubernamentales nacionales o internacionales

- Valuaciones Arancelarias.
- Aranceles.
- Anti-dumping.
- Controles de Precios.
- Tipos de Cambio.

Necesidades de flujo de efectivo dentro de un grupo multinacional.

Declaración del principio de Arm's Length.

a) Cuando 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, o.

b) Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un estado contratante y de una empresa del otro estado contratante.

Empresa Asociada (Art. 215 de la LISR)

Si una de ellas posee interés en los negocios de la otra, o bien existen intereses comunes entre ambas, o inclusive cuando una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de aquellas.

¿Cuál es el principio fundamental del A.L.P.?

La comparación de las condiciones comerciales y financieras pactadas en transacciones asociadas contra las pactadas en forma independiente.

¿Cuándo se aplica el Principio de Arm's Length?

Cuando los precios de transferencia entre partes relacionadas no reflejan los precios de Mercado.

¿Cuál es el objetivo de su aplicación?

Establecer una relación Arm's Length, mediante el uso de comparables directos o indirectos, a fin de distribuir adecuadamente las utilidades de las empresas asociadas.

Factores que pueden distorsionar las Condiciones.

Consideraciones fiscales.

Ausencia de las fuerzas del mercado.

Presiones gubernamentales nacionales o internacionales

- Valuaciones Arancelarias.
- Aranceles.
- Anti-dumping.
- Controles de Precios.
- Tipos de Cambio.

Necesidades de flujo de efectivo dentro de un grupo multinacional.

Declaración del principio de Arm's Length.

La declaración oficial del principio de Arm's Length aparece en el párrafo 1 del artículo 9 del Acuerdo de Modelo Fiscal de la OCDE, que es la base de los tratados fiscales bilaterales en los que participan los países Miembros de la OCDE y un grupo creciente de países no Miembros

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

Al buscar ajustar las utilidades con referencia a las condiciones que hubieran existido entre empresas independientes en operaciones comparables y circunstancias comparables, el principio de Arm's Length cumple con el enfoque de tratar a los miembros de un grupo multinacional como funcionando en forma independiente más bien que como partes inseparables de un único negocio unificado. Debido a que el enfoque de separación de entidades considera a los miembros de un grupo multinacional como si fueran entidades independientes, la atención se pone en la naturaleza de los acuerdos entre sus miembros.

Existen varias razones por las cuales los países miembros de la OCDE y otros países han adoptado el principio de Arm's Length. Una razón importante es que te permite una amplia paridad en el tratamiento fiscal de las multinacionales y las empresas independientes, ya que este pone a las empresas asociadas y alas independientes en condiciones de igualdad para fines fiscales, evitando la creación de ventajas o desventajas fiscales que de otra manera distorsionarían la relativa posición competitiva de cualquier tipo de entidad. Al eliminar estas consideraciones fiscales de las decisiones económicas, el principio de Arm's Length promueve el crecimiento del comercio internacional y de inversión⁹.

Ventajas del Arm's Length Principle.

1. - Ajusta las Utilidades (**operaciones comparables y circunstancias comparables**)
2. - E.M. Como empresas independientes.
3. - Condiciones de igualdad fiscal.
4. - Fomenta la competitividad.
5. - Promueve el crecimiento de comercio mundial y la inversión.

Desventajas del Arm's Length Principle

⁹ Carlos Lince, Manual de Precios de Transferencia, Ruiz Urquiza y Cía. S.C., "Arthur Andersen México", página 20.

1. - Interrelación de actividades en negocios integrados.
2. - Carga administrativa.
 - Identificar el número de operaciones
 - Variedad de transacciones.
 - Obtener información sobre transacciones y condiciones de mercado similares al momento en el que la transacción ocurra.
 - Información de varios años.

Directrices para aplicar el Arm's Length Principle.

I) Análisis de la comparabilidad.

- a) Razones para examinar la comparabilidad.
 - b) Factores para determinar la comparación.
 - 1) Características de los bienes o servicios.
 - 2) Análisis funcional.
 - 3) Términos del contrato.
 - 4) Circunstancias económicas.
 - 5) Estrategias de negocios.
- II) Uso del rango Arm's Length.
 - III) Uso de información de varios años.
 - IV) Efecto de las políticas gubernamentales.
 - V) Compensaciones Internacionales.
 - VI) Uso de Métodos de Precios de Transferencia.

a) Razones para examinar la comparabilidad

¿Qué se requiere para que una comparación sea útil?

Que las características económicas relevantes de las situaciones que se comparan sean suficientemente comparables, como:

Los niveles de riesgo asumidos en la transacción.

Considerar cuales son las variables que toman en cuenta las empresas relacionadas para evaluar sus transacciones potenciales.

¿Cuándo son comparables?

Ninguna de las diferencias, si existen, afectarían en forma significativa el precio, margen o valor de la contraprestación.

Se pueden efectuar los ajustes adecuados lo suficientemente precisos para eliminar el efecto de cualquier diferencia.

Porqué es importante el análisis de las C. Económicas.

Factores para determinar la comparación.

I- Características de los bienes o servicios.

(PRECIOS)

Frecuentemente o parcialmente influyen en el valor.

Determinan el grado de comparabilidad.

(MARGENES DE UTILIDAD)

Son menos importantes

Características Tangibles.

Características físicas del bien.

Calidad y Confiabilidad.

Disponibilidad.

Volumen de la oferta.

Características Servicios.

Naturaleza del servicio.

Magnitud del servicio.

Características de los Intangibles.

Forma de la operación.

- Venta o concesión de una licencia

El tipo del bien.

- Patente.

- Nombre Comercial.

- Know-How

La duración o grado de protección.

Beneficios anticipados del uso del bien.

2.3 Análisis Funcional.

En términos generales, el Análisis Funcional consiste en definir las funciones y riesgos asumidos por las partes relacionadas.

Las ventajas operativas que ofrece este análisis son:

- 1) Sirve como soporte del estudio sobre los precios de transferencia.**
- 2) Evalúa responsabilidades, funciones, riesgos e intangibles entre las partes relacionadas.**
- 3) Determina características en la industria y el mercado.**

Se considera el soporte del estudio de precios de transferencia, debido a que en esta etapa se llevan acabo un gran número de estudios económicos para poder determinar las operaciones y empresas comparables, así como el entorno económico que hasta la fecha ha afectado el desarrollo productivo de la compañía.

Como podemos recordar, en la información de trasfondo mencionamos que los datos que se proporcionan son desde el punto de vista de la compañía, en el Análisis Funcional, se realizan sobre la base de los datos que el mercado arroja. Para poder determinar la comparabilidad de las empresas existentes en el mercado, se utiliza una base de datos denominada Código Industriales Estándares SIC. Esta base de datos cuenta con una amplia gama de empresas que pueden considerarse como comparables para efectos del estudio de Precios de Transferencia.

El primer paso para la elaboración del estudio es el análisis y conocimiento interno de la compañía, y como segunda etapa, la determinación de las operaciones y empresas comparables. La importancia de esto radica en que función de la información que se pueda recopilar, se obtendrá un grado de confiabilidad y aplicación del método a que hace referencia el artículo 216 de la LISR.

Al mismo tiempo que se obtiene el método que se tenga que emplear, el Análisis Funcional proporciona también una visión de negocios más amplia para los dueños de la compañía, ya dentro de éste se deben analizar todas y cada una de las operaciones que se tengan contratadas. Como consecuencia, la persona especializada en elaborar los estudios, tendrá la capacidad para proponer un nuevo esquema operativo para la optimización de la operación y reducción de los riesgos que se pudieran originar tanto en el ámbito financiero, fiscal y económico.

Muy ligado a lo anterior, se puede señalar que el Análisis Funcional busca también aludir a la compañía de la situación actual que guarda el mercado; es decir, las estrategias a seguir para la apertura de nuevos mercados, comercialización y publicidad del producto. Este análisis de mercado no solo abarca el estudio del mismo, sino que también nos permite

visualizar una nueva estrategia fiscal que pudiera generar una mayor optimización de la carga tributaria.

El precio comparable entre partes relacionadas y el estándar entre partes independientes en condiciones comparables, son el resultado del Análisis Funcional que dentro del estudio se tendrán que presentar por separado y nos indican las bases para la elección del método.

Definición

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

Finalidad.

Identificar y **comparar** las actividades económicas importantes y responsabilidades asumidas por la empresa **independiente** y la **asociada**, poniendo especial atención en la **estructura**, **organización** del grupo y figura jurídica bajo la cual realizan sus operaciones.

Cuestionario de Aplicación General.

Funciones	Subs.	Matriz	3a. Rel.
-----------	-------	--------	----------

1. Diseño del Producto
2. Esp. Del Producto
3. Proceso de Ingeniería
4. Control de Inventarios
5. Programas de Producción
6. Manufactura
7. Control de Calidad
8. Distribución
9. Venta del producto
10. Publicidad
12. Garantías

Cuestionario de Intangibles

Funciones	Subs.	Matriz	3a. Rel.
-----------	-------	--------	----------

1. Desarrollo de la fórmula
2. Propiedad de la patente
3. Propiedad de la Marca

2.3 Análisis Funcional.

En términos generales, el Análisis Funcional consiste en definir las funciones y riesgos asumidos por las partes relacionadas.

Las ventajas operativas que ofrece este análisis son:

- 1) Sirve como soporte del estudio sobre los precios de transferencia.**
- 2) Evalúa responsabilidades, funciones, riesgos e intangibles entre las partes relacionadas.**
- 3) Determina características en la industria y el mercado.**

Se considera el soporte del estudio de precios de transferencia, debido a que en esta etapa se llevan a cabo un gran número de estudios económicos para poder determinar las operaciones y empresas comparables, así como el entorno económico que hasta la fecha ha afectado el desarrollo productivo de la compañía.

Como podemos recordar, en la información de trasfondo mencionamos que los datos que se proporcionan son desde el punto de vista de la compañía, en el Análisis Funcional, se realizan sobre la base de los datos que el mercado arroja. Para poder determinar la comparabilidad de las empresas existentes en el mercado, se utiliza una base de datos denominada Código Industriales Estándares SIC. Esta base de datos cuenta con una amplia gama de empresas que pueden considerarse como comparables para efectos del estudio de Precios de Transferencia.

El primer paso para la elaboración del estudio es el análisis y conocimiento interno de la compañía, y como segunda etapa, la determinación de las operaciones y empresas comparables. La importancia de esto radica en que función de la información que se pueda recopilar, se obtendrá un grado de confiabilidad y aplicación del método a que hace referencia el artículo 216 de la LISR.

Al mismo tiempo que se obtiene el método que se tenga que emplear, el Análisis Funcional proporciona también una visión de negocios más amplia para los dueños de la compañía, ya dentro de éste se deben analizar todas y cada una de las operaciones que se tengan contratadas. Como consecuencia, la persona especializada en elaborar los estudios, tendrá la capacidad para proponer un nuevo esquema operativo para la optimización de la operación y reducción de los riesgos que se pudieran originar tanto en el ámbito financiero, fiscal y económico.

Muy ligado a lo anterior, se puede señalar que el Análisis Funcional busca también aludir a la compañía de la situación actual que guarda el mercado; es decir, las estrategias a seguir para la apertura de nuevos mercados, comercialización y publicidad del producto. Este análisis de mercado no solo abarca el estudio del mismo, sino que también nos permite

visualizar una nueva estrategia fiscal que pudiera generar una mayor optimización de la carga tributaria.

El precio comparable entre partes relacionadas y el estándar entre partes independientes en condiciones comparables, son el resultado del Análisis Funcional que dentro del estudio se tendrán que presentar por separado y nos indican las bases para la elección del método.

Definición

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

Finalidad.

Identificar y **comparar** las actividades económicas importantes y responsabilidades asumidas por la empresa **independiente** y la **asociada**, poniendo especial atención en la **estructura**, **organización** del grupo y figura jurídica bajo la cual realizan sus operaciones.

Cuestionario de Aplicación General.

Funciones	Subs.	Matriz	3a. Rel.
-----------	-------	--------	----------

1. Diseño del Producto
2. Esp. Del Producto
3. Proceso de Ingeniería
4. Control de Inventarios
5. Programas de Producción
6. Manufactura
7. Control de Calidad
8. Distribución
9. Venta del producto
10. Publicidad
12. Garantías

Cuestionario de Intangibles

Funciones	Subs.	Matriz	3a. Rel.
-----------	-------	--------	----------

1. Desarrollo de la fórmula
2. Propiedad de la patente
3. Propiedad de la Marca

4. Prop. Nombre comercial
5. Pago de regalías
6. Asistencia Técnica
7. Se otorga en licencia
8. Beneficios Anticipados
9. Venta del intangible
10. Garantías
11. Riesgos

Consideraciones

Se aplica a la parte evaluada y a las comparables.

Se realizan ajustes para eliminar las diferencias, considerando:

- Significado económico en términos de frecuencia.
- Naturaleza y Valor
- Activos utilizados y por utilizar

Determinación de los Riesgos asumidos y su adecuada asignación ($a > \text{riesgo} > \text{tasa de retorno}$), como:

- Mercado.
- Insumos, fluctuaciones en precios del producto
- Pérdidas asociadas con la inversión, etc.,

Ejemplo:

Cía "k" tiene un contrato para producir y embarcar bienes a la Cía "m", donde el volumen de producción esta a discreción de "m".

Términos del Contrato

Definen implícita y explícitamente, como las responsabilidades riesgos y beneficios se dividen entre las partes.

Los términos en que la transacción se lleva a cabo.

La divergencia de interés en las relaciones entre empresas independientes, garantizan que la otra parte se sujete a las condiciones del contrato.

Circunstancias Económicas

Analizar las circunstancias económicas, ya que un Arm's Length Price puede variar de mercado a mercado aún entre partes relacionadas, tales como:

- Ubicación Geográfica.
- Tamaño de los mercados.
- Grado de competencia en los mercados.

- Posiciones competitivas (oferentes y demandantes)
- Disponibilidad.
- Productos o servicios sustitutos disponibles.
- Niveles de oferta y demanda.
- Participación del gobierno en el mercado.

Costos de Producción.

Costos de transportación.

Vende mayoreo y menudeo.

Fecha y época de las transacciones, etc...

Para determinar la comparabilidad:

- Los mercados de la independiente y la relacionada deberán ser comparables; o
- Se realicen ajustes que eliminen las diferencias.

Estrategias de Negocios

Deben tomar en consideración:

- Innovación y desarrollo de nuevos productos.
- Grado de diversificación.
- Aversión al riesgo.
- Evaluación de los cambios políticos.
- Leyes relacionadas (actuales y futuras).
- Sí se diseña por la Empresa Multinacional.
- Su implementación.
 - * Penetración a un mercado.
 - * Incrementar participación en el mercado.

Consideración

Que tan factibles son las expectativas de que siguiendo la estrategia, se obtenga un retorno que justifique los costos incurridos en un periodo de tiempo que sería compatible con un acuerdo Arm's Length.

Uso del rango Arm's Length

Precios de transferencia no son una ciencia exacta.

Aplicación de un método (s) más apropiado arroja un rango de cifras confiables.

El uso del Arm's Length produce una aproximación de condiciones que se hubieran establecido entre empresas independientes.

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

Cuando se generan rangos de resultados

Cuando más de un método es aplicado para la determinación del Arm's Length Price.

¿ Por qué?

Hay diferencias en la naturaleza de los métodos; o

En la información relevante para la aplicación del método.

¿Qué nos dicen los rangos?

Identifican y definen un rango adecuado Arm's Length.

Que la desviación entre éstos, nos lleva a que la información no es confiable o que se requieren ajustes.

Consideraciones

Si el precio o margen estan dentro del rango, no se requiere realizar ajustes.

Si el precio o margen están fuera del rango, justificar que la transacción cumplió con el principio Arm's Length y que el rango incluye sus resultados.

Realizar los ajustes correspondientes.

Uso de información de años anteriores

Comprender los hechos y circunstancias que rodean la transacción.

Revelan hechos que pudieron (o debieron) haber influido en la determinación del precio de transferencia.

Proporciona información relevante y de los ciclos de productos de la parte analizada y de las comparables.

Cerciorarse de los términos reales y condiciones que surtieron efecto entre las partes.

Efecto de las políticas gubernamentales

Intervención del gobierno en la economía como controles sobre:

- Precios.
- Tasas de interés.
- Pagos de regalías.
- Subsidios a sectores específicos.
- Cambios.
- Aranceles para evitar el Dumping.
- Tipos de cambio.

Consideraciones

Son condiciones de mercado del país.

Evaluar si a la luz de dichos efectos las transacciones efectuadas por las partes asociadas son consistentes con las de independientes.

Determinar la etapa en que los efectos gubernamentales afectan el precio o margen.

Evaluar si una empresa independiente, bajo dichos efectos hubiera realizado la transacción.

Compensaciones Intencionales

¿Qué es?

Son aquellas que empresas asociadas incorporan deliberadamente en sus transacciones controladas; ocurriendo esta cuando una empresa asociada ha proporcionado un beneficio a otra empresa asociada del grupo que se compensa en cierta medida con diferentes beneficios recibidos de esa empresa a la vez.

Compensaciones.

Intencionales.

- Varían en tamaño y complejidad.
- Precio de venta favorable en bienes manufacturados contra un precio de compra favorable utilizadas para producir dicho bien.

Consideraciones.

Son consistentes con el Arm's Length Principle.

Evaluar las operaciones en lo individual.

Analizar los distintos tratamientos fiscales aplicables a la transacción sujeta a compensación (retención de impuesto por el pago de regalías vs ventas)

Uso de métodos de precios de transferencia

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

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

Se puede aplicar cualquier método siempre que satisfaga el principio de Arm's Length y sea reconocido por la autoridad competente.

2.4 La Regulación de los Precios de Transferencia en la Legislación Mexicana.

REGLAS DE ACUERDO A LA LEGISLACIÓN FISCAL MEXICANA.

Como se comento, México es un país miembro de la OCDE, por lo tanto, las reglas contenidas en nuestra legislación fiscal son acordes con las Directrices, como podrá observarse.

Las reglas mexicanas de Precios de Transferencia se encuentran en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) en los artículos 86 fracción XII, XIII y XV, 92, 106 párrafo VI, 133 fracción X, XI, 173 fracción XI, 215, 216 Y 217, en el Código Fiscal de la Federación (CFF) en los artículos 9, 16, 34A y 76 fracción XI párrafo IV, en el Boletín B-3 del (IMCP), y en la resolución miscelánea fiscal reglas 3.32.1 y 3.32.2. Además, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y su Sistema de Administración Tributaria (SAT) que son las instituciones encargadas de hacer valer dicha normatividad.

A continuación se transcriben y se comentan estas reglas.

Exposición de Motivos

Incorporar

A. Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la renta (LISR) vigente en 1997, a la letra señala:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, en los siguientes casos:

I. Cuando las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.

II. Cuando la enajenación de los bienes se realice a costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones.

III. Cuando se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se trate de pagos al extranjero.

Para, los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, las autoridades fiscales podrán considerar lo siguiente:

a) Los precios corrientes en el mercado interior o exterior, y en defecto de estos, el de avalúo que practiquen u ordenen aplicar las autoridades fiscales;

b) El costo de los bienes o servicios dividido entre el resultado de restar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta. Se entenderá por porcentaje de utilidad bruta, ya sea la determinada de acuerdo al Código Fiscal de la Federación o, conforme a lo establecido en el artículo 62 de esta Ley. Para los efectos de lo previsto por este inciso, el costo se determinará de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

c) El precio en que un contribuyente enajene bienes adquiridos de otra persona, multiplicado por el resultado de disminuir a la unidad el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería conforme al artículo 62 de esta Ley.

Por su parte, el artículo 64-A de la LISR en vigor para 1997, establece:

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 estas 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.

Para efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre estas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 216 de la LISR y cuando existan dichas diferencias, estas 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:

1. 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.

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.

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.

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 los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

El artículo 216 de la LISR en vigor, establece que:

Para efectos de lo dispuesto en el artículo 215 de la LISR, se podrá aplicar cualquiera de los siguientes métodos:

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

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

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

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

- a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación;
- b) La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las partes relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.

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

- a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación;
- b) La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:

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

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

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

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

Para los efectos de este artículo y del artículo 215 de la LISR, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinaran con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El artículo 217 de la LISR vigente, establece:

"Cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México, las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente en ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas, la parte relacionada residente en México podrá presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente. Esta declaración complementaria no computara dentro del límite establecido en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación."

Adicionalmente, el artículo 92 de la misma Ley, señala:

Tratándose de intereses que se deriven de créditos otorgados a personas morales, establecimientos permanentes o bases fijas en el país de residentes en el extranjero, por personas morales residentes en México o en el extranjero que sean partes relacionadas de la persona que paga el crédito, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público considerara para efectos de esta Ley, que los intereses derivados de dichos créditos tendrán el tratamiento fiscal de dividendos cuando se de alguno de los supuestos siguientes:

I. Que el deudor formule por escrito promesa incondicional de pago parcial o total del crédito recibido, a una fecha determinable en cualquier momento por el acreedor.

II. Que los intereses no sean deducibles conforme a lo establecido en la fracción XIV del artículo 31 de esta Ley.

III. Que en caso de incumplimiento por el deudor, el acreedor tenga derecho a intervenir en la dirección o administración de la sociedad deudora.

IV. Que los intereses que deba pagar el deudor estén condicionados a la obtención de utilidades o que su monto se fije con base en dichas utilidades.

V. Que los intereses provengan de créditos respaldados, inclusive cuando se otorguen a través de una institución financiera residente en el país o en el extranjero.

Para los efectos de esta fracción, se consideran créditos respaldados las operaciones por medio de las cuales una persona le proporciona efectivo, bienes o servicios a un intermediario quien a su vez le proporciona efectivo, bienes o servicios a una parte relacionada o a la persona mencionada en primer lugar. También se consideran créditos respaldados aquellas operaciones en las que el intermediario otorga un financiamiento y el crédito esta garantizado por efectivo, bienes o servicios o depósito de una parte relacionada o del mismo acreditado.

Por su parte, el artículo 86, fracción XII, XIII y XV de la LISR prevé:

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 o 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 principales operaciones con partes relacionadas y sus montos;

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

Los contribuyentes que realicen pagos provisionales trimestrales, de conformidad con el párrafo segundo de la fracción III del artículo 14 de esta Ley estarán obligados a cumplir con la obligación establecida en esta fracción, excepto aquellos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el último párrafo del artículo 215 de esta Ley.

En 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."

Cabe señalar que para el caso de personas físicas, el artículo 133, fracción XI, prácticamente reproduce la fracción XIV del artículo 86, antes citada.

Adicionalmente, el artículo 106 de la Ley en comento, establece respecto al tema en estudio, pero para personas físicas, 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, mediante la aplicación de los métodos previstos en el artículo 216 de esta Ley, ya sea que estas 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.

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, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera...”

B. Reglas de la Resolución Miscelánea.

La Regla 3.10.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente en 1997 establece que:

Para efectos del artículo 65, para 2002(ART 216), penúltimo párrafo de la Ley del ISR, el rango de precios, de montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, se podrá ajustar mediante la aplicación del método intercuartil, el cual se describe a continuación:

A. Se deberán ordenar los precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad en forma ascendente de acuerdo con su valor.

B. A cada uno de los precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, se le deberá asignar un número entero secuencial, iniciando con la unidad y terminando con el número total de elementos que integran la muestra.

C. Se obtendrá la mediana adicionando la unidad al número total de elementos que integran la muestra de precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad, dividiendo el resultado entre dos.

D. El percentil vigésimo quinto, se obtendrá de sumar a la mediana la unidad y dividir el resultado entre dos.

E. Se determinara el limite inferior del rango ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número secuencial del percentil vigésimo quinto.

Cuando el percentil vigésimo quinto sea un numero formado por entero y decimales, el limite inferior del rango se determinara de la siguiente manera:

1. Se obtendrá la diferencia ente el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el párrafo anterior y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.

2. El resultado obtenido en el numeral anterior se multiplicara por el numero decimal del percentil vigésimo quinto.

3. Al resultado obtenido en el numeral anterior se le adicionara el resultado obtenido en el primer párrafo de este rubro.

F. El percentil septuagésimo quinto, se obtendrá de restar a la mediana la unidad y al resultado se le adicionara el percentil vigésimo quinto obtenido en el rubro D de esta regla.

G. Se determinara el limite superior del rango ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número secuencial del percentil septuagésimo quinto.

Cuando el percentil septuagésimo quinto sea un numero formado por entero y decimales, el limite superior del rango se determinara de la siguiente manera:

1. Se obtendrá la diferencia ente el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el párrafo anterior y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato anterior y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.

2. El resultado obtenido en el numeral anterior se multiplicara por el numero decimal del percentil septuagésimo quinto.

3. Al resultado obtenido en el numeral anterior se le adicionara el resultado obtenido en el primer párrafo de este rubro.

Si los precios, montos de contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentran entre el limite inferior y superior antes señalados, se consideraran como pactados o utilizados entre partes independientes. Sin embargo, cuando se disponga de información que permita identificar con mayor precisión el o los elementos de la muestra ubicados entre los limites citados que se asemejen mas a las operaciones del contribuyente, se deberán utilizar los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad correspondientes a dichos elementos."

Como puede observarse, la regla transcrita tiene ciertos problemas de redacción que se espera se resuelvan próximamente; sin embargo, para ilustrar lo anterior, a continuación se presenta un ejemplo:

Supóngase que se han observado precios de 50,65,60,55,70 y75.

Conforme al inciso A de la regla transcrita, debe hacerse una lista de estas observaciones en orden ascendente:

50
55
60
65
70
75

De acuerdo con el inciso B, a cada uno de los datos enlistados se le asigna un numero entero secuencial iniciando con la unidad, de tal manera que se tendría lo siguiente:

1 : 50;	4 : 65;
2 : 55;	5 : 70; y
3 : 60;	6 : 75

Para obtener la mediana se suma al numero total de observaciones la unidad y el resultado se divide entre dos:

$$\begin{aligned} \text{mediana} &= (6 + 1) / 2 = 7 / 2, \\ \text{mediana} &= 3.5 \end{aligned}$$

Dicha mediana, como podrá observarse en la gráfica corresponde a un precio de 62.5

Para obtener el percentil 25o, a la mediana se suma la unidad y el resultado se divide entre dos:

$$\begin{aligned} \text{Percentil 25} &= (3.5 + 1) / 2 = 4.5 / 2 \\ \text{Percentil 25} &= 2.25 \end{aligned}$$

Para obtener el percentil 75o, a la mediana se le resta la unidad y el resultado se le suma el percentil 25o. :

$$\begin{aligned} \text{Percentil 75} &= (3.5 - 1) + 2.25 = 2.5 + 2.25 \\ \text{Percentil 75} &= 4.75 \end{aligned}$$

Para obtener el limite inferior del rango es necesario:

$$\begin{aligned} \text{Limite inf rango} &= ((\text{Precio lim sup} - \text{precio perc 25}) * \text{decimal perc 25}) + \text{precio perc 25} \\ &= ((60 - 55) * 0.25) + 55 \end{aligned}$$

$$\text{Limite inf rango} = 56.25$$

Por ultimo, para obtener el limite superior del rango se debe:

$$\begin{aligned} \text{Limite sup rango} &= ((\text{Precio lim sup} - \text{precio perc 75}) * \text{decimal perc 75}) + \text{precio perc 75} \\ &= ((70 - 65) * 0.75) + 65 \end{aligned}$$

$$\text{Limite sup rango} = 68.75$$

Si el precio del contribuyente a prueba fuera de 65, se encontrase dentro del rango y, por lo tanto se consideraría que se cumple con el principio de independencia (valor Arm's Length)

Sin embargo, en caso de que el precio del contribuyente a prueba fuera de 55, se encontraría fuera del rango, y por lo tanto no cumpliría con el principio de independencia.

En tal virtud, se consideraría que el valor Arm's Length sería equivalente a la mediana del rango, es decir, 62.5.

Gráficamente se tendría lo siguiente:



Donde:

= mediana

* = Percentil 25 (2.25, equivalente a un precio de 56.25)

+ = Percentil 75 (4.75, equivalente a un precio de 68.75)

<====> = rango intercuartil (en donde a su vez <= limite inferior y >= limite superior)

Cabe señalar que para efectos de calcular la mediana, los percentiles y el rango a que se refiere la regla de la Resolución Miscelánea antes transcrita es posible utilizar las fórmulas estadísticas contenidas en el "Microsoft XL". Además, aparentemente es el método que utilizan las autoridades fiscales para efectuar sus cálculos.

Sin embargo, vale la pena mencionar también que las fórmulas utilizadas por el IRS norteamericano son diferentes, por lo que, en caso de utilizarse una u otra forma de cálculo ("Método XL" o "Método IRS"), los resultados que se obtendrán serán distintos.

Para efectos de lo anterior, se anexa al presente copia de un artículo escrito por Jeffrey I. Roseblum denominado "Interquartile Ranges: Microsoft Excel Versus the Sec. 482 Regulations" en el que se da la explicación a estas diferencias entre ambos, aunque en términos generales es posible afirmar que estas se deben a:

1. - XL considera a la primera observación como el "Percentil 0", mientras que de acuerdo con el "Método IRS", la primera observación es el "Percentil 1/n" (donde n es el número de observaciones);
2. - XL ubica un percentil independientemente de que una muestra coincida con ese número o no; y
3. - El "Método XL" y el "Método IRS" tienen variaciones en sus fórmulas. Por ejemplo, en un caso de cinco observaciones, XL considera la segunda observación como el percentil 25 sin utilizar extrapolación; si hubiera 6 observaciones XL extrapolaría.

Conforme al "Método IRS" sería exactamente al revés.

Lo que es más relevante de estas diferencias es que bajo el "Método XL" se obtiene un rango intercuartil menor que si se utiliza el "Método IRS". Evidentemente, si un contribuyente utiliza el mencionado en primer lugar, no tendrá problemas con las autoridades fiscales; Sin embargo, podrá estar considerando un rango más reducido.

Prueba de lo anterior se observa en el ejemplo utilizado para describir la mecánica prevista en la Regla 3.10.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal, ya que conforme a esta, solo 2 de seis observaciones están dentro del rango (33.33%), mientras que los 4 restantes (66.66%) caen fuera. Teóricamente, dentro del rango intercuartil debería estar el 50% de las observaciones.

C. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación (CFF), establece textualmente lo siguiente:

"Las autoridades fiscales podrán resolver consultas que formulen las interesadas 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 LISR. 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. En este último caso, las autoridades fiscales podrán discrecionalmente condonar total o parcialmente recargos, siempre que las autoridades competentes del otro país no reintegren o devuelvan cantidades a título de intereses y hayan devuelto el impuesto correspondiente.

Las resoluciones emitidas en los términos de este artículo, podrán surtir sus efectos hasta por los cuatro ejercicios fiscales siguientes a aquel en que se otorguen, pudiendo las autoridades fiscales autorizar que las mismas surtan sus efectos hasta por los cuatro ejercicios inmediatos anteriores.

La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

El artículo 37 del mismo CFF, prevé:

El plazo para resolver las consultas a que hace referencia el artículo 34-A CFF, será de ocho meses.

Por su parte, el artículo 76 del mismo CFF establece:

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

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

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

Si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular la multa en los términos de la fracción I de este artículo, aplicaran el porcentaje que corresponda en los términos de la fracción II sobre el remanente no pagado de las contribuciones.

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

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

Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda.

Tratándose de la omisión en el pago de contribuciones debido al incumplimiento de las obligaciones previstas en el artículo 215 y 106, antepenúltimo párrafo de la LISR, las multas serán un 50% menores de lo previsto en las fracciones I y II 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, XIII, XV y 133, fracción XII de la LISR.

De las disposiciones antes transcritas se desprenden los siguientes comentarios:

1. - En nuestra Ley se reconoce el principio de independencia o Arm's Length.
2. - La ley en estudio también establece ciertos factores que deben tomarse en consideración para efectos de comparabilidad, al igual que las Directrices y las reglas americanas.
3. - Tratándose de operaciones con residentes en "paraísos fiscales", la ley parte de la hipótesis de que se trata de transacciones entre partes relacionadas y que además no cumplen con el principio Arm's Length y le asigna la carga de la prueba al contribuyente respecto a: a) que no son operaciones entre partes relacionadas y b) que si así fuera, se cumpla con el principio Arm's Length.
4. - Los métodos reconocidos por nuestra legislación fiscal son básicamente los reconocidos por la OCDE en sus Directrices.

5. - Nuestra Ley, al igual que los otros sistemas comentados, señala que debe obtenerse un rango de precios Arm's Length. Dicho rango es ajustable mediante los métodos estadísticos previstos en la Resolución Miscelánea.

6. - La LISR reconoce los "ajustes correspondientes" anteriormente mencionados

7. - A la fecha, la LISR prevé dos diferentes tipos de límites de seguridad o "Safe Harbors" en materia de precios de transferencia: a) el que exenta a los contribuyentes "menores" (aquellos que efectúan pagos provisionales trimestrales, y b) el previsto para empresas maquiladoras (aunque este último probablemente desaparezca en un futuro próximo)

8. - En el CFF se prevé tanto al caso de obtención de oficios particulares en materia de precios de transferencia como a los APAS.

9. - De acuerdo con la fracción IV del Artículo Cuarto Transitorio de la LISR para 2002, las obligaciones establecidas en los artículos 86, fracción XII, XIII, XV y 106, fracción XII, incluirán la información respecto de las operaciones realizadas con posterioridad al 31 de diciembre de 1996.

Aunque el tópico de precios de transferencia aparece por primera vez en la legislación mexicana en 1981 no fue sino hasta el ejercicio de 1995 cuando por primera vez se le da un tratamiento formal pero sólo con aplicación a las denominadas "Maquiladoras". El motivo del descuido de ese tema por parte de las autoridades fiscales mexicanas se fincaba principalmente a la tradición de mantener las fronteras fuertemente cerradas a la economía no mexicana. Pero una vez que México empezó a abrir su economía se debían de hacer ajustes no sólo en la legislación fiscal sino en las propias prácticas de la autoridad.

En aquella legislación se le obligaba a las Maquiladoras a modificar su precio de venta que consistía en una cuota adicional del 1% por encima del costo. En lugar de eso se exigía que el precio para evaluar los ingresos y las utilidades tributarias fuera uno acorde con el principio de independencia.

El tema de precios de transferencia tomó mayor relevancia a partir de las políticas de apertura comercial y de ahí la aprobación de un nuevo conjunto de leyes al respecto que abarcaban más allá de las maquiladoras incluyendo ahora a cualquier firma que operase en México y que tuviera transacciones con partes relacionadas en el extranjero. La nueva normatividad entró en vigor el 1º de enero de 1997. Como se mencionó en la primera parte de este ensayo, las disposiciones que regulan los precios de transferencia se encuentran en la LISR básicamente en los artículos 86 fracción XII, XIII, XV, 215 y 216, en el CFF en su artículo 34 y en la resolución miscelánea fiscal.

De igual forma que en los casos de los Estados Unidos y la OCDE, la normatividad mexicana pretende que tanto la utilidad como los ingresos gravables de una firma con partes relacionadas en el exterior partan de una serie de operaciones que estén a valor de mercado o que cumplan con el principio de independencia. Para esto la ley exige que las compañías tengan en su poder, en caso de ser requerido, la documentación que compruebe

que las operaciones son *arm's length*. De igual manera que la sección 482 del IRC, la normatividad de la LISR en precios de transferencia aplica en operaciones donde se involucre:

Transferencia de bienes tangibles.

Transferencia (o derecho) del uso de activos intangibles.

Transferencia y provisión de servicios.

Transferencia de activos financieros y financiamiento inter compañía.

Según dispone la LISR, la SHCP debe de comprobar que las operaciones de una firma con una parte relacionada en el exterior son *arm's length*.

Cuando el SAT llega a la conclusión de que un contribuyente a violado las disposiciones legales respecto a los precios de transferencia, entonces aplica una serie de sanciones las cuales están normadas en el Código Fiscal de la Federación en el artículo 76. Estas sanciones pueden ser las siguientes:

Impuesto sobre la Renta adicional.

Intereses, multas y recargos.

Una sanción en dinero que puede ser equivalente entre el 70 y el 100 por ciento del impuesto omitido.

Las sanciones son aplicables en los casos en los que la autoridad fiscal considere que los precios de las transacciones entre partes relacionadas se hicieron a valores distintos de los de mercado. Para esto, la autoridad fiscal posee la capacidad de ajustar los precios de las operaciones, tal y como lo indica el artículo 217 de la LISR, de manera que estos estén finalmente dentro del rango de operaciones similares no controladas que hayan realizado empresas comparables. Los motivos por los cuales la autoridad puede modificar los precios de una operación se describen en los artículos 215 de la LISR.

La comparación que se hace para demostrar o no que se es una operación de mercado es un tanto complicado por tres motivos primordialmente.

Hay que encontrar operaciones muy similares a las analizadas lo que no solo incluye encontrar productos relativamente similares, sino productos con características similares tales como la publicidad, la distribución, la presentación, la calidad y un sin número de factores que diferencian a un producto de otro. Hay que tener la información económica, financiera, contable y fiscal de la parte analizada de tal manera que el análisis pueda realizarse con la mayor certeza posible. Hay que encontrar comparables que no tengan distorsiones exógenas lo suficientemente grandes como para no permitir el desarrollo del análisis.

En casos en donde sea imposible obtener comparables compatibles la autoridad fiscal esta habilitada en usar distintos mecanismos tales como la valuación estándar o instrumentos de tipo aduanero.

Cabe aclarar que los contribuyentes pueden realizar un propio estudio de precios de transferencia que les diga, primero, si sus operaciones son *arm's length* y, segundo, sirva como defensa ante una auditoría fiscal que decida realizar el SAT.

Tanto en el caso de que el análisis lo realice la autoridad como de que lo realice un particular éste deberá de poseer ciertos elementos que permitan encontrar elementos de comparabilidad lo más exactos posible. Dichos elementos pueden ser conocidos si el correspondiente análisis posee los siguientes aspectos:

Análisis funcional.

Términos contractuales.

Riesgos.

Condiciones macro y micro económicas.

Propiedades y servicios.

Estrategia de posicionamiento dentro del mercado.

Diferencias y características geográficas del mercado.

Transacciones no comparables.

Así como en los casos de Estados Unidos como de la OCDE, México posee en su legislación un grupo de métodos para comprobar si las operaciones de firmas controladas se realizan a valor de mercado. Los métodos aceptados en la LISR son los siguientes:

CUP

RPM

CPM

PSM

RPSM

TNMM.

Como se comentó, México es un país miembro de la OCDE, por lo tanto, las reglas contenidas en nuestra legislación fiscal son acordes con las Directrices, como podrá observarse.

Las reglas mexicanas de Precios de Transferencia se encuentran en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en los artículos 86 fracción XII, XIII y XV, 92, 106 párrafo VI, 133 fracción X, XI, 173 fracción XI, 215, 216 Y 217, en el Código Fiscal de la Federación (CFF) en los artículos 9, 16, 34A y 76 fracción XI párrafo IV, en el Boletín B-3 del (IMCP), y en la resolución miscelánea fiscal reglas 3.32.1 y 3.32.2. Además, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y su Sistema de Administración Tributaria (SAT) que son las instituciones encargadas de hacer valer dicha normatividad.

2.5 Métodos de Precios de Transferencia Aplicables en México.

Análisis de los distintos métodos

En primer instancia hay que reflexionar el Art. 216 de LISR, no establece cual es el orden en que deben aplicarse cada uno de los métodos previstos, ni tampoco se refiere cuál es el idóneo para cada una de las operaciones. En primera instancia al problema, la lógica lleva a establecer que el primero de los métodos debe aplicarse en primer lugar, pues sólo a través del mismo se podrá conocer si hay variación en los precios de transferencia.

Cabe mencionar, que el texto del artículo 215 se desprende que la autoridad fiscal podrá aplicar cualquiera de esos métodos sin limitación alguna, es decir, puede incluso aplicar todos, además no hay que perder de vista que lo que se busca por las autoridades a través de los precios de transferencia, es asignar el valor más alto y no el más justo, pues la finalidad es meramente recaudatorio, lo cual puede ser violatorio de los artículos 16 y 31 fracción IV de nuestra Constitución, ya que, al no buscar un parámetro de razonabilidad, lo que no está expresamente establecido en texto del artículo 65, podría estar gravando a un contribuyente sin atender a su capacidad contributiva real¹⁰.

Basta aclarar que la idoneidad de los métodos depende de la operación concreta y que incluso pueden aplicarse en una forma bilateral.

Como se ha mencionado en capítulos anteriores, el objetivo principal de la determinación de los precios de transferencia es que el contribuyente reconozca sus ingresos y deducciones en operaciones con partes relacionadas a valores de mercado, es decir el reconocimiento de sus utilidades o pérdidas y de esta manera enterar el ISR lo que es a SHCP. El principio en que sustentan los diferentes métodos para determinar los precios de transferencia, es el "principio de justicia", bajo las bases de equidad, ya que como este sostiene que los contribuyentes deberán ayudar al estado con los gastos de la manera más cercana posible a sus respectivas capacidades, lo que se transforma automáticamente en justicia tributaria.

Esta justicia tributaria es el más claro sustento del Principio de Asimilación a Empresas Independientes, ahora que como podemos recordar este nos enuncia que la utilidad o beneficio en una transacción entre partes relacionadas debe de ser el mismo que se hubiera obtenido en una transacción comparable entre partes independientes en circunstancias comparables, por lo tanto si el principio de justicia establece que se deberá contribuir con bases apegadas a la realidad, y los métodos están en función del "Arm's Length Principle", estos métodos deberán ser justos y equitativos.

¹⁰ Herbert Bettinger, Precios de Transferencia 1999, Editorial ISEF, página 18.

El Método de ser utilizado a una entidad será aquel que resulte el más apropiado para el cálculo de los resultados guardando proporción con los precios que el mercado mismo establezca para cada operación que se realice.

Los hechos y las circunstancias que rodean el entorno de la operación serán siempre las constantes a utilizar para determinar el método a emplear, por consiguiente existe una regla de estricta aplicación que nos indique la prioridad o la confiabilidad de la aplicación de cualquiera de los métodos

Un resultado de igualdad puede determinarse de acuerdo con cualquier método sin establecer la inaplicabilidad de otro; sin embargo, si posteriormente se demuestra que otro método produce un resultado más confiable, deberá usarse ese otro método produce un resultado más confiable, deberá usarse ese otro método, de manera semejante si dos o más aplicaciones de un sólo método producen resultados distintos, el resultado de igualdad debe determinarse según la aplicación que de acuerdo con los hechos y las circunstancias proporcione la medida más confiable para un resultado equitativo¹¹.

Para determinar cual de los diferentes métodos resultaría el más funcional para el particular que se trate se debe tomar 2 consideraciones importantes:

“La comparabilidad de las operaciones entre partes relacionadas e independientes”

“Confiabilidad de los datos y supuestos que se emplearán en el análisis de las transacciones.

La confiabilidad y certeza de los resultados proporcionados por la aplicación de diferentes métodos, estarán siempre en función de la integridad y la precisión de cada uno de los datos que se tienen y que se involucran en el estudio, de igual manera las suposiciones y la sensibilidad de los resultados.

En la realización de los estudios de precios de transferencia pueden existir ciertas diferencias en mayor magnitud en determinados métodos, generadas por deficiencias en la información, de ahí la importancia del origen y confiabilidad de los datos.

Cuando dos o más métodos producen resultados distintos, se tendrá que aplicar la regla de estos métodos, la cual será optar por el método que proporcione el resultado más confiable y apegado a los valores de mercado dependiendo de la comparabilidad de las operaciones efectuadas.

¹¹ Dionisio J. Kaye, Precios de Transferencia y el Sistema Aduanero, Revista Nuevo Consultorio Fiscal, página 26,27.

1. Método de Precio Comparable No Controlado

El método de precio comparable no controlado ("CUP") compara los montos o precios aplicados en las transacciones celebradas con partes relacionadas, con aquellos montos o precios aplicados en las transacciones realizadas con partes independientes.

Si es posible identificar operaciones comparables con partes independientes, el CUP generalmente será el método más confiable para determinar la naturaleza del principio de precio justo sin ventaja en las transacciones celebradas con partes relacionadas.

Este método requiere de un alto grado de comparabilidad de los productos y funciones. Asimismo, el CUP es el método más adecuado si las transacciones son idénticas o si existen diferencias mínimas o fácilmente cuantificables.

Algunas de las razones por las que no es posible obtener precios comparables son las siguientes:

- Porque no existe mercado para esos productos.
- Porque no se surten a empresas independientes
- Porque se trata de productos semiterminados que no son comparables con otros existentes en el mercado.
- Porque el cliente independiente es tan pequeño que no puede lograr los descuentos normales.
- Porque se trate de actividades únicas y singulares.
- Porque las condiciones económicas de un país sean diferentes a las del otro, de manera que lo válido en un lugar, no necesariamente lo es para el otro.

Además, cabe señalar la importancia de este método, es el que representa el valor real, el de mercado, pues busca equiparar las operaciones entre partes relacionadas con las que sean celebradas en condiciones iguales o similares entre partes independientes, en condiciones de mercado que no pueda manipular el valor de las operaciones.

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 porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. fijado con o entre partes independientes en operaciones comparables Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

El Método de Precio de Reventa evalúa si el monto cargado en una transacción controlada es pactado bajo el principio de precio justo sin ventaja al considerar el margen bruto de utilidad obtenido en transacciones comparables no controladas.

Este método se utiliza principalmente en el caso de distribuidores que revenden productos sin efectuar alteraciones físicas o sin incrementar significativamente el valor agregado del producto distribuido.

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 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.

El Método de Costo Adicionado compara los márgenes brutos de utilidad de transacciones controladas y no controladas. Este método es frecuentemente utilizado por empresas manufactureras que venden productos semi-terminados a partes relacionadas.

Este método requiere de una comparación detallada de los productos manufacturados, las funciones desarrolladas, los riesgos asumidos, la complejidad en el proceso de manufactura, la estructura de costos e intangibles entre las transacciones controladas y las transacciones no controladas. Será más propicio determinar la comparabilidad entre transacciones controladas y no controladas por medio de la evaluación de las operaciones realizadas por el mismo vendedor por ejemplo, Método de Costo Adicionado Interno. En ausencia de dichas ventas, una comparación apropiada puede derivarse de las ventas no controladas efectuadas por otros productores no relacionados por ejemplo, Método de Costo Adicionado Externo.

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 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.

El método de partición de utilidades se fundamenta en la asignación de utilidades y pérdidas generadas por transacciones controladas en proporción con las contribuciones relativas realizadas por cada entidad que participa en la generación de las utilidades o pérdidas combinadas. El monto de las contribuciones relativas podrá determinarse mediante un análisis de las funciones desarrolladas, riesgos asumidos, recursos utilizados y costos incurridos.

El precio de transferencia se deriva de la utilidad de operación combinada de contribuyentes no relacionados cuyas transacciones y actividades son similares a aquellas de los contribuyentes relacionados en la actividad empresarial preponderante. Bajo este método, el porcentaje de utilidad de operación o pérdida combinada de cada parte no relacionada es empleado para asignar la utilidad de operación o pérdida de la actividad empresarial relevante entre partes relacionadas.

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 hubiere sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Este método consiste en dos etapas. En la primera, la utilidad de operación es asignada a cada entidad en la transacción controlada, con el objetivo de proporcionar un rendimiento adecuado (de conformidad con el principio de precio justo sin ventaja) a las operaciones que corresponden a las actividades preponderantes de cada entidad. En la segunda etapa, cualquier utilidad residual es dividida entre las partes relacionadas, con base en el valor relativo de sus contribuciones de activos intangibles valiosos a la actividad empresarial relevante. Este método es recomendable para analizar la transferencia de intangibles altamente rentables.

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

El Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación ("MMTUU") contenido en el artículo 216 de la LISR es equivalente al método transaccional de margen neto de los lineamientos de la OCDE. Dicho método evalúa los montos asignados a transacciones controladas comparando la utilidad relacionada a una base, tales como activos, ventas, costos, gastos y flujo de efectivo de la parte analizada contra las transacciones comparables de partes independientes.

Este método estima si una transacción es realizada de conformidad con el principio de precio justo sin ventaja, al comparar el margen de utilidad obtenido en la transacción con la parte relacionada y el margen de utilidad de un grupo de compañías comparables no relacionadas. En la mayoría de los casos, la parte relacionada sujeta a evaluación no debe ser propietaria de intangibles o activos que la distinguen de las compañías comparables no relacionadas.

El grado de comparación afecta la confiabilidad del análisis bajo el MMTUU. Idealmente, el margen con el que el contribuyente realiza la transacción relacionada debería ser establecido con referencias al margen que él mismo realiza en transacciones con partes no relacionadas. Si la comparación no es posible, el margen de las transacciones comparables realizadas por terceras partes no relacionadas serviría como una referencia confiable.

La confiabilidad podría tener un efecto contrario al combinar las estructuras de costos con las diferencias en las trayectorias empresariales, así como las diferencias en la eficiencia de la organización. Sin embargo, bajo el MMTUU una menor comparabilidad funcional es requerida para obtener resultados confiables que bajo uno de los métodos transaccionales tradicionales (por ejemplo, el Método de Precio Comparable Controlado, Método de Precio de Reventa, Costo Adicionado) Además, se requiere de una menor similitud del producto para obtener resultados más confiables.



Capitulo 3

Acuerdos sobre los

Precios de Transferencia

3.1 Apas.

Los contribuyentes no solamente cuentan con la posibilidad de elaborar su estudio de precios de transferencia para comprobar a las autoridades fiscales que sus operaciones con partes relacionadas se encuentran a valor de mercado.

Otra alternativa con la que cuentan, es por medio de los denominados "Advance Pricing Agreements"(APA), los cuales no son más que "acuerdos entre un contribuyente y la autoridad fiscal, sobre el método idóneo para determinar el precio de transferencia por un periodo determinado, con posibilidad de renovarse". El acuerdo especifica cómo se determinan los precios de transferencia, un rango de posibles valores de mercado, los supuestos clave en los que se funda el acuerdo o resolución.

El APA de la empresa puede ser unilateral, con la autoridad fiscal nacional; bilateral, con la autoridad nacional y una extranjera, e inclusive multilateral, es decir, con varias jurisdicciones.

Cuando se cuenta con un APA, se genera la certeza respecto de las obligaciones sobre los precios de transferencia. Una vez que la empresa entrega el reporte anual del APA, la autoridad fiscal automáticamente exime a la compañía de cualquier inspección sobre los precios de transferencia, y solo se cerciora del cumplimiento de los términos convenidos en la resolución.

Los métodos de costeo acordados durante la negociación del APA requieren revisiones para ajustarlo a los años venideros, ya que puede haber cambios en la ley y en su forma de aplicación.

Este proceso requiere que los contribuyentes revelen voluntariamente a las autoridades fiscales mucha información respecto a sus operaciones y procedimientos, y requiere también de enseñar a las autoridades en que consisten sus negocios, de la preparación de análisis detallados de sus empresas, de sus mercados y de sus competidores.

Tradicionalmente este tipo de información no está al alcance de las autoridades fiscales antes de una auditoría o si no es requerida previamente.

El propósito de un acuerdo anticipado de determinación de precios o APA por sus siglas en inglés "Advanced Price Agreement" es el de otorgar una alternativa, respecto al prolongado y generalmente costoso proceso de revisión y litigio asociado con las controversias en materia de precios de transferencia.

Mediante un APA las autoridades fiscales y los contribuyentes negocian la aplicación de los precios de transferencia del propio contribuyente.

Un APA puede cubrir algunos o todos los aspectos de los precios de transferencia de un contribuyente. Además, de esta manera se permite a las partes limitar un APA a ciertos ejercicios fiscales particulares, a transacciones específicas o a ciertas empresas relacionadas.

Dado que un APA se logra después de un proceso de negociación en el que intervienen diversos representantes del fisco, se evitan problemas futuros en materia de precios de transferencia, ya que cuando finalmente se emite un APA, las autoridades fiscales reconocen que las operaciones controladas satisfacen el principio Arm's Length. A su vez, el proceso de auditoría posterior a la emisión del APA se simplifica, limitándose a verificar que el APA se cumpla, que los supuestos utilizados continúan siendo válidos, que la metodología empleada es correcta, etc.¹².

Proceso del APA

Para iniciar el proceso de un APA, el contribuyente y la autoridad se reúnen una o varias veces para explorar la posibilidad de obtener un APA y para resolver asuntos preliminares. Durante las reuniones el contribuyente y la autoridad tratan algunos de los siguientes puntos:

- 1.- Descripción de las entidades involucradas; su historia, productos, estructura corporativa, etc.
- 2.- Relaciones jurídicas entre las partes potenciales del APA.
- 3.- Posibles operaciones que serán cubiertas y breve descripción de operaciones internacionales.
- 4.- Ejercicios fiscales que se desean cubrir.
- 5.- Descripción de las condiciones del mercado; perspectivas de la industria, competencia, factores económicos importantes, estrategia de mercado del contribuyente, etc.
- 6.- Descripción general de las funciones, de los riesgos y de los intangibles de las partes involucradas.
- 7.- Disponibilidad de información de comparables.
- 8.- Metodología de Precios de Transferencia propuesta.

¹² Roberto Suárez, Manual de Precios de Transferencia Galaz, Gómez Morfín, Chavero, Yamazaki S.C "Deloitte & Touche México" Página 52.

9.- Supuestos potenciales.

10.- Posibilidad de obtener un APA bilateral o multilateral con los gobiernos involucrados.

11.- Estimación de costos.

Expectativas de la autoridad fiscal respecto al tiempo de análisis, negociación y conclusión del APA.

Después de estas juntas, el contribuyente presenta ante la autoridad una solicitud para la obtención de un APA.

Dicha solicitud deberá acompañarse, entre otras cosas, del método de precios de transferencia bajo el cual se determinarían valores Arm's Length y deberá soportarse con los datos y hechos relevantes del caso; Y deberá acompañarse también con el análisis económico de la política de precios empleada por el contribuyente, de la industria y del mercado, así como los países que cubrirá el APA. En los Estados Unidos existe un índice de anexos requeridos para la solicitud de un APA; se anexa al presente una copia del denominado "Internal Revenue Bulletin No. 1996-49" del 2 de diciembre de 1996.

Una vez presentada la solicitud, las autoridades fiscales evalúan los datos proporcionados por el contribuyente y la información más relevante.

Posteriormente, sigue el proceso de negociación respecto al método de precios de transferencia que resulta mejor de acuerdo a la información proporcionada, así como respecto al rango Arm's Length. Para ello, las autoridades fiscales deben hacerse auxiliar por expertos en diversas materias; economía, ingeniería, finanzas, mercadotecnia, contabilidad, etc.

Una vez que la autoridad hace las comparaciones respectivas y concluye que la propuesta parece razonable, acepta que determinado método arroja un resultado Arm's Length, basado en las funciones realizadas y los riesgos asumidos por el contribuyente.

En los Estados Unidos, las autoridades resuelven una solicitud de APA normalmente a los nueve meses de que esta fue presentada y su costo es de US \$ 5,000 si el contribuyente tuvo ingresos gravables en el año anterior inferiores a US \$ 100,000,000, y de US \$ 15,000 si sus ingresos fueron superiores.

Normalmente un APA cubre de dos a cinco años, pero existen situaciones especiales que pueden modificarlo o cancelarlo; cambio radical en las circunstancias económicas, cambios en las estrategias de negocios, forma de hacer las operaciones, adquisición de empresas, etc.

En los Estados Unidos, las autoridades requieren que el contribuyente presente reportes anuales para dar seguimiento al APA.

Si además otros países están involucrados, las autoridades fiscales se intercomunican para la emisión de un APA bilateral o multilateral, ya sea por iniciativa del contribuyente o de las propias autoridades, esto puede darse desde las entrevistas o posteriormente, pero es recomendable involucrar a las autoridades de los países desde el principio.

De esta forma es posible evitar eventuales problemas de doble tributación o de aceptación del método elegido por dos autoridades diferentes.

Al vencimiento del periodo cubierto, si tanto las autoridades como el contribuyente están satisfechos y si las circunstancias no han cambiado sustancialmente, el APA se renueva.

Conceptos clave para APA

En términos generales, los contribuyentes deben entender cuatro conceptos fundamentales en el proceso del APA, a saber:

a) Estándares que serán aplicados por la autoridad:

La autoridad considerara varios aspectos para establecer el método de precios de transferencia que utilizara el contribuyente. El método a aplicar debe ser razonable, reflejar claramente los ingresos del contribuyente, debe estar soportado por datos disponibles y confiables, debe requerir pocos ajustes y ser administrado de una manera eficiente. El método que reúna tales características se considerara como el mejor.

b) Rango de comparables:

Los métodos de precios de transferencia normalmente se apoyan en operaciones no controladas comparables o en compañías comparables. El proceso de APA generalmente requiere de estándares de comparabilidad similares y, en consecuencia, la prioridad numero uno es encontrar operaciones no controladas o empresas comparables.

En virtud de que es prácticamente imposible encontrar comparables exactas, pueden utilizarse comparables inexactas y ajustarse.

c) Métodos permitidos:

De acuerdo con las reglas americanas, deberá elegirse cualquiera de los métodos expresamente previstos, o bien algún otro, siempre que resulte aplicable al caso y practico. En cualquier caso, los métodos deberán satisfacer el principio Arm's Length, deberán estar apoyados en datos confiables y deberán ser administrados eficientemente.

d) Confidencialidad de la documentación:

En virtud del nivel de detalle de la información y documentación que presentan los contribuyentes conjuntamente con su solicitud de un APA (secretos comerciales, costos de producción, estructura de precios, etc.), el manejo de esta por parte de la autoridad, e incluso del mismo APA, debe ser en forma confidencial.

Ventajas y Desventajas del APA

De lo comentado en párrafos anteriores, es posible concluir que las ventajas y desventajas de un APA son, respectivamente:

a) Ventajas:

Evita controversias prolongadas

El proceso de APA estimula el libre flujo de información entre las partes involucradas

La cantidad de información requerida por las autoridades es menor, comparada a un típico caso de auditoría

Un APA bi o multilateral evita problemas de doble tributación

El contribuyente tiene mayor certeza respecto a sus precios de transferencia

Un APA permite mayor flexibilidad, ya que puede obtenerse para ciertas operaciones o entidades en particular.

Un APA ayuda a resolver problemas de años anteriores en caso de una auditoría fiscal.

Los beneficios que se generarían con la promisión de un APA son que éste puede ser un instrumento eficaz en una diversidad de situaciones, como serían: Lograr un acuerdo sobre la metodología de precios de transferencia, reducir la incertidumbre, controlar las auditorías e interrupciones y eliminar la doble tributación. "El beneficio real que obtienen los contribuyentes cuando optan por presentar ante las autoridades el APA, es básicamente el tener certeza de que sus precios de transferencia son los correctos por un periodo de cuatro años anteriores y cuatro posteriores a la presentación de dicho estudio como se menciona el artículo 34-A del CFF.

Por último es importante comentar que dichos APA'S deberán en su contenido cumplir con los métodos que para el efecto del LISR contempla de su Artículo 216.

b) Desventajas:

Se tiene que entregar a las autoridades información que normalmente no se proporcionaría.

Durante el proceso de APA, las autoridades fiscales pueden descubrir algunos aspectos de la empresa que previamente no se conocían.

Un APA puede representar un costo importante para el contribuyente, porque implica la generación de grandes cantidades de información y documentación.

3.2 Terrifis.

Operaciones en Territorios con Regímenes Fiscales Preferentes.

La política fiscal de un país depende de las circunstancias económicas y la capacidad productiva y financiera que en este existan. Así tenemos que algunos países buscan alentar la inversión por medio de esquemas de tributación que consideran un bajo o nulo bajo de impuestos. A estos países comúnmente se les conoce como TERRIFI'S¹³.

Los TERRIFI'S salen de las reglas de imposición de los países con renta universal, pues la transgreden los criterios de residencia y fuente de riqueza.

"En efecto, en muchos casos las empresas buscan disminuir la carga fiscal que existe en su país de residencia, para lo cual establecen empresas en citados paraísos fiscales teniendo por objeto operar y concentrar el cúmulo de recursos, ganancias y utilidades con la finalidad de que no sean gravadas en su país de origen."

Las autoridades de los países donde si existe gravamen, partiendo de este hecho, establecen disposiciones y lineamientos de carácter fiscal cuyo objetivo primordial es el evitar una merma en la recaudación de impuestos.

Algunas de estas disposiciones están íntimamente relacionadas con el concepto de partes relacionadas. Efectivamente, es común ver que las empresas residentes en paraísos fiscales coloquen sus productos o presten sus servicios a empresas de un mismo grupo de interés económico, residentes en países donde existe imposición fiscal.

Al realizar estas operaciones en TERRIFI'S y entre empresas del mismo grupo, existen ciertas particularidades o concesiones que no se podrían mantener con empresas localizadas en otra clase de jurisdicciones que son independientes. Por tal motivo se hace necesario regularlas.

México no es la excepción y por ello las disposiciones fiscales aun cuando ya regulaban estas operaciones, recientemente sufrieron cambios relevantes que buscan reglamentar esta práctica y que observan en términos generales los lineamientos que en materia internacional se han emitido.

Antes de analizar las disposiciones fiscales aplicables a las operaciones que se lleven a cabo en TERRIFI'S; también conocidos como paraísos fiscales, creemos interesante enunciar el marco operativo que se guarda en estas TERRIFI'S.

En primer término enunciaremos las características de estos paraísos fiscales:

1. - Estabilidad en el gobierno.

¹³ Carlos Aguirre Manual de Precios de Transferencia Ruiz Urquiza y Cía. S.C. "Arthur Andersen" pagina 47.

2. - Trato igual para extranjeros.
3. - Ausencia en controles de cambios.
4. - Buena infraestructura.
5. - Servicios bancarios y profesionales.
6. - Confidencialidad y seguridad.

Los paraísos fiscales, no son como comúnmente se cree pequeñas islas en la cual los grandes inversionistas depositan su dinero para generar más plusvalía. Existen diferentes formas de paraísos fiscales, a saber:

- a) Pequeños territorios dependientes de algún país desarrollado.
- b) Pequeños territorios independientes carentes de fuentes de ingresos
- c) Zonas francas en determinadas jurisdicciones.
- d) Países desarrollados con ventajas comparativas o tratamientos preferenciales a sujetos o actividades.

Como se puede observar, este tipo de jurisdicciones, son realmente pequeños países que no tienen la infraestructura necesaria para poder desarrollar un aparato productivo lo suficientemente capaz de cumplir con las exigencias de un mundo económico en constante movimiento, razón por lo cual han decidido vía tasa impositiva alentar a la inversión dentro de estos países, los beneficios que obtienen realmente las TERRIFIS son como a continuación se señala:

1. - Tributos directos adicionales.
2. - Tributos indirectos generalmente altos.
3. - Generación de empleos bien remunerados.
4. - Flujo de inversión o capitales de manera local.
5. - Inversión en otras ramas de actividades locales.
6. - Tráfico de visitantes y plusvalía inmobiliaria.

Las TERRIFI'S tienen ciertas características que hacen que aunque no dejen ser paraísos fiscales las hacen más atractivas que otras como por ejemplo " Existen algunas que son territorios que no imponen contribuciones ni por los ingresos procedentes del territorio ni del extranjero, algunas otras son las que imponen contribuciones muy bajas a sus residentes y otorgan exenciones a los ingresos de fuente de riqueza del extranjero y por último los que dan exenciones por períodos largos para atraer inversiones".

Aunque en muchas ocasiones el simple hecho de que un país tenga una tasa de impuesto menor que otra, automáticamente la hace más interesante que alguna otra que tenga una tasa superior, sin embargo no sólo esta situación logra generar el interés inversionista, por mencionar algunos otros, en el aspecto económico surge nuevos mercados que pueden resultar menos costosos para comercializar su producto, se puede obtener una mano de obra barata y calificada al mismo tiempo que pueden mayor movilidad en su capital, en los aspectos legales, se tiene la certeza de la existencia de normas de confidencialidad y seguridad, así como facilidad en trámites legales de las sociedades. De igual manera, se puede efectuar una planeación patrimonial que evite la generación y sucesión de problemas, gastos e impuestos, se pueden llevar a cabo la constitución de empresas que en otros países se encuentren ampliamente reguladas, dentro de los aspectos fiscales podemos mencionar principalmente la planeación fiscal.

Las operaciones más comunes dentro de las TERRIFI'S, se encuentran:

- a) Adquisición y tenencia de inmuebles, acciones, valores y bienes y derechos intelectuales.
- b) Prestamos de fondos.
- c) Administración de fondos de inversión.
- d) Titularidad de cuenta corriente.
- e) Operaciones de comercio internacional.
- f) Facturación de servicios.
- g) Mandatos y fideicomisos.
- h) Participación accionaría en empresas extranjeras.
- I) Protección de activos de demandas.

Con lo que respecta al tratamiento fiscal de las TERRIFI'S en nuestro país, comenzaremos diciendo que sus orígenes se remontan a partir del año de 1997, los objetivos principales que pretendía cubrir dicha reforma fiscal eran el reconocimiento en nuestra legislación de los paraísos fiscales y al mismo tiempo proporcionar una lista de países que para efectos fiscales son considerados como tales, de igual forma se manifestó claramente la

acumulación de utilidades antes de su distribución, de igual forma se incluyó el notificar a las autoridades fiscales las inversiones en TERRIFI'S que tengan los contribuyentes. Para la LISR, una inversión en TERRIFI'S es:

"En los casos en los que se haga referencia a inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes se entenderán incluidas las que se realicen de manera directa o indirecta en sucursales, personas morales, bienes inmuebles acciones, cuentas bancarias o de inversión, y cualquier forma de participación en entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como en cualquier otra figura jurídica similar creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, ubicados en dichos territorios, inclusive las que realicen a través de interpósita persona... (Art. 212 LISR)

Así tenemos que la LISR en el último párrafo del artículo 215, expresamente señala que salvo prueba en contrario, se presumen operaciones entre partes relacionadas, aquellas que se realicen entre residentes en México y sociedades o entidades ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Conforme a lo anterior, se presume que los precios y los montos de las contraprestaciones que se acuerdan con entidades localizadas en estos territorios, salvo prueba en contrario, no toman en cuenta los precios o valores que en su caso hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

En este orden de ideas, en todas las operaciones celebradas entre un residente en México y un residente en un paraíso fiscal, existe una operación con una parte relacionada, independientemente de que las empresas que participan en la operación pertenezcan o no a un mismo grupo económico o persigan un mismo interés o fin.

Lo anterior da lugar a que las autoridades fiscales puedan determinar la omisión de impuesto por cualquier operación que se celebre con entidades residentes en paraísos fiscales; sin embargo, el contribuyente tiene la oportunidad para probar que una operación con un residente en un paraíso fiscal no se realiza con una parte relacionada, dando como resultado el que dicha presunción pueda ser no correcta.

Esta situación puede probarse mediante los documentos que amparen que no existe relación alguna entre las empresas que celebran la operación; es decir, demostrando que las compañías no son parte de un mismo grupo y que tampoco persiguen un interés común.

En apoyo de lo anterior, se demostraría que la operación en todo momento observó precios o valores que en su caso hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables. Este elemento pudiera obtenerse a través de la aplicación de los procedimientos contenidos en la LISR para determinar los precios de transferencia.

No obstante que la ley determina que el contribuyente es el responsable de demostrar que la operación no se realiza entre partes relacionadas, consideramos que la carga de la prueba en primer término recae en las autoridades fiscales, ya que serían ellas quienes finalmente estarían obligadas a presumir la irregularidad y por ende a determinar el impuesto omitido, aplicando para tales efectos los procedimientos que las disposiciones fiscales señalan.

Por otra parte, la LISR determina que los pagos hechos a sociedades o entidades ubicadas o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal no son deducibles, salvo también se demuestre que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables.

Como puede observarse, esta disposición nuevamente hace hincapié en la obligación que tiene el contribuyente de demostrar que se observaron precios de transferencia, situación con la que no coincidimos del todo, en virtud de que la autoridad es quien debe comprobar en todo momento si se consideraron los valores reales del mercado o no y con ello la omisión en caso de que hubiera.

Bajo estos considerados, se puede establecer que la regulación que la LISR establece de partes relacionadas en TERRIFI'S, básicamente está referida a la observancia de precios de transferencia; es decir, a la utilización de valores de mercado equiparables en las operaciones.

3.3- Doble Imposición Fiscal.

La Doble Imposición Tributaria.

El constante proceso de globalización económica, ha generado que las cuestiones impositivas no se encuentren al margen de dicha evolución; es decir, la materia fiscal ha seguido avanzando en el ámbito extraterritorial procurando proporcionar una mayor cantidad de beneficios a los residentes en territorio nacional (incluyendo establecimientos permanentes y bases fijas), buscando con esto una mayor equidad y proporcionalidad, principalmente con lo referente al crédito fiscal pagado en el extranjero, generando de esta manera una recaudación más justa.

Para poder introducirnos al ámbito de la doble tributación, es importante dar a conocer una pequeña reseña histórica de los orígenes de la reglamentación internacional de estos aspectos fiscales:

En 1921, el Comité Financiero de la Sociedad de las Naciones, como respuesta a la Conferencia Financiera Internacional llevada a cabo un año antes en Bélgica, encomendó la tarea de elaborar un estudio de las implicaciones económicas generadas como expertos en materia impositiva: Italia, Holanda, Reino Unido, y los Estados Unidos de América.

Un año más tarde el mismo comité formó un nuevo grupo de siete países (Bélgica, Checoslovaquia, Francia, Italia, Holanda, Reino Unido, Suiza) para un análisis administrativo internacional.

Durante el periodo 1923-1927, el Grupo sufrió ciertas adiciones de otros países de sesiones; y como resultado de las sesiones de trabajo, se elaboraron convenios bilaterales para evitar la doble tributación sobre los derechos sucesorios de asistencia administrativa en cuestiones fiscales y de asistencia judicial en la recaudación de impuestos.

En 1929 se declara como permanente el Comité Fiscal.

Se desarrolla un Convenio en 1933 para la correcta distribución del ingreso generado por una empresa ubicada en varios países.

En 1940, México es sede de la reunión de trabajo en donde se evaluaron los resultados de los trabajos llevados a cabo en 1929.

En 1954, la Comisión Fiscal y su Comité de Relaciones Fiscales Internacionales dejaron de actuar y la función para el estudio de la doble tributación internacional se desplazó a la Organización de Cooperación Económica Europea (OCEE)

En marzo de 1956, la OCEE establece el Comité Fiscal de la OCEE.

Desaparece la OCEE, creándose en Septiembre de 1961 la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

La OCDE, preocupada por combatir la doble tributación, no sólo en materia de renta sino también con respecto al capital, en 1963 solicitó al Comité Fiscal la elaboración de un proyecto para contemplar los patrimonios y herencias, mismo que estuvo listo en 1966.

1977, la OCDE da a conocer su modelo para evitar la doble imposición fiscal.

De igual manera la Organización de las Naciones Unidas (ONU), en el año de 1980 emite su propio modelo.

Definición.

En los últimos siete años, México ha abierto su economía a tal grado que las operaciones de comercio que actualmente se realizan, prácticamente se hacen dentro del entorno de una economía de globalización mundial, lo que origina que las mismas se vean afectadas por las disposiciones legales mundiales y por lo tanto necesariamente por las disposiciones fiscales de cada uno de los países en donde se realizan cada una de las transacciones.

Como consecuencia de esta globalización económica y de mercados, surgen ciertos efectos de carácter fiscal conocidos como doble tributación.

La doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya sea que los establezca una misma entidad, o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas.¹⁴

Esta doble imposición fiscal para efectos de nuestro estudio, la podemos dividir en dos supuestos:

La doble imposición por una entidad.

La doble imposición internacional.

Doble Imposición por una Entidad

Dado que el estudio de los precios de transferencia, se ve afectado por el entorno internacional, no profundizaremos en el estudio de la doble imposición fiscal en el marco interno de nuestro país.

¹⁴ Convenios Impositivos para evitar la doble tributación. Las 3000 preguntas de Aspectos Fiscales más frecuentes Editorial Tax pagina 885.

Esta se origina cuando una misma entidad impositiva, como por ejemplo: la Federación, Estado o Municipio, implementan varios gravámenes para una misma base tributaria.

El cuestionamiento que pudiera surgir con respecto a la existencia de esta doble imposición, es saber por qué se debería evitar. La única razón de valor que se puede dar es existe dentro de los principios tributarios uno denominado principio de "justicia".

Dentro de este principio, se encontró la principal idealización del pago justo y de la contribución proporcional, al existir una doble contribución sobre un mismo ingreso, se estaría hablando de que no existiría proporcionalidad alguna ni tampoco de una contribución que se encuentre cerca de sus capacidades económicas.

Doble Imposición Internacional.

Los diferentes gobiernos se han preocupado por su economía y como consecuencia buscan acuerdos en materia fiscal, ya que en muchas ocasiones las diferentes cargas impositivas, logran hacer que una inversión en un determinado país no sea atractiva.

De igual manera la comunidad internacional, se ha interesado de manera más profunda en el estudio de la doble imposición fiscal.

Definición.

Se entiende como doble imposición internacional cuando diferentes estado gravan una misma fuente.

Dicha situación surge básicamente de la aplicación de los criterios de nacionalidad, residencia o fuente de riqueza que se utilizan en las diferentes legislaciones, así como las normas existentes para identificar los ordenamientos que establece cada país.

Como ejemplo de lo anterior, podemos citar lo siguiente:

Si un ente económico causa impuestos personales en su país de origen debido a su nacionalidad y aunado a esto, comienza a desarrollarse en mercados internacionales, puede ser considerado en otro país como un residente y como consecuencia de su actividad empresarial podría ser causante de impuesto hasta un tercer país.

Como consecuencia de lo anterior, resultaría que esta persona se vería afectada al pago del impuesto originado por su actividad, su nacionalidad y por su establecimiento permanente en un país.

Para poder evitar la doble tributación, se emplean principalmente dos métodos a saber:

Procedimiento unilateral.

Procedimiento bilateral.

El procedimiento unilateral, es aquel que en lo individual llevan a cabo los estados; es decir, son "incentivos" internos que emite la autoridad hacendaría cuando no se tienen relaciones fiscales con otros países.

Dichos incentivos pueden ser:

A.- Deducción. La autoridad permite considerar como una deducción autorizada para efectos de ISR, el impuesto que se haya pagado en el extranjero como resultado de sus actividades empresariales.

Aunque esta medida parece ser sólida, existen dos inconvenientes en su aplicación. Primero, al conceder dicha deducción, la autoridad se ve limitada en su recaudación fiscal: por una parte no podrá incrementar la base de su impuesto, porque en caso de así hacerlo, conllevaría a desalentar la inversión en esta actividad económica por el encarecimiento fiscal; por otra parte, si no se optara por incrementar la base gravable, la deducción permitiría disminuir la base de impuesto.

El segundo inconveniente consiste en la diferente forma de causación y pago del impuesto en el extranjero con el impuesto nacional.

B.- Exención. Esta medida conllevaría a exentar del ISR cualquier ingreso que provenga del extranjero.

C.- Crédito de Impuesto. Al considerar como un crédito el impuesto a los pagos efectuados en el extranjero, se tendría como consecuencia que este importe disminuya el ISR a pagar, a diferencia del primer inciso, que reduce la base gravable al considerarlo como una deducción.

Por otra parte, el **procedimiento bilateral o plurilateral**, consiste en que dos o más estados celebren tratados, cuya finalidad principal es la de evitar doble imposición.

En el contexto de estos tratados, se procura que los países involucrados se pongan de acuerdo en las cuestiones operativas y conceptuales. La forma en que estos países lo logran, es a través del establecimiento de normas expresas, las cuales buscan la regulación de la jurisdicción tributaria de cada una de ellos. Esto es especificar las actividades o giros que pudieran tener cierta limitante, o el establecimiento de ciertos impuestos.

Por este procedimiento, los países buscan asegurar la libre circulación de capitales y el desarrollo de las actividades incluidas en los convenios. El Principal objetivo de dichos convenios es lograr la causación única del ISR en la entidad que corresponda o que contemple el mismo tratado, ostentando los principios de justicia y no-discriminación.

Dentro de estos mismos acuerdos se busca el aseguramiento de la fiscalización del contribuyente. Esta lleva a cabo mediante la elaboración de convenios particulares de intercambio de información.

¿Por qué es importante Evitar la Doble Tributación?

Con respecto a la importancia de evitar la doble tributación, podríamos referirnos exclusivamente al aspecto económico; es decir, limitarnos a tomar en cuenta el doble desembolso que se pudiera generar en los aspectos impositivos; sin embargo, no-solo en el aspecto económico es el principal existe también otros aspectos que a continuación nos permitimos enunciar.

En primer término, podemos considerar las razones de equidad. Al respecto podemos comentar que sería injusto que se gravara la misma base para dos o más impuestos.

Como segundo aspecto considerar el entorno de mercado. Por ejemplo supongamos que un inversionista realiza sus operaciones en diferentes países y derivado de está se genere la obligación de enterar más de dos impuestos. La consecuencia lógica para ésta persona sería la reducción de sus inversiones en los países donde se pueda sentir mayor castigo fiscal.

Otra se deriva del interés en incrementar la irradiación económica del país. Esto se traduce en exenciones o atenuaciones de impuestos concedidas por los Estados a los capitalistas y empresas domiciliadas en su territorio o a sus propios nacionales en lo relativo a las rentas provenientes de inversiones de capitales o de establecimientos industriales o comerciales en el extranjero.

En el transcurso del presente trabajo, se ha enunciado el termino de globalización y consideramos que este fenómeno se ha dado en cualquier entorno por lo que se le quiera ver. La globalización es también una razón por lo que se tendría que evitar la doble tributación, ya que esto conllevaría a una mejor relación entre los diferentes países y/o bloques económicos.

Formas de Evitar la Doble Imposición.

Como se pudo mencionar en lo anterior, existen principalmente dos formas de evitar la doble tributación: la unilateral y la bilateral. Al respecto, la mayoría de los países han optado por la celebración de convenios para evitarla.

Al particular cabe señalar se ha tomado como referencia el modelo de la OCDE.

A continuación nos permitiremos efectuar un análisis sobre los elementos que circundan a los convenios para evitar la doble tributación.

Tratados para Evitar la Doble Tributación.

Los tratados destinados a evitar la doble tributación son aquellos que por lo regular se suscriben en forma bilateral entre dos estados, los cuales regularmente son países desarrollados o en vías de serlo.

Cuando dos países deciden celebrar un tratado para evitar la doble tributación, estos tienen la opción de elegir sobre la base a qué modelo decidirán elaborarlo; Ya sea el modelo ONU, OCDE o el Americano. Cabe señalar que entre estos tres modelos existen muy pocas diferencias

Para introducirnos al estudio de los y establecer los alcances que se pueden llegar a tener, primeramente estudiaremos los principios rectores de ello. Estos son:

1. - Principio de ahorro.
2. - Principio de fuerza de atracción.
3. - Principio de punto de origen.
4. - Principio de presencia substancial.
5. - Principio de asistencia en el cobro.
6. - Principio de no-discriminación.
7. - Principio de procedimiento amistoso.

Cabe señalar que estos principios, se encuentran incluidos dentro de los propios tratados.

Principio del ahorro. Este es uno de los principios más comunes existentes en los artículos de los tratados y nos indica que aunque los Estados Contratantes estén de acuerdo con la existencia de convenio mutuo, esto no será impedimento para que no se aplique la ley interna de cada país, sin que su aplicación traiga como consecuencia que se actúe contra este convenio.

Como ejemplo de este principio, en el artículo 3 del modelo americano, se establece:

“No obstante las disposiciones del Convenio, excepto las contenidas en el párrafo 4, un Estado Contratante puede someter a imposición a sus residentes , tal como se definen en el artículo 4 y, por razón de ciudadanía puede someter a imposición a sus ciudadanos, como si el Convenio no hubiese entrado en vigor...”

Como se puede observar, el alcance de este artículo conlleva a la imposición de gravámenes de acuerdo a la legislación doméstica de cada uno de los países contratantes: por tal motivo, se pensaría en la existencia de una doble tributación en virtud que se podría pagar un impuesto derivado de la aplicación del convenio y otra por la aplicación de la legislación interna. Para evitar esto, dentro de los mismo convenios se establecen ciertos beneficios para los contribuyentes.

Podemos decir que este principio reconoce la soberanía de cada Estado para aplicar su legislación interna.

Principio de fuerza de atracción. Este principio busca ubicar el beneficio impositivo en el Estado Contratante donde efectivamente se percibió el ingreso, no obstante que existan otras premisas como son el lugar en donde se haya efectuado el compromiso de llevar a cabo la contratación o el lugar de pago o facturación.

Con respecto a lo anterior, podemos decir que las utilidades generadas en un establecimiento permanente, deberán ser gravadas en ese Estado Contratante.

La aplicación de este principio es muy rígida, por lo que se ha propuesto hacer una división para diferenciar las diferentes formas en que se puede obtener este principio. Estos son:

Parcial y Total.

Se conoce como fuerza de atracción parcial aquellos ingresos de la casa matriz atribuibles a un establecimiento permanente en otro Estado Contratante en la razón que el establecimiento permanente efectúe ventas de bienes o preste servicios iguales o similares, aunque en el establecimiento permanente no se haya llevado a cabo venta alguna.

Se entenderá como fuerza de atracción total cuando, independientemente de la similitud de las enajenaciones efectuadas o de los servicios prestados, se consideran realizados por el establecimiento permanente de igual manera que en el párrafo anterior.

Para ejemplificar lo anterior, continuaremos tomando como base el modelo americano, que en su artículo 7 enuncia:

“ Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice o haya realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean atribuibles a este establecimiento permanente. Ventas en este otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de los vendidos a través de estos establecimientos permanentes. Sin embargo, los beneficios derivados de las ventas descritas en el inciso b) no serán sometidos a imposición en el otro Estado si la empresa demuestra dichas ventas han sido realizados por razones distintas a las de obtener un beneficio del presente convenio”

Este principio busca evitar que por medio del establecimiento de sucursales en otros Estados, se logren obtener beneficios impositivos, ya que como se puede observar en el último párrafo, no se considerará como base gravable aquellos ingresos que demuestren que el establecimiento permanente no tiene como objetivo el no sujetarse al gravamen en su Estado.

Principio de punto de origen. Con lo que respecta a este principio su finalidad es limitar los beneficios fiscales y tratar de otorgarlos exclusivamente a sujetos pasivos para los cuales se diseñó el propio convenio, y que además sean residentes del Estado Contratante, o que en su defecto tengan nexos comerciales con otro Estado Contratante.

Este principio sólo es contemplado en el modelo Americano, para lo cual vamos a enunciar su artículo 16:

Una persona que sea residente de un Estado Contratante no tendrá derecho, según este Convenio, a compensación por aplicación de impuestos en el otro Estado Contratante a menos que:

Mas del 75 % de los intereses patrimoniales de tal persona sean propiedad, directa o indirecta, de uno o más individuos que sean residentes del primer Estado Contratante mencionado, y

Los ingresos de tal persona no se usen, en una porción sustancial, directa e indirectamente, para cubrir deudas a personas que sean residentes de un Estado ajeno a los Estados Contratantes y que no sean residentes de los Estados Unidos de América..."

Como conclusión, podemos señalar que el objetivo de este principio es el direccionar los beneficios que pudieran arrojar a terceros la aplicación del tratado entre dos entidades de los Estados Contratantes.

Principio de presencia substancial. Este principio nos indica las características que obtienen cada uno de los contribuyentes en el ámbito fiscal internacional.

En aquellos países en que se ostenta el principio de residencia, en términos generales se denomina a los contribuyentes en dichos países residentes, y cuando se efectúan operaciones con personas fuera de sus países se les denomina residentes en el extranjero.

Dicha situación está prevista en los tratados cuya base son los modelos OCDE y ONU; sin embargo, el modelo Americano no compagina con este criterio, ya que considera que ningún sujeto pasivo será considerado como un residente en el extranjero, si éste no demuestra lo contrario.

En el caso de los convenios que son elaborados conforme el modelo OCDE y ONU, para efectos de comprobar la residencia, sólo basta con solicitar a la autoridad del otro Estado Contratante una constancia en la que se verifique que efectivamente se es residente en este

Estado. Adicionalmente se deberá anexar una copia fotostática de la última declaración del Impuesto al ingreso.

Para el modelo Americano, se deberá demostrar documentalmente dicha residencia. En dichos documentos se hará constar que están llevando a cabo operaciones de actos de comercio o industriales, entre otros. Podemos concluir diciendo que se demostrará una actividad física y activa, y no métrica o documental.

La razón por lo que el Convenio Americano es más estricto para considerar a ciertos sujetos pasivos como residentes en el extranjero, es por que el Departamento de Tesoro considera que para que dicha persona pueda obtener los beneficios del convenio, es de vital importancia que exista una presencia efectiva y sustancial.

Principio de asistencia en el cobro. El objetivo de este principio es la ayuda mutua para efectos de recaudación entre los diferentes Estados Contratantes, con la finalidad de no proporcionar beneficios o exenciones a sujetos pasivos que no tengan derecho a su goce.

A primera vista, dicho principio pudiera generar objeciones en función de que se pudiera creer que se está atentando contra la soberanía de cualquiera de los dos Estados Contratantes.

Para no incurrir en lo mencionado en el párrafo anterior, cada uno de los Estados Contratantes deberá poner especial cuidado en no plasmar una imposición que aplique medios de ejecución que no estén contemplados por la legislación interna de cada uno de estos países.

1. -Cada uno de los Estados Contratantes se esforzará para recaudar los impuestos establecidos por el otro Estado Contratante a fin de asegurar que cualquier exención o tasa impositiva reducida otorgada bajo el presente Convenio por este otro Estado Contratante no beneficie a personas que no tengan derecho a dichos beneficios. El Estado Contratante realice dichas recaudaciones será responsable ante el Estado Contratante por las sumas así recaudadas.

2. -En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 del presente Artículo serán interpretadas en el sentido de imponer, a cualquiera de los Estados Contratantes que se esfuerce para recaudar los impuestos, la obligación de adoptar medidas administrativas que difieran de la legislación y la práctica administrativa de este Estado Contratante o que sean contrarias al orden público de este Estado Contratante".

Para que se cumplan los objetivos antes enunciados, se deberá poner especial cuidado en que se cumplan los principios de fuerza de atracción y de punto de origen, ya que por medio de ellos se puede obtener, la vía en la que se debe solicitar información al otro Estado Contratante.

Principio de no-discriminación. Este principio nos indica que cuando existan beneficios o exenciones a una contribución, se deberá tener el mismo sentido de aplicación para contribuyentes en condiciones similares, aunque sean de diferentes Estados.

Este principio, al momento de la elaboración de los convenios para evitar la doble tributación, sugieren que un ciudadano de un Estado Contratante "A", bajo ninguna circunstancia que podrá estar tributando, ni tampoco cumplir los requisitos que establezca otro Estado Contratante "B", siempre y cuando los ciudadanos de este último Estado, tengan menor carga impositiva que los ciudadanos del Estado "A".

Por lo antes expuesto, podemos concluir diciendo que por vía de este principio, se protege de manera fiscal a los sujetos pasivos de un Estado aunque no sean residentes en éste.

Para documentar en mayor forma este principio, nos permitimos citar el primer párrafo del artículo 24 del modelo de la OCDE (también dentro del modelo ONU y el modelo Americano existe este principio, en el mismo artículo):

"1. - Las personas que tengan la nacionalidad de un Estado Contratante no estarán sujetas en el otro Estado Contratante a ninguna determinación de impuestos ni ningún requerimiento relacionado con ella que sean distintos o más gravoso que la aplicación de impuestos y los requerimientos relacionados a los cuales las personas que tengan la nacionalidad de ese otro Estado en las mismas circunstancias particularmente con respecto a su residencia, estén o pudiesen estar sujetas. No obstante las disposiciones del artículo 1, esta disposición aplicará también a personas que tengan la nacionalidad del Estado en cuestión, en las mismas Circunstancias, estén o pudiesen estar sujetas"

Principio de procedimiento amistoso. Este principio establece el procedimiento por medio del cual las autoridades fiscales de cada Estado contratante tendrán que proceder para llevar a cabo una cooperación en materia de resolución de controversias en las diferentes interpretaciones de los convenios.

Para analizar este principio, a continuación enunciamos el artículo 25 del modelo OCDE, cabe señalar que también los modelos ONU y el Americano incluyen este principio:

"Cuando una persona considere que las acciones de uno o ambos de los contratantes resulten o resultaran en su caso en una aplicación de impuestos incongruente con las disposiciones de este convenio, tal persona puede, independientemente de las soluciones previstas en las leyes locales de tales Estados, presentar su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del cual es residente o, si en su caso, se encuentra su caso dentro de lo indicado en el párrafo 1 del artículo 24, a la del Estado Contratante del que tenga la nacionalidad. El caso debe presentarse dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la acción que resultara en la aplicación de impuesto incongruente con las disposiciones de este convenio.

La autoridad competente se esforzará, si la objeción para ser justificada y por si misma no puede llegar a una solución satisfactoria, para resolver el caso de mutuo acuerdo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, con objeto de evitar la aplicación de impuestos que sea incongruente con este convenio. Cualquier acuerdo logrado será aplicado, no obstante las limitaciones de tiempo en las leyes locales de los Estados Contratantes.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes se esforzarán para resolver de mutuo acuerdo las dificultades o dudas que surjan de la interpretación o la aplicación de este convenio. También podrán consultarse mutuamente para la eliminación de la doble tributación en los casos no contemplados en este convenio.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se podrán comunicar directamente entre sí para propósitos de alcanzar un acuerdo en el sentido de párrafos anteriores. Cuando parezca aconsejable tener un intercambio verbal de opiniones, con el fin de llegar a un acuerdo, tal intercambio se debe realizar a través de una Comisión compuesta por representantes de las autoridades competentes de los Estados Contratantes".

"Aspectos fiscales en el Tratado de Libre Comercio de América del Norte"

Convenios para evitar la Doble o Múltiple Imposición Internacional

La Doble Imposición.

Es de explorado derecho que existe doble imposición, también conocida como doble tributación, cuando dos o más autoridades en materia fiscal gravan a un mismo sujeto sobre la misma fuente de riqueza. La doble tributación, en consecuencia, puede darse en el ámbito nacional e internacional.

Doble Imposición Nacional

En México, la doble o múltiple imposición se da por virtud de la concurrencia impositiva que deriva del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En efecto, el dispositivo constitucional fija la obligación de los mexicanos para contribuir al gasto público: I) Sea federación. II) Estados. O III) Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que determinen las leyes.

Este precepto queda claro que además de consagrarse la garantía de legalidad tributaría, se establece una concurrencia impositiva para que los residentes de un municipio, que lo son a su vez de una entidad federativa y de la federación, paguen contribuciones a los tres gobiernos de los lugares de su residencia.

Bajo el principio del pacto federal (en el sentido de que lo que no se encuentra expresamente reservado para la federación, se entiende consentido por los estados), la fracción XXIX-A del artículo 73 constitucional, faculta al Congreso de la Unión para establecer contribuciones: I) Sobre el comercio exterior. II) Sobre aprovechamiento y explotación de recursos naturales. III) Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros. IV) Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación. Y V) Especiales sobre: A) Energía eléctrica. B) Producción y consumo de tabacos labrados. C) Gasolina y otros productos derivados del petróleo. D) Cerillos y fósforos. E) Aguamiel y productos de su fermentación. F) Explotación forestal. y G) Producción y consumo de cerveza.

Atento a lo anterior y salvo las contribuciones enumeradas en el párrafo anterior que expresamente se encuentran reservadas a la federación, los estados y municipios tienen absoluta y plena libertad y autonomía para establecer las contribuciones necesarias para cubrir sus respectivos gastos públicos, conforme lo establecen las Constituciones Políticas de los Estados y sus Leyes de Hacienda, Estatal y Municipales y en base a lo que establecen los diversos artículos que integran el Título Quinto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, en especial, la fracción IV del artículo 115.

Indudablemente, en la historia de nuestro país se han dado algunos casos de doble y hasta triple tributación, como ha sido el caso del Impuesto Federal, Estatal y Municipal sobre Erogaciones por Retribuciones al Trabajo Personal Subordinado, que después de muchas impugnaciones ante el Poder Judicial Federal, el impuesto del 1% Federal quedó derogado a partir del 10 de Agosto de 1993, susteniendo, sin embargo, algunos estatales y municipales.

Doble Imposición Internacional

En materia internacional, la doble o múltiple imposición se da cuando diferentes estados, en uso de su potestad tributaria, someten a una misma persona física o moral, contribuciones substancialmente iguales por razones de realización, por parte dichas personas físicas o morales, del mismo objeto. La OCDE define la problemática como el resultado de la exigencia de un impuesto igual por dos o varios estados a un mismo contribuyente y en un mismo periodo de tiempo.

De los dos conceptos establecidos en el párrafo anterior se desprende la incidencia de dos o más potestades tributarias que en sus respectivos estados han establecidos contribuciones substancialmente iguales a ser impuestas sobre un mismo sujeto en el mismo periodo de tiempo.

En ámbito internacional, ha sido muy poco lo que se ha podido hacer para evitar la doble o múltiple imposición ya que si tomamos en consideración que la potestad tributaria de un estado establece contribuciones bajo principios de interés social y con el único fin de sufragar su gasto público, resulte difícil que un estado esté dispuesto a renunciar a la obtención de determinados ingresos, por el hecho de que algunos de sus nacionales cubran contribuciones en otro estado.

A lo máximo que la comunidad internacional ha llegado en la resolución de los problemas derivados de la doble o múltiple imposición internacional es a la celebración de tratados internacionales comúnmente conocidos como Convenios (usualmente bilaterales) para Evitar la Doble Tributación.

Los antecedentes históricos más remotos de estos convenios los encontramos en el año 1843, a través de los Tratados de Asistencia Administrativa Recíproca celebrados entre Holanda, Luxemburgo, Francia y Bélgica; convenios bilaterales firmados por Francia con España en 1862 y con Gran Bretaña en 1882; Estos antecedentes constituyeron, más que un Tratado para Evitar la Doble Tributación, un pacto para que los países signatarios no

sujetaran a los nacionales de sus estados a cargas impositivas extraordinarias en los otros estados signatarios.

En 1899, Austria, Hungría y Prusia firman un tratado fiscal que contempla y pretende resolver el problema de múltiple imposición internacional y que en año de 1903 es copiado para ser celebrado entre Sajonia y Baviera, extendiéndose sus términos en 1909 para Prusia y Luxemburgo; Austria celebra el mismo documento con Bade en 1908 y con Hesse en 1912 y con Baviera en 1913.

Después de la Primer Guerra Mundial en Europa se desemboca el aumento en las cargas fiscales a los particulares para combatir la inflación de los países beligerantes y entonces la Sociedad de Naciones inicia la elaboración de los primeros modelos de tratados internacionales para evitar la doble o múltiple imposición en materia de Impuesto sobre la Renta e impuestos a la propiedad y a las herencias y en dicho modelo se establecieron cláusulas de asistencia administrativa y legal para la administración y cobro de impuestos.

En el año de 1928, la Conferencia de Expertos Gubernamentales para Prevenir la Doble Imposición (celebrada en Suiza), concluyó sobre la imposibilidad de lograr el objetivo por considerarse irreconciliables las diferencias entre los sistemas fiscales prevalecientes en la Europa Occidental.

Destaca por su importancia, señalar que en el año de 1943, México organizó la Conferencia Tributaria Regional en la que participaron los expertos gubernamentales en materia fiscal de Argentina, Bolivia, Canadá, Colombia, Chile, Cuba, Ecuador, Estados Unidos, Guatemala, México, Perú y Venezuela y de la que surgió el MODELO DE TRATADO MEXICO, estableciéndose en el la tesis de gravar impuestos de extranjeros residentes en México (según ya lo había resuelto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, fundándose en el concepto residencia a que alude la fracción IV del artículo 31 constitucional), dentro de un sistema de Trato Nacional y gravar los extranjeros bajo el principio de fuente de riqueza, es decir, en el estado en donde desarrolla una actividad económica gravada para los nacionales en Ese estado. En 1946 se revisa en Londres, el Modelo de Tratado aprobado en México en 1943, donde nace un nuevo modelo que vuelve a revisarse en París en el año de 1963, en el que se reduce el criterio de imposición en la fuente adoptada en México y conformado en Londres para que las legislaciones de los países graven, bajo el principio de Trato Nacional, a los residentes de un estado sobre su ingreso mundial, independientemente de su nacionalidad.

Finalmente, la ONU y la OCDE han establecido modelos de tratados bilaterales y/o multilaterales para evitar la doble tributación de Impuesto Sobre la Renta y sobre Ganancias de Capitales en los años 1977 y 1980 respectivamente.

Cabe considerar que los esfuerzos internacionales para evitar la doble o múltiple imposición no han podido constituir una respuesta radical de solución, tanto por razones económicas (ya que el interés público con que actúa la potestad tributaria de los estados es sumamente fuerte), cuanto por la diversidad de sistemas tributarios existentes en los diferentes estados.

Usualmente, las medidas que se aplican para atenuar los efectos de la múltiple imposición internacional son: I) El crédito contra impuestos. II) La deducción de los impuestos pagados en el exterior. III) La participación. Y IV) El establecimiento de tasas o cuotas adicionales.

La experiencia mundial que solo llegan a celebrarse convenios para evitar la doble imposición en impuestos directos y, generalmente, respecto de ingresos derivados de actividades económicas; normalmente no se incluyen impuestos indirectos para no aumentar los sacrificios económicos que tienen que realizar las naciones signatarias y normalmente, estos acuerdos son bilaterales entre estados que tienen volumen global de flujo de importaciones y exportaciones que arrojan cifras más o menos equilibradas; generalmente, van acompañados (como en el caso de México con los Estados Unidos y Canadá), de acuerdos de tipo comercial que incrementan el flujo económico, tanto de intercambio de bienes y servicios, cuenta de inversión entre los residentes de los países signatarios.

Sobre esto último, cabe mencionar que México inicia, en el año de 1990, negocios de Convenios para Evitar la Doble Tributación básicamente con 18 socios comerciales con los que México abrió sus fronteras a partir de 1985 y cuando inició las negociaciones para el establecimiento de una zona libre comercio en América del Norte, tuvo el suficiente cuidado de prevenir que con el TLC, el flujo de importaciones y exportaciones entre los tres estados aumentara considerablemente y por tanto, celebró, el 8 de abril de 1991 con Canadá y el 18 de septiembre de 1992 con los Estados Unidos, un Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia del Impuesto Sobre la Renta, que a la fecha de esta publicación ya han sido ratificados por los órganos competentes de los tres países y que están acompañados de otros dos tratados con los mismos países (Estados Unidos y Canadá) para el intercambio de información fiscal de impuestos federales y que también han sido ya ratificados por los órganos competentes.

3.4. - Acuerdos de Precios de Transferencia.

Análisis de los Acuerdos entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos De América y Canadá para el intercambio de información tributaria.

Objetivos de los Acuerdos

Estos acuerdos tienen como objetivo facilitar el intercambio entre México y los Estados Unidos y Canadá para la determinación y recaudación de sus respectivos impuestos y prevenir, dentro de sus respectivas jurisdicciones, la evasión y defraudación tributaria.

Estos convenios pretenden también que los tres países que ahora integran la zona libre comercio de Norte América, desarrollen conjuntamente mejores fuentes de información en materia tributaria y, para ello, se comprometen a brindarse asistencia mutua bajo los límites y consideraciones que establezcan las leyes tributarias de cada uno de los estados, entendido entonces, que el suministro de información tributaria que haga México estará sujeto a los términos y condiciones establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

Contribuciones Comprendidas en los Acuerdos

Los Acuerdos con Estados Unidos y Canadá están, en primer lugar, limitados al intercambio de información fiscal únicamente sobre contribuciones federales de los tres países y, por tanto, abarcan en el caso de México: 1 el Impuesto sobre la Renta; 2 Impuestos Federales sobre Productos del Trabajo; 3. Impuesto al Activo; 4 Impuesto al Valor Agregado; y 5 Impuestos Federales sobre el Consumo.

En el caso de los Estados Unidos de América: 1. Impuestos Federales sobre la Renta; 2 Impuestos Federales sobre la Renta del Trabajo; 3 Impuestos Federales sobre Transferencias Destinadas a Evitar el Impuesto Sobre la Renta; 4 Impuestos Federales Sucesiones y Donaciones; 5 Impuestos Federales sobre el Consumo.

En el caso de Canadá: 1. Impuestos Federales sobre la Renta; 2 Impuestos Federales sobre la Renta del Trabajo; 3 Impuestos Federales sobre Transferencias Destinadas a Evitar el Impuesto Sobre la Renta; 4 Impuestos Federales Sucesiones y Donaciones; 5 Impuestos Federales sobre el Consumo.

Como la tendencia de los Tratados Internacionales celebrados por México es que su duración sea indefinida, los Acuerdos contemplan que sí los gobiernos de México, Estados Unidos y Canadá establecen, en sustitución de las contribuciones indicadas en los Acuerdos, que sean substancialmente similares, los Acuerdos abarcarán éstas pero las autoridades competentes de cada estado deben notificar a las autoridades competentes de los otros estados sobre dichos cambios legislativos.

Los Acuerdos no tendrán aplicación en la medida que una acción o procedimiento realizado con las contribuciones a que se refiere este inciso, hayan prescrito y/o caducado de acuerdo a las leyes del estado requeriente. No olvidemos que conforme al Código Fiscal de la Federación de México, las facultades de las autoridades para ejercer sus facultades de fiscalización, determinar en cantidad líquida créditos fiscales, hacerlas efectivas e imponer sanciones, caduca a los cinco años a partir de su fecha de exigibilidad y que las obligaciones y créditos fiscales a cargo de los contribuyentes prescriben en el término de cinco años contados también a partir de su fecha de exigibilidad.

Intercambio de Información

Los Acuerdos prevén que las autoridades competentes de los estados contratantes intercambiarán información fiscal para la determinación, liquidación y recaudación de contribuciones, el cobro y la ejecución de los créditos fiscales a su favor y la investigación o persecución de infracciones y delitos fiscales.

Para ello, las autoridades competentes de los estados contratantes han establecido tres modalidades para el intercambio de información fiscal:

1. - Intercambio Automático: Este intercambio de información fiscal se dará entre las partes contratantes de los Acuerdos de manera informal, cuando así lo acuerden entre las partes, ya sea para informarse sobre medidas administrativas tributarias que las autoridades competentes de cada estado adopte en materia de fiscalización de contribuyentes, así como en la determinación, liquidación y cobro de créditos fiscales, al igual que en las medidas que se adopten para la sanción de infracciones y persecución de delitos en materia fiscal.

2. - Intercambio de Información Fiscal Correcta: Este intercambio se dará entre las partes contratantes de manera también informal, cuando las partes consideren apropiado conocer sobre aspectos fiscales concretos en el otro estado contratante; en estos casos, los delegados del gobierno de cada estado se intercambiarían información relevante que ayude a cada estado a alcanzar los objetivos de los Acuerdos.

Los delegados de cada estado contratante determinarán que información fiscal puede resultar relevante para ser intercambiada con los otros estados y, para ello, convendrán en los procedimientos de acopio de información relevante y proveerán esta información a los otros estados.

3. - Requerimiento Formal: En este caso, los delegados de los gobiernos de los estados contratantes suministrarán la información fiscal específica que el delegado de los gobiernos de los otros estados contratantes requiera al primero en relación con información financiera y fiscal de un contribuyente del estado requerido o grupo de contribuyentes de que este estado. El estado requerido proveerá, en forma directa al estado requeriente, la información fiscal y financiera que le sea requerida y que tenga disponible en el expediente del o los contribuyentes involucrados.

En caso de que el delegado del gobierno del estado requerido no tenga disponible la información solicitada, deberá iniciar el procedimiento de fiscalización correspondiente, hasta reunir la información fiscal y financiera solicitada por el delegado del gobierno del estado requeriente.

En los Acuerdos se contempla que los delegados de los gobiernos de los estados contratantes están obligados a guardar absoluta y completa confidencialidad respecto de la información fiscal financiera recibida y esta información sólo podrá ser utilizada en la determinación, liquidación y cobro de adeudos fiscales o para la imposición de sanciones por infracción a las disposiciones fiscales o para la persecución de delitos en materia fiscal.

Igualmente, en los Acuerdos se contempla que los delegados de los gobiernos de los estados contratantes no están obligados a rendir información fiscal financiera de uno o varios contribuyentes residentes en dicho estado, si de acuerdo con las leyes del estado requerido, parte de esa información tiene el carácter de confidencial.

En la Ley Mexicana de Instituciones de Crédito, el artículo 117 establece que las instituciones de crédito no tienen autorización para revelar información financiera de sus clientes a ninguna persona, excepto cuando así sean instruidos por el Poder Judicial del estado o de la federación, en caso de que en algún juicio llevado ante un tribunal perteneciente a dichos Poderes Judiciales, el cuentahabiente sea parte.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de la Comisión Nacional Bancaria, podrá obtener la información financiera de los clientes de las instituciones de crédito mexicanas para efectos fiscales.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación mexicana, las autoridades competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito están facultadas para utilizar la información fiscal proveniente de las autoridades competentes hacendarías de otros países, más dicha información obtenida por México esta sujeta a prueba en contrario en caso de ser debatida por el contribuyente residente en México y por lo mismo, el uso de información inadecuada o falta de veracidad por parte de las autoridades fiscales mexicanas permiten al contribuyente residente en México ejercer sus respectivas acciones ante el Tribunal Fiscal de la Federación, tribunal que tiene autoridad para determinar la validez de la información fiscal obtenida por las autoridades mexicanas de los delegados de los gobiernos signatarios de los Acuerdos.

Por último es importante hacer notar que cuando el estado mexicano sea requerido por los delegados de los gobiernos de los Estados Unidos y Canadá para proporcionar información fiscal financiera de un contribuyente residente en México y se tengan que llevar a cabo procedimientos de fiscalización por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y aún tratándose de compulsas, las autoridades competentes mexicanas están conminadas a cumplir los requisitos establecidos en el último párrafo del artículo 16 de la Constitución y con los artículos 42 a 48 del Código Fiscal de la Federación, que no son objeto de este estudio.

Los acuerdos bilaterales para el intercambio de información tributaria han resultado ser una herramienta muy eficaz en lucha contra la evasión y fraude fiscal, tanto en el ámbito nacional como en el internacional. En esta última área, el intercambio de información tributaria adquiere gran relevancia para las autoridades fiscales en virtud de la complejidad de estas operaciones y de los montos tan elevados que normalmente representan. Actualmente se encuentran en proceso de negociación otros convenios para evitar la doble tributación con otros países y toda vez que los proyectos contienen un artículo en que se establece un mecanismo para que los estados signatarios intercambien información fiscal, no se ha considerado continuar negociando acuerdos que se refieran exclusivamente a esta materia.

Convenios celebrados por el Gobierno de México con los Gobiernos de los Estados Unidos de América y Canadá para evitar la Doble Tributación y prevenir la Evasión Fiscal en el Impuesto Sobre la Renta.

Antecedentes

México ha negociado hasta la fecha, 18 tratados para evitar la doble tributación, lo que ha significado la celebración de 50 rondas de negociaciones desde de abril de 1990, fecha fecha se inicio este proceso. El primer tratado firmado por México en esta materia fue celebrado con Canadá, el cual entró en vigor el 1o de enero de 1992. Los convenios con Francia y Suecia, que fueron firmados en 1991 y 1992, respectivamente, iniciaron su vigencia el 1o de enero de 1993.

Los tratados con Italia, Bélgica, Ecuador, Países Bajos y Suiza ya fueron firmados por el Ejecutivo Federal, pero aún no han sido sometidos a la aprobación del H. Senado de la República, en virtud de que estos países, antes de poder ser ratificados por sus respectivos congresos o parlamentos, es necesario agotar una serie de procedimientos que aún no han sido concluidos.

Los convenios con los gobiernos de España, Alemania y Estados Unidos de América fueron aprobados por el H.Senado de la República el presente año. Alemania y Estados Unidos ya aprobaron sus respectivos convenios y se espera que entren en vigor el próximo año. Se tiene previsto, en un futuro próximo, llevar a cabo la firma de los acuerdos con Noruega, Reino Unido Finlandia y Corea, así como concluir las negociaciones con Rumania y Dinamarca.

México ha recibido invitaciones oficiales para iniciar negociaciones con Japón, Polonia, Hungría, Brasil, Costa Rica, Marruecos, Grecia, Uruguay, Guatemala, Tailandia, Malasia, Bardados, Singapur, Belice, y Luxemburgo, de los cuales se iniciaron ya platicas con Singapur.

Cabe señalar que los convenios que México ha celebrado se basan en buena medida en el Modelo de Convenio de la OECD. Este Modelo ha resultado ser el más efectivo para eliminar la doble tributación y es el que ya ha servido de base para prácticamente todos los tratados celebrados entre los países desarrollados. Cada artículo del Modelo viene

acompañado de extensas notas explicativas que describen con detalle el alcance del texto, por lo que son un elemento muy valioso para la correcta interpretación y aplicación de los tratados celebrados a su amparo.

El establecimiento de esta red de tratados representa un paso decisivo en el fortalecimiento de las relaciones económicas de México con sus principales socios comerciales. Al eliminar la doble tributación desaparecen los costos fiscales adicionales en que incurren las empresas cuando realizan operaciones fuera de su país y que les impide establecer sus inversiones en donde mejor les convenga.

Generalidades

Ambos convenios se limitan a otorgar beneficios a las personas físicas o morales que son residentes de los tres países de la zona de libre comercio de Norte América y únicamente son aplicables al Impuesto sobre la Renta de los países y a los impuestos al Patrimonio establecidos por las partes. Estos convenios clarifican y armonizan los criterios de imposición, otorgando con ello una mayor seguridad y certeza jurídica a las operaciones comerciales que cubre el TLC y que están gravadas por el Impuesto Sobre la Renta.

Como regla general, ambos convenios coinciden en la posibilidad de cada estado grave los ingresos de un no residente conforme a las disposiciones de sus leyes fiscales domésticas, por lo que en el capítulo correspondiente a contribuciones que cubren los convenios, solo haremos énfasis a aquellos casos que dan un tratamiento especial diferente al de las leyes fiscales domésticas.

En el convenio con Estados Unidos de Norte América, existe un capítulo (artículo 22) relativo a organizaciones exentas de impuestos y en el que se dispone que las organizaciones de un estado contratante que tengan el carácter de religiosas, científicas, literarias, educacionales o de caridad, estarán exentas de impuestos en otro estado contratante, cuando lo estén de acuerdo con las leyes del estado en que actúan.

Los convenios garantizan la aplicación de tasas de retención en el estado donde encuentre la fuente de riqueza; algunas de estas tasas resultan inferiores a las previstas en las Leyes del Impuesto Sobre la Renta internas de los tres estados.

En virtud de que ambos convenios persiguen el objetivo de evitar la doble o múltiple imposición en los estados que por el TLC integran la zona libre comercio de Norte América, el sistema para evitarla se reduce a la posibilidad de que los residentes de los estados puedan acreditar, en su estado de residencia, las contribuciones pagadas en los otros estados, cuando de ellos proceda su fuente de riqueza con ciertas limitaciones que se reducen en que el acreditamiento no podrá ser mayor al impuesto local de cada estado respecto del ingreso específico de que se trate.

Igualmente, los convenios coinciden en que no impondrán contribuciones discriminatorias para no residentes de los estados miembros del convenio.

Solución de Controversias

Los convenios ofrecen a los contribuyentes de la zona de libre comercio de Norte América, una instancia adicional a las previstas por la legislación fiscal interna de los tres países, para solucionar cualquier controversia que surja con motivo de su aplicación o interpretación.

Ambos convenios establecen un sistema de solución de controversias en virtud del cual, cuando una persona considere que uno de estados contratantes ha violado las disposiciones del convenio, lo hará notar a las autoridades fiscales competentes de su estado de residencia para que dicho gobierno haga las aclaraciones pertinentes con el gobierno del estado que se considera violador de alguna de las disposiciones del convenio y así, los tres estados se obligan a resolver dichas controversias por mutuo acuerdo.

Sujetos Beneficiados

En ambos convenios se establecen las reglas específicas para definir quienes deben considerarse como residentes: la regla en ambos convenios es que se considera residente a cualquier persona física o moral que esta obligada a pagar impuestos en los tres países que conforman la zona libre comercio de Norte América, que tengan establecido su domicilio, lugar de negocios, residencia para efectos migratorios o lugar de incorporación, en tratados de personas morales.

En resumen, ambos convenios sirven en gran medida la disposición de residencia que México tiene establecida en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, en ambos convenios se prevé que si la legislación doméstica de los firmantes presenta contradicciones, éstas serán resueltas aplicando la ley doméstica que corresponda al contribuyente por razones de nacionalidad y no habiendo conformidad sobre este punto, las partes se obligan a llegar a un acuerdo.

Sí por razón de las legislaciones de los tres países, una persona moral fuera considerada residente en más de un país, el tratado resuelve que esa persona moral quedará excluida de sus beneficios.

Las personas morales residentes en la zona de libre comercio de América del Norte, por razones de las operaciones mercantiles que cubre el TLC, indudablemente pueden llegar a configurar la figura tan debatida de "establecimiento permanente" ya sea porque una persona moral residente en uno de los tres estados abra, en otro estado, sucursales, agencias oficinas, fábricas, talleres, instalaciones o lugares de exploración o extracción de recursos naturales, esto es, que tenga un lugar de negocios en otro estado

Puede darse el caso de la configuración de un establecimiento permanente cuando no habiendo lugar de negocios, la persona moral residente en el extranjero actúe en otro estado a través de representante para celebrar contratos tendientes a la realización de actividades empresariales.

Ambos convenios basados en el Modelo de la OECD, ratifican la figura del establecimiento permanente en los casos contemplados en los dos párrafos anteriores y en el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no podrá exigir la configuración de un establecimiento permanente en los casos establecidos en las fracciones II a VI del artículo 2 de la Ley mexicana del Impuesto sobre la Renta, lo que constituye un beneficio indirecto que los convenios conceden a los residentes de los Estados Unidos de América y de Canadá.

En efecto, por reformas sufridas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de México en 1991, se introdujeron en el artículo 2 algunos casos que configuran al establecimiento permanente que resultan poco claros en su aplicación ya se refieren a la falta de lugar de negocios del residente en el extranjero, pero que éste actúe en el país a través de una persona física o moral para mantener existencias de bienes con las que efectúe entregas de mercancías asuma riesgos, actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general, ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no alas que corresponderían de actuar de manera independiente o que tenga remuneraciones garantizadas independientemente del resultado de sus actividades Independientemente de la aplicabilidad legal de estos conceptos, nuevos para la figura del establecimiento permanente en México, los residentes de Canadá y de los Estados Unidos de América no tendrán la obligación de configurar un establecimiento permanente en los casos que se contemplan en este párrafo.

Como en caso de excepción, en ambos convenios se configura el establecimiento permanente cuando un residente en el extranjero actúa directamente o por agentes no independientes en el aseguramiento de riesgos y/o en el cobro de primas por dichos seguros. Esta disposición fue adoptada por los tres países, considerando lo establecido en el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación de la ONU.

También basándose en el Modelo de la ONU, el convenio con Canadá considera que si existe establecimiento permanente cuando un residente en el extranjero actúa a través de un agente cuyas actividades son preponderantemente realizadas por dicho agente en beneficio del residente en el extranjero, sin importar que entre el residente en el extranjero y el agente se haya pactado una relación "independiente".

En el convenio con los Estados Unidos se aclara que sí se configura el establecimiento permanente cuando una persona física o moral procesa en beneficio de un residente en el extranjero, materias primas, partes, componentes, bienes o mercancías entre los residentes en el extranjero; este caso contempla a la industria maquiladora de exportación cuyos bienes de activo fijo son propiedad del residente en el extranjero.

Cabe considerar que por los convenios, congruentes que por los convenios, congruentes con las leyes fiscales de Canadá, Estados Unidos de América y México, no se configurará el establecimiento permanente, ni se gravarán por otro estado, las utilidades derivadas de la venta de mercancías entre los residentes de los tres estados que lleven a cabo la tradicional figura denominada "ventas en el mercado internacional", independientemente de que estén o no amparadas en las disposiciones o gocen de los beneficios del TLC o del GATT. Esto

quiere decir que las ganancias que obtengan los exportadores de bienes muebles serán gravadas individualmente conforme a las leyes fiscales domésticas de cada estado.

Ambos convenios autorizan que en la determinación de utilidades gravables obtenidas por un establecimiento permanente podrán deducirse, además de los gastos e inversiones que las leyes fiscales domésticas de los países miembros de la zona de comercio de Norte América realicen, los gastos administrativos y de personal pagados en el país de la oficina central.

Contribuciones que Cubren los Convenios

En el Convenio con Canadá se cubren el ISR de México, el IMPAC en México y el ISR de Canadá.

En el Convenio con los Estados Unidos se cubren ISR de ambos países, pero no el IMPAC mexicano, ya éste no es un impuesto que pueda acreditarse en los Estados Unidos de Norte América conforme a las reglas de los artículos 902 a 904 del Interna Revenue Code.



Caso Práctico

Caso práctico

Estudio sobre precios de transferencia

El último tema teórico está enfocado a la metodología que se tendrá que desarrollar para elaborar el estudio de precios de transferencia, es importante destacar que la metodología en comento, no está contemplada en ninguna disposición legal, sin embargo en la actualidad es la que en términos prácticos se ha desarrollado en la elaboración de estudios de precios de transferencia.

Metodología para determinar los Precios de Transferencia.

Como se pudo observar en el Capítulo anterior, para poder desarrollar cualquier método de los contemplados en el artículo 216 de la LISR, se requiere diversa información de carácter económico, financiero, de condiciones de producción y de mercado, que no solamente contemple el ámbito doméstico, sino también el entorno internacional. Derivado de lo anterior, se debe desarrollar una metodología que satisfaga en fondo y forma los requerimientos básicos y especiales necesarios para que el resultado de dicho estudio sea el más confiable y correcto.

Por lo antes comentado, los pasos a seguir para la elaboración del estudio de precios de transferencia son los siguientes:

- a) Información de trasfondo.
- b) Análisis funcional.
- c) Rango ajustado de precios.
- d) Evaluación de resultados.

Información trasfondo

El primer paso para desarrollar un estudio sobre precios de transferencia es la recopilación que de la información que servirá de pilar para determinar la confiabilidad y certeza de los datos empleados.

En esta etapa se tendrá un contacto directo con la compañía que está efectuando el estudio.

Este contacto principalmente se lleva a cabo por medio de entrevistas que la persona o personas expertas deberán efectuar con el propósito de obtener en forma precisa el siguiente tipo de información:

1. - Información financiera sobre la compañía y las subsidiarias pertinentes.
2. - Desarrollo de la Compañía.
3. - Obtención de comentarios sobre la competencia.
4. - Opiniones de la empresa sobre la situación económica del mercado.
5. - Determinación por parte de la empresa de los factores económicos que impulso el mercado

Con lo respecta al primer numeral, es muy importante, es saber el esquema organizacional que guarda la compañía, no solamente enfocado en su ámbito interno, sino que se deberá considerar al mismo tiempo, todas y cada una de las empresas que conforman el grupo empresarial; es decir la compañía Holding (tenedora de acciones), hasta la última empresa subsidiaría.

Una vez analizado el esquema organizacional, se realiza el estudio de la situación económica que guarda cada de estas empresas para poder, en el futuro, implementar una nueva opción de negocios entre mis empresas que conforman dicho grupo empresarial.

La aplicación práctica que tiene este estudio es el conocer realmente el estado que guarda el grupo empresarial y de esta para poder efectuar de las compañías y operaciones comparables.

Con lo que respecta al desarrollo de la compañía, podemos decir que es igualmente importante el conocer su historia, ya que solo de esta manera se comprenderán las razones por las que actualmente se estén aplicando ciertas políticas tanto en el ámbito operativo como en el administrativo.

El analizar el desarrollo de la compañía, generará que nuestro estudio de precios de transferencia, sea mas apegado a la realidad. Como mencionó en el párrafo anterior, es importante analizar por ejemplo, las políticas de descuento que se han seguido e investigar las razones por lo que éstas han cambiado o se han mantenido, obteniendo con ello una visión más amplia acerca del estado que la compañía ha guardado y sus expectativas de desarrollo a largo y corto plazo.

Otro de los puntos importantes que hay que considerar la competencia, ya que para realizar el estudio de precios de transferencia es fundamental efectuar un análisis sobre operaciones y empresas comparables que servirán de base para seleccionar el método que nos proporcione el margen de utilidad más justo y equitativo.

Aunque la determinación de las operaciones y empresas comparables no se hacen en función de los comentarios de las empresas, estos sirven para evaluar el grado de confiabilidad de una de los datos que proporcione la compañía que es está elaborando el estudio.

Los dos últimos puntos, buscan determinar el enfoque que la(s) compañía(s) han dado a las diferentes variables económicas nacionales o internacionales que provocaron su desarrollo, estabilidad o decrecimiento.

Análisis Funcional

En términos generales, el análisis funcional consiste en definir las funciones y riesgos asumidos por las partes relacionadas.

Las ventajas operativas que ofrece este análisis son:

Sirve como soporte del estudio sobre los precios de transferencia.

Evalúa responsabilidades, funciones, riesgos e intangibles entre las partes relacionadas.

Determina características en la industria y el mercado.

Se considera el soporte del estudio de precios de transferencia, debido a que en esta etapa se llevan a cabo un gran número de estudios económicos para poder determinar las operaciones y empresas comparables, así como el entorno económico que hasta la fecha ha afectado el desarrollo productivo de la compañía.

Como podemos recordar, en la información de trasfondo mencionamos que los datos que se proporcionan son desde el punto de vista de la compañía, en el análisis funcional, se realizan sobre la base de los datos que el mercado arroja. Para poder determinar la comparabilidad de las empresas existentes en el mercado, se utiliza una base de datos denominada Código SIC Código Industriales Estándares. Esta base de datos cuenta con una amplia gama de empresas que pueden considerarse como comparables para efectos del estudio de precios de transferencia.

Como se menciona en su oportunidad, el primer paso para la elaboración del estudio es el análisis y conocimiento interno de la compañía, y como segunda etapa, la determinación de las operaciones y empresas comparables. La importancia de esto radica en que función de la información que se pueda recopilar, se obtendrá un grado de confiabilidad y aplicación del método a que hace referencia el artículo 216 del LISR.

Al mismo tiempo que se obtiene el método que se tenga que emplear, el análisis funcional proporciona también una visión de negocios más amplia para los dueños de la compañía, ya dentro de éste se debe analizar todas y cada una de las operaciones que se tengan contratadas. Como consecuencia, la persona especializada en elaborar los estudios, tendrá la capacidad para proponer un nuevo esquema operativo para la optimización de la operación y reducción de los riesgos que se pudieran originar tanto en el ámbito financiero, fiscal y económico.

Muy ligado a lo anterior, se puede señalar que el análisis funcional busca también aludir a la compañía de la situación actual que guarda el mercado; es decir, las estrategias a seguir para la apertura de nuevos mercados; es decir, las estrategias a seguir para la apertura de nuevos mercados, comercialización y publicidad del producto. Este análisis de mercado no sólo abarca el estudio del mismo, sino que también nos permite visualizar una nueva estrategia fiscal que pudiera generar una mayor optimización de la carga tributaria.

El precio comparable entre partes relacionadas y el estándar entre partes independientes en condiciones comparables, son el resultado del análisis funcional que dentro del estudio se tendrán que presentar por separado, y nos indican las bases para la elección del método.

Rango ajustado de precios

Una vez aplicado el método seleccionado para determinar los precios de transferencia: es necesario, para efectos de determinar si el margen de utilidad se encuentran dentro del valor de mercado, establecer un "rango" de comparación, dentro del cual se considerara cómo óptimo el margen de utilidad determinado.

Ver Artículo 217 penúltimo párrafo (LISR)

El precepto legal citado anteriormente solamente menciona que para poder determinar el rango ajustado se tendrán que emplear métodos estadísticos, los cuales no se contemplan dentro de este ordenamiento legal

Evaluación de resultados

Para efectuar la evaluación de resultados que se comparan los resultados obtenidos de aplicación de los métodos para determinar los precios de transferencia de las operaciones practicadas por partes relacionadas contra la determinación del rango obtenido por la aplicación del método estadístico; una vez enfrentados, nos encontraremos con diferentes disyuntivas: la primera, que se encuentren dentro del rango y por exclusión, la segunda será que no se encuentre dentro de los parámetros de comparación.

Cuando la compañía se encuentre dentro del rango aceptable, no se tendrá que efectuar ajuste alguno; sin embargo, si no se cumple con lo anteriormente señalado, y como se observó anteriormente, tendrán que efectuarse los ajustes necesarios dar cumplimiento a los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) en materia de los valores de mercado en operaciones con partes relacionadas.

Entre los beneficios que se pueden obtener como resultado del estudio de los precios de transferencia, tenemos que independientemente del resultado de éste, se puede elaborar diferentes esquemas operativos que generan beneficios tanto en lo económico, financiero e impositivo.

Cuando se elabora un estudio de precios de transferencia, tanto el personal de la compañía, como quienes efectúan el estudio, desarrollan una visión más amplia de los aspectos operativos de la empresa, razón por la cual se tiene la posibilidad de la elaboración de nuevos contratos entre subsidiarias o entre la "Holding" misma, que traería como consecuencia que las diferencias que existieron o las dificultades en la determinación de operaciones entre partes relacionadas se eliminen.

Cuando se realiza un estudio de esta magnitud, ocasiones se puede detectar que los precios y costos incurridos, se ven afectados por erogaciones innecesarias, por lo que es recomendable que la compañía implicadas diseñen e implementen un nuevo esquema de trabajo.

Introducción.

Objetivos de este Estudio de Precios de Transferencia.

El objetivo de este estudio es analizar el margen de utilidad obtenido por EMPRESA de México, S.A. de C.V. ("EMPRESA") respecto a la compra de instrumentos musicales con partes relacionadas residentes en el extranjero, con el fin de determinar si ésta se ubica dentro de un rango de utilidad que pudiera ser aceptable para el Servicio de Administración Tributaria ("SAT") Este reporte analiza las operaciones realizadas durante el ejercicio fiscal concluido el 31 de diciembre de 2001.

En particular, este reporte analiza que la utilidad de EMPRESA para 2001, se encuentre dentro de un rango que pudiese ser aceptado por el SAT, de conformidad con los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) Asimismo, este reporte proporciona a EMPRESA la documentación que cumple con los requerimientos de la fracción XIV del artículo 86 de la LISR.

A. Trabajo realizado

Actualizar el análisis funcional basándonos en el cuestionario de precios de transferencia enviado para resolución por parte de EMPRESA.

Revisión y llenado por parte de EMPRESA del cuestionario con el apoyo de nuestro personal.

Revisión de los estados financieros para los ejercicios fiscales terminados el 31 de diciembre de 1999, 2000 y 2001, así como información adicional relevante.

Análisis de estados financieros y descripción de negocio de compañías comparables.

Actualización de la información financiera de las compañías comparables utilizadas para el estudio de 1998 utilizando tres bases de datos (Compustat, Mergent FIS y Disclosure)

Realización de ajustes contables y de capital a los estados financieros de las compañías comparables y de la parte analizada.

Realización del análisis económico para comparar los resultados financieros de EMPRESA con aquellos obtenidos por las compañías comparables analizadas. Para este análisis se empleó el programa de aplicación computacional *Transfer Pricing Architect*™.

Aplicación del MMTUO para evaluar las transacciones ínter compañía entre EMPRESA y sus partes relacionadas respecto a la compra de instrumentos musicales.

Emisión del borrador del reporte para comentarios por parte de la gerencia de EMPRESA.

Incorporación de comentarios realizados por la gerencia de Empresa de México S.A de C.V.(Sr. Antonio Trejo) al borrador presentado.

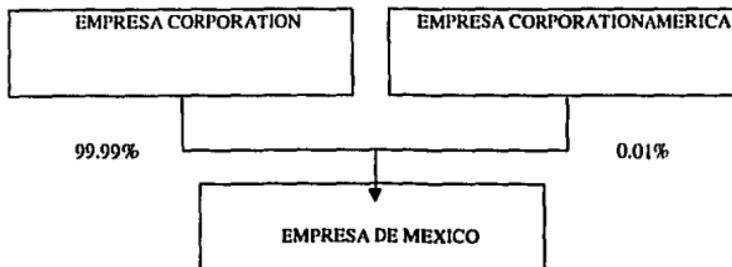
Emisión del reporte final para el ejercicio fiscal concluido el 31 de diciembre de 2001.

Descripción de la empresa

A. Estructura organizacional.

EMPRESA se estableció en México en el año de 1958, como una empresa dedicada a la distribución y al ensamble de instrumentos musicales, sin embargo fue hasta el año de 1994 cuando se dedicó a realizar actividades exclusivamente de distribución.

La estructura organizacional que actualmente mantiene es la siguiente, en la cual EMPRESA Corporation (" Corp.") Es dueña del 99.99% de EMPRESA Corporation América y el 0.01% restante lo poseen otros accionistas relacionados.



B. Descripción del negocio de EMPRESA DE MEXICO.

1. Tipo de empresa

EMPRESA de México se dedica a la importación de instrumentos musicales y equipo de audio, los cuales adquiere de partes relacionadas y los vende a mayoristas y detallistas no relacionados.

EMPRESA compra el 93.08% de sus productos a su parte relacionada EMPRESA Corp. el 6.92% restante lo compra a otras partes relacionadas y proveedores nacionales.

EMPRESA de México también proporciona clases de música por medio de tres escuelas de música, las cuales generan aproximadamente el 3% del total de ingresos.

2. Productos.

EMPRESA de México distribuye sus productos a través de dos líneas principalmente, incluyendo: Instrumentos Musicales

Dentro de esta línea se venden productos tales como pianos, órganos, guitarras, baterías, teclados portátiles, clavinovas, flautas e instrumentos de viento.

Productos de Audio Hi-Fi.

Esta línea de productos se dedica a comercializar reproductores de CD, amplificadores, sintetizadores, ecualizadores, mezcladoras, altavoces y mini componentes de alta fidelidad.

Todos los productos comprados a partes relacionadas, son revendidos y distribuidos a un mismo tipo de cliente y representan esfuerzos similares de venta por parte de EMPRESA Además, todos los productos se manejan dentro del análisis como una sola línea de producto.

3. Proveedores.

EMPRESA compra el 93.08% de los pianos, órganos, teclados portátiles, instrumentos de viento y demás productos a su parte relacionada EMPRESA Corp. El 6.57% de los productos son comprados a EMPRESA Exporting en Estados Unidos ("EMPRESA Export") y sólo el 0.25% restante es proporcionado por proveedores nacionales no relacionados e incluyen accesorios diversos como cuerdas para guitarras, baquetas, platillos para baterías, stands de exposición, entre otros.

La siguiente tabla muestra los principales proveedores relacionados y no relacionados de EMPRESA de México de instrumentos musicales, productos de audio y accesorios, así como los términos de compra establecidos incluyendo el monto de compras y el porcentaje que representa cada uno de estos respecto a las compras totales:

Cuadro 1: Principales proveedores de EMPRESA durante el ejercicio 2001.

Proveedor	Monto de Compras (pesos)	Porcentaje de Compras	Términos de Pago
EMPRESA	\$119,641,524	93.08%	Contado
EMPRESA Exporting	\$8,444,395	6.57%	30 días fecha
EMPRESA	\$74,070	0.06%	30 días fecha
EMPRESA Musicsoft	\$47,476	0.04%	30 días fecha
Nacionales	\$325,799	0.25%	30 días fecha
Gran Total	\$128,533,264	100%	

Fuente: Información proporcionada por EMPRESA DE MEXICO.

A su vez, relacionado con las clases de música que imparte, EMPRESA de México recibe de EMPRESA Music Foundation¹³ instructivos para la enseñanza musical de los maestros bajo el "Método JAPON", guías, seminarios, así como sistema papelería y certificados. Por los conceptos mencionados, EMPRESA de México paga regalías del 3% del monto de las colegiaturas, así como pagos de entre 300 y 800 yenes por alumno por la aplicación de exámenes. En 2001, los pagos por regalías ascendieron a \$267,085 pesos.

4. Clientes.

EMPRESA DE MEXICO no vende directamente a consumidores finales. Sus principales clientes son mayoristas y tiendas detallistas en México, incluyendo a Distribuidora Liverpool, S.A. de C.V., la cual durante 2001 representó el 6.69% del total de ventas, Sears de México, S.A. de C.V. con un 4.21% y El Palacio de Hierro, S.A. de C.V., que representó el 4.18%.

Cuadro 2: Principales clientes de EMPRESA DE MEXICO durante el ejercicio 2001.

Cliente	Importe (pesos)	Porcentaje sobre el total
Grandes Almacenes		
Distribuidora S.A. de C.V.	\$14,715,35	6.69%
De México, S.A. de C.V.	\$9,248,203	4.21%
De Hierro, S.A. de C.V.	\$9,198,081	4.18%
De México, S.A. de C.V.	\$1,767,000	0.80%
Mayoristas		
Grupo	\$30,006,00	13.65%
Casa I de Mérida	\$8,956,000	4.07%
Music	\$6,688,000	3.04%
	\$6,072,000	2.76%
Otros	\$133,170.5	60.60%
Gran Total	\$219,821.2	100%

Fuente: Información proporcionada por EMPRESA DE MEXICO.

EMPRESA otorga crédito a sus clientes dependiendo de la categoría en la que haya sido asignado éste.

¹³ EMPRESA Music Foundation no es una parte relacionada de EMPRESA, sino que es una fundación del Ministerio de Educación de Japón.

A su vez, relacionado con las clases de música que imparte, EMPRESA de México recibe de EMPRESA Music Foundation¹⁵ instructivos para la enseñanza musical de los maestros bajo el "Método JAPON", guías, seminarios, así como sistema papelería y certificados. Por los conceptos mencionados, EMPRESA de México paga regalías del 3% del monto de las colegiaturas, así como pagos de entre 300 y 800 yenes por alumno por la aplicación de exámenes. En 2001, los pagos por regalías ascendieron a \$267,085 pesos.

4. Clientes.

EMPRESA DE MEXICO no vende directamente a consumidores finales. Sus principales clientes son mayoristas y tiendas detallistas en México, incluyendo a Distribuidora Liverpool, S.A. de C.V., la cual durante 2001 representó el 6.69% del total de ventas, Sears de México, S.A. de C.V. con un 4.21% y El Palacio de Hierro, S.A. de C.V., que representó el 4.18%.

Cuadro 2: Principales clientes de EMPRESA DE MEXICO durante el ejercicio 2001.

Cliente	Importe (pesos)	Porcentaje
Grandes Almacenes		
Distribuidora S.A. de C.V.	\$14,715.35	6.69%
De México, S.A. de C.V.	\$9,248,203	4.21%
De Hierro, S.A. de C.V.	\$9,198,081	4.18%
De México, S.A. de C.V.	\$1,767,000	0.80%
Mayoristas		
Grupo	\$30,006.00	13.65%
Casa I de Mérida	\$8,956,000	4.07%
Music	\$6,688,000	3.04%
	\$6,072,000	2.76%
Otros	\$133,170.5	60.60%
Gran Total	\$219,821.2	100%

Fuente: Información proporcionada por EMPRESA DE MEXICO.

EMPRESA otorga crédito a sus clientes dependiendo de la categoría en la que haya sido asignado éste.

¹⁵ EMPRESA Music Foundation no es una parte relacionada de EMPRESA, sino que es una fundación del Ministerio de Educación de Japón.

5. Determinación de precios a clientes.

EMPRESA opera en una industria altamente competitiva, en donde los precios son determinados anualmente, tomando como base el costo, tipo de cambio y volumen de ventas.

Además, por política, EMPRESA otorga 3 períodos de descuentos al año. En la temporada en que las ventas registran bajas, en los meses de febrero a abril, se otorga un descuento a las categorías A y B por volumen de compra. Durante el segundo período, que va de junio a septiembre, se otorgan descuentos por volumen a las papelerías a mayoreo en la compra de flautas y, finalmente de octubre a diciembre, se otorgan descuentos nuevamente a las categorías A y B por volumen de compra.

C. Descripción de la industria.

Participación del mercado.

EMPRESA posee la mayor parte del mercado de instrumentos musicales en México, sin embargo tiene una pequeña participación en el mercado de productos electrónicos de audio, en donde sus principales competidores son: Sony, Panasonic, Aiwa y Kenwood, entre otros.

La tabla que se presenta a continuación nos muestra la participación que posee EMPRESA dentro del mercado de diversos instrumentos musicales y de audio:

Cuadro 3: Participación del mercado.

Instrumentos electrónicos	Participación, %
Pianos	24%
Órganos Electone	64%
Clavinovas	37%
Teclados Portátil	60%
Instrumentos de viento	27%
Flautas	89%
Guitarras	20%
Baterías	15%
P A	5%
Audio	5%
Sintetizadores	10%

Fuente: Información proporcionada por EMPRESA DE MEXICO para el ejercicio de 2001

D. Contratos relevantes entre compañías relacionadas.

Contrato de servicio y garantías

En octubre de 1994, EMPRESA Corp. Y EMPRESA DE MEXICO celebraron un contrato de garantía y servicio, con el objetivo de delimitar la responsabilidad de cada una de las partes respecto a los defectos de los productos.

El contrato establece que EMPRESA Corp. Solamente será responsable de defectos en el producto cuando, bajo su juicio, dicho defecto equivalga a 1% de la producción de un modelo específico y tenga su origen en defectos de materiales o mano de obra, en cuyo caso le proporcionará a EMPRESA DE MEXICO las partes necesarias sin cargo alguno.

En el resto de los casos, EMPRESA es responsable de los defectos en los productos. Bajo el contrato, EMPRESA se obliga a dar garantías a los clientes similares a las que ofrezca la competencia en el mismo mercado geográfico, a dar servicio post venta satisfactoria y mantener una red para tal efecto, al mismo tiempo que se obliga a comprar el inventario de partes necesario con tal fin.

Como apoyo por las obligaciones contraídas por EMPRESA DE MEXICO, EMPRESA Corp. Se compromete a pagar a EMPRESA el equivalente a 2% del valor FOB¹⁶ de la mercancía comprada por EMPRESA, excluyendo el de las partes compradas por EMPRESA DE MEXICO. EMPRESA Corp. Puede unilateralmente cambiar dicho porcentaje en un año dado con base en la experiencia del año anterior.

E. Transacciones entre compañías relacionadas.

1. Transferencia de bienes tangibles.

La mayor parte de los productos electrónicos que EMPRESA DE MEXICO vende y distribuye son comprados a EMPRESA Corp. Y una pequeña parte a otras partes relacionadas. Dichos productos se compran FOB por la parte relacionada en México. EMPRESA Corp. Y sus partes relacionadas determinan los precios de los instrumentos musicales, tomando como base las condiciones del mercado, la competencia y la tasa de inflación en México.

Durante 2000, EMPRESA DE MEXICO compró a su parte relacionada EMPRESA Corp. Producto terminado para reventa por un monto que ascendió a \$119,603,758. Asimismo, compró producto terminado a EMPRESA Exporting, Inc. ("Y-Exporting") y EMPRESA Musicsoft Europe ("Y-Musicsoft") por \$8,444,395 y \$50,326 pesos. Asimismo compró refacciones a EMPRESA Electronics MFG (M) SDN BHD ("YEM") por \$74,070 pesos. El resto de las compras fue realizado a proveedores nacionales no relacionados, para la compra de accesorios tales como baquetas, cuerdas y platillos para baterías.

¹⁶ FOB: Por sus siglas en inglés *Free On Board*.

Asimismo, EMPRESA DE MEXICO realizó ventas de producto terminado a EMPRESA de Panamá por \$240,625 pesos.

2. Servicios.

Durante 2001, EMPRESA DE MEXICO recibió ingresos por servicios, relacionados con el subsidio otorgado por EMPRESA Corp. Por un monto que ascendió a \$823,344 pesos.

Por otra parte, EMPRESA DE MEXICO pagó por concepto de servicios a sus partes relacionadas EMPRESA Corp. Y EMPRESA Electronics \$222,772 pesos y \$9,113 respectivamente. Dichos servicios corresponden principalmente gastos realizados por sus partes relacionadas como son gastos de viaje y algunas compras de refacciones.

3. Resumen de transacciones intercompañía.

La siguiente tabla muestra las transacciones llevadas a cabo con partes relacionadas durante 2001:

Cuadro 4: Transacciones celebradas con partes relacionadas durante 2001.

Parte relacionada	Descripción de la	Monto de la
Ingresos		
EMPRESA de Panamá	Venta de mercancía	\$240,625
EMPRESA Corp. (JAP)	Cobro por servicios	\$823,344
Deducciones		
EMPRESA Corp.	Compra de producto	\$119,641,524
E-Musicsoft (GB)	Compra de producto	\$47,476
E-Exporting (E.U.A.)	Compra de producto	\$8,444,395
EMPRESA Corp.	Compra de Activo Fijo	\$2,203
YEM MFG	Compra de mercancía	\$74,070
EMPRESA Corporation	Pago por servicios	\$167,918
EMPRESA Corporation	Otros servicios prestados	\$26,347
EMPRESA Electronics	Servicios Prestados	\$9,113
EMPRESA Corporation	Otros pagos	\$29,507

Fuente: Información obtenida del Formato 55 (declaración informativa de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero)

4. Información de partes relacionadas.

A continuación se detallan los domicilios fiscales de todas las partes relacionadas de EMPRESA.

a. EMPRESA Corporation

Brazil # 545 Col Polanco

b. EMPRESA Musicsoft Europe

Unit 6 The Piazza
3 Devonhursts Place
Chiswick, London W4 4JE

c. EMPRESA de Panamá

Urbanización Marbella
Calle 47 y Aquilino de la Guardia
Torre Banco General, Piso 7
Panamá, República de Panamá

d. EMPRESA Music de Argentina, S.A.

Viamonte 1145, Piso 2-B
1053 Buenos Aires, Argentina

Análisis funcional.

A. Funciones.

1. Manufactura y procesos.

EMPRESA no realiza actividades de manufactura ni de proceso de productos. Todos los productos comprados y distribuidos por EMPRESA son manufacturados por EMPRESA Corp. Y otras partes relacionadas.

2. Proceso de distribución.

EMPRESA distribuye la mercancía de las siguientes formas:

Directamente a sus distribuidores en Plaza.

Entrega a centros de distribución, cuando se trata de grandes almacenes.

Entrega a transportes cuando se trata de distribuidores foráneos.

EMPRESA entrega directamente la mercancía a sus distribuidores ubicados dentro del D.F. y área metropolitana. Tratándose de distribuidores ubicados en el interior de la República, la entrega se realiza hasta la compañía transportista que el cliente determine, siendo el costo absorbido por el cliente. Cabe mencionar que en su mayoría dichos embarques van asegurados por EMPRESA con un seguro "puerta en puerta" hasta la entrega de la mercancía.

Algunos distribuidores recogen directamente la mercancía en las bodegas de EMPRESA.

3. Investigación y desarrollo.

EMPRESA no lleva a cabo actividades de investigación y desarrollo. Las actividades de investigación para la manufactura y desarrollo de los productos, son realizados por EMPRESA Corp.

4. Control de calidad.

EMPRESA compra productos previamente empaquetados y listos para su venta y distribución. Por consiguiente, EMPRESA no realiza directamente funciones de control de calidad. Cabe mencionar, que EMPRESA no posee ninguna certificación de calidad.

5. Publicidad y mercadotecnia.

EMPRESA es responsable por las actividades de publicidad y mercadotecnia llevadas a cabo en México. Ocasionalmente, EMPRESA contrata agencias de publicidad en México para realizar campañas de publicidad según sea necesario.

6. Ordenes de compra.

EMPRESA realiza un presupuesto de venta anual durante el mes de noviembre por medio del cual se guía para realizar los pedidos a EMPRESA Corp. El cual contempla las compras que se llevarán a cabo mensualmente. EMPRESA envía las órdenes de compra a EMPRESA Corp. Y a cada una de sus subsidiarias, según el tipo de producto que los distribuidores requieren. Las órdenes procesadas se embarcan *FOB*, a EMPRESA, en donde la documentación aduanal es preparada por la parte que vende la mercancía.

7. Facturación y cobranza.

EMPRESA factura generalmente otorgando 30 días de crédito a sus diversos clientes, dependiendo de la categoría que se le haya otorgado. Asimismo EMPRESA cuenta con una reserva para cuentas incobrables, sin embargo hasta el momento no ha tenido problemas para el cobro a sus clientes.

Nivel de Grandes Almacenes	Sin limite de crédito
Nivel Club Oro (Categoría A)	hasta \$1,800,000
Nivel de Categoría B	hasta \$600,000
Nivel de Categoría C	hasta \$140,000
Nivel de Papelerías	dependiendo del número
Nivel de Venta Directa	de unidades vendidas

8. Inventario.

EMPRESA mantiene generalmente un nivel bajo de inventario y la rotación de inventario durante 2001 fue de tres meses con veinticuatro días (3.8 veces)

Cuadro 5: Compras de inventarios por producto durante 2001.

I. Línea de Instrumentos musicales	Monto (en pesos)
Piano	\$4,063,000
Electone	\$764,000
Clavinova	\$1,630,000
Teclados	\$9,619,000
Sintetizadores	\$2,061,000
Instrumentos de viento	\$3,118,000
Guitarras	\$8,891,000
Baterías	\$3,143,000
Pro Audio	\$8,063,000
Otros	\$52,000
II. Línea de Audio Hi-Fi	
Audio	\$6,063,000
Gran Total	\$47,467,000

Fuente: Información proporcionada por EMPRESA DE MEXICO.

9. Servicio, garantías y refacciones.

EMPRESA cuenta con una red de talleres de Servicio Autorizado, con las que cubre las más importantes ciudades así como con una póliza de garantía de sus productos aceptadas por la Procuraduría Federal del Consumidor (PROFECO) Asimismo, EMPRESA cuenta con manuales de servicio proporcionados por EMPRESA Corp. Refacciones originales y personal técnico especializado, respaldado por la división de servicios de EMPRESA Corp. Y la red mundial de servicio de todas las subsidiarias.

EMPRESA otorga una póliza de garantía al distribuidor y al cliente final por un año a partir de la fecha de facturación, la cual cubre los siguientes puntos:

Defectos de fabricación

Uso normal del producto

Causas fortuitas o de fuerza mayor (mantenimiento y reparación)

La garantía otorgada para las refacciones es de 10 años.

Por otra parte, en caso de que el producto falle nuevamente se otorga una garantía de 30 días, y si su reparación se demora demasiado o no se tiene la refacción en un periodo considerado, el instrumento será reemplazado por uno nuevo.

EMPRESA erogó en 2001 por el concepto de servicio a productos cubiertos por garantías un monto por \$1,189,303 pesos.

10. Recursos Humanos.

Los empleados de EMPRESA son contratados y manejados localmente. Hasta el momento, EMPRESA posee aproximadamente 100 empleados.

EMPRESA capacita a sus empleados en el área de ventas. Asimismo, EMPRESA proporciona capacitación en el área administrativa, de sistemas, contabilidad, crédito y cobranza, recursos humanos y en las áreas que se requiera, en la cual envía a los empleados a diversos seminarios y cursos.

B. Activos.

1. Activos tangibles.

a. Activo circulante.

Al 31 de diciembre de 2001, el activo circulante de EMPRESA representaba el 81.2% del activo total. Dentro del rubro del activo circulante destacan las cuentas por cobrar, que representaron el 44.9% del activo circulante y el 36.4% del activo total, las cuales están representadas por adeudos de clientes. Asimismo, el inventario que representaba el 38.8% del activo circulante y el 31.5% del activo total, estaba constituido por producto terminado y mercancía en tránsito de partes relacionadas.

Los inventarios se valúan bajo el método de costos promedios y son actualizados mediante factores de ajuste derivados del Índice Nacional de Precios al Consumidor ("INPC") Adicionalmente el balance general de EMPRESA para el ejercicio fiscal concluido el 31 de diciembre de 2001 se encuentra en la sección de anexos.

b. Activo no circulante.

El activo no circulante representa el edificio, mobiliario y equipo de oficinas y de cómputo, y el terreno. EMPRESA mantiene estos activos para llevar a cabo las actividades diarias del negocio y son típicas de distribuidores como EMPRESA.

2. Activos intangibles.

a. Intangibles de manufactura.

EMPRESA no posee ningún intangible de manufactura o proceso. EMPRESA Corp. Es dueña de todos los intangibles con los cuales se desarrollan los productos que EMPRESA distribuye.

b. Intangibles de mercadotecnia.

EMPRESA no posee ningún intangible único de mercadotecnia. Las estrategias de mercadotecnia para la distribución de los productos en México son desarrolladas por EMPRESA Corp. Así como la marca "EMPRESA" que ostentan los productos comercializados, por los cuales no se paga ningún tipo de regalía debido a que está implícito en el precio de los productos otorgados por EMPRESA Corp. A EMPRESA. No obstante, EMPRESA posee listas de clientes y canales de distribución típicos de un distribuidor mayorista independiente.

C. Riesgos.

1. Riesgo de inventario.

Durante el ejercicio 2001, el inventario de EMPRESA estaba representado casi en su totalidad por artículos terminados y mantuvo una reserva para inventarios obsoletos y de lento movimiento de aproximadamente 2%, por lo cual asumió un riesgo de inventario moderado ya que el producto terminado es menos susceptible a este riesgo.

2. Riesgo de crédito.

Durante el ejercicio 2000, las cuentas por cobrar de EMPRESA representaron parte importante del activo circulante (44.8%) y el 36.4% del activo total; sin embargo no ha experimentado alguna deuda importante con alguno de sus clientes. Asimismo EMPRESA cuenta con una amplia cartera de clientes. Por lo cual EMPRESA asume un riesgo moderado asociado al riesgo crediticio por la venta de sus productos.

3. Riesgo por tipo de cambio.

Las compras de EMPRESA durante el ejercicio de 2001, fueron pactadas en dólares americanos mientras que sus ventas se realizaron en pesos. Sin embargo, es importante mencionar que EMPRESA liquidó sus compras al momento de la transacción, por lo cual no mantuvo cuentas por pagar. Asimismo EMPRESA transfiere el incremento en el precio de sus productos a sus distribuidores ante una fluctuación del tipo de cambio. Por lo anterior asume un riesgo moderado.

4. Riesgo de responsabilidad del producto.

Hasta el momento no se ha presentado queja alguna en contra de EMPRESA por los productos vendidos. Durante el 2001 se recibieron unidades en reparación con garantía, representando un costo de \$1,189,303 pesos, para lo cual se empleó el apoyo otorgado por EMPRESA Corp. (\$823,344 pesos) bajo el convenio entre ambas partes por garantías y servicio. En caso de que el defecto del producto sea por fabricación del mismo, EMPRESA Corp. Se hace responsable y reembolsa a EMPRESA DE MEXICO el producto defectuoso.

5. Riesgo de mercado.

EMPRESA se cubre sobre el riesgo de volumen de ventas manteniendo un buen nivel de inventarios, proporcionando promociones a sus productos y otorgando descuentos.

El riesgo por variación en los precios, es minimizado por EMPRESA mediante la realización de estudios de mercado, que el precio de un producto no afecte directamente el precio de otro y otorgando descuentos únicamente a aquellos artículos que no se hayan vendido bien o que sean de lento movimiento.

EMPRESA cubre el riesgo a través de cuidar que los precios manejados por el proveedor no excedan de los marcados en sus listas de precios y que los gastos de arancel, flete y seguro no se incrementen más de lo que señala la inflación. Durante el ejercicio de 2001 el incremento en precios fue de aproximadamente 5%.

Es importante señalar que debido al gran número de clientes con los que cuenta EMPRESA y a la dispersión geográfica de los mismos, el riesgo de concentración de cartera asumido por EMPRESA durante 2001 fue moderado.

Análisis de Precios de Transferencia.

A. Selección del Método.

El artículo 216 de la LISR establece los métodos de precios de transferencia que el contribuyente podrá utilizar para evaluar el cumplimiento con el principio de precio justo sin ventaja prescrito en el artículo 215 de la LISR. Estos métodos son:

Método de Precio Comparable No Controlado;

Método de Precio de Reventa;

Método de Costo Adicionado;

Método de Partición de Utilidades;

Método Residual de Partición de Utilidades;

Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación.

Adicionalmente, el principio de precio justo sin ventaja no requiere de la aplicación de más de un método¹⁷. Por lo tanto, los contribuyentes deberán intentar utilizar un método razonable, considerando las imprecisiones de los distintos métodos y la preferencia por un grado mayor de comparabilidad, así como buscar una directa y cercana relación con la transacción analizada.

En la determinación de una medida confiable de la aplicación del principio de precio justo sin ventaja, el artículo 215 de la LISR y la sección de orientación para la aplicación del principio de precio justo sin ventaja de los Lineamientos de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico ("Lineamientos de la OCDE"), incluyen los siguientes elementos pertinentes que deberán ser considerados:

- El grado de comparabilidad entre las operaciones controladas y no controladas; y
- La calidad de la información y los supuestos empleados.

El grado de comparabilidad es evaluado por:

- Las funciones del contribuyente;
- Los términos contractuales de sus operaciones;
- Los riesgos asumidos;
- Las condiciones económicas; y

¹⁷ Lineamientos de la OCDE, Párrafo 1.69

- La naturaleza de los bienes y servicios ofrecidos.

La calidad de la información y de los supuestos empleados es evaluada de acuerdo a la existencia de:

- Plenitud y exactitud de la información;
- Confiabilidad de los supuestos empleados; y
- Sensibilidad de los resultados con respecto a las deficiencias de la información.

Al considerar la clasificación proporcionada por los Lineamientos de la OCDE¹⁸, el artículo 216 de la LISR incluye como métodos de precios de transferencia transaccionales tradicionales al Método de Precio Comparable No Controlado, el Método de Precio de Reventa y el Método de Costo Adicionado. Los métodos transaccionales basados en utilidades son: el Método de Partición de Utilidades, el Método Residual de Partición de Utilidades y el Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación.

Los Lineamientos de la OCDE estipulan que los métodos transaccionales tradicionales son el medio más directo para establecer si efectivamente las transacciones comerciales y financieras entre partes relacionadas son realizadas bajo el principio de precio justo sin ventaja. Adicionalmente, los Lineamientos de la OCDE disponen que los métodos transaccionales tradicionales son, generalmente, más confiables que otros métodos¹⁹.

Lo anterior es debido a que, como fue mencionado previamente, éstos analizan las utilidades generadas en transacciones específicas²⁰.

Para efectos de esta sección, las operaciones con partes relacionadas se definen como operaciones controladas y las operaciones celebradas con o entre partes independientes como operaciones no controladas.

1. Método de Precio Comparable No Controlado.

a. Descripción General.

El método de precio comparable no controlado ("CUP²¹") compara los montos o precios aplicados en las transacciones celebradas con partes relacionadas, con aquellos montos o precios aplicados en las transacciones realizadas con partes independientes.

¹⁸ Lineamientos de la OCDE, Capítulos II y III

¹⁹ Lineamientos de la OCDE, párrafo 2.49

²⁰ Lineamientos de la OCDE, párrafo 3.1

²¹ "Comparable Uncontrolled Price" por sus siglas en inglés.

Si es posible identificar operaciones comparables con partes independientes, el CUP generalmente será el método más confiable para determinar la naturaleza del principio de precio justo sin ventaja en las transacciones celebradas con partes relacionadas.

Este método requiere de un alto grado de comparabilidad de los productos y funciones. Asimismo, el CUP es el método más adecuado si las transacciones son idénticas o si existen diferencias mínimas o fácilmente cuantificables.

A pesar de la sensibilidad de este método, la comparabilidad podrá ser lograda por medio de la aplicación de ajustes que no afecten materialmente el precio. Estos ajustes podrán considerar diferencias en:

- La calidad del producto;
- Los términos contractuales;
- El mercado geográfico;
- Los intangibles implícitos; y
- Los riesgos por tipo de cambio.

b. Aplicabilidad.

EMPRESA no compra a partes relacionadas los mismos productos que le compra a proveedores no relacionados. Además EMPRESA no vende los mismos productos a partes relacionadas y no relacionadas en México. Debido a esto, la utilización de este método no se consideró para probar el principio de precio justo sin ventaja de las transacciones bajo análisis.

2. Método de Precio de Reventa.

a. Descripción General.

El Método de Precio de Reventa ("MPR") evalúa si el monto cargado en una transacción controlada es pactado bajo el principio de precio justo sin ventaja al considerar el margen bruto de utilidad obtenido en transacciones comparables no controladas.

Este método se utiliza principalmente en el caso de distribuidores que revenden productos sin efectuar alteraciones físicas o sin incrementar significativamente el valor agregado del producto distribuido.

El MPR difícilmente podría proporcionar resultados confiables si existen diferencias significativas en:

- El nivel de mercado;
- Las funciones desarrolladas; o
- Los productos vendidos.

Ciertos ajustes razonables pueden llevarse a cabo para compensar la falta de comparabilidad entre las transacciones con partes relacionadas y las transacciones con partes no relacionadas. Estos ajustes pueden ser principalmente por diferencias en:

- **La rotación de inventario;**
- **Los términos contractuales;**
- **Los costos de transportación; y**
- **Otras diferencias cuantificables.**

b. Aplicabilidad.

Debido a que EMPRESA no realizó compras de producto comparables de partes relacionadas y no relacionadas para ser consideradas en el MPR interno, este método no se considera como factible en nuestro análisis. Asimismo, el nivel de comparabilidad del producto entre EMPRESA y las compañías públicas comparables disponibles, no fue suficiente para ser considerado dentro del MPR externo.

3. Método de Costo Adicionado.

a. Descripción General.

El Método de Costo Adicionado ("MCA") compara los márgenes brutos de utilidad de transacciones controladas y no controladas. Este método es frecuentemente utilizado por empresas manufactureras que venden productos semi-terminados a partes relacionadas²².

Este método requiere de una comparación detallada de los productos manufacturados, las funciones desarrolladas, los riesgos asumidos, la complejidad en el proceso de manufactura, la estructura de costos e intangibles entre las transacciones controladas y las transacciones no controladas. Será más propicio determinar la comparabilidad entre transacciones controladas y no controladas por medio de la evaluación de las operaciones realizadas por el mismo vendedor por ejemplo; Método de Costo Adicionado Interno. En ausencia de dichas ventas, una comparación apropiada puede derivarse de las ventas no controladas efectuadas por otros productores no relacionados por ejemplo; Método de Costo Adicionado Externo. El MCA es poco confiable cuando existen las siguientes diferencias materiales entre las transacciones controladas y no controladas con relación a:

- **Los intangibles;**
- **La estructura de costos;**
- **El grado de experiencia en el negocio;**
- **La eficiencia en la administración;**
- **Las funciones desarrolladas; y**
- **Los productos.**

²² Líneamientos de la OCDE, párrafo 2.32

Ciertos ajustes podrán llevarse a cabo para compensar la falta de comparabilidad entre las transacciones controladas y las transacciones no controladas. Estos ajustes pueden ser por diferencias en:

- La rotación de inventario;
- Los términos contractuales;
- Los costos de transportación; y
- Otras diferencias relevantes.

b. Aplicabilidad.

Por las razones anteriormente descritas en el MPR, el MCA no se consideró como un método confiable para determinar la naturaleza del precio justo sin ventaja de las transacciones celebradas entre EMPRESA y sus partes relacionadas.

4. Método de Partición de Utilidades.

a. Descripción General.

El Método de Partición de Utilidades ("MPU") se fundamenta en la asignación de utilidades y pérdidas generadas por transacciones controladas en proporción con las contribuciones relativas realizadas por cada entidad que participa en la generación de las utilidades o pérdidas combinadas. El monto de las contribuciones relativas podrá determinarse mediante un análisis de las funciones desarrolladas, riesgos asumidos, recursos utilizados y costos incurridos.

El precio de transferencia se deriva de la utilidad de operación combinada de contribuyentes no relacionados cuyas transacciones y actividades son similares a aquellas de los contribuyentes relacionados en la actividad empresarial preponderante. Bajo este método, el porcentaje de utilidad de operación o pérdida combinada de cada parte no relacionada es empleado para asignar la utilidad de operación o pérdida de la actividad empresarial relevante entre partes relacionadas.

b. Aplicabilidad.

La aplicación del MPU requiere principalmente aislar las utilidades combinadas de EMPRESA y partes relacionadas que pertenecen a las transacciones analizadas. Aislar las contribuciones de esas compañías del total de utilidades generadas en las transacciones bajo análisis requerirá la asignación de una porción de sus gastos de operación y ciertos rubros del Balance General de las transacciones analizadas. Una asignación de este tipo sería arbitraria y por lo tanto arrojaría resultados poco confiables.

5. Método Residual de Partición de Utilidades.

a. Descripción General.

El Método Residual de Partición de Utilidades ("MRPU") consiste en dos etapas. En la primera, la utilidad de operación es asignada a cada entidad en la transacción controlada, con el objetivo de proporcionar un rendimiento adecuado (de conformidad con el principio de precio justo sin ventaja) a las operaciones que corresponden a las actividades preponderantes de cada entidad. En la segunda etapa, cualquier utilidad residual es dividida entre las partes relacionadas, con base en el valor relativo de sus contribuciones de activos intangibles valiosos a la actividad empresarial relevante. Este método es recomendable para analizar la transferencia de intangibles altamente rentables.

b. Aplicabilidad.

El MRPU no es aplicable debido a que EMPRESA no contribuye con ningún tipo de intangible relacionado a las funciones de distribución. Por lo tanto, sus retornos financieros obtenidos bajo el MRPU serán idénticos a los retornos obtenidos bajo otros métodos específicos.

6. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación.

a. Descripción General.

El Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación ("MMTUU") contenido en el artículo 216 de la LISR es equivalente al método transaccional de margen neto de los lineamientos de la OCDE²³. Dicho método evalúa los montos asignados a transacciones controladas comparando la utilidad relacionada a una base, tales como activos, ventas, costos, gastos y flujo de efectivo de la parte analizada contra las transacciones comparables de partes independientes. Este método estima si una transacción es realizada de conformidad con el principio de precio justo sin ventaja, al comparar el margen de utilidad obtenido en la transacción con la parte relacionada y el margen de utilidad de un grupo de compañías comparables no relacionadas. En la mayoría de los casos, la parte relacionada sujeta a evaluación no debe ser propietaria de intangibles o activos que la distinguen de las compañías comparables no relacionadas.

El grado de comparación afecta la confiabilidad del análisis bajo el MMTUU. Idealmente, el margen con el que el contribuyente realiza la transacción relacionada debería ser establecido con referencias al margen que él mismo realiza en transacciones con partes no relacionadas. Si la comparación no es posible, el margen de las transacciones comparables realizadas por terceras partes no relacionadas serviría como una referencia confiable.

²³ Lineamientos de la OCDE, párrafo 3.26

La confiabilidad podría tener un efecto contrario al combinar las estructuras de costos con las diferencias en las trayectorias empresariales, así como las diferencias en la eficiencia de la organización. Sin embargo, bajo el MMTUO una menor comparabilidad funcional es requerida para obtener resultados confiables que bajo uno de los métodos transaccionales tradicionales por ejemplo; el CUP, MPR, MCA. Además, se requiere de una menor similitud del producto para obtener resultados más confiables que con otros métodos transaccionales.

Los ajustes que pudieran ser requeridos incluyen aquellos por diferencias en:

- Las clasificaciones contables;
- Los términos de crédito;
- El nivel de inventario;
- El riesgo monetario;
- El mercado geográfico; y
- Las circunstancias del negocio.

b. Aplicabilidad.

El MMTUO resultó ser el método más confiable para analizar las transacciones celebradas entre EMPRESA y partes relacionadas. Para esto, se identificaron compañías públicas de Estados Unidos de América ("EUA") que realizaban funciones similares e incurran en los mismos riesgos que EMPRESA. Sin embargo, hay diferencias en los productos distribuidos, los mercados geográficos en donde las compañías se desenvuelven y en la intensidad de las funciones realizadas, para estos tres aspectos, se realizan ajustes de capital razonables.

7. Selección del método más confiable.

El MMTUO puede ser utilizado para evaluar las operaciones de distribución celebradas entre EMPRESA y sus partes relacionadas en el extranjero debido a que los indicadores de rentabilidad tales como el rendimiento sobre activos y la utilidad de operación se ven menos afectados por diferencias transaccionales como podrían suceder en el precio utilizando el CUP. Mas aún, el MMTUO soporta mejor, diferencias funcionales entre partes relacionadas y no relacionadas que el MPR, el cual utiliza márgenes brutos.

Por las razones antes descritas y documentadas en este reporte, el MMTUO ofrece la evidencia de proporcionar los resultados más confiables para analizar las transacciones celebradas entre EMPRESA y sus partes relacionadas.

B. Aplicación del MMTUO.

Por las razones antes descritas, es razonable concluir que el MMTUO es el método más confiable para probar la naturaleza del precio justo sin ventaja de las transacciones celebradas entre EMPRESA y sus partes relacionadas.

1. Generalidades.

La aplicación confiable del MMTUO requiere la:

- Selección de la parte analizada;
- Determinación de los resultados financieros correspondientes a las transacciones celebradas entre partes relacionadas;
- Selección del periodo a comparar;
- Selección de compañías comparables;
- Aplicación de ajustes a los estados financieros de las compañías comparables y a los estados financieros de la parte analizada para eliminar diferencias en prácticas contables asumiendo que estos ajustes son apropiados y posibles;
- Realización de ajustes para eliminar diferencias entre la parte analizada y las compañías comparables. Estas diferencias incluyen diferencias en riesgos asociados,
- Funciones desempeñadas, costo de capital y condiciones económicas generales, asumiendo que estos ajustes son apropiados y posibles;
- Selección de un margen confiable.

2. Selección de la parte analizada

La parte relacionada a la que se le aplique el MMTUO debe ser el participante en la transacción entre partes relacionadas para la cual los datos más confiables sobre operaciones comparables puedan ser identificados. Usualmente, esta es la parte relacionada que tiene las funciones menos complejas y que no es propietaria de intangibles valiosos o de activos únicos. Sin embargo, son necesarios otros factores, tales como la disponibilidad de datos.

EMPRESA Corp. Realiza funciones más complejas que las funciones de distribución por EMPRESA, al mismo tiempo que es propietaria de la marca de fábrica asociada con sus productos. Por esta razón, EMPRESA es la parte más apropiada para el propósito de aplicar el MMTUO, debido a que no realiza funciones más simple y no es dueña de ningún intangible de manufactura, de mercadotecnia (dueña de la marca). Asimismo, no se cuenta con información disponible de las partes relacionadas de EMPRESA.

3. Determinación de resultados financieros correspondientes a las transacciones celebradas entre partes relacionadas.

De conformidad con el MMTUO, es pertinente considerar sólo las utilidades de EMPRESA que son atribuibles a las transacciones sujetas a análisis. No sería pertinente aplicar este método sobre una base agregada si la compañía participa en transacciones múltiples con partes relacionadas que no puedan ser adecuadas y totalmente comparadas con las de terceras partes no relacionadas. Además, cuando se analizan transacciones comparables con terceros, las utilidades que se derivan de transacciones que no son semejantes a las transacciones con partes relacionadas sujetas a análisis deberán, cuando así sea posible, excluirse de la comparación.

Consideramos que analizar a EMPRESA sobre una base agregada conducirá a resultados confiables, ya que la totalidad de las ventas de producto de EMPRESA provienen de sus partes relacionadas y al mismo tiempo las partes relacionadas de EMPRESA representan casi la totalidad de sus proveedores, por lo que el análisis de precios de transferencia sobre los estados de resultados globales de la empresa conducirá a resultados confiables.

4. Selección del periodo a comparar.

Para la aplicación del MMTUO generalmente se considera la información de años múltiples. El Artículo 215 de la LISR contempla que 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.

El fin del ejercicio fiscal de la parte analizada puede no coincidir necesariamente con el fin del ejercicio fiscal de las compañías comparables. Por esta razón, cada final del ejercicio de la parte analizada es asociado con un rango de fin de años de las compañías comparables. Para efecto de que este reporte, dichas asociaciones son las siguientes:

Fin de ejercicio de la parte analizada	Fin del ejercicio de las compañías comparables	Rango (años)
Diciembre de 2001	De junio de 2000 a diciembre de 2001	Promedio de tres años (1999-2001) tanto para EMPRESA como para compañías comparables

Con la finalidad de incrementar la confiabilidad y comparabilidad de este estudio, se analizó un promedio de tres años (1999-2001) para la información financiera de EMPRESA contra el promedio de tres años (1999-2001) para las compañías comparables, esto se debe a que utilizando dicho promedio se puede evaluar de manera más confiable el ciclo de negocio de EMPRESA.

5. Selección de compañías comparables.

Conforme a lo establecido en el artículo 215 de la LISR, se buscaron compañías que celebren transacciones similares a las de EMPRESA. Para efectos de la LISR, comparabilidad significa que no existan diferencias que puedan afectar significativamente la comparación del preciso monto de la contraprestación o margen de utilidad, o si existen tales diferencias, sea posible realizar los ajustes razonables para eliminar su efecto. Para efectos del MMTUO, la comparabilidad se establece con base a las similitudes en las funciones desempeñadas, activos utilizados, riesgos asumidos y productos vendidos. Considerando que para este método la similitud en los productos es menos importante que la similitud en las funciones, activos y riesgos, la búsqueda de compañías comparables se enfocó a compañías principalmente distribuidoras.

No fue posible emplear información financiera de empresas públicas comparables en México debido a que esta información no estuvo disponible. Por lo tanto, la búsqueda se basó en empresas públicas de EUA. A pesar que las diferencias de mercado geográfico pueden causar diferencias sistemáticas en la rentabilidad de compañías comparables en EUA y México, en el análisis bajo el MMTUO se han realizado ajustes razonables para eliminar dichas diferencias. Estos ajustes se describen detalladamente en este reporte.

a. Descripción del proceso de búsqueda de compañías comparables.

El proceso de búsqueda consistió en la actualización de la información financiera e información general de negocio para las compañías comparables seleccionadas en el estudio de 1999. Durante dicho proceso se revisó la descripción de negocio y la información financiera de éstas, contenida en el reporte 10-K²⁴, con el fin de corroborar que continuaran realizando las mismas funciones que el año anterior y que asumieran los mismos riesgos para poder ser incluidas como compañías comparables a EMPRESA.

Dicha búsqueda se realizó utilizando las principales bases de datos que publican la información financiera de compañías públicas de los EUA. Las bases de datos, que incluyen a más de 12,500 compañías, son las siguientes:

- * Disclosure
- * Mergent – FIS
- * Compustat.

Durante la revisión del reporte 10-K se tomaron en cuenta los siguientes criterios para excluir aquellas compañías que:

1. Llevan a cabo actividades de ensamble o manufactura;
2. Llevan a cabo actividades significativamente diferentes. Por ejemplo, si su actividad principal de negocio consiste en la prestación de servicios;
3. Propietaria de patentes, licencias y otros intangibles de alto valor;
4. Que principalmente venden a diferentes niveles de mercado. Por ejemplo fueron eliminadas compañías que predominantemente venden a menudeo;
5. Vendieron sus productos en mercados geográficos limitados;
6. Emprenden importantes actividades de publicidad e investigación y desarrollo;

²⁴ El "10-K" es el nombre otorgado al reporte que las compañías públicas, las cuales cotizan en la bolsa de los EUA, deberán presentar ante la "Securities and Exchange Commission" de manera anual.

7. Han sufrido una desviación importante en su curso normal de actividades (por ejemplo, bancarota, fusión, adquisición, etc.);

8. Falta de información disponible.

b. Resultados de la búsqueda.

Después de revisar la descripción de negocio y la información financiera en el reporte 10-K y basados en los criterios anteriormente descritos, se incluyeron a 6 compañías comparables seleccionadas en el estudio de 1999 para ser utilizadas bajo éste reporte. Estas compañías tienen funciones y riesgos similares a la parte analizada, además de que realizan actividades de distribución. Cabe mencionar que de las empresas comparables seleccionadas para el estudio de 1999 las siguientes empresas tuvieron que ser excluidas por diversos factores, tales como pérdidas recurrentes y fusión: Cosmo Communications Corp. Oakhurst Co. Sed International Holdings Inc. e Intellicell Corp.

La descripción de negocio de las compañías comparables seleccionadas, se muestra a continuación.

c. Descripción de negocio de compañías comparables.

1 Coast Distribution System.

Es un distribuidor al mayoreo de refacciones, artículos y accesorios para vehículos recreacionales y también distribuye refacciones, artículos y accesorios para lanchas.

2 Cobra Electronics Corp.

Es una comercializadora dedicada a la venta de productos electrónicos al mayoreo. La compañía también comercializa productos, los cuales vende en el mercado nacional e internacional bajo la marca "Cobra" o "Lloyd". Los principales productos que la compañía comercializa son teléfonos inalámbricos, así como contestadoras de teléfono, radios de comunicación, radios con reloj incluido y otros accesorios.

3 Emerson Radio Corp.

La compañía distribuye una variedad de productos electrónicos, como son televisiones, video caseteras, televisiones con video casetera integrada, reproductores de disco compacto, radios, estéreos, tocacintas, grabadoras y hornos de microondas.

4 Tbc Corp.

La empresa se dedica a distribuir productos para el mercado automotriz de refacciones o partes reemplazables, incluyendo llantas, baterías, cámaras, rines, filtros, partes para frenos y otros productos.

5 Tech Data Corp.

Distribuye productos de *software* y *hardware* para microcomputadoras a revendedores y detallistas, incluyendo sistemas, redes de trabajo y diversos accesorios.

6 Tesco Technologies Inc.

Distribuye productos inalámbricos de comunicación, incluyendo líneas de transmisión, pararrayos, repuestos de baterías, auriculares o audífonos y artículos para la medición de voltaje.

C. Ajustes contables.

El MMTUO deberá aplicarse solamente a las utilidades obtenidas de la segregación de las transacciones de la parte analizada, considerando la información con que se cuenta y tomando en cuenta que las transacciones normalmente son muy similares por lo que será difícil su aplicación de manera separada.

Adicionalmente, una aplicación confiable del MMTUO sólo debe considerar la información más confiable y no debe verse afectada por diferencias en las prácticas contables que no tengan relación con las operaciones del negocio. Por lo tanto, se efectuaron tres tipos de ajustes contables a los estados financieros tanto de EMPRESA como de las compañías comparables. Primero, la información fue revisada y, de ser necesario, ajustada para obtener una mayor exactitud en el reflejo de las operaciones ordinarias y comparables del negocio "Ajuste de Exactitud". Segundo, se realizaron ajustes para eliminar el impacto de las diferencias en las prácticas contables en el registro de los inventarios y los intangibles "Ajustes por diferencias en Prácticas Contables".

Finalmente, se realizaron ajustes para minimizar el impacto de las diferencias en los principios de contabilidad generalmente aceptados ("PCGA") de México y EUA.

1. - Ajustes de exactitud.

Los estados financieros de la parte analizada que fueron utilizados para este análisis reflejan con exactitud las operaciones de la empresa.

Se revisaron las formas 10-K SEC más recientes para las compañías comparables y se realizaron ajustes a la información que fue obtenida de la base de datos cuando se consideró necesario.

2. - Ajustes por diferencias en prácticas de contabilidad: valuación de inventario.

Los PCGA en EUA, como también en México, declaran que una compañía puede escoger de varios métodos para realizar su valuación de inventario. Estos métodos incluyen "PEPS", "UEPS", "Promedios" e "Identificación Específica". Las diferencias en el método de valuación de inventario pueden causar diferencias en la comparabilidad de utilidad entre las compañías. Por ejemplo, dos compañías con operaciones idénticas pueden terminar mostrando ganancias y activos

operativos totalmente diferentes en los estados financieros por causa del método de valuación de inventario. Este ajuste fue realizado automáticamente por nuestro software.

3. - Ajustes por diferentes costos de capital.

Dos compañías que operen en mercados geográficos diferentes pueden estar expuestas a diferentes niveles de inflación. Estas diferencias en el nivel de inflación pueden causar que el costo de capital sea diferente para cada compañía. Por lo tanto, si se compara una compañía en México con una compañía en EUA, es apropiado tomar en cuenta las diferencias en inflación y los riesgos específicos de los países involucrados. Dicho ajuste se menciona más adelante en los ajustes por mercado geográfico y de capital.

4. - Ajustes por diferencias en los PCGA en EUA y México.

5. - Impuestos diferidos.

De acuerdo con los PCGA en México, impuestos diferidos son reconocidos para diferencias temporales donde existe un nivel razonable de seguridad de que estas diferencias son únicas y serán reversibles dentro de un periodo de tiempo definido. Por lo tanto, activos y pasivos de impuestos diferidos no se registran a menos que esté claro que se realizarán en el futuro. Al contrario, los PCGA en EUA, permiten que activos y pasivos de impuestos diferidos se registren si existe por lo menos una posibilidad de 50% que estos sean realizados en el futuro. Por lo anterior, se puede dar el caso donde activos y pasivos de impuestos diferidos sean registrados en los libros de una compañía en México y no en los libros de una compañía en EUA.

6. - Costos financieros capitalizados.

Bajo los PCGA en México, la capitalización de costos financieros relacionada con préstamos de activos bajo construcción es opcional. Estos costos incluyen gastos de interés, pérdidas cambiarias, y beneficios monetarios relacionados con esos préstamos. Bajo los PCGA en EUA, la capitalización de costos financieros relacionada con préstamos de activos bajo construcción es obligatoria. Los cargos de interés son primeramente basados en intereses directamente relacionados con el proyecto. Para gastos de construcción que exceden los primeros gastos calculados, el interés se calcula usando una media ponderada basada en todos los préstamos pendientes. Adicionalmente, no se permite la capitalización de pérdidas cambiarias.

Con base en la información proporcionada por EMPRESA y en el análisis de estados financieros, no se identificaron costos financieros capitalizados, por lo que no fue necesario realizar este ajuste.

7. - Ajuste de intangibles.

De acuerdo con los PCGA en México, el crédito comercial se amortiza durante su vida útil, hasta un máximo de veinte años. El crédito comercial negativo también se registra y se amortiza sobre veinte años. En EUA, el crédito comercial se amortiza sobre su vida útil hasta un máximo de cuarenta años. El crédito comercial negativo se usa para reducir el valor de activos no circulantes basado en el valor justo en el mercado de esos activos.

Las compañías comparables y EMPRESA no poseen ningún activo intangible significativo, tales como patentes, *copyright* o marcas registradas. Por lo tanto, cualquier activo intangible en sus balances consiste muy probablemente de un crédito comercial de la compra de otra compañía. Debido a que los activos ordinarios similares desarrollados internamente no están señalados en los estados financieros, los activos intangibles señalados y la amortización relacionada afectan las comparaciones de los beneficios. Este ajuste fue realizado automáticamente por nuestro *software*.

Selección del indicador del nivel de utilidad.

a. Descripción de los indicadores del nivel de utilidad.

Una aplicación confiable del MMTUO requiere de la selección de un Indicador del Nivel de Utilidad que proporcione la medida de ingreso más confiable que la parte analizada hubiera obtenido al celebrar transacciones bajo el principio de precio justo sin ventaja con partes no relacionadas, tomando en consideración todos los hechos y circunstancias.

Un Indicador del Nivel de Utilidad mide el rendimiento a la inversión de la compañía, de los recursos y del manejo del riesgo. La confiabilidad de los Indicadores del Nivel de Utilidad puede aumentar mediante varios ajustes por diferencias en el capital utilizado, así como por las funciones desarrolladas.

De acuerdo con las regulaciones de precios de transferencia, los Indicadores del Nivel de Utilidad se pueden identificar como razones financieras, las cuales pueden obtenerse básicamente tomando la información de los estados de resultados. Sin embargo, el cálculo del rendimiento en el capital utilizado es obtenido al emplear la información contenida en el estado de resultados y en el balance general. Sin embargo, el utilizar este método en el análisis de precios de transferencia para EMPRESA, se encuentra condicionado al uso de tres razones financieras básicas que son: el margen de operación, el costo adicionado neto y la razón de Berry. No obstante, otros Indicadores del Nivel de Utilidad pueden utilizarse si proveen de una manera confiable de una medición de la rentabilidad de la actividad empresarial.

a-a) Margen de Operación.²⁵

$$\text{Margen de Operación} = \frac{\text{Utilidad de Operación}}{\text{Ventas Netas}}$$

²⁵ Utilidad de Operación se define como: "utilidad bruta menos gastos de operación."

El Margen de Operación ("MO") es generalmente menos confiable que el Rendimiento sobre Activos de Operación, ("ROA") cuando existen diferencias funcionales entre la parte analizada y las compañías comparables²⁶. La confiabilidad de este margen se puede ver afectada cuando, debido a diferencias funcionales, la intensidad de activos entre la parte analizada y las compañías comparables difiere si por ejemplo emplean de forma distinta la intensidad de activos para generar una cantidad de ventas. La confiabilidad del margen de operación, así como la de cualquier otro margen, se encuentra condicionada a la exactitud de la información utilizada en su cálculo. Si la información de los estados de resultados es más precisa que la del balance general, entonces el margen de operación podrá ser más confiable que el rendimiento sobre activos de operación.

a-b) Razón de Berry.

$$\text{Razón de Berry} = \frac{\text{Utilidad Bruta}}{\text{Gastos de Operación}}$$

Al igual que el margen de operación, la razón de Berry es más sensible que el ROA a diferencias funcionales entre la parte analizada y las compañías comparables. Cuando las diferencias funcionales implican diferencias en el nivel de capital utilizado en relación con los gastos de operación, la Razón de Berry será probablemente menos confiable que el ROA. Además, a diferencia del margen de operación, este margen es sensible a diferencias en la clasificación de costos; costos de ventas o gastos de operación. Cuando el estado de resultados refleja más claramente las funciones y riesgos de las operaciones del negocio que el balance general, la Razón de Berry probablemente sea más recomendable que el ROA.

a-c) Costo Adicionado Neto.

$$\text{CAN} = \frac{\text{Utilidad de Operación}}{\text{Costo Total}}$$

El Costo Adicionado Neto ("CAN"), una razón financiera, se define como la utilidad de operación dividida entre la suma del costo de los bienes vendidos y los gastos de venta, generales y de administración. El CAN evalúa si el monto cargado en una transacción controlada está pactado bajo el principio de precio justo sin ventaja con referencia al margen de ganancia neta realizado en transacciones comparables no controladas. El CAN es similar al MO, pero por lo general se aplica a fabricantes y prestadores de servicios.

²⁶ Como diferencias funcionales generalmente tienen un mayor efecto sobre la relación entre utilidad y costos o ingresos de venta que sobre la relación entre utilidad y activos operativos, razones financieras son más sensitivas a diferencias funcionales que a rendimiento sobre capital utilizado. Por lo tanto, es normal que se requiera una comparabilidad más estrecha bajo una razón financiera que bajo la tasa de rendimiento sobre capital utilizado para lograr una medida similar confiable de precio justo sin ventaja.

a-d) Rendimiento sobre Activos de Operación.²⁷

$$\text{ROA} = \frac{\text{Utilidad de Operación}}{\text{Activos de Operación}}$$

Los activos de operación son definidos como activos totales (ajustados contablemente) menos inversiones (tales como las realizadas en subsidiarias y en valores). La relación entre la utilidad y los activos de operación se ve generalmente menos afectada por las diferencias funcionales que la relación entre la utilidad y las ventas o gastos. Por lo tanto, se requiere una comparabilidad funcional menor entre la parte analizada y las compañías comparables cuando se realiza un análisis utilizando el ROA, que cuando se realiza un análisis utilizando otros indicadores del nivel de utilidad.

Sin embargo, cuando los activos de operación registrados en el balance general no miden confiablemente el capital utilizado, el ROA será probablemente un margen menos confiable que las razones financieras. Adicionalmente, el ROA será menos confiable que las razones financieras cuando existan diferencias en los ciclos de negocio de la parte analizada y de las compañías comparables, ya que durante un ciclo de negocios, las utilidades de las compañías son más relacionadas a las ventas que a los activos; Especialmente activos fijos e inventarios. Asimismo, si el balance general no refleja confiablemente el uso promedio del capital durante el año, el ROA podría ser un indicador de nivel de utilidad poco confiable. Estas situaciones ocurren, por ejemplo, cuando el ciclo de negocio de una empresa es estacional.

b. Selección del margen más confiable.

El MO es más confiable que la Razón de Berry para nuestro análisis debido a que el MO es menos sensible a la clasificación de costos y gastos. Las funciones y riesgos de EMPRESA como empresa distribuidora, se reflejan de una mejor manera en el MO, el cual utiliza como base las ventas y no los activos de operación como el ROA. Mas aún, el Estado de Resultados en México es generalmente más confiable que el Balance General, por lo que el MO será más confiable que utilizar el ROA.

El MO es un margen más consistente que los demás para nuestro análisis debido a que existen funciones similares entre la empresa analizada, que en este caso es EMPRESA y las compañías comparables seleccionadas, además de que las altas tasas de inflación que tiene México provocan que las razones utilizadas en los balances generales sean menos consistentes para dicho análisis. Debido a las razones antes descritas, seleccionamos el MO como el mejor indicador del nivel de utilidad para probar la naturaleza del precio justo sin ventaja de las transacciones celebradas entre EMPRESA y partes relacionadas.

²⁷ Los activos de Operación son definidos como " el valor de todos los activos utilizados en el negocio de "EMPRESA, incluyendo activos fijos y activos circulante (como son: efectivo, equivalentes a efectivo, cuentas por cobrar e inventario) " Activos de Operación" no incluye inversiones en subsidiarias o exceso de efectivo e inversiones en valores."

1. Ajustes de capital.

Los ajustes del capital son necesarios si las diferencias en las funciones (por ejemplo, mantener un inventario) o las condiciones de comercio (por ejemplo, términos de financiamiento recibidos de los proveedores) ocasionan diferencias en las intensidades del capital para las compañías comparables y EMPRESA.

a. Ajustes a cuentas por cobrar.

Será necesario un ajuste si la compañía comparable tiene niveles diferentes de cuentas por cobrar que la parte analizada. La compañía comparable con mayor (o menor) días de cobro que la parte analizada implícitamente provee más (o menos) financiamiento a sus clientes que la parte analizada, y se asume que debido a dicho financiamiento tendrá mayor (o menor) precio de venta. Las diferencias en las cuentas por cobrar distorsionan la comparabilidad en las razones financieras. Por ejemplo, dos compañías idénticas que proveen diferentes niveles de financiamiento a sus clientes van a reportar diferentes ventas y utilidades, y por lo tanto sus razones financieras tendrán diferente valor. Para poder realizar una comparación confiable, eliminamos el interés derivado de las cuentas por cobrar de las ventas de la parte analizada y de las compañías comparables.

b. Ajuste a inventarios.

Para el análisis realizado utilizando el MO, ajustes por diferencias en el nivel de inventarios no son necesarios. El costo de capital por el manejo de inventarios es similar al costo de capital por el uso de otros activos de operación. Sin embargo, una compañía con mayores activos de operación debido a un mayor nivel de inventario tenderá a obtener proporcionalmente una mayor utilidad de operación. Como resultado, el MO tenderá a no verse afectado por diferencias en el nivel de inventarios mantenidos.

2. Uso del rango intercuartil.

Las regulaciones generalmente requieren el uso de rangos intercuartiles para incrementar la confiabilidad de las comparaciones, a menos que existan suficientes datos para identificar diferencias y hacer ajustes para compensar las diferencias entre las compañías comparables y la parte analizada. El rango intercuartil representa el medio 50% de los resultados observados entre las compañías comparables. Debido a que no fue posible ajustar la totalidad de las diferencias, los resultados de la comparación de MMTUO están basados en el rango intercuartil.

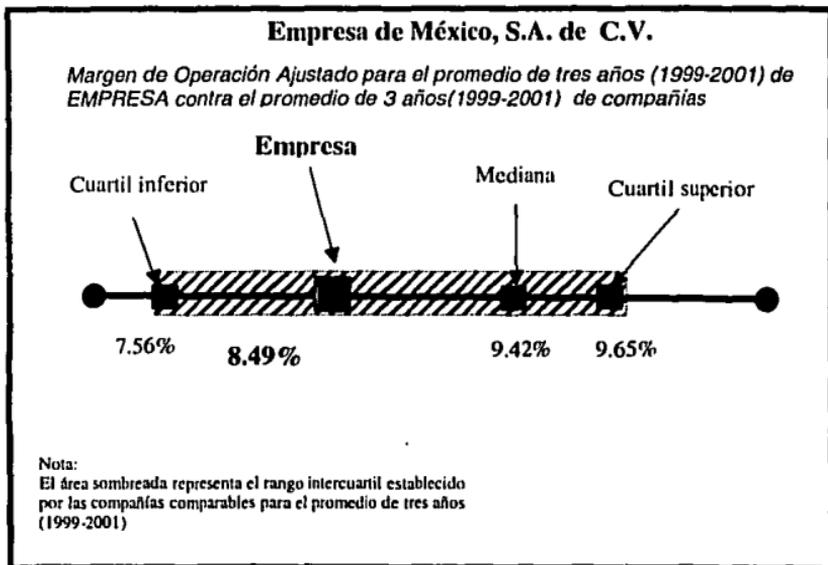
3. Análisis y resultados.

La gráfica de la siguiente página muestra el resultado del análisis de MMTUO a través del margen de operación ajustado, obtenido para el promedio de tres años, tanto para EMPRESA como para las compañías comparables para el ejercicio fiscal concluido el 31 de diciembre de 2001.

a. **Resultados del contribuyente por el ejercicio fiscal concluido el 31 de diciembre de 2001.**

El Margen de Operación Ajustado obtenido por EMPRESA para el promedio de tres años (1999-2001) fue de 8.49%, el cual se encuentra dentro del rango intercuartil establecido por las compañías comparables para el promedio de tres años (1999-2001), el cual va de 7.56% a 9.65% con una mediana de 9.42%.

b. **Diagrama.- Resultados del análisis.**



Reporte.

Este análisis se fundamenta en la aplicación del MMTUO y comprueba que las transacciones celebradas entre EMPRESA y partes relacionadas en el extranjero, por el ejercicio fiscal concluido el 31 de diciembre de 2001 cumplen con el principio de precio justo sin ventaja. Los resultados del análisis indican que el margen de utilidad de las transacciones EMPRESA y sus partes relacionadas se ubican en un rango que pudiera ser aceptado por el Servicio de Administración Tributaria ("SAT")

Con base en lo señalado anteriormente y en las transacciones analizadas en este reporte, se considera que EMPRESA cumple con los requerimientos de documentación e información del artículo 86 fracción XIII de la LISR, y las transacciones analizadas se encuentran dentro de un rango que podrá ser aceptado por el SAT, de conformidad a lo establecido en los artículos 215 y 216 de la LISR.

Los siguientes puntos resumen las principales conclusiones de este informe:

1. Este reporte se encuentra sustentado en la legislación mexicana así como en los Lineamientos de la OCDE vigentes a la fecha de emisión de este análisis. Si se llegara a presentar algún cambio en la legislación (por lo que no tendríamos la responsabilidad de notificarle), las conclusiones aquí presentadas podrían no ser válidas y una reconsideración de éstas podría ser necesaria.
2. Solamente las implicaciones sobre el impuesto sobre la renta y las consecuencias fiscales discutidas en este reporte se encuentran amparados por conclusión, y ninguna clase de implicaciones a consecuencias derivadas de la aplicación de alguna otra clase de impuesto.
3. No es posible asegurar que estas conclusiones sean aceptadas por el SAT. En su entendimiento de que esta conclusión no es obligatoria para el SAT y no debería ser considerada como representación, garantía, de que el SAT estará de acuerdo con estas conclusiones.
4. Este reporte es solamente para su información y beneficio, está limitado a la descripción de las transacciones, no podrá ser confiada, distribuida, divulgada, ó darle mal uso ó poseída por alguien que no sea al SAT, sin previa autorización.

La información económica contenida en este informe ha sido desarrollada por los ASESORES DE NEGOCIOS "JB" y es de uso limitado. ASESORES DE NEGOCIOS "JB" posee derechos de propiedad con respecto a los datos y el análisis contenido en este reporte, algunos de los cuales son derechos de autor, a excepción de la información proporcionada por EMPRESA.

La reproducción o revelación de estos documentos a cualquiera otra parte que no sean las autoridades fiscales mexicanas, está expresamente prohibida sin el consentimiento por escrito de ASESORES DE NEGOCIOS "JB"

Anexo A: Legislación mexicana en materia de precios de transferencia

Introducción

Las disposiciones en materia de precios de transferencia que deben acatar las empresas establecidas o con operaciones en la República Mexicana, emanan de la LISR, específicamente de los artículos 215, 216 y 217. Dicha Ley 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 bien, cuando una persona o grupo de personas participe de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de dichas personas.

El artículo 215 de la LISR establece que los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas están *obligados* para efectos de dicha 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. Esto es, que en sus transacciones con partes relacionadas las empresas cumplan con el principio de precio justo sin ventaja (*arm's length*)²⁸. En caso contrario, la LISR especifica que las autoridades fiscales (Servicio de Administración Tributaria, SAT) pueden 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 ello, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

En el caso de los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas en el extranjero, la Ley establece - en el artículo 86 fracción XIII- que éstos están obligados a obtener y conservar la documentación comprobatoria. Dicha documentación deberá dar el soporte para demostrar 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 similares.

Asimismo, la Ley considera como comparables a aquellas operaciones o empresas cuyas diferencias no 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 la LISR. En el caso en que existan diferencias significativas, éstas pueden ser eliminadas mediante *ajustes razonables*. La determinación de dichas diferencias, considera los siguientes elementos:

²⁸ Se dice que una transacción entre dos o más empresas controladas se apega al principio *arm's length*, cuando el resultado de dicha transacción es comparable al resultado que se hubiera obtenido entre dos o más partes no relacionadas implicadas en una transacción comparable bajo condiciones comparables.

I. Las características de las operaciones, incluyendo:

- a. En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés;
 - b. En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;
 - c. En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;
 - d. En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como, si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección.
 - e. En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos tales como, el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.
- II. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación;
 - III. Los términos contractuales;
 - IV. Las circunstancias económicas; y
 - V. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

El artículo 216 de la LISR provee métodos para determinar si las transacciones entre dos o más empresas relacionadas cumplen con el principio *arm's length*. Estos métodos se enuncian a continuación:

- Método de Precio Comparable No Controlado
- Método de Precio de Reventa
- Método de Costo Adicionado
- Método de Partición de Utilidades
- Método Residual de Partición de Utilidades
- Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación

A. Factores de comparabilidad.

En general, dos transacciones no necesitan ser idénticas para ser consideradas como comparables, pero deberán ser suficientemente similares para obtener un resultado *arm's length* confiable. Si existieran diferencias materiales entre las transacciones controladas y las no controladas (inexactitud de comparables), pueden aplicarse ajustes a los factores que las provocan, teniendo como objetivo mejorar la calidad de los resultados.

I. Las características de las operaciones, incluyendo:

- a. En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés;
 - b. En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;
 - c. En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;
 - d. En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como, si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección.
 - e. En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos tales como, el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.
- II. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación;
- III. Los términos contractuales;
- IV. Las circunstancias económicas; y
- V. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

El artículo 216 de la LISR provee métodos para determinar si las transacciones entre dos o más empresas relacionadas cumplen con el principio *arm's length*. Estos métodos se enuncian a continuación:

- Método de Precio Comparable No Controlado
- Método de Precio de Reventa
- Método de Costo Adicionado
- Método de Partición de Utilidades
- Método Residual de Partición de Utilidades
- Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación

A. Factores de comparabilidad.

En general, dos transacciones no necesitan ser idénticas para ser consideradas como comparables, pero deberán ser suficientemente similares para obtener un resultado *arm's length* confiable. Si existieran diferencias materiales entre las transacciones controladas y las no controladas (inexactitud de comparables), pueden aplicarse ajustes a los factores que las provocan, teniendo como objetivo mejorar la calidad de los resultados.

La magnitud y racionalidad de algún ajuste afectará la confiabilidad del análisis. Los siguientes factores determinan la comparabilidad de transacciones controladas y no controladas.

B. Funciones.

Una evaluación del grado de comparabilidad entre transacciones controladas y no controladas requiere de un "Análisis Funcional" que examine las actividades significativas en términos económicos, bajo condiciones tanto controladas como no controladas para el contribuyente, y que considere los recursos empleados en conjunción con las actividades bajo estudio por ejemplo; consideraciones del tipo de activos utilizados tales como la planta y el equipo, o el uso de intangibles valiosos. Para que dos transacciones sean funcionalmente comparables, las entidades deben tener funciones similares con respecto a las transacciones que llevan a cabo. Generalmente, las funciones que deben ser analizadas incluyen: investigación y desarrollo; diseño de productos e ingeniería; manufactura; producción y procesos de ingeniería; fabricación del producto; extracción; maquila o ensamble; compra y manejo de materiales; funciones de mercadeo y distribución, incluyendo manejo de inventarios; administración de la garantía y actividades publicitarias; transportación y almacenaje; gestión legal, contable y financiera; crédito y cobranza; entrenamiento; y servicios de administración de personal.

C. Términos contractuales.

Para determinar el grado de comparabilidad entre una transacción controlada y otra no controlada también se requiere de una comparación de los términos contractuales significativos que pudieran afectar los resultados de las dos transacciones. Los términos que deben ser considerados incluyen la forma de considerar las transacciones cobradas o pagadas; el volumen de compras y ventas; la amplitud y los términos de las garantías otorgadas; actualización de derechos, revisiones o modificaciones; la duración de las licencias, contratos u otros acuerdos; la terminación o renegociación de los derechos; transacciones colaterales o relaciones de negocios entre el comprador y el vendedor, incluyendo acuerdos para la prestación de servicios subsidiarios; y la extensión términos de crédito y pago.

Los términos contractuales, incluyen la asignación de los riesgos entre las partes, mismos que son acordados por escrito antes de que las transacciones ocurran. Generalmente éstas serán respetadas si reflejan la sustancia económica de las transacciones.

D. Riesgos.

Para determinar el grado de comparabilidad entre transacciones controladas y no controladas, es necesaria una comparación de los riesgos que podrían afectar los precios cargados o las ganancias obtenidas en las transacciones. Los riesgos que deben ser considerados incluyen: riesgos del mercado, considerando fluctuaciones en el costo, demanda, precios y niveles de inventario; riesgos asociados con los éxitos o fallas en las actividades de investigación y desarrollo; riesgos financieros, incluyendo fluctuaciones en

los tipos de cambio externas y las tasas de interés; Riesgos asociados a los créditos y cobranza; riesgos en la calidad de los productos y riesgos generales de los negocios relacionados con la titularidad de la propiedad de la planta y el equipo.

Considerando que los contribuyentes asignan esos riesgos en un contrato y actúan de acuerdo con él, cada asignación de los riesgos será respetada, a menos que el contrato sea ejecutado después de que el impacto de los riesgos es conocido o claramente previsible. En caso de no existir una asignación clara de los riesgos, los siguientes factores serán considerados en la determinación de qué parte absorberá el riesgo:

- Si la conducta de las partes es consistente a lo largo del tiempo;
- Si el contribuyente controlado cargase en última instancia las consecuencias de un riesgo; y
- La consideración de que cada contribuyente controla cualquier actividad que influya el resultado de un riesgo particular.

E. Condiciones económicas.

Determinar el grado de comparabilidad entre transacciones controladas y no controladas requiere una comparación de las condiciones económicas que podrían afectar los precios cargados o las ganancias obtenidas en las dos transacciones. Cada condición económica incluye: la similitud geográfica de los mercados, el tamaño relativo de cada mercado, desarrollo económico en cada mercado, el nivel de mercado (al mayoreo o al detalle, por ejemplo), las secciones relevantes del mercado para los productos, propiedades, servicios transferidos o provistos, la colocación específica de los costos de los factores de producción y distribución, la extensión de la competencia en cada mercado con respecto a las propiedades o servicios bajo revisión, las condiciones económicas de la industria en particular, incluyendo si los mercados están en contracción o en expansión, y las alternativas realmente posibles para el comprador y el vendedor.

F. Bienes o servicios.

Evaluar el grado de comparabilidad entre transacciones controladas y no controladas requiere una comparación de las propiedades o servicios transferidos en las transacciones, incluyendo cualquier intangible que sea accesorio de propiedades tangibles o servicios otorgados. La relevancia de la comparabilidad en la determinación de la confiabilidad de los resultados depende del método específico aplicado.

G. Estrategia de ampliación del mercado.

En algunas circunstancias, los contribuyentes podrían incrementar temporalmente los gastos en el desarrollo de mercados o reducir los precios de venta con el objetivo de entrar a nuevos mercados o de incrementar la presencia de los productos en un mercado existente. De acuerdo con esto, los precios cobrados, o las ganancias realizadas en una transacción controlada podrían ser diferentes de un precio *arm's length* durante la implementación de estas estrategias de ampliación de mercado. Las reducciones en los precios o las ganancias

son aceptables para propósitos de los precios de transferencia sólo si puede ser mostrado que un contribuyente no controlado involucrado en una estrategia comparable haría lo mismo bajo circunstancias comparables por un periodo de tiempo comparable.

Además, los contribuyentes deben demostrar que: los costos incurridos por la implementación de la estrategia de ampliación de mercado han surgido como consecuencia de la esperanza del contribuyente controlado de obtener ganancias futuras y que dichas ganancias serán suficientes para cubrir los costos que resultaron de la implementación de la estrategia. Se entiende que la estrategia de ampliación de mercados es llevada a cabo solo por un periodo razonable de tiempo y que dicha estrategia considera los costos relacionados y las ganancias esperadas. Además, cualquier acuerdo entre los contribuyentes controlados para repartir los costos debe ser establecido antes de la implementación de la estrategia.

H. Diferentes mercados geográficos.

Si la información respecto a las transacciones comparables celebradas entre partes no relacionadas no está disponible en el mismo mercado geográfico en el que operan los contribuyentes relacionados, se puede considerar como comparable una transacción entre partes no relacionadas aún cuando estas operen en un mercado geográfico distinto.

Sin embargo, algunos ajustes deben ser hechos para considerar cualquier diferencia entre los dos mercados. Si no hay información disponible para ajustar las diferencias, puede utilizarse la información del mercado más similar donde haya transacciones entre partes no relacionadas que se puedan considerar como comparables, siempre considerando que cualquier diferencia podría afectar el grado de comparabilidad entre las transacciones controladas y las no controladas.

I. Transacciones consideradas como no comparables.

Un conjunto de transacciones no será considerado como una medida confiable de un resultado *arm's length* si ellas no están conducidas en el curso ordinario de los negocios, o si el propósito principal de las transacciones no controladas fue establecer un rango *arm's length* con respecto a las transacciones controladas.

J. El Rango Arm's Length.

El rango intercuartil es una herramienta estadística que, en el caso de precios de transferencia, proporciona un rango de precios de mercado o de valor justo. Este rango, también llamado *Arm's Length*, se determina con base en los resultados de la aplicación de algún método utilizando por lo menos dos o más empresas transacciones con empresas comparables. El ajuste previsto en el párrafo segundo del artículo 215 de la LISR no procederá si los resultados del contribuyente se encuentran dentro del rango *arm's length* derivado de la aplicación del mismo método de precios para dos o más transacciones no controladas que tienen un nivel similar de comparabilidad y confiabilidad.

Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro del rango, entonces dichos montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente sea fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, será la mediana de dicho rango.

K. Documentación comprobatoria.

El SAT tiene autoridad en ciertas circunstancias para reasignar ingresos o deducciones entre partes relacionadas si ésta es necesaria para reflejar los ingresos o deducciones que se hubieran obtenido de realizar las mismas transacciones con partes independientes. El SAT puede imponer multas sobre el excedente que resulte de los ajustes realizados a los precios de transferencia. Las multas pueden ser de hasta el 50% del impuesto adicional resultante del ajuste al ingreso.

El SAT básicamente requiere que la documentación contenga:

- Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente, incluyendo un análisis de los factores económicos que afectan los precios de sus propiedades o servicios.
- Una descripción de las transacciones controladas y el monto de dichas transacciones, incluyendo los términos de compraventa y los datos de las partes relacionadas involucradas.
- El método aplicado conforme al artículo 216 de la LISR, incluyendo la información relativa a operaciones o empresas comparables, así como una explicación del por qué se seleccionó ese método, una descripción de los comparables que se usaron, de cómo se evaluó la comparabilidad así como los ajustes en caso que se hayan hecho.

Adicionalmente, el SAT requiere información referente a la situación financiera del contribuyente.

Apéndice C: Ajustes por mercado geográfico y de capital.

Se realizaron ajustes de capital para ajustar diferencias entre EMPRESA y las compañías comparables en los términos de financiamiento que estos reciben de proveedores o que proveen a consumidores, y, si es necesario, por diferencias en la tenencia de inventarios. Asimismo, se realizaron ajustes por diferencias en los mercados geográficos entre EMPRESA y las compañías comparables por diferencias en el costo del capital debido a diferencias en los mercados geográficos. Estos ajustes se pueden integrar con los ajustes de capital. Este anexo muestra las fórmulas matemáticas para cada ajuste realizado.

Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro del rango, entonces dichos montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente sea fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, será la mediana de dicho rango.

K. Documentación comprobatoria.

El SAT tiene autoridad en ciertas circunstancias para reasignar ingresos o deducciones entre partes relacionadas si ésta es necesaria para reflejar los ingresos o deducciones que se hubieran obtenido de realizar las mismas transacciones con partes independientes. El SAT puede imponer multas sobre el excedente que resulte de los ajustes realizados a los precios de transferencia. Las multas pueden ser de hasta el 50% del impuesto adicional resultante del ajuste al ingreso.

El SAT básicamente requiere que la documentación contenga:

- Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente, incluyendo un análisis de los factores económicos que afectan los precios de sus propiedades o servicios.
- Una descripción de las transacciones controladas y el monto de dichas transacciones, incluyendo los términos de compraventa y los datos de las partes relacionadas involucradas.
- El método aplicado conforme al artículo 216 de la LISR, incluyendo la información relativa a operaciones o empresas comparables, así como una explicación del por qué se seleccionó ese método, una descripción de los comparables que se usaron, de cómo se evaluó la comparabilidad así como los ajustes en caso que se hayan hecho.

Adicionalmente, el SAT requiere información referente a la situación financiera del contribuyente.

Apéndice C: Ajustes por mercado geográfico y de capital.

Se realizaron ajustes de capital para ajustar diferencias entre EMPRESA y las compañías comparables en los términos de financiamiento que estos reciben de proveedores o que proveen a consumidores, y, si es necesario, por diferencias en la tenencia de inventarios. Asimismo, se realizaron ajustes por diferencias en los mercados geográficos entre EMPRESA y las compañías comparables por diferencias en el costo del capital debido a diferencias en los mercados geográficos. Estos ajustes se pueden integrar con los ajustes de capital. Este anexo muestra las fórmulas matemáticas para cada ajuste realizado.

En este reporte se realizaron los siguientes ajustes de capital y por diferencias en los mercados geográficos para el MO en las cuentas por cobrar y tanto para EMPRESA como a las compañías comparables, estos fueron: por diferencias en los mercados geográficos, términos recibidos y ajustes a las cuentas mencionadas anteriormente de las comparables en los términos que estas previeron.

Ajuste a cuentas por pagar (Margen de Operación).

Un ajuste puede ser necesario si la compañía comparable tiene un nivel diferente de cuentas por pagar que la parte analizada. Una compañía que compra sus productos usando términos que no sean a la entrega, está implícitamente recibiendo financiamiento de sus proveedores. Se asume que este financiamiento resulta en un aumento en sus costos de mercancías vendidas. La razón financiera de dos compañías idénticas puede diferir si una de ellas recibe términos más largos para sus cuentas por pagar, ya que sus costos por mercancías vendidas serían más altos. Esto causaría que la utilidad fuese menor. Para eliminar este problema en comparabilidad, se aplica un ajuste que elimine el interés por costos de mercancías vendidas de ambas compañías.

Para calcular el ajuste de capital a la razón financiera utilizada, que en este caso resultó ser el MO, se ajustó a cero el interés fijado en los días de las cuentas por cobrar, tanto en EMPRESA como en las compañías comparables. Este ajuste reduce las ventas de la compañía (y por lo tanto su margen bruto) por el interés implícito recibido de sus clientes debido al financiamiento provisto a través de las cuentas por pagar durante el año. La tasa de interés utilizada para ajustar las comparables es la Prime, la cual creemos es la mejor aproximación al interés implícito cobrado por el otorgamiento de financiamiento ordinario por bancos de Estados Unidos. Para realizar los ajustes a EMPRESA, se utilizó la tasa de interés mexicana TIIE para las cuentas por pagar denominadas en pesos y la tasa Prime de los EUA para las cuentas por pagar denominadas en dólares.

La fórmula que incluye los intereses implícitos recibidos es la siguiente:

$$\frac{\text{Tasa de Interés} \bullet \text{Cuentas por Pagar}}{1 + \text{Tasa de Interés} \bullet \frac{\text{Cuentas por Pagar}}{\text{Costo de ventas}}}$$

Ajuste a cuentas por cobrar (Margen de Operación).

Un ajuste puede ser necesario si la compañía comparable tiene un nivel diferente de cuentas por cobrar que la parte analizada. Una compañía comparable que ofrece más (menos) tiempo a sus clientes para pagar sus cuentas, está ofreciendo más (menos) financiamiento a sus clientes que la parte analizada. Se asume que esta compañía está siendo compensada por medio de precios de venta más altos; menos altos, dependiendo del caso. Diferencias en cuentas por cobrar distorsionan la comparabilidad por medio de diferencias en las razones financieras. Por ejemplo, dependiendo de los términos dados al cliente, una compañía puede reportar ganancias más altas que la otra. Sus razones financieras también tendrían valores diferentes.

Para calcular el ajuste a las razones financieras, se ajustó a cero el interés fijado en los días de las cuentas por cobrar, tanto en EMPRESA como en las compañías comparables. Este ajuste reduce el costo de venta de las compañías (e incrementa, como resultado, su utilidad bruta) debido al interés implícito pagado a los proveedores por el financiamiento recibido a lo largo del año. En la realización de este ajuste se usó la tasa prime de EUA para las compañías comparables puesto que se cree que esto aproxima, de una forma más confiable, el interés implícito cobrado por el otorgamiento de financiamiento ordinario por bancos de EUA. Para EMPRESA se utilizó la tasa TIIE para las cuentas por cobrar denominadas en pesos y la tasa Prime para las denominadas en dólares.

La fórmula que incluye los intereses implícitos recibidos es la siguiente:

Ajustes a capital por concepto de cuentas por cobrar, cuentas por pagar e inventario se incorpora al margen de operación por medio de la siguiente fórmula:

$$\text{Margen de Operación Ajustado} = \frac{\text{Utilidad de Operación} + \text{Cuentas por pagar ajustadas} - \text{Cuentas por cobrar ajustadas} - \text{Ajustes a inventario}}{\text{Ventas Netas} - \text{Cuentas por cobrar ajustadas}}$$

El margen de operación ajustado por capital de cada compañía se puede ver como la suma de su margen de operación no ajustado más los ajustes de capital a su margen de operación. Matemáticamente, al comparar el margen de operación ajustado por capital de una compañía comparable con el margen de operación ajustado por capital de la parte analizada, resulta igual que comparar el margen de operación ajustado por capital de esa compañía comparable menos los ajustes a capital de la parte analizada al margen de operación no ajustado de la parte analizada.

Estados financieros de EMPRESA DE MEXICO.

Empresa de México, S.A. de C.V.
Información financiera

En miles de pesos del poder adquisitivo del 2001	Empresa de México Dic. 1999	Empresa de México Dic. 2000	Empresa de México Dic. 2001	Empresa de México Dic. 1999-2001
--	--------------------------------	--------------------------------	--------------------------------	-------------------------------------

Balance General

Activos

Efectivo e inversiones temporales	12,148	4,475	16,597	11,073
Cuentas por cobrar	50,555	58,630	55,867	55,017
Inventario	52,051	54,912	48,139	51,701
Otros activos circulantes	1,366	4,149	3,528	3,014
Activo circulante	116,120	122,166	124,131	120,805
Propiedad, planta y equipo neto	27,089	28,566	28,767	28,141
Inversiones: Método de capital	328	18	18	121
Total activo	143,537	150,750	152,916	149,067

Pasivo, Capital

Cuentas por pagar	549	0	0	183
Impuesto sobre la renta por pagar	7,329	5,679	8,341	7,116
Otros pasivos circulantes	5,442	2,785	6,554	4,927
Pasivo circulante	13,320	8,464	14,895	12,226
Deuda total a largo plazo	000	24,134	20,410	14,848
Impuestos diferidos	421	200	185	269
Total pasivo	13,741	32,798	35,490	27,343
Capital contable	129,796	117,952	117,426	121,724
Total Pasivo, Capital	143,537	150,750	152,916	149,067

Estado de Resultados

Ventas	221,118	232,246	240,453	231,272
Costo de Ventas	156,844	162,639	165,298	161,594
Utilidad Bruta	64,274	69,607	75,155	69,678
Gastos de administración y ventas	49,150	45,871	55,087	50,036
Utilidad de operación	15,124	23,736	20,068	19,642
Costo integral de financiamiento	0	0	0	0
Ingreso no operativo	1,127	1,226	2,532	1,628
Ingreso por interés	1,127	1,226	2,532	1,628
Partidas especiales	(5,649)	(8,112)	(4,415)	(6,059)
Utilidad antes de impuestos	10,602	16,850	18,184	15,211
Impuesto sobre la renta	7,986	16,307	9,066	11,120
Partidas extraordinarias	2,914	0	0	971
Utilidad Neta	5,530	543	9,118	5,062

Estados comparables con otras compañías.

Empresa de México, S.A. de C.V.

Información financiera

Para el promedio de tres años (1998-2000)

6 compañías comparables distribuidoras

Compañías comparables en miles de dólares	Coast Distribution System	Cobra Electronics Corp.	Emerson Radio Corp.	The Corp.	Tech Data Corp.	Tesco Technologies Inc.
	Año fiscal concluido	Dic. 1998- 2000	Dic. 1998- 2000	Mar. 1999- 2001	Dic. 1998- 2000	Ene. 1999- 2001

Estados Financieros

Ventas Netas	150,324	122,224	247,032	763,975	16,316,143	205,394
Costo de Ventas	124,888	88,740	210,004	655,211	15,345,518	148,148
Utilidad Bruta	25,436	33,484	37,028	108,764	970,625	57,246
Gastos de administración y ventas	22,581	23,673	28,318	63,975	629,214	46,925
Costo por servicio de pensión	0	0	0	357	0	0
Depreciación y amortización	1,340	1,619	407	7,956	51,424	1,628
Amortización de intangibles	0	0	0	0	0	220
Utilidad de operación	1,515	8,192	8,303	36,476	285,987	8,693
Costo integral de financiamiento	2,680	990	2,875	8,338	54,126	1,540
Ingreso no operativo	367	(167)	934	1,928	(423)	0
Ingreso por interés	0	0	0	0	0	0
Partidas especiales	0	(77)	(1,278)	(1,050)	5,233	277
Utilidad antes de impuestos	(798)	6,958	5,084	27,260	227,051	6,876
Impuesto sobre la renta	104	(1,499)	(438)	11,520	81,695	2,613
Ganancias por interés minoritario	7	0	0	0	544	0
Partidas extraordinarias	0	0	0	0	0	0
Utilidad Neta	(687)	5,459	4,646	15,740	144,812	4,263

Balance General

Activos

Efectivo e Inversiones temporales	538	82	6,800	1,551	59,775	305
Inversiones temporales	0	0	258	0	0	0
Cuentas por cobrar	13,326	29,579	15,753	97,022	1,948,384	24,452
Otras cuentas por cobrar	12,796	29,579	3,300	0	1,948,384	24,452
Inventario	36,415	13,925	23,490	143,638	1,526,318	28,480
Reserva de inventario (UEPS)	0	0	0	2,373	0	0
Inventario de producto terminado	0	0	0	0	0	0
Otros activos circulantes	2,740	8,371	3,768	20,819	112,868	3,286
Total de Activo circulante	53,019	51,957	49,811	263,030	3,647,345	56,523
Propiedad, planta y equipo neto	4,136	5,276	4,988	48,143	144,580	18,176
Depreciación, amortización	7,362	12,770	2,060	26,067	128,321	5,082
Inversiones: Método de capital	53	0	13,267	5,123	0	0
Inversiones: Otro método	0	0	0	5,365	0	0
Intangibles	7,577	0	4,463	46,739	215,952	3,304

Otros activos circulantes	2,012	10,068	4,604	9,199	186,905	227
Cargos diferidos	0	0	2,173	0	0	0
Total activo	66,797	67,301	77,132	377,599	4,194,783	78,230
Pasivo, Capital						
Deuda en pasivo circulante	1,582	10,661	3,503	51,343	1,024,987	7,084
Notas por pagar	0	10,592	3,408	41,902	1,024,699	6,759
Cuentas por pagar	6,178	3,112	22,654	60,146	1,515,788	18,346
Impuesto sobre la renta por pagar	629	0	339	0	0	0
Otros pasivos circulantes	1,553	8,323	4,579	26,165	277,261	3,801
Pasivo circulante	9,941	22,096	31,074	137,654	2,818,036	29,231
Deuda total a largo plazo	25,473	0	26,586	73,395	315,373	6,789
Impuestos diferidos	157	0	0	7,214	0	972
Interés minoritario	145	0	6,763	0	2,608	0
Otros pasivos	0	2,641	79	3,048	0	163
Total pasivo	35,717	24,736	64,502	221,310	3,136,017	37,154
Capital contable	31,080	42,565	12,630	156,288	1,058,767	41,076
Total Pasivo, Capital	66,797	67,301	77,132	377,599	4,194,783	78,230

Resumen estadísticas por las compañías comparables.

Empresa de México, S.A. de C.V.

6 compañías comparables distribuidoras

Para el promedio de tres años (1999-2001)

Resumen de estadísticas

	Empresa de México	Mínimo	Cuartil inferior	Media	Mediana	Cuartil superior	Máximo
Año fiscal concluido	Dic. 2000						
Razones de rentabilidad							
Rendimiento sobre ventas							
Margen de operación: no ajustado	8.49%	1.01%	1.78%	3.65%	3.80%	4.82%	0.06703
Margen de operación: ajustado a capital (a comparables)	8.49%	5.27%	7.56%	8.67%	9.42%	9.65%	10.72%
Razones de diagnóstico							
Razones de operación							
Días de inventario	119.68	31.35	33.76	61.64	61.24	73.78	108.49
Días de cuentas por cobrar	82.35	19.62	31.99	42.15	39.77	43.56	78.16
Días de cuentas por pagar	0.41	12.96	16.73	27.98	29.86	33.40	45.06
Razones de gastos							
Gastos de operación sobre ventas	21.64%	4.2%	9.4%	14.2%	13.8%	20.7%	23.6%

Notas al reporte.

Tasa de interés.

La tasa de interés para cada año se calcula promediando el interés promedio mensual sobre el ejercicio fiscal del contribuyente. Por ejemplo, si el ejercicio fiscal de la parte analizada concluye en marzo, el interés aplicable sería el promedio del interés promedio mensual desde abril hasta marzo del año siguiente.

Balance general.

Los conceptos del balance general para cada compañía, incluyendo la parte analizada, son los promedios simples del balance al principio y al final del ejercicio para cada artículo. Por ejemplo, el valor total de activos para 1996 es el promedio simple del valor total de activos en 1995 y 1996.

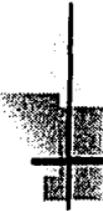
Promedio de razones.

Los indicadores del nivel de utilidades promediados sobre tres años se calcula promediando los datos financieros sobre ese periodo, y entonces computando la razón:

Promedio de utilidad de operación de 1999-2001.
Promedio del total de ventas netas de 1999-2001.

Cierre del ejercicio fiscal.

Cada año de datos incluye compañías que terminan su ejercicio fiscal en meses diferentes. Los estados financieros de la parte analizada son comparados con los estados financieros de una compañía comparable usando los datos del año fiscal (de la compañía comparable) que tenga los más meses en común con el ejercicio fiscal de la parte analizada. Por ejemplo, si una compañía comparable tiene su fin de año en diciembre de 2001, comparamos sus estados financieros de 2001 con los estados financieros de la parte analizada de diciembre de 2001 (que es el fin de ejercicio de la parte analizada)



Conclusiones

Conclusiones.

Nosotros los Licenciados en Contaduría.

Al terminar este trabajo llegamos a la siguiente conclusión.

Esta investigación nos brindó la oportunidad de conocer dentro del marco legal una de las bases importantes para la determinación del resultado fiscal correcto, sin manipulaciones y especulaciones de ingresos y deducciones de las empresas multinacionales, lo antes mencionado es relevante y se debe entender su repercusión en la situación financiera de la entidad y en la toma de decisiones acertadas, siendo lo anterior el campo de responsabilidad del profesional de la contaduría, por lo que también puede servir de apoyo a los estudiantes, para introducirlos en este tema, que dada la globalización es imprescindible.

Derivado de las reformas fiscales para el ejercicio de 1997, y en materia de precios de transferencia, se incorporaron al cuerpo de la ley ciertas obligaciones para con los contribuyentes.

Dichas obligaciones buscan principalmente reglamentar en forma más estricta las operaciones intercompañías; ¿por que decimos reglamentar y no implementar? Sencillamente porque la obligación de considerar el valor de mercado cuando se efectúen operaciones entre partes relacionadas, siempre ha existido.

Básicamente se incorporaron dos situaciones a saber:

Metodología expresa para la determinación de los márgenes de utilidad, y

Obligatoriedad de conservar estudio de precios de transferencia en operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

Hasta la fecha, la autoridad fiscal no ha emitido criterios sobre la correcta aplicación de los métodos establecidos en el artículo 216 de LISR; sin embargo, dentro del Dictamen Fiscal que están obligados a presentar los contribuyentes, se deberá revelar si el obligado ha cumplido (en caso de aplicarle) con la obligación de obtener su estudio de precios de transferencia.

Dado que ya se llevan cuatro ejercicios en que las autoridades fiscales revisan los estudios relativos a precios de transferencia, existe la inquietud por parte de los contribuyentes de saber que base de datos tendrá la autoridad fiscal para poder validar o desvirtuar el estudio que se presente.

Derivado del multicitado proceso de globalización que el mundo entero que sufre constantemente en la actualidad, y en particular en la relación tributaria se generan ciertas discrepancias en la determinación del sujeto activo.

Cuando en el ámbito de los negocios traspasa las fronteras del mercado doméstico, los empresarios se encuentran en muchas ocasiones que su situación fiscal se convierte en una barrera que le impide explotar al máximo su negocio, ya que al obtener un mayor ingreso, generalmente le genera una carga impositiva mayor.

Como se mencionó en el párrafo anterior, el incremento del impuesto constituye una barrera al desarrollo empresarial, y aunado a ello, se está en la posibilidad de convertirse simultáneamente en varios sujetos pasivos, realmente se estará desalentando a la inversión en cada una de las diferentes jurisdicciones fiscales dicho sujeto pasivo.

Para solventar esta situación, diferentes países entre ellos el nuestro, se han preocupado por la implementación de convenios para evitar la doble tributación, logrando con ello que por lo menos la inversión en cada uno de ellos no disminuya.

Nuestro país como consecuencia de los grandes problemas económicos por los que pasaba por el año de 1994, se decidió implementar una política fiscal más rígida para los subsecuentes ejercicios.

Como hasta el momento se ha podido explicar, la situación económica por la que atravesaba nuestro país en esos años era muy complicada, éste fue una de las premisas que dieron origen a las regulaciones fiscales que entraron en vigor en 1997.

De igual manera la evasión fiscal detectada principalmente en los rubros de pagos al extranjero, los objetivos fijados en el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000, entrada de México en la OCDE, en el "Programa Borrón y Cuenta Nueva", fueron los factores decisivos que culminaron con la tan comentada y cuestionada reforma fiscal que actualmente todavía no la aprueban.

De las razones comentadas anteriormente, creemos que la situación que realmente originó la regulación de las operaciones con partes relacionadas, fue la incursión de México en la OCDE, ya que para que un país pueda incorporarse a esta organización que se estipulan en los convenios de aceptación. Una de estas obligaciones y que es el origen del presente trabajo es el reconocimiento de los "precios de transferencia en las operaciones entre partes relacionadas".

Como resultado del estudio que hemos elaborado en cada uno de los Capítulos del presente trabajo, podemos llegar a la conclusión que la elaboración del estudio de los precios de transferencia, no es más que una forma de auto fiscalización parcial de cada una de las empresas por las que se elabora el estudio en comentario.

Esta auto fiscalización como principal objetivo es el análisis entre operaciones que se llevan a cabo básicamente entre los grupos empresariales que se encuentran ubicados en el extranjero.

Es importante señalar que la obligación de la elaboración del estudio y de su conservación es de carácter obligatorio solamente para las operaciones con partes relacionadas que se

encuentren en el extranjero; sin embargo, no exige que las operaciones inter compañías nacionales estén valuadas a valor de mercado. La única diferencia existente entre este tipo de operaciones es básicamente la obligatoriedad de la evidencia documental.

En forma paralela, y como resultado de esta evolución fiscal, años atrás surge un concepto que en la actualidad es casi del dominio general y este es la doble tributación.

Como se mencionó en su oportunidad esta doble tributación se genera cuando un sujeto pasivo obtiene esta cualidad dos o más veces, la relación entre la doble tributación y los precios de transferencia radica en el reconocimiento y acumulación del ingreso y/o deducción, donde realmente se generaron. Otro factor importante que se genera son los beneficios que se obtienen por la celebración de estos convenios como son la reducción de tasas de retención en determinados hechos generadores de dicho impuesto.

De igual manera, al momento de celebrar estos convenios, se firman acuerdos de ayuda mutua para el intercambio de información de carácter fiscal.

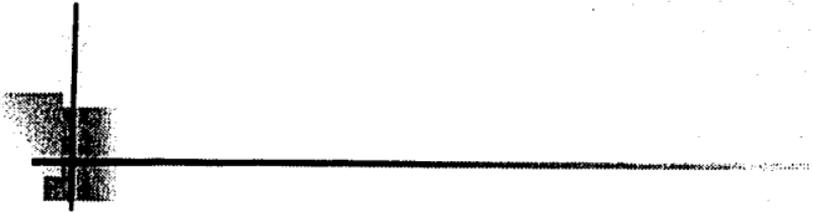
Este intercambio de información básicamente sería empleado en el supuesto en que surja una controversia entre la autoridad fiscal de alguno de los gobiernos involucrados y cualquiera de los sujetos pasivos.

Las controversias se pueden generar cuando la autoridad fiscal no esté de acuerdo con los resultados que arroje el estudio de precios de transferencia, generando con ello ajustes a los resultados fiscales de cada uno de los involucrados en este estudio.

En el párrafo anterior se hizo mención de los ajustes a los resultados fiscales a los cuales contribuyentes podrían hacerse acreedores por diferencias que pudieran surgir como resultado del estudio de precios de transferencia o como resultado de las facultades de revisión con que cuenta la autoridad, al respecto es importante comentar, que hasta la fecha nuestra autoridad fiscal no ha emitido criterio alguno sobre el cómo deberán afectar a los resultados fiscales dichos ajustes.

El ejercicio fiscal de 2002, será de gran importancia para la autoridad recaudadora como también para los contribuyentes implicados en los *estudios de precios de transferencia*, ya que deberá contar con una base de datos lo suficientemente capaz de solventar cualquier discrepancia o inquietudes que los sujetos pasivos formularán con respecto a los resultados que la autoridad fiscal determine como resultado de su revisión.

Como último comentario, es importante destacar que las autoridades fiscales de nuestro país, a partir del ejercicio fiscal de 1997 ha comenzado a integrarse al mundo de la globalización en materia impositiva, y que aunque se tienen bastantes carencias y lagunas para la aplicación de los resultados obtenidos por los estudios de precios de transferencia, no dudamos que en forma inmediata se comience al regular dicha situación, ya que en el ejercicio de 1999 ya entraron las revisiones de carácter fiscal para evaluar la razonabilidad de los "*Estudios de precios de transferencia*".



Bibliografía

Bibliografía.

- 1. - Aspectos Fiscales en el Tratado de Libre Comercio de América del Norte Precios de Transferencia entre partes relacionadas.
Lic. Dionisio J. Kaye.
Pág. 28 al 42.**

- 2. - Como hacer mi tesis, México. Editorial Edicol, 1985.**

- 3. - Compendio de Precios de Transferencia del IMCP.**

- 4. - Convenios Impositivos para evitar la doble tributación.
Las 3000 preguntas de Aspectos Fiscales mas frecuentes.
Pág. 883 al 888.**

- 5. - Doble Tributación.
Herbert Bettinger 1999.**

- 6. - Instrumentos de Investigación. Manual para elaborar trabajos y tesis profesionales.
5 edición. Editorial Mexicanos Unidos, 1992.**

- 7. - Manual de Precios de Transferencia.
Carlos Aguirre Lince Ruiz Urquiza y Cia S.C. "Arthur Andersen" México.**

- 8. - Manual de Precios de Transferencia en Operaciones con Partes Relacionadas.
Del Curso Anual Fiscal del 2000. Págs. 1 al 19. Galaz, GómezMorfín, Chavero,
Yamazaki S.C. "Deloitte & Touche" México.
L.C. Alfredo Salazar Brehm.**

- 9. - Manual de Precios de Transferencia.
ISEF de la Pág. 1 al 15.
Lic. Dionisio J Kaye.**

10. - **Manual de Precios de Transferencia.**
Roberto Suárez.
Galaz, GómezMorfín, Chavero, Yamazaki S C "Deloitte & Touche "México.
11. - **Poder Ejecutivo Federal.**
Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000.
Pág. 149-148.
12. - **Precios de Transferencia.**
Herbert Bettinger. 1999.
Pág. 175-180
13. - **Precios de Transferencia y el Sistema Aduanero.**
Revista Nuevo Consultorio fiscal Pág. 25 a 35.
Lic. Dionisio J. Kaye.
14. - **Reformas Fiscales 1997.**
Galaz, GómezMorfín, Chavero, Yamazaki S C "Deloitte & Touche " México.
15. - **Reformas Fiscales 1998.**
Galaz, GómezMorfín, Chavero, Yamazaki S C "Deloitte & Touche" México.
16. - **Reformas Fiscales 1999.**
Mancera S.C "Ernst & Young" México.
17. - **Reformas Fiscales 2000.**
Gonzalez Vilchis S.C "PriceWaterhouse-Coopers" México.
18. - **Reformas Fiscales 2000.**
Ruiz Urquiza y Cia S.C "Arthur Andersen" México.
19. - **Reformas Fiscales 2001.**
Ruiz Urquiza y Cia S.C "Arthur Andersen" México.
20. - **Reformas Fiscales 2002.**
Galaz, GómezMorfín, Chavero, Yamazaki S C "Deloitte & Touche" México.