



**INSTITUTO POLITÉCNICO NACIONAL**

**ESCUELA SUPERIOR DE COMERCIO Y ADMINISTRACIÓN  
SANTO TOMAS**

SEMINARIO:  
**ENTORNO FISCAL DE LAS CONTRIBUCIONES  
LOCALES DEL DISTRITO FEDERAL**

**“PRECIOS DE TRANSFERENCIA”**

**TRABAJO FINAL**

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

**CONTADOR PÚBLICO**

**PRESENTAN:**

CRISTIAN BERNABÉ LÓPEZ

JESÚS ALFONSO ESCOBAR ROMUALDO

JAIRO ESTUDILLO ENRIQUEZ

NUBIA NASBY FRIAS GONZÁLEZ

FERNANDO HERNÁNDEZ FUENTES

SAMANTA RODAS OSORIA

CONDUCTOR: **C.P.C. AURELIO SALAS MÁRQUEZ**



México D.F.

Agosto de 2008

## **AGRADECIMIENTOS:**

A la vida por permitirnos concluir esta etapa.

A nuestros compañeros y amigos por su motivación y entusiasmo.

A nuestra familia que siempre nos tuvo confianza y por su apoyo incondicional.

A nuestro profesor por apoyarnos con sus conocimientos y experiencia.

## PRECIOS DE TRANSFERENCIA

### ÍNDICE

Introducción.....	1
1 Generalidades.....	4
Antecedentes.....	7
Concepto.....	9
Objetivo.....	11
Sujetos y Obligaciones.....	12
Lineamientos Internacionales.....	14
OCDE.....	15
2 Regulación Fiscal de los Precios de Transferencia.....	19
Marco Fiscal Internacional.....	19
Marco Fiscal Mexicano.....	20
3 Requisitos de Documentación en México.....	30
Generalidades.....	30
3.1.2 Análisis Funcional.....	30
3.1.2 Análisis Económico.....	31
3.1.3 Comparabilidad.....	32
4 Determinación de los Precios de Transferencia.....	35
Operaciones sujetas.....	35
4.1.2 Configuración.....	39
4.1.2 Procedimientos.....	45
5 Métodos de Determinación de Precios de Transferencia.....	52
Métodos Tradicionales.....	54
5.1.1 Método de Precio Comparable no Controlado.....	54
5.1.2 Método de Valor Reventa.....	55
5.1.3 Método de Costo Adicionado.....	57
5.2 Métodos Transaccionales.....	59
5.2.1 Método Residual de Participación de Utilidades.....	59
5.2.2 Método de Participación de Utilidades.....	60
5.2.3 Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación.....	61
6 Consecuencias de no cumplir con las Reglas de Precio de Transferencia.....	66
Sanciones.....	66
Precio de Transferencia en el Dictamen del Contador Público.....	68
Acuerdos Anticipados sobre Precios de Transferencia (APA).....	74
7 Caso Práctico.....	76
Conclusión.....	84
Glosario.....	86
Bibliografía.....	89

## INTRODUCCIÓN

En los últimos años, el tema de precios de transferencia (PT) ha tomado mucha importancia en el ámbito fiscal y el Servicio de Administración Tributaria ha estado muy activo en esta área. Sin embargo, aún cuando es un tema de actualidad, el concepto puede ser confuso o complejo. Incluso, algunas empresas en México tienen la creencia que el tema de precios de transferencia es nuevo en nuestro país y que las autoridades fiscales no cuentan con el conocimiento, experiencia, ni la infraestructura suficiente para poder fiscalizar a los contribuyentes sujetos a las reglas de precios de transferencia.

La problemática de los precios de transferencia aparece cuando una gran empresa decide descentralizarse y establecer, por lo tanto, centros semiautónomos generadores de utilidad en una o más jurisdicciones fiscales. De esta manera, los administradores de cada división o subsidiaria pueden estar más interesados en maximizar las utilidades de su propia división, que las utilidades de la organización empresarial en su conjunto.

En la mayoría de las corporaciones – multinacionales o no - algunas divisiones hacen ventas a otras divisiones. Por lo tanto, a diferencia de las transacciones llevadas a cabo entre empresas que no son entidades relacionadas, un precio de transferencia puede ser afectado por consideraciones de planeación corporativa, y de esta manera pudiera ser que no refleje las fuerzas reales de mercado que estarían implicadas si dichas transacciones se llevaran a cabo entre empresas independientes.

De esta manera, mediante la fijación de los precios de transferencia una empresa multinacional puede reducir su carga tributaria trasladando utilidades de una jurisdicción con alta imposición fiscal u otra con menores tasas fiscales.

Un gran porcentaje del comercio internacional se desarrolla entre empresas vinculadas, generalmente empresas multinacionales que transfieren mercaderías o servicios entre diversas unidades de negocios por ellas controladas, que tienen sus asientos en diferentes países.

Cuando estas unidades de negocios obedecen a una estrategia comercial común se pueden planificar las operaciones a fin de localizar la fuente de la ganancia en las jurisdicciones fiscales de menor presión tributaria, evitando que los beneficios se generen en los países donde haya mayor tributación.

Los países que integran la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) han trabajado activamente en la búsqueda de mecanismos legales tendientes a evitar este fenómeno con el fin de que los fiscos de los países de exportación o de importación puedan aplicar sus Impuestos Sobre la Renta que se hubiera producido en la propia jurisdicción fiscal, si la transacción comercial se hubiera realizado en condiciones de mercado entre empresas independientes una de la otra. Este ha sido el origen de los “Lineamientos de los precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias” elaborados por la OCDE, tendientes al establecimiento de normas que permitan ajustar los precios de transferencia entre empresas vinculadas a fin de neutralizar el desplazamiento del lugar donde se genera la ganancia imponible.

Por otro lado, algunas empresas también consideran que sus precios de transferencia cumplen con el principio Arm’s Length, sin que cuenten con la evidencia que lo soporte o aún teniéndola, no cuentan con todos los requisitos de documentación comprobatoria establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Otro tipo de documentación con que cuentan las empresas, y que consideran es suficiente para cumplir con los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, consiste en estudios de precios de transferencia preparados por sus corporativos. Sin embargo, estos estudios incluyen operaciones celebradas por dicho corporativo con sus partes relacionadas sin que necesariamente queden documentadas o analizadas, de manera separada las operaciones celebradas con la empresa mexicana o las operaciones celebradas por esta última con otras empresas del grupo al que pertenece.

Como se puede observar, algunos contribuyentes no están al tanto de la situación actual en materia de fiscalización de precios de transferencia. Hoy en día, se han llevado a cabo auditorías en las que se han liquidado a las empresas representando en algunos casos, la liquidación de hasta un 25 por ciento de sus ingresos anuales.

En consecuencia, el intercambio de todos estos bienes y servicios entre divisiones de un mismo grupo multinacional de empresas ha dado origen a la problemática de determinar el precio óptimo de transferencia fijado entre dichas empresas. De la misma forma, para las autoridades fiscales, esto trae consigo la tarea de vigilar que dichas empresas paguen impuestos en su jurisdicción fiscal, en una base coherente con la utilidad que obtendrían empresas independientes en el mercado.

## CAPÍTULO I

## 1 GENERALIDADES

Desde el punto de vista impositivo, la OCDE asume como punto de partida aconsejable en cualquier tratamiento de los precios de transferencia el denominado en la terminología anglosajona "Arm's Length Principle", conforme al cual las entidades vinculadas deben llevar a cabo las operaciones entre ellas en las mismas condiciones que hubieran sido pactadas entre partes independientes en condiciones de mercado.

En tal sentido, casi todos los países cuentan con disposiciones por las cuales se faculta a las autoridades tributarias para ajustar precios de transferencia que se desvíen de este principio.

Establece que los ajustes Arm's Length deben ser aplicados con prescindencia de todo tipo de obligación contractual y de toda intención de las partes para evitar impuesto.

Esas disposiciones para combatir la elusión tributaria tuvieron el propósito de disuadir a las compañías de su actitud de trasladar utilidades a compañías vinculadas en el extranjero, por intermedio de la sub o sobrefacturación en las operaciones internacionales.

La OCDE actualmente entiende que la base del principio Arm's Length es:

Tratamiento igual de las empresas multinacionales y de las empresas independientes.

Con arreglo a este precepto, cuando las relaciones entre dos empresas vinculadas se ajustan a condiciones que difieren de aquellas que hubieran sido acordadas entre empresas independientes, el beneficio que hubiera obtenido una de tales empresas si dichas condiciones hubieran sido distintas y propias de empresas no vinculadas, se añadirá a los beneficios obtenidos por esa empresa y podrá ser gravado en consecuencia en el Estado correspondiente.

Si los precios de transferencia no son establecidos de acuerdo con el principio Arm's Length, se verán distorsionadas las obligaciones tributarias de las empresas asociadas y la recaudación tributaria de los países involucrados. Sin embargo, factores ajenos a los de naturaleza impositiva pueden desembocar en distorsiones; por ejemplo, legislación contrapuesta relativa a la valuación aduanera, antidumping, controles de cambio y de precios.

En este mismo sentido, la singularidad de ciertas operaciones dentro de las empresas multinacionales no está conectada con consideraciones de naturaleza impositiva, sino con circunstancias comerciales, que son diferentes de las encontradas en empresas independientes. Una empresa independiente, por ejemplo, normalmente no está inclinada a vender activos intangibles por un precio fijo, si la utilidad potencial de los bienes intangibles no puede ser adecuadamente estimada y existe otro modo de hacerlos rentables. Las Directrices de la OCDE no proveen una solución para ello, sino solamente establecen que en tales casos es muy difícil determinar un precio Arm's Length.

### **Motivos que justifican su uso**

Permite una amplia paridad en el tratamiento fiscal de las multinacionales y las empresas independientes ya que pone a las empresas asociadas y a las 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 la inversión.

### **Inconvenientes en su aplicación**

- Es visto por algunos como inherentemente imperfecto porque el enfoque de entidad por separado no siempre toma en consideración las economías de escala y la interrelación de las diversas actividades existentes en negocios integrados.
- Una dificultad práctica en su aplicación radica en que las empresas asociadas pueden realizar operaciones que las empresas independientes no efectuarían. Dichas operaciones no necesariamente tendrían la intención de evadir impuestos, podrían ocurrir debido a que las operaciones entre miembros de un grupo multinacional confrontan diferentes circunstancias comerciales de las que tendrían empresas independientes.
- En determinados casos, el principio de Arm's Length puede resultar en una carga administrativa para el contribuyente y las administraciones fiscales al evaluar un número elevado y gran variedad de transacciones allende las fronteras.



- Las administraciones fiscales y los contribuyentes frecuentemente tienen dificultades para obtener la información adecuada para aplicar el principio de Arm's Length dado que requiere que se evalúen transacciones no controladas y las actividades de empresas independientes para compararlas con las transacciones y actividades de empresas asociadas. La información a la que se tiene acceso puede ser incompleta y difícil de interpretar; otra información, si existe puede ser difícil de obtener por razones de ubicación geográfica. Además, podría no ser posible obtener información de partes independientes debido a aspectos relacionados con la confidencialidad. En otros casos la información relevante sobre empresas independientes sencillamente puede no existir.

## 1.1 ANTECEDENTES

México fue el primer país en América Latina en incorporar a su legislación disposiciones que regulan los precios de transferencia. Aunado a lo anterior, se puede considerar que es el país en la región que tiene la estructura de precios de transferencia más avanzada. De hecho, las disposiciones de precios de transferencia mexicanas han servido como base en el establecimiento de este tipo de disposiciones en otros países como: Argentina, Colombia y Ecuador, Venezuela, entre otros.

Con base en lo anterior, es claro que cada día son más los países que buscan crear mecanismos que regulen las transacciones que se lleven a cabo entre partes relacionadas y que permitan recaudar el impuesto que se haya podido transferir a otro país vía un precio de transferencia.

Por lo tanto, aunque la creencia de algunas personas es que debido a que precios de transferencia es un tema nuevo en algunos países y que el riesgo de ser fiscalizado a través de los mecanismos que ha establecido la autoridad fiscal es bajo, es importante resaltar que es un tema de gran interés no sólo para México, sino para la mayoría de los países y que día con día éste se irá fortaleciendo aún más.

Asimismo, a través del intercambio de información, las autoridades fiscales pueden llevar a cabo auditorías simultáneas a distintas entidades de un mismo grupo multinacional. Adicionalmente, podemos concluir que en el caso de México, ya no se puede considerar como un tema nuevo, pues nuestro país lleva una ventaja notable sobre otros países que apenas comienzan a involucrarse en estas tareas, ya que dicha legislación ha estado en vigor en el país, por casi una década.

Es importante estar al día en lo que se refiere a documentar que las operaciones con precios de transferencia cumplen con las disposiciones de acuerdo a lo que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta para evitar contingencias.

Las regulaciones de México para precios de transferencia fueron tomadas como base en el establecimiento de disposiciones de precios de transferencia de otros países.

El precio de transferencia fue derivado del control de las operaciones en las que se involucran más de dos empresas, con o sin residencia impositiva en un mismo país y con la finalidad de

supervisar que las operaciones que efectúen se apeguen a la realidad y que no sean especulaciones para lograr beneficios fiscales.

Para que los precios de transferencia cumplan su función se debe contemplar, además de la legislación fiscal aplicable en un determinado país, los soportes que permitan la verificación de las operaciones entre las empresas, con el fin de controlar los flujos de inversión y las utilidades que se trasladen para con esto evitar estrategias que permitan dirigir las utilidades o pérdidas generadas en un país hacia otro que les dé más facilidad o que les permita libertad en el manejo de las cifras.

Si no se cuenta con los soportes legales tanto en el ámbito interno como en el contexto internacional, los lineamientos de observancia de los precios de transferencia se volverían vulnerables y no se contaría con una base que nos permita verificar y obligar a un contribuyente a tributar bajo un esquema universal.

Los lineamientos de los precios de transferencia deben trascender a los convenios para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal ya que en éstos se plasman las reglas de las operaciones internacionales.

En consecuencia, el intercambio de todos estos bienes y servicios entre divisiones de un mismo grupo multinacional de empresas ha dado origen a la problemática de determinar el precio óptimo de transferencia fijado entre dichas empresas. De la misma forma, para las autoridades fiscales, esto trae consigo la tarea de vigilar que dichas empresas paguen impuestos en su jurisdicción fiscal, en una base coherente con la utilidad que obtendrían empresas independientes en el mercado.

## 1.2 CONCEPTO DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Los precios de transferencia son los precios a los cuales una empresa transfiere bienes físicos, intangibles, o proporciona servicios a sus empresas asociadas. Para los fines del reporte de la OCDE, dos empresas están asociadas si una de ellas participa directa o indirectamente en la administración, control o capital de la otra o si las mismas personas participan directa o indirectamente en la administración, control o capital de ambas empresas.

Siguiendo otra definición, el "precio de transferencia" en economía de los negocios es: "el monto cobrado por un segmento de una organización por un producto o servicio que el mismo provee a otro segmento de la misma organización".

Los precios de transferencia se encaminan a crear elementos que permitan verificar que las operaciones de los contribuyentes sean reales y se apeguen a las circunstancias que en el momento influenciaron a celebrar un acto.

En México, la Ley del Impuesto Sobre la Renta estipula de acuerdo con los procedimientos y métodos que señala en sus artículos 215 y 216 que las empresas multinacionales localizadas en México que demuestren que las transacciones que hayan realizado entre empresas relacionadas en cada ejercicio fiscal, se hayan efectuado en condiciones de plena competencia de mercado; es decir, que los precios y contraprestaciones de cada operación se hayan pactado tal y como lo hubieran hecho con o entre terceros independientes; es lo que en el medio de los precios de transferencia se conoce como "Principio de Arm's Length".

La autoridad podrá llevar a cabo esta facultad cuando en las operaciones que se celebren entre las partes, exista o se refleje en una de ellas, interés en los negocios de la otra, o bien se desprendan intereses comunes entre ambas, o inclusive cuando una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de aquéllas.

Un precio de transferencia puede ser resultado de una gran diversidad de transacciones llevadas a cabo entre empresas relacionadas. Algunos ejemplos típicos se muestran a continuación:

- Compraventa de materia prima
- Compraventa de productos terminados
- Prestación de servicios administrativos
- Servicios de asistencia técnica
- Cobro o pago de regalías
- Transferencia de tecnología
- Arrendamiento de bienes muebles e inmuebles
- Préstamos
- Compraventa de divisas
- Operaciones financieras en general

### 1.3 OBJETIVO

Es el precio que una subunidad o centro de costo (segmento, departamento, división, etc.) de una organización cobra por un producto o servicio que suministra a otra subunidad o centro de costo de la misma organización. Debido a que este precio afecta las metas de ambas subunidades, su determinación es un punto sensible para los gerentes.

Los precios de transferencia se deben de determinar de tal manera que el *ingreso total de la empresa se incremente* cuando los productos se transfieren entre las subunidades.

**Propósito:**

En primer lugar para minimizar impuestos, cuotas y aranceles, en segundo lugar para evaluar el desempeño del segmento y tercero para tomar mejores y más congruentes decisiones.

## **1.4 SUJETOS DEL PRECIO DE TRANSFERENCIA**

El procedimiento de precios de transferencia se aplica a las personas morales residentes en el país, a las personas morales residentes en el extranjero, a las personas físicas, a los establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, y los fideicomisos, cuando se trate de partes relacionadas.

Para que los sujetos pasivos anteriormente mencionados sean considerados dentro de los supuestos del artículo 215 de la LISR, deberán llevar a cabo actos relacionados, o sea, que las personas físicas, los establecimientos permanentes, las bases fijas, las personas morales y los fideicomisos que participen en la operación, reflejen entre ellos intereses comunes que generen vinculación.

Se considerarán actos relacionados, cuando dos o más personas participan de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. De no presentarse esta vinculación el procedimiento de los precios de transferencia no será aplicable.

### **LAS OBLIGACIONES QUE DEBEN DE CUMPLIR LOS CONTRIBUYENTES**

Las disposiciones fiscales sobre el tema en México han ido evolucionando. En 1997, cuando empezaron a estar vigentes, no se tenían contemplados algunos aspectos que hoy en día ya están considerados.

En primera instancia, las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales están obligados en términos del artículo 86 fracciones XII, XIII y XV y 133 fracciones X y XI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), a obtener documentación que demuestre que las operaciones entre partes relacionadas se hicieron en los mismos términos que hubieran pactados empresas independientes con operaciones similares.

En segundo lugar, deberán de presentar a más tardar en la misma fecha que la declaración del ejercicio una declaración informativa de las operaciones que se realizaron entre partes relacionadas durante el ejercicio.

## **OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS**

Se refiere al valor de las operaciones de intercambio de bienes y/o servicios que se realizan entre partes relacionadas.

Estos valores deben de fijarse de tal forma que los mismos sean similares a los que empresas independientes pactarían en operaciones similares.

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) en México, y las demás administraciones tributarias, han emprendido una cruzada a favor de evitar la sobrefacturación o subfacturación de las operaciones, en perjuicio de la recaudación fiscal de cada país.

### **LAS CONSECUENCIAS DE NO CUMPLIR CON ESTAS DISPOSICIONES**

En términos de los artículos 91 y 215 de la LISR la autoridad puede modificar la utilidad fiscal del contribuyente o disminuir la verdad por éste declarada, en aquellos casos en los que no se puede determinar clara y precisamente que las operaciones realizadas se hicieron de acuerdo a lo establecido en la LISR.

La modificación de la utilidad fiscal, generará el pago de un ISR por parte del contribuyente, y en adición una multa equivalente al 70% del impuesto determinado como mínimo.

Por otro lado, si no se presenta en tiempo la declaración de las operaciones entre partes relacionadas, el Código Fiscal de la Federación (CFF) contempla una multa que va de 42,944 a 85,887 pesos de acuerdo al artículo 82 fracción XVII.

Adicionalmente, la falta de presentación de la declaración puede constituirse como una causal de no deducibilidad del pago realizado al extranjero en cuestión, como lo señala el artículo 31 fracción XIX de la LISR en materia de requisitos de las deducciones.



## **1.5 LINEAMIENTOS INTERNACIONALES**

Los primeros esfuerzos normativos internacionales se llevan a cabo en los años 1928 y 1935 en las convenciones de la liga de las naciones, en las cuales se reconoce el principio de “Arm’s Length, termino que es en su momento reconocido e incluido en el modelo al convenio para evitar la doble tributación emitido para la OCDE, así como en aquel emitido por la ONU.

El concepto fue incorporado paulatinamente en las legislaciones internas de los países desarrollados, en la medida en que fue cada vez más significativa la realización inversiones procedentes de capital extranjero, sobre todo después de la segunda guerra mundial.

## 1.6 ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE)

- 1948 Nace el Convenio de Cooperación Económica Europea con 18 países.
- 1960 se incorpora USA y Canadá, dando nacimiento a la OCDE EN 1961.
- 1979 surge el primer reporte relacionado con precios de transferencia y empresas multinacionales, el cual incluyó el Principio Arm's Length.

### OBJETIVOS DE LA OCDE

- Promover el bienestar económico y social entre países miembros.
- Impulsar la expansión económica y el empleo.
- Estimular y armonizar esfuerzos para el desarrollo de otros países no miembros.
- México se Incorpora a la OCDE en 1994.
- En 1997 incorpora sus recomendaciones a la legislación e inicia en práctica sus recomendaciones.

Actualmente la OCDE esta integrada por 30 países, entre los cuales están: Canadá, EAU, Alemania, Italia, Noruega, España, Corea, Japón, Reino Unido, Grecia, Holanda, Hungría, Suiza, Irlanda, Austria, Finlandia, entre otros.

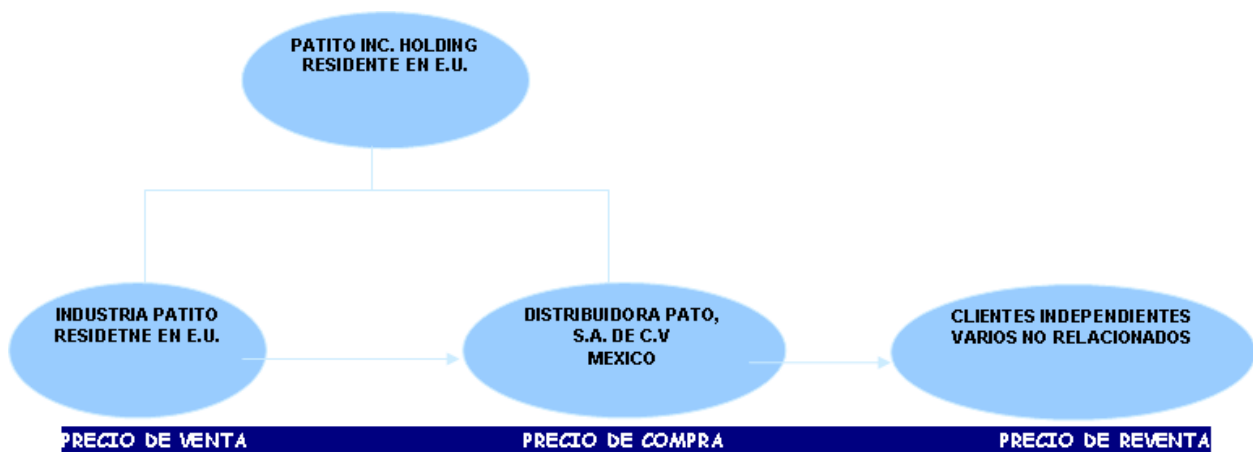
América	Europa	Asia y Oceanía	
Canadá EAU. México (1994)	Alemania Austria Bélgica Dinamarca España Finlandia Francia Grecia Holanda Hungría Irlanda	Islandia Italia Luxemburgo Noruega Polonia Portugal Reino Unido República Checa Suecia Suiza Turquía	Australia Corea Japón N. Zelanda

Es el estándar internacional establecido por la OCDE como la manera de obtener resultados equitativos y reducir el riesgo de la doble tributación.

Es aplicar el concepto de Entidad Separada a las Transacciones dentro de un grupo o parte relacionada.

Se encuentra establecido en Art. 9 del Acuerdo de Modelo Fiscal de la OCDE.

Dice: Cuando las condiciones son creadas o impuestas entre dos empresas asociadas en sus relaciones comerciales y financieras que difieren de aquellas que hubieran ocurrido entre empresas independientes, en estos casos cualquier utilidad que debió pero que debido a esas condiciones, se acumuló a una empresa, pero, por razón de las mismas no se acumulo, puede ser incluidas en utilidades de esa empresa y gravada en consecuencia.



La OCDE busca aplicar el concepto de entidad separada a las transacciones dentro de un grupo, los miembros individuales deben ser gravados sobre la base en que actúan entre sí por medio del principio de asimilación a empresas independientes, el principio Arm's Length.

Es así como la OCDE creó las directrices para aplicar dicho principio, con el propósito de evaluar el precio de transferencia de empresas asociadas.

**OBJETIVO:** Establecer una base apropiada de impuestos para cada jurisdicción fiscal y evitar la doble tributación.

**Precios de transferencia:** Precio pactado entre dos o más empresas que pertenecen a un mismo grupo multinacional o no, con las cuales realiza transacciones entre dos o más empresas que se entiende como partes relacionadas.

Es importante señalar que en empresas multinacionales pertenecientes a un mismo grupo.

Muy probablemente se fijan los Precios de acuerdo a los objetivos corporativos y los Precios se pueden establecer para minimizar la carga fiscal. De ahí la razón de ser hoy en día un centro de atención de nuestras autoridades hacendarias.

### **Características de los bienes o servicios**

Cuando se establecen las características a comparar es importante observar que dichas diferencias influyen, por lo menos parcialmente en las diferencias de valor en los mercados. Por consiguiente, la comparación de estas características podrá ser útil cuando se establece una comparabilidad en transacciones controladas y no controladas.

## **Análisis funcional**

Tiene como finalidad identificar y comparar las actividades económicas importantes y responsabilidades asumidas por la empresa independiente y asociada.

## **Términos del contrato**

En las relaciones Arm's Length, los términos contractuales de una operación generalmente definen implícitamente o explícitamente cómo las responsabilidades, riesgos y beneficios se dividen entre las partes.

## **Circunstancias económicas**

Los precios Arm's Length pueden variar en diferentes mercados aún para transacciones relacionadas con los mismos bienes o los mismos servicios. Para obtener la comparabilidad se requiere que los mercados en que están la empresa independiente y la asociada sean comparables, que las diferencias no tengan un efecto importante en el precio o que se puedan efectuar los ajustes apropiados.

## **Estrategias de negocios**

Las estrategias de negocios también deben de ser examinadas al determinar la comparabilidad para fines de precios de transferencia.

## **PRINCIPIO ARM'S LENGTH**

- Identificación de las transacciones realmente efectuadas
- Evaluación de transacciones separadas y combinadas
- Uso del rango Arm's Length
- Uso de información de varios años
- Pérdidas
- El efecto de las políticas gubernamentales
- Compensaciones intencionales
- Utilización de valuaciones aduaneras
- Uso de los métodos de precios de transferencia

## **DIRECTRICES PARA APLICAR EL PRINCIPIO ARM'S LENGTH**

- Análisis de comparabilidad
- Identificación de las transacciones realmente efectuadas
- Evaluación de transacciones separadas y combinadas
- Uso del Rango Arm's Length
- Uso de Información de varios años
- Pérdidas
- Efecto de las políticas gubernamentales
- Compensaciones intencionales
- Utilización de valuaciones aduaneras
- Uso de Métodos de Precios de transferencia

## CAPÍTULO II

## **2 REGULACIÓN FISCAL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

### **2.1 MARCO FISCAL INTERNACIONAL**

Conforme a La Organización Mundial del Comercio (OMC) la práctica de precios de transferencia consiste en realizar ciertos procedimientos de tipo comercial, esta práctica debe ser sancionada, fiscalizada y evitada a fin de que la globalización económica mundial no se vea frenada por planeaciones fiscales que dañen a las haciendas locales.

La OMC y La Organización Para el Desarrollo Económico (OCDE), señalan que la manera de evitar estas prácticas son:

- A. Que exista una legislación doméstica que la regule;
- B. Que exista un método constitucional de fiscalizarlas y sancionarlas;
- C. Que exista un método internacional de fiscalización.

## 2.2 MARCO FISCAL MEXICANO

En nuestro país se cumplen los tres requisitos que nos hace mención el marco fiscal internacional, ya que la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) regula la práctica de precios de transferencia para partes no relacionadas y las de partes relacionadas; el penúltimo párrafo del Artículo 16 Constitucional y el Código Fiscal de la Federación, facultan a las autoridades fiscales a fiscalizar los libros, registros, documentos y mercancías de los contribuyentes para cerciorarse de su cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y los Tratados Bilaterales para Evitar la Doble Tributación que tenemos celebrados con diferentes países que son nuestros principales socios comerciales, contienen normas de intercambio de información fiscal, para estos efectos.

Siguiendo el orden descrito anteriormente, nos apegamos primeramente a la LISR, en donde nos contempla lo siguiente:

- **OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES (Art. 86 Fracción XII, XIII, XV LISR)**

Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título (Personas Morales), además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

- XII.** Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:
  - a)** El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.
  - b)** Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.
  - c)** Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el artículo 215 de esta Ley.

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

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

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

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

- XIII.** Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales.
- XV.** Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo.

• **OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS FÍSICAS (Art. 106 párrafo 1, 9, 10 LISR)**

Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro



tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

Los contribuyentes de este Título que celebren operaciones con partes relacionadas, están obligados, para los efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, mediante la aplicación de los métodos previstos en el artículo 216 de esta Ley, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los contribuyentes que estén obligados al pago del impuesto de acuerdo a la Sección III del Capítulo II de este Título.

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

- **PARTES RELACIONADAS (Art. 215 LISR)**

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

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

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

Para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, según el método utilizado, considerando, entre otros, los siguientes elementos:

- I. Las características de las operaciones, incluyendo:
  - a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés;
  - b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;
  - c) En el caso de uso, goce o enajenación, de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;
  - d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección; y

- e) En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos tales como el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.
  
- II. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación;
  
- III. Los términos contractuales;
  
- IV. Las circunstancias económicas; y
  
- V. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

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

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

Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.

Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

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

- **MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (Art. 216)**

Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 215 de esta Ley, los contribuyentes deberán aplicar 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 calculará 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 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.

- 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 personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.
- V.** Método 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 variables 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 ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango.

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

Para los efectos de la aplicación de los métodos previstos por las fracciones II, III y VI de este artículo, se considerará que se cumple la metodología, siempre que se demuestre que el costo y el precio de venta se encuentran a precios de mercado. Para estos efectos se entenderán como precios de mercado, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables o cuando al contribuyente se le haya otorgado una resolución favorable en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, deberá demostrarse que el método utilizado es el más apropiado o el más confiable de acuerdo con la información disponible, debiendo darse preferencia a los métodos previstos en las fracciones II y III de este artículo.

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

- **FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES (Art. 16 Antepenúltimo párrafo, Constitución Política)**

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescriptas para los cateos.

- **FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES (Titulo III Art. 33-69A Código Fiscal de la Federación)**

### **CAPÍTULO III**



## **3 REQUISITOS DE DOCUMENTACIÓN EN MÉXICO**

### **3.1 GENERALIDADES**

Para realizar un estudio de precios de transferencia en México se necesita evaluar la información financiera y descriptiva de las operaciones que las empresas realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero. El análisis de la documentación necesaria para las operaciones se divide en dos partes:

1. Análisis Funcional
2. Análisis Económico

#### **3.1.1 ANÁLISIS FUNCIONAL**

El propósito del análisis funcional principalmente es caracterizar a la empresa analizada, así como sus operaciones ínter compañía.

También se escriben los datos generales de la empresa analizada y de sus partes relacionadas, como son:

- Razón social
- Residencia fiscal
- Áreas funcionales de la empresa
- Descripción de la participación accionaría existente, así como la de sus partes relacionadas
- Caracterizar las operaciones ínter compañía
- Montos de las contraprestaciones y decir el nombre y país de la empresa con la que se está llevando a cabo dicha transacción.
- Productos y servicios comercializados
- Diferenciar entre activos tangibles e intangibles
- Riesgos financieros de mercado.

### **3.1.2 ANÁLISIS ECONÓMICO**

El propósito del análisis económico es otorgar una herramienta, de preferencia con métodos estadísticos, que sirva para dar una opinión del cumplimiento o no del principio de valor de mercado.

En el análisis económico se mencionan los siguientes puntos:

- Operaciones a ser parte del análisis
- Partes relacionadas
- Método aplicado (reconocido en la LISR)
- Si existen operaciones comparables internas o externas
- Descripción de las operaciones comparables y/o búsqueda de empresas comparables no controladas que realicen operaciones similares
- Información financiera de la empresa analizada (según los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados) e información financiera y descriptiva de las empresas comparables utilizadas para llevar a cabo un rango de valores
- Herramientas estadísticas utilizadas
- Opinión del cumplimiento o del principio de valor de mercado.

### **PRESENTACIÓN FINAL**

El estudio completo se compone de información necesaria que se presenta en diferentes anexos como copia del acta constitutiva, organigrama de la compañía, etc.

En caso de que el cliente lo requiera se antepone un resumen ejecutivo, el cuál puede estar escrito en idioma español o inglés o en ambos.

### **DOCUMENTACIÓN SOPORTE**

- Contratos
- Estados Financieros.
- Organigrama interno de la compañía.
- Flujo grama de operaciones.
- Diagrama Accionario.
- Actas de Asamblea
- Información de transacciones comparables.

### 3.1.3 COMPARABILIDAD

#### Reglas para los elementos de comparabilidad

En la Ley de Impuesto Sobre la Renta en sus artículos 125 al 130 se establecen reglas específicas para los elementos de comparabilidad, los cuales están clasificado de la siguiente manera:

1. Determinación de las funciones realizadas.
2. Activos empleados.
3. Riesgos asumidos.
4. Circunstancias económicas.
5. Estrategias de negocios.

#### 1. Determinación de las funciones realizadas:

Deberá efectuarse la comparación de las funciones llevadas a cabo por las partes, la cual se basará en un análisis funcional que tendrá como objeto identificar y comparar las actividades económicamente significativas y las responsabilidades asumidas por las partes independientes y por las partes vinculadas, prestando atención a la estructura y organización de las partes.

Deberán considerarse funciones tales como: diseño, fabricación, ensamblaje, investigación y desarrollo, servicios, compra, distribución, mercadeo, publicidad, transporte, financiamiento y dirección. Así mismo, se precisará la relevancia económica de esas funciones en términos de su frecuencia, naturaleza y valor para las respectivas partes de la transacción.

Deberán identificarse las principales funciones llevadas a cabo por la parte objeto de análisis, con la finalidad de efectuar los ajustes para eliminar cualquier diferencia material en relación con las funciones asumidas por cualquier parte independiente considerada comparable.

#### 2. Activos empleados:

Para identificar y comparar las funciones realizadas se debe analizar los activos que se emplean, considerando entre otros la clase de activos utilizados y su naturaleza, antigüedad, valor de mercado, situación, grado de protección de los derechos de propiedad disponibles, entre otros.

#### 3. Riesgos asumidos:

Se tomarán en consideración los riesgos asumidos por las partes a objeto de comparar las funciones llevadas a cabo por las mismas. Los tipos de riesgos a considerar incluyen los del mercado, tales como las fluctuaciones en el precio de los insumos y de los productos finales; los riesgos de pérdidas asociados con la inversión y el uso de los derechos de propiedad, los edificios y los equipos; riesgos en el éxito o fracaso de la investigación o desarrollo; riesgos financieros como los acusados por la variabilidad del tipo de interés y del cambio de divisas; riesgos de los créditos y otros.

#### **4. Circunstancias económicas:**

Se considerarán como circunstancias económicas a fin de determinar el grado de comparación de los mercados en los que operan las partes independientes y las partes vinculadas, entre otros: la localización geográfica, el tamaño de los mercados, el nivel de competencia de los mercados, las posiciones competitivas relativas a los compradores y vendedores, posición de las empresas en el ciclo de producción o distribución, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutivos, los niveles de insumos y de demanda en el mercado, el poder de compra de los consumidores, la naturaleza y extensión de las regulaciones gubernamentales del mercado, los costos de producción, los costos de transporte, el nivel de mercado (detallista o mayorista), la fecha y hora de las transacciones y otros.

#### **5. Estrategias de negocios:**

Se considerarán como aspectos relativos a las características de las estrategias de negocios: la diversificación, aversión al riesgo, valoración del impacto de los cambios políticos y de las Leyes laborales existentes o previstas, estrategias de penetración o expansión de mercados; así como todos aquellos factores que se soportan en la marcha diaria de los negocios.

## CAPÍTULO IV

## 4 DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

### 4.1 OPERACIONES SUJETAS

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 215 contempla como operaciones a ser verificadas por medio de precio de transferencia a las siguientes:

1. Las de financiamiento;
2. Las de prestación de servicios;
3. Las de uso, goce o enajenación de bienes tangibles;
4. Las de explotación o transmisión de la propiedad de un bien intangible; y
5. La enajenación de acciones.

Se debe mencionar además que para las operaciones de financiamiento y para los efectos de los precios de transferencia, se deberá considerar:

- a) El monto del crédito principal;
- b) El plazo;
- c) Las garantías;
- d) La solvencia del deudor;
- e) Y la tasa de interés.

Y que estas operaciones deben llevarse a cabo entre partes relacionadas, y que sean de los sujetos de precios de transferencia que se hace mención en la introducción.

Cuando se trate de prestamos se debe tomar en cuenta el monto del importe principal en la operación del contribuyente, en relación a su flujo de efectivo, el plazo que se concede, las garantías otorgadas, la solvencia del deudor y la tasa de interés que impera en el mercado del lugar de residencia del acreedor o del deudor.

Los conceptos antes mencionados son importantes para la configuración y la razón habilidad de las acciones a tomar por parte de la autoridad, puesto que considerados en su conjunto o aisladamente, estos deberán ser congruentes con el comportamiento y economía de las empresas contratantes, por lo que será importante que en el caso de un préstamo se considere dentro de lo común y no deberá alterarse ni disminuirse, provocando un menoscabo o en su caso, un beneficio mas allá de aquel que en términos generales se ofrezca en operaciones independientes entre partes contratantes.

Si se hace referencia a la tasa de interés, se deberá ubicar dentro de los límites de la que impera en el momento en el que se pactó el crédito y surgió la deuda, sin que se tomen en cuenta las transacciones que se desarrollen con o entre partes desarrolladas y bajo condiciones contractuales que sean similares, debiendo considerar que la autoridad podrá determinar ingresos acumulables o deducciones autorizadas, cuando se pacte a una tasa de interés menor a la que corresponda en el mercado en su caso, cuando esta sea mayor que recurrir a la reducción de su capital o a la disminución de sus actividades.

Sin embargo, no hay que olvidar que si el deudor refleja una precaria situación económica, que ponga en peligro su actividad y el préstamo a tasa mayor o menor a la de equilibrio, esta situación se debe tomar en cuenta por la autoridad al configurar el criterio.

En lo que se refiere a operaciones de financiamiento donde se involucren descuentos y siguiendo la misma pauta, cuando los descuentos sean superiores a lo normal en el mercado, es probable que se presuma que se esta ante el evento de precio de transferencia, a menos que se demuestre que los bienes enajenados han sufrido un demerito, que existieron circunstancias que pudieron determinar la necesidad de enajenar en esas condiciones y finalmente, cuando se pruebe que el enajenante se afecte sensiblemente y que de no llevarse a cabo la operación se podría ver en serias dificultades económicas.

La LISR establece en sus lineamientos ciertas obligaciones que deben cumplir las empresas cuando enajenen bienes a precio por debajo del estándar comercial, o sea fuera del parámetro de oferta y demanda del mercado y concretamente cuando éstos se fijan por debajo de su costo de producción.

En lo que se refiere a la prestación de servicios entre personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas, establecimiento permanentes o asociaciones en participación en el país de residentes en el extranjero, o en su caso operaciones a través de fideicomisos, si se encuentran relacionados entre ellos o terceros que tengan interés en los negocios o bienes de estos, la autoridad podrá aplicar el principio de precios de transferencia, cuando se determinen montos distintos por servicios idénticos o similares, en transacciones independientes con o entre partes sin interés relacionados y bajo condiciones similares.

Para este caso, se debe tomar en cuenta si el servicio involucra o no, una experiencia o conocimiento técnico o, si el precio es o no proporcional al beneficio obtenido.

El artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta considera como empresa relacionada aquella o aquellas que en el desarrollo de sus operaciones se favorecen en base a la detentación accionaría, características contractuales o por control en el mercado.

La relación que exista entre las empresas y de acuerdo al artículo antes mencionado, se considera que se presenta tanto en las personas morales que residen en el país o en el extranjero, en las personas físicas y establecimientos permanentes o asociaciones en participación en el país de residentes en el extranjero, así como en las actividades realizadas a través de fideicomisos, siempre que entre ellas exista interés de negocios o, inclusive, cuando un tercero ajeno en la operario, se vea beneficiado con el acto de negocios o por los bienes y servicios de las empresas contratantes.

De acuerdo al artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se elimina la posibilidad de piramidación que se pudiera presentar en transacciones, puesto que en una operación las partes puede que reflejen que no tienen un provecho como tal mas sin embargo estos trasladan a un tercero que, sin ser parte relacionada, obtiene el beneficio.

Al contemplarse lo anterior, la relación entre empresas trasciende a las contratantes y la autoridad en esa operación y celebrada entre ellas pudiera determinar un precio de transferencia en base al beneficio que el tercero obtendría por la operación, no obstante que, no es parte de ella.

Aunado a lo que al servicio se refiere, éste deberá ir de acuerdo al “giro” del contribuyente; es decir al objeto social de las empresas, o en el caso de personas físicas que realizan actividades empresariales cuando estas manifiestan su actividad por la cual generan su ingreso, o sea tiene que existir una relación directa con la actividad mediante la cual genera ingresos y que, los honorarios pagados, deberán ser determinados dentro de los parámetros normales guardando proporcionalidad entre los ingresos y las deducciones autorizadas.

Los honorarios que se cubran deberán de reunir los requisitos fiscales, de que sea normal, propio e indispensable, deberá guardar una relación directa con la economía del pagador y, por lo tanto, al cumplirse el pago no se debe mostrar un desequilibrio que afecte económicamente a la empresa.

En lo que respecta al uso o goce o enajenación de bienes tangibles entre partes relacionadas, se aplica el principio de precio de transferencia cuando el importe de las rentas o los precios sean distintos a los que se hubieran cobrado, por el uso o goce o en el momento de enajenación de bienes idénticos o similares, durante el periodo de uso o goce o en el momento en que se enajenen en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares.

En este supuesto se debe considerar el precio de adquisición, la inversión del propietario en el bien que se otorga en uso, el costo de mantenimiento, el tipo del bien, sus condiciones del bien y los demás elementos que puedan permitir una operación que pretende o tiene el ánimo de trasladar las utilidades de una empresa a otra.

En forma muy estricta se deberá observar los alcances del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que en su antepenúltimo párrafo menciona los límites de la interrelación.

Cuando se de el caso de que se conceda la explotación o se transmita la propiedad de un bien intangible bajo operaciones entre empresas relacionadas, el precio de transferencia y sus lineamientos se tomaran en cuenta cuando la suma total de los pagos o de las regalías cobradas en base a producción, ventas, utilidades u otras medidas, o el pago realizado por la concesión de licencia de patente o de registros recíprocos, sean distintos al que se habría obtenido por la concesión de explotación o transmisión de bienes idénticos o similares, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares.

No se tomará en cuenta la suma total de los pagos, sino el derecho o la propiedad que se hubiera adquirido sobre el bien intangible, si las partes comparten gastos y riesgos en el desarrollo e investigación de ese bien. En este caso, solo se debe considerar la parte que exceda al monto que se pago para compartir el gasto o el riesgo como los seguros en el desarrollo del proyecto.

Poder demostrar en una controversia, que las partes que efectúan una transacción, tienen o no intereses relacionados y participan bajo condiciones idénticas o similares, es difícil, ya que la dinámica comercial depende de la condición económica de un país, región y en lo particular de los objetos que intervinieron, por lo que en la mayoría de los casos, las pruebas que se presentan son inadmisibles y en la experiencia litigiosa por lo regular, son desechadas por ser inconsistentes.

Si no llegan a existir transacciones similares que pudieran permitir la coincidencia en la operación, la autoridad podrá comparar los precios corrientes en el mercado interior o exterior y en defecto de estos, podría llevar a cabo un avalúo, el cual siempre ha sido criticado.

Otra opción sería emplear un procedimiento diverso del anterior, mismo que consiste en aplicar los métodos que para estos efectos establecieron las normas fiscales.

De esta manera, la autoridad tomara en cuenta la posibilidad de que el bien pueda ser sustituido por otro que exista en el mercado, la exclusividad que se tenga sobre el bien o la duración de la licencia de patente o de registro, el costo del proyecto de investigación y



desarrollo del bien o los servicios prestados en la transmisión de este y finalmente el precio cobrado por el servicio.

En lo que corresponde a la enajenación de acciones, se deben considerar elementos para determinar el precio de transferencia tales como:

6. El capital contable actualizado de la emisora;
7. El valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados;
8. La cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora;

Sin embargo, al igual que en las operaciones anteriores, la enajenación de los títulos valor se debe llevar a cabo entre empresas relacionadas, en las cuales una parte es la que enajena y la otra parte adquiere capital.

En las operaciones que se han descrito anteriormente y que son sobre las cuales la autoridad tiene la facultad de aplicar los procedimientos para configurar los precios de transferencia, se deberán tomar en cuenta además de los elementos pertinentes en cada una de estas, todos aquellos que correspondan, aun cuando se trate de operaciones a título gratuito; es decir, el precio de transferencia también se configura en actos gratuitos que reflejen una contraprestación. Mas sin embargo, la LISR señala que para efectos de interpretación en cuanto a los alcances de las operaciones sobre las cuales es viable la configuración de los Precios de Transferencia, es posible aplicar las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, Aprobados por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en 1995, o aquellos que las sustituyan.

El precio de transferencia en estos actos, se conforma a través de imputar un ingreso acumulable a quien recibe un provecho o el beneficio de no llevar a cabo una erogación; si no que esta erogación la efectúa la parte que realiza el gasto en provecho de un tercero.

#### 4.1.1 CONFIGURACIÓN DEL PRECIO DE TRANSFERENCIA

Anteriormente se menciono el concepto, los sujetos y las operaciones sujetas a los precios de transferencia y ahora nos tocara analizar como se lleva a cabo la configuración de estos precios de transferencia, con el fin de contemplar la parte operativa ante el evento en que la autoridad pretenda determinar un ingreso acumulable o ya sea una deducción, al considerar que se debe modificar la utilidad o perdida mediante el establecimiento del precio o del monto de la contraprestación, que se lleven a cabo entre personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes o ya sea en asociaciones en participación en el país de residentes en el extranjero, así como también aquellas actividades realizadas a través de fideicomisos.

La autoridad deberá llevar a cabo un análisis sobre el comportamiento que en mercado nacional o internacional, las operaciones que se han reflejado ante un tercero que no tenga vinculación ni relacionado, para poder contar con los elementos que le permitan hacer una modificación a la utilidad o perdida fiscal.

Por lo tanto la autoridad deberá conocer como es el comportamiento comercial y de los servicios con el que se opera en el caso de operaciones financieras, servicios, así como cuando se otorgue el uso, goce o venta de bienes tangibles, se conceda la explotación o se llegue a transmitir un bien intangible o bien, cuando se lleve a cabo una enajenación de acciones.

Los supuestos más importantes que se deben utilizar para tener una referencia del comportamiento comercial y de servicios, serán los que estén orientados a determinar el parámetro adecuado en los precios corrientes, tanto en el mercado interior, como en el exterior. El costo será también un importante factor al que siempre se recurre al tratar de establecer el universo del precio de transferencia.

Para la determinación de los precios de transferencia, tanto por parte de la autoridad como de los sujetos pasivos, intervienen varios especialistas en diferentes disciplinas como lo son: contadores, abogados y los economistas.

El contador juega un papel muy importante y determinante, puesto que el es el responsable de configurar los costos de la operación, debiendo tomar en cuenta los datos económicos que para estos efectos le proporcionara quien este a cargo de ese análisis.

La certificación que emita el contador, será la prueba plena en caso de que llegue a haber conflicto, esta se deberá valorar y aportar por quien lleve a cabo la defensa de los intereses del contribuyente.

El abogado deberá cuidar que los actos de la autoridad se apeguen a la legalidad y no se aparten de los lineamientos que en nuestro marco jurídico contempla la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Código Fiscal de la Federación y además, deberá observar que las pruebas que se aporten en el proceso cumplan con las características de imparcialidad o sea, que no sean tendenciosas y que reflejen con precisión el acto para el cual se exhiben.

Las pruebas y peritajes que se aporten deberán contar con todos los elementos que permitan tomar una decisión. Debemos precisar que contar con todos los elementos se debe traducir, como la configuración de esfuerzos, ideas, argumentos y documentos que abarquen operaciones idénticas o similares en cualquier parte donde se desarrollen o lleven a cabo, por ejemplo, si una empresa extranjera exporta a nuestro país bienes o servicios que son adquiridos por otra empresa y entre ellas existe una vinculación, y a su vez, estos se exportan a

otros países con economías diversas, se deberá tomar en cuenta este factor al momento de llevar a cabo el estudio, ya que el precio o costo de los bienes o servicios por efectos económicos y no de mercado, se vera alterado a la alza o a la baja.

Además, el abogado no debe permitir que el análisis comparativo se limite, ya que este deberá observar la gama más amplia de las operaciones que lleve a cabo el contribuyente.

Es necesario señalar que otra importante participación del abogado se presenta en el análisis, argumentación y defensa en el caso de empresas vinculadas, ya que se deberá demostrar que no por que entre los entes participantes exista detección accionaría, prevalece a su vez esta vinculación en las operaciones que se lleven a cabo o sea, la posición accionaría es una participación directa en el capital social de las empresas y estas son sólidas de pendiendo de su dinamismo en el desarrollo de su objeto social; esta dinámica se ofrece en las operaciones en el mercado, tratando de que el bien o servicio sea competitivo en precio y calidad, por lo que si su precio es el mismo entre ellas, como ante terceros, no se configuran los supuestos para aplicar el precio de transferencia.

El estudio corporativo y el comportamiento universal del grupo de empresas desde el punto de vista jurídico, es indispensable, cuando se pretenden relacionar las operaciones de los entes, por el simple reflejo de acciones en su capital.

El análisis económico es parte fundamental en la configuración del precio de transferencia y se consideraran las características sociales, políticas y económicas, en los países en los que se desarrollen las operaciones, ya sean idénticas o similares de aquellas que se efectúen en nuestro país.

Otro importante elemento es la inflación que impera en las zonas donde se generan las operaciones y su impacto en las condiciones que se reflejan en los estados financieros del contribuyente.

Una vez que se cuenta con estos elementos, tanto la autoridad como el sujeto pasivo, podrán determinar el precio que corresponda, mismo que surge del análisis de las operaciones llevadas a cabo por entes relacionados; este precio al configurarse recibe el calificativo de transferencia.

Por lo que corresponde al sujeto pasivo, estos elementos le permiten preparar y soportar la defensa de sus intereses.

Por tanto el precio de transferencia será el que resulte del análisis y la valoración de las pruebas que se aportaron y se instrumentaron a través de la participación de expertos contables y económicos. En el caso de la determinación del costo, además de las pruebas que los especialistas aporten, no debemos olvidar que de acuerdo a nuestra legislación, se deberá tomar en cuenta a las Normas de Información Financiera.

Además en el costo, habrá que considerar que los gravámenes que no sean recuperables en una operación representan y forman parte de este costo. Por lo tanto, el precio de transferencia se puede configurar, cuando el costo se ve disminuido por efectos fiscales en un país que estimule la exportación a través de otorgar subsidios totales o parciales.

En México se debe tener cuidado con las operaciones de exportación, cuando estas se efectúen con estados con los que no se tiene un tratado de libre comercio, ya que en los actos que hay entre México, Estados Unidos de América y Canadá, así como los llevados a cabo con las Republicas de Colombia, Venezuela, Costa Rica, Chile, Bolivia, Nicaragua, Guatemala, El Salvador, Uruguay, Honduras, con el Estado de Israel, así como con la Unión Europea, los

gravámenes de importación y exportación se eliminaron en algunos rubros y en otros se disminuyeron, lo cual favorece los precios de los bienes y servicios que se ofrecen a terceros adquirentes, en países que no tienen identificación de asociación económica.

A manera de ejemplo, en el anexo 302.2 del Decreto de promulgación del tratado de Libre Comercio de América del Norte que se refiere a la Eliminación Arancelaria, se señalan las categorías de desgravación que se aplican con el fin de eliminar los aranceles aduaneros.

Estas categorías se mencionan a continuación:

- a) Los aranceles aduaneros sobre los bienes comprendidos en las fracciones de la categoría de desgravación "A" en la lista de desgravación de una parte se eliminarán por completo y dichos bienes quedaran libres de arancel aduanero a partir del 1 de enero de 1998.
- b) Los aranceles aduaneros sobre los bienes comprendidos en las fracciones de la categoría de desgravación "B" en la lista de desgravación de una parte se eliminarán en 5 etapas anuales iguales a partir del 1 de enero de 1994, y dichos bienes quedaran libres de arancel aduanero a partir del 1 de enero de 1998;
- c) Los aranceles aduaneros sobre los bienes comprendidos en las fracciones de la categoría de desgravación "C" en la lista de desgravación de una parte se eliminarán en 10 etapas anuales iguales a partir del 1 de enero de 1994, y dichos bienes quedaran libres de arancel aduanero a partir del 1 de enero de 2003;
- d) Los aranceles aduaneros sobre los bienes comprendidos en las fracciones de la categoría de desgravación "C+" en la lista de desgravación de una parte se eliminarán en 15 etapas anuales iguales a partir del 1 de enero de 1994, y dichos bienes quedaran libres de arancel a partir del 1 de enero de 2008; y
- e) Los aranceles aduaneros sobre los bienes comprendidos en las fracciones de la categoría de desgravación "D" en la lista de desgravación de una Parte continuaran recibiendo trato libre de impuestos.

Al eliminarse las barreras arancelarias, el precio se disminuye, lo que permite un ámbito de mejor competencia, sin embargo los países receptores de los bienes o servicios, que en sus respectivas legislaciones contemplen modificaciones impositivas, en el cumplimiento por parte de los sujetos pasivos obligados a pagar impuestos por actos que implique la determinación de un precio de transferencia, podrán considerar que esta disminución producto de la no acusación de aranceles, es susceptible para la configuración de este precio, ya que en términos generales refleja un subsidio tributario.

Para evitar lo anterior, las empresas residentes en México que adquieran insumos de productos procedentes de Canadá, Estados Unidos de América, Colombia, Venezuela, Costa Rica, Guatemala, El Salvador, Uruguay, Honduras, Chile, Bolivia y Nicaragua, Israel y la Unión Europea, con la aplicación de aranceles preferentes y que a su vez, éstos en forma agregada a un producto final se exporten desde nuestro país a otro no relacionado con convenios económicos, se deberá tener especial cuidado en la forma de contabilizar los costos de adquisición, los que deberán en su caso, soportar la prueba de identificación universal y comparativa con otras transacciones internacionales.

De observarse esta recomendación, se contara con pruebas suficientes para demostrar la incongruencia en la pretendida determinación de un precio de transferencia.

Por otro lado, el precio de transferencia una vez configurado, debe evitar que al determinarse propicie una doble tributación en la misma base, ya que en principio, el contribuyente ha reflejado para el cumplimiento fiscal, el precio de los bienes y servicios que a su juicio era el correcto y mismo que, se deberá determinar bajo los principios que se reflejan en los artículos 215 y 216 Bis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Como doble tributación en la misma base, se debe entender que el contribuyente deberá corregir la utilidad fiscal generada a través de los ingresos acumulables y producto del precio de transferencia, debiendo cubrir una cantidad mayor de impuesto del que ya había pagado. El primer entero y su complemento de no configurarse en forma adecuada, propician esta doble tributación.

La configuración del precio de transferencia además de modificar la utilidad o pérdida fiscal del contribuyente, provoca un ajuste impositivo en el sujeto vinculado a la operación por la que se determina este precio, ya que bajo el principio de simetría fiscal, se tendrá el derecho de ajustar los valores resultantes de la aplicación de los lineamientos que a este respecto contempla la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por otra parte y aunado a lo señalado anteriormente, podemos resumir en el sentido de la participación profesional de las personas que orientan y asesoran al sujeto pasivo objeto de una revisión fiscal, y de la que es posible que se determine un precio de transferencia, cabe ahora hacer referencia a los elementos que se deben utilizar para analizar la procedencia de la configuración del precio de transferencia.

Como se ha indicado anteriormente, para que un contribuyente sea considerado como sujeto de aplicación del precio de transferencia, debe prestar servicios, realizar operaciones financieras, sobre el uso, goce o enajenación de bienes tangibles, sobre la concesión de explotación, sobre la transmisión de un bien intangible o sobre la enajenación de acciones.

Por lo tanto la configuración del precio de transferencia en principio, se limita a las operaciones antes mencionadas, lo que implica que sus lineamientos no se apliquen a otros actos hasta que nuestras normas legales no indiquen otra cosa.

Además de las operaciones que son susceptibles del precio de transferencia, se debe tener presente que estas operaciones deben presentarse entre personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes o asociaciones en participación en el país de residentes en el extranjero, así como a través de fideicomisos.

Las operaciones susceptibles y los sujetos involucrados en la operación deben a su vez relacionarse no solo a través de un acuerdo de voluntades, si no que se deben reflejar un interés de negocio, mas allá del contractual, o bien existir interés común o cuando una tercera persona tenga interés en el negocio o bienes de alguno de los sujetos relacionados en la transacción.

Este interés al ser demostrado por las autoridades fiscales, provoca que las partes se consideren como contribuyentes relacionados o vinculados.

Como contribuyentes relacionados, vinculados o no independientes, se consideran aquellos que por motivos directos o indirectos no celebran una operación bajo el principio de igualdad y ésta difiere, por razones individuales o personales de los sujetos pasivos que en la transacción intervienen.

Cuando se presentan los tres supuestos y que consisten en la operación celebrada, el sujeto involucrado y la vinculación entre las partes relacionadas, estamos en principio ante la posibilidad de que se configure el precio de transferencia. Sin embargo, estos tres supuestos no son por sí mismos suficientes para cuantificar el efecto del precio, por lo que la operación celebrada se deberá analizar en forma individual y bajo diversos métodos.

Cabe agregar que las operaciones de referencia a su vez, deben de reflejar una desviación que al compararse con aquellas realizadas con entes no vinculados, permitan demostrar que además de los beneficios del negocio, se obtuvieron otros que dentro de la universalidad no son comunes y que afectan el cumplimiento impositivo al desviarse ingresos o generarse deducciones improcedentes.

Cuando se presenten estas diferencias y se dan los demás supuestos antes apuntados, contamos con los elementos suficientes que nos permiten determinar un precio de transferencia. Nuestra legislación contempla los lineamientos que permiten la configuración de estos precios de transferencia, a través de la utilización de diversos métodos que en su caso, se deben emplear para cuantificar estos precios. La Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 216, señala los métodos que permiten configurar el precio o el monto, de la contraprestación que a través de diversas operaciones se pudieran generar en actos o contratos celebrados entre personas sujetas al precio de transferencia, o inclusive cuando una tercera persona muestre interés en los negocios o bienes de éstas, asimismo en el caso de establecimientos permanentes y asociaciones en participación ubicados en México de residentes en el extranjero que envíen o reciban bienes de su oficina central y de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero.

El precepto legal a que se hecho alusión al párrafo anterior solo se aplica a los sujetos pasivos de referencia, por lo que una vez aceptada la explicación de acotamiento del artículo 215 de la LISR y con el fin de aclarar los supuestos que se recogen en esta forma en el ámbito de los precios de transferencia y de acuerdo a los métodos que en materia internacional se emplean para cuantificar estos precios, es necesario observar lo que nos señala. Sin embargo es posible adelantar que los métodos para determinar los precios de transferencia conforme a nuestra legislación son los siguientes:

- I) Método de Precio Comparable No Controlado (CUP, por las siglas en ingles, Comparable Uncontrolled Price Method);
- II) Método de Precio de Reventa (RPM, por sus siglas en ingles, Resale Price Method);
- III) Método de Costo Adicionado (ACM, por sus siglas en ingles, Additional Cost Method);
- IV) Método de Partición de Utilidades (PPM, por sus siglas en ingles, Participation Profit Method);
- V) Método Residual de Partición de Utilidades (CPM, por sus siglas en ingles, Comparable Profit Method);
- VI) Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (TMOPM, por sus siglas en ingles, Transaction Margins for Operating Profits Method); y
- VII) Métodos Estadísticos (SM, por sus siglas en ingles, Statistic Method).

Los Estados Unidos de América a mediados de 1994 adoptaron e implementaron los siguientes métodos:

- a) El Método de Precio Comparable No Controlado (CUPM, por las siglas en ingles de Comparable Uncontrolled Price Method);
- b) El Método de Precio de Reventa (RPM, por las siglas en ingles de Resale Price Method);
- c) El Método de Costo de Producción mas Utilidad Fija (CPPM, por las siglas en ingles de Cost Plus Price Method);
- d) El Método de Utilidades Comparables (CPM, por las siglas en ingles de Comparable Profit Method); y
- e) Otros métodos, incluyendo el Método de Distribución de Utilidades (PDM, por las siglas en ingles de Profit Distribution Method).

Estos métodos se adecuan a la operación celebrada por los sujetos pasivos, ya se trate de prestamos, descuentos, prestación de servicios, uso, goce o enajenación de bienes tangibles, concesiones para explotar o transmitir un bien intangible y en la enajenación de acciones.

La aplicación de los métodos antes mencionados en primer lugar se analizaran desde un punto de vista económico y destacando su efecto, así mismo se analizara el método de configuración del precio de transferencia en la enajenación de bienes y finalmente en una de las áreas mas discutibles y que nuestra legislación recogerá en lo futuro, como es la configuración de este precio a través de la minimización del Impuesto Sobre la Renta por actos basados en operaciones de competencia desleal o en su caso, por la fluctuación de la moneda.

#### 4.1.2 PROCEDIMIENTOS PARA DETERMINAR EL PRECIO DE TRANSFERENCIA

El objetivo del procedimiento de la configuración de los precios de transferencia es asegurar que los sujetos pasivos reflejen la totalidad de los ingresos generados en operaciones atribuibles tanto en las transacciones controladas, como en las no controladas y prevenir la abstención del pago del Impuesto Sobre la renta.

Los contribuyentes que llevan a cabo operaciones controladas deben ser tratados igual a aquellos que efectúan actos no controlados fiscalmente hablando.

En el procedimiento para determinar ingresos, la regla aplicable en todos los casos, es la de igualdad. Una operación controlada cumple con la norma de igualdad si sus resultados son congruentes con los que se habrían obtenido si contribuyentes no controlados, hubiesen celebrado la misma operación bajo las mismas circunstancias "principio de igualdad".

No obstante que en la mayoría de los casos no es posible contemplar operaciones idénticas, el hecho de que de una de estas produzca un resultado de igualdad, éste deberá ser determinado a través de operaciones comparables en circunstancias similares. La evaluación para determinar si una transacción controlada produce un resultado de igualdad, se efectúa en base al método seleccionado y bajo la regla del mejor de éstos.

La igualdad se obtiene a través de aplicar diversos métodos al tipo de operación que se celebre, como es el caso de la transferencia de bienes, servicios, prestamos o anticipos, entre otras. En consecuencia, debe elegirse el método o los métodos más apropiados para el cálculo de los resultados bajo el "principio de igualdad". Ya que en el caso de que de que prestaran servicios en relación con la transferencia de bienes, es posible o conveniente que se utilice por separado un método aplicable al servicio y el otro a los bienes, con el fin de determinar un resultado de igualdad.

El resultado de igualdad en una operación controlada debe determinarse de acuerdo con los hechos y las circunstancias que proporcionen una solución confiable. Por lo tanto, no hay una estricta prioridad de métodos y ningún método se considerara más confiable que otros. 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, debe usarse ese otro método. De manera semejante, si dos o mas aplicaciones de un solo 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 de igualdad.

Los datos basados en los resultados de transacciones entre partes no relacionadas proporcionan elementos objetivos para determinar si los resultados de una transacción controlada están bajo el "principio de igualdad". Así para determinar cual de los métodos (o aplicaciones de un mismo método) ofrecen la medida mas confiable para un resultado de igualdad, los dos factores principales que deben tomarse en cuenta son: el grado de similitud entre la transacción controlada (o el contribuyente controlado) y no controlada; y como segundo factor la calidad de los datos y suposiciones empleados en el análisis. Además, bajo ciertas circunstancias, también puede resultar pertinente considerar si los resultados de un análisis son congruentes con los obtenidos de otro método.

La confiabilidad relativa de un método basado en los resultados de transacciones entre partes no relacionadas, depende del grado de similitud entre la transacción controlada o no controlada. A medida que aumenta la similitud se reduce el número y el grado de las diferencias



potenciales que podrían provocar que el resultado fuese inexacto. Además, se llevan a cabo ajustes con el fin de aumentar el grado de similitud, por lo que tanto la magnitud como la confiabilidad de tales ajustes afectaran la confiabilidad de los resultados del análisis.

El hecho de que un método proporcione la medida mas confiable de un resultado de igualdad, depende también de la integridad y la precisión de los datos involucrados, de la confiabilidad de las suposiciones y de la sensibilidad de los resultados a las posibles deficiencias de los datos y de las mismas suposiciones. Tales factores son particularmente importantes al evaluar el grado de similitud entre las operaciones controladas y no controladas. La integridad y la precisión de los datos determinaran el grado en que es posible identificar diferencias entre las transacciones controladas y no controladas, así como la confiabilidad de los ajustes realizados para compensar tales diferencias. Un análisis será relativamente mas confiable mientras mayores sean los datos o elementos en los que se basa la integridad y la precisión.

Los métodos a su vez dependen de ciertas suposiciones. La confiabilidad en los resultados de un método, depende de la solidez de dichas suposiciones. Algunas suposiciones son relativamente confiables. Por ejemplo, los ajustes por diferencias en las condiciones de pago entre transacciones controladas y no controladas, pueden basarse en la suposición de que bajo el principio de igualdad, tales diferencias conducirían a su vez a diferencias de precio que reflejan el valor del dinero en el tiempo. Aun cuando en la elección de la tasa de interés apropiada para emplearse en tales ajustes implica cierto criterio, el análisis económico en el cual se basa tal suposición es relativamente sólido. Otras suposiciones pueden ser menos confiables., por ejemplo, el método de distribución de utilidades residuales puede basarse en la suposición de que los gastos capitalizados de desarrollo intangible reflejan el valor relativo de los bienes intangibles aportados por cada parte. Dado que los costos de desarrollo de un bien intangible no pueden relacionarse con su valor de mercado, la solidez de esta suposición afectara la confiabilidad de los resultados derivados de este método.

Las deficiencias en los datos empleados o en las suposiciones realizadas pueden tener un efecto mayor sobre ciertos métodos que sobre otros. En particular, la confiabilidad de ciertos métodos depende en gran medida de la similitud de los bienes o servicios involucrados en la transacción controlada y no controlada. Para algunos otros métodos, como lo es el de precio de reventa, el análisis del grado en que los contribuyentes controlados y no controlados asumen las mismas funciones o funciones similares, emplean recursos similares y corren riesgos similares son de mucha importancia. Finalmente, según otros métodos, como el de distribución de utilidades, la definición de la actividad comercial relevante y la distribución apropiada de costos, ingresos y activos puede ser de particular importancia. Por lo tanto, una diferencia entre las operaciones controladas y no controladas, en las cuales no pueda hacerse un ajuste preciso, puede tener un mayor efecto sobre la confiabilidad de los resultados derivados de un método que sobre los resultados derivados de otro método. Por ejemplo, las diferencias en la eficacia administrativa pueden tener un mayor efecto sobre el análisis basado en el método de partición de utilidades que sobre el resultado que brinde el método de precio comparable no controlado, mientras que por otro lado, las diferencias en las características del producto tendrán por lo general un mayor efecto sobre el análisis que toma en cuenta el método de precio comparable no controlado a diferencia del análisis que podría arrojar a su vez el método de partición de utilidades. Estos métodos se analizan mas adelante.

Por otro lado, si dos a más métodos producen resultados distintos, se aplicara la regla del mejor de estos para elegir el que proporcione el resultado más confiable. Si la regla del mejor método no indica claramente cual debe elegirse, un factor adicional que puede tomarse en cuenta para seleccionar el método, es el que se basa en el hecho de que el método alternativo debe producir resultados congruentes con los que se obtuvieron en la aplicación de los otros métodos. Además, al evaluar las distintas aplicaciones de un mismo método, se puede tomar

en cuenta el hecho de que un segundo método produzca resultados que sean congruentes con una de las aplicaciones alternativas.

Aunque un factor específico de similitud puede ser de particular importancia al aplicar un método, cada uno de estos factores requiere de un análisis individual que refleje la forma de cómo afecta a esta similitud. Algunos de estos factores son:

- a) Las funciones que se deben realizar;
- b) Los alcances contractuales;
- c) Los riesgos de la operación;
- d) Condiciones económicas; y
- e) Bienes o servicios.

Los numerales anteriores, merecen un comentario adicional, por lo que:

En lo que corresponde a las funciones a realizar, la determinación del grado de similitud entre operaciones controladas y no controladas requiere a su vez de una comparación de las funciones realizadas, así como de los recursos relacionados y empleados por los contribuyentes en cada operación. Esta comparación se basa en un análisis funcional que identifica las actividades significativas de los contribuyentes en transacciones controladas y no controladas. Un análisis funcional también debe incluir la consideración de los recursos empleados, o por ser empleados, incluyendo la consideración del tipo de activos usados, tales como planta y equipos, o el uso de intangibles valiosos. Un análisis funcional no es un método para fijar precios y por si solo no determina un resultado de igualdad de la transacción controlada sujeta a revisión. Entre las funciones que es necesario tomar en cuenta para determinar la similitud de dos transacciones se incluyen las siguientes:

- 1) Investigación y desarrollo;
- 2) Diseño e ingeniería del producto;
- 3) Manufactura, producción e ingeniería de proceso;
- 4) Fabricación, extracción y armado del producto;
- 5) Compra y manejo de materiales;
- 6) Funciones de mercadotecnia y distribución, incluyendo manejo de inventarios, administración de garantía y actividades publicitarias;
- 7) Transportación y almacenamiento; y
- 8) Servicios administrativos, legales, de contabilidad y finanzas, de crédito y cobranza, de capacitación y de administración de personal.

Por lo que respecta a los alcances contractuales, la determinación del grado de similitud entre las operaciones controladas y no controladas requieren de una comparación de los términos contractuales que podrían afectar los resultados de las dos transacciones. Entre los términos se incluyen:

- 1) La forma de compensación cobrada o pagada;
  - 2) Volumen de ventas o compras;
  - 3) El alcance y los términos de las garantías ofrecidas;
  - 4) Derechos a actualizaciones, revisiones o modificaciones;
  - 5) Duración de la licencia, el contrato u otros convenios pertinentes y derechos de terminación o renegociación;
  - 6) Transacciones colaterales o relaciones comerciales continuas entre el comprador y el vendedor, incluyendo acuerdos para la prestación de servicios auxiliares o subsidiarios;
- y

- 7) Extinción del crédito y las condiciones de pago. Así por ejemplo, si el plazo para el pago de una cantidad cobrada en una transacción controlada difiere del plazo de pago de una cantidad cobrada en una transacción no controlada, debe hacerse un ajuste para reflejar las diferencias en las condiciones de pago, si tal diferencia tuviese un efecto sobre el precio.

En cuanto a los riesgos de la operación a que nos refiere el tercer punto, la determinación del grado de similitud entre transacciones controladas y no controladas requiere una comparación de los riesgos significativos que podrían afectar los precios que serían cobrados o pagados y la utilidad que sería generada en las dos transacciones. Entre los riesgos relevantes por considerar se incluyen:

- 1) Riesgos de mercado, incluyendo fluctuaciones en costo, demanda, determinación de precios y niveles de inventario;
- 2) Riesgos relacionados con el éxito o el fracaso de las actividades de investigación y desarrollo;
- 3) Riesgos financieros, incluyendo fluctuaciones en tipos de cambio de divisas extranjeras y tasas de interés;
- 4) Riesgos de crédito y cobranza;
- 5) Riesgos en la calidad del producto; y
- 6) Riesgos comerciales generales relacionados con la posesión de bienes, plantas y equipo.

La distribución de los riesgos especificados o implicados en los términos contractuales, generalmente serán respetados si son congruentes con la sustancia económica de la operación. La distribución de riesgo entre contribuyentes controlados después de que se conozca el efecto de tal riesgo o después de que pueda determinarse razonablemente, carece de sustancia económica. Para considerar la sustancia económica de la operación resultan relevantes los siguientes puntos:

- A) Si el patrón de conducta del contribuyente controlado con el paso del tiempo es congruente con la supuesta distribución de riesgo entre los contribuyentes controlados; o en caso de que cambie el patrón, si los arreglos contractuales pertinentes se han modificado en consecuencia;
- B) Si un contribuyente controlado tiene la capacidad financiera de respaldar las pérdidas que podrían esperarse como resultado de la aceptación de un riesgo, o si, bajo el principio de igualdad, la otra parte sufriría a final de cuentas las mismas consecuencias de tales pérdidas; y
- C) El grado en que cada contribuyente controlado ejerce control administrativo u operativo sobre las actividades comerciales que influyen directamente en el monto de ingresos o pérdidas obtenidas. En las operaciones bajo el principio de igualdad, es común que las partes tengan un mayor riesgo y sobre el cual ejerzan relativamente mayor control.

Por lo que corresponde a la fabricación y armado del producto, la determinación del grado de similitud entre transacciones controladas y no controladas requiere de una comparación sobre las condiciones económicas significativas que podrían afectar a los precios que se cobrarían o pagarían, o la utilidad que sería generada en cada una de las transacciones. Entre las condiciones económicas se incluyen:

- 1) La similitud de mercados geográficos;

- 2) El tamaño relativo de cada mercado y el grado de desarrollo económico total en cada mercado;
- 3) El nivel del mercado (mayoreo, menudeo);
- 4) La participación relevante en el mercado de los productos, los bienes o los servicios transferidos o prestados;
- 5) Los costos específicos de ubicación de los factores de producción y distribución;
- 6) El grado de competencia en cada mercado con respecto a los bienes o servicios sujetos a revisión;
- 7) La condición económica de la industria en particular, incluyendo el hecho de que el mercado se encuentra en contracción o expansión; y
- 8) Las operaciones realmente disponibles para el comprador o el vendedor.

Finalmente en relación con el último numeral, la determinación del grado de similitud entre operaciones controladas y no controladas requiere una comparación de los bienes o servicios transferidos en las transacciones. Esta comparación puede incluir cualquier intangible que se encuentre involucrado en los bienes o servicios tangibles que se transfieren.

Con el fin de que sea considerada comparable con una transacción controlada, no es necesario que una transacción no controlada sea idéntica a la transacción controlada, pero debe ser similar como para que brinde una medida confiable de un resultado de igualdad. Si hay diferencias materiales entre transacciones controladas y no controladas, deben hacerse ajustes si el efecto de tales diferencias sobre los precios y las utilidades no puede determinarse con suficiente precisión para mejorar la confiabilidad de los resultados.

Una diferencia material es aquella que afectaría la medida de un resultado de igualdad de acuerdo con el método aplicado. Si no es posible hacer ajustes por las diferencias materiales, la transacción no controlada puede utilizarse como una medida de un resultado de igualdad, pero la confiabilidad del análisis se reducirá. Por lo general, tales ajustes deben hacerse a los resultados de la operación comparable no controlada y deben basarse en prácticas comerciales, principios económicos o análisis estadísticos. El grado y la confiabilidad de cualquier ajuste afectara la confiabilidad relativa del análisis.

Antes de proceder al análisis de los mercados que determinará los precios de transferencia, cabe señalar y dejar a un lado la pregunta que muchos se hacen en relación a la libertad de mercado y bajo la cual, los sujetos pasivos tratan de ganar este a través de ofertar sus productos, servicios, entre otros.

En la determinación de los precios de transferencia, estos supuestos agresivos son aceptados sin ninguna consecuencia impositiva y bajo ciertas circunstancias, y los contribuyentes pueden optar estrategias dirigidas a establecer descuentos, premios, obsequios y todo aquello que le facilite entrar en nuevos mercados o para incrementar la participación de un producto en un mercado existente.

Por lo regular, la estrategia se refleja mediante el incremento de gastos de desarrollo de mercado o precios de reventa que son temporalmente menores que los precios de los productos comparables en el mismo mercado. El hecho de que la estrategia se refleje en el precio de transferencia o no, depende de cual de las parte en la operación controlada cubra los costos de la estrategia de determinación de precios. En todo caso, el efecto de la estrategia de participación de mercado sobre una transacción controlada se tomara en cuenta, solamente si se demuestra que un contribuyente no controlado se ha involucrado en una estrategia comparable en circunstancias comparables por un periodo comparable, y el contribuyente proporciona documentación que respalde los siguientes puntos:

- 1) los costos incurridos para poner en marcha la estrategia de participación de mercado, son cubiertos por el contribuyente controlado que obtendrá las utilidades futuras que resulten de la estrategia, y que exista a su vez la probabilidad de que ésta arroje utilidades conforme a un rendimiento apropiado en relación con los gastos incurridos;
- 2) la estrategia de participación de mercado se realiza solo durante un periodo que resulte razonable, tomando en consideración, la clase de industria, de comercio y en su caso el producto; y
- 3) la estrategia de participación de mercado, toma en cuenta los costos relacionados y los rendimientos esperados, así como cualesquier convenio previo entre los contribuyentes controlados para compartirlos.

Como se ha descrito en los antecedentes, se debe tomar en cuenta que el principio de igualdad en una operación es determinante para la configuración del precio de transferencia.

Este principio de igualdad debe aplicarse en operaciones similares o comparables ya sean controladas o no controladas.

Se ha hecho referencia en forma consistente a los métodos que se emplean para obtener el monto de la diferencia que resulta en términos simples, de comparar el precio de mercado de un bien, un servicio, entre otros, con el que se obtuvo o fijo al celebrarse un acto. Esta diferencia que resulta recibe el nombre en términos impositivos de precio de transferencia.

Los métodos se analizarán en los siguientes capítulos, son el vínculo para obtener en su caso esta diferencia, y por el resultado obtenido, las autoridades fiscales determinarán ingresos omitidos o gastos que se consideraron como deducibles en exceso.

Los métodos tradicionales y los de carácter alternativo se siguen aplicando, sin embargo algunos países como los Estados Unidos de América han considerado apropiado utilizar los que a continuación se enumeran, mismos que en un futuro mediato serán adoptados por los estados que son miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE):

- a) Precio comparable no controlado;
- b) Precio de reventa;
- c) Costo de producción más utilidad fija;
- d) Utilidades comparables; y
- e) Distribución de utilidades.

Los métodos enumerados no son limitativos y es posible dependiendo de la operación que se realice, que se agregue un sexto método que tome en cuenta las características especiales de los actos o contratos que se lleven a cabo, como el de retorno de capital invertido y el de utilidades implícitas de operación.

## **CAPÍTULO V**

## 5 MÉTODOS PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En capítulos anteriores, ya hemos abordado los conceptos básicos que en materia de precios de transferencia se deben considerar, al igual que los elementos que se deben de tomar en cuenta en el sentido de la configuración y determinación de los precios de transferencia. Para efectos de evitar las desviaciones de ingresos o gastos entre sujetos pasivos a través de la celebración de actos contractuales y por ende obtener beneficios fiscales.

A efecto de saber si una empresa está operando a valor de mercado en sus operaciones con empresas relacionadas, la legislación mexicana provee algunos métodos, los cuales se inspiran en gran parte, en las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE.

Para poder entender el tema que nos ocupa en este capítulo, es necesario señalar que los contribuyentes sujetos a los precios de transferencia, según lo establecido en la ley del impuesto sobre la renta, son las personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas o establecimientos permanentes o bases fijas en el país de residentes en el extranjero, así como los fideicomisos.

Dichos sujetos mencionados con anterioridad en forma aislada en su operación no califican para el cumplimiento de las normas que regulan a los precios de transferencia, a menos que entre ellas se consideren partes relacionadas.

En este contexto, resulta aplicable el concepto de partes relacionadas el cual el artículo 215 de la ley del ISR hace mención y que a la letra dice “se considera que dos o mas 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”.

De no materializarse los supuestos de las partes relacionadas, las operaciones aisladas como se hizo referencia, no son susceptibles de un análisis para la configuración de precios de transferencia.

Cuando las partes relacionadas llevan acabo sus operaciones están obligadas a determinar sus ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, considerando para estas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Para estos efectos, el artículo 215 de la Ley del ISR señala 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.

De la lectura de los párrafos anteriores encontramos que si bien hemos señalado cuáles son los sujetos que quedan afectos al precio de transferencia, estos sujetos a su vez deben calificar como partes relacionadas y cumplir con los supuestos dichos anteriormente y en caso de no calificar, se consideraran partes independientes, es decir, aquellos sujetos que llevan a cabo operaciones propias de su actividad y que no participan en forma directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas no participa directa o indirectamente en la administración control o capital de estos sujetos.

Los precios de transferencias surgen precisamente de comparar dichas operaciones celebradas entre partes independientes y aquellas que se llevan a cabo entre partes relacionadas, esto es, al efectuar transacciones, estas no tienen porqué ser diferentes entre sí, siempre que se busque el provecho y beneficio de carácter individual y dentro de los parámetros pertinentes.

Cuando las operaciones que determinan precios o montos de contraprestaciones no se ajustan a una realidad, el artículo 215 de la LISR señala que las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas mediante la configuración del precio o del monto de las contraprestaciones en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Se entiende que son operaciones comparables, aquellas que se lleven a cabo y no implican diferencias que afecten significativamente el precio o monto de las contraprestaciones o el margen de la utilidad a que hace referencia los métodos para determinar los precios de transferencia, y en caso de existir dichas diferencias, estas se eliminen mediante ajustes razonables según hace referencia el tercer párrafo del artículo 215 de la ley que nos ocupa.

Para efectos de determinar los precios de transferencia, nuestra legislación señala seis métodos, los cuales serán analizados a continuación:



## 5.1 MÉTODOS TRADICIONALES

### 5.1.1 MÉTODO DE PRECIO COMPARABLE NO CONTROLADO (MPC)

El Método de Precio Comparable no controlado se encuentra descrito en la primera fracción del artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la renta que a la letra dice:

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

El MPC es el primero de los métodos proporcionados por la legislación mexicana en materia de precios de transferencia, y la determinación que utiliza dicho método para saber si dos o más empresas están operando a valores de mercado en sus transacciones con partes relacionadas se analiza en la presente sección. El Método de Precio Comparable no Controlado (CUP por sus siglas en inglés de Comparable Uncontrolled Price Method).

La Ley del ISR no aporta elementos adicionales para la aplicación y determinación del MPC. Sin embargo, la OCDE en su Guía de Precios de Transferencia ofrece elementos adicionales y complementarios. De conformidad con dichas guías, y de acuerdo a la práctica generalizada de precios de transferencia, éste método tiene dos maneras básicas de aplicación:

- a) En primer lugar, se puede utilizar al comparar el precio cargado por la transferencia de bienes o servicios entre partes relacionadas con una transacción similar llevada a cabo con una entidad no relacionada bajo circunstancias similares. Es decir, si la empresa analizada, vende por ejemplo computadoras personales a una empresa relacionada, y además vende la misma computadora de tipo personal a una empresa no relacionada, en fechas similares, bajo circunstancias similares, entonces se pueden comparar los precios a los que dicha empresa vende el producto tanto a su parte relacionada, como a la empresa no relacionada.

De conformidad con el principio Arm's Length, dichos precios deberían ser muy similares, en el caso en que las condiciones contractuales, pactadas tanto con las partes relacionadas, como con las no relacionadas, no llegaran a ser diferentes en un grado tal que afecten la determinación del precio.

- b) La segunda forma de aplicar este método, puede ser mediante la comparación del precio pactado entre dos o más empresas relacionadas en el intercambio de un producto, con un precio público competitivo. Es decir, si el producto intercambiado entre las empresas relacionadas, donde ellas determinan el precio en torno a una negociación privada, es a la vez cotizado en un mercado público, donde los precios se forman por muchos agentes participantes en dicho mercado, entonces se puede establecer una comparación entre el precio pactado entre las dos partes relacionadas con el precio cotizado en dicho mercado público en fechas similares.

Si los precios pactados entre las entidades relacionadas son similares a los precios cotizados en un mercado público competitivo, entonces se considera que dichos precios entre partes relacionadas, están pactados a valores de mercado. Si existiera alguna diferencia entre ambos precios, esto podría indicar que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas relacionadas no están sobre una base Arm's Length y que el precio de la transacción controlada debe ser sustituido por el precio que se pactó en la transacción no controlada.

De acuerdo con los lineamientos de la OCDE en materia de precios de transferencia, una transacción no controlada se puede comparar con alguna otra transacción controlada, siempre y cuando: a) ninguna de las diferencias entre las transacciones que se están comparando (en caso de existir) deben afectar “materialmente la calidad de la comparación” y b) en caso de existir dichas diferencias, se debe tomar en cuenta que se pueden realizar ajustes razonables para eliminar las diferencias entre los precios que se están comparando.

Asimismo, dichas guías establecen que cuando es posible encontrar transacciones comparables no controladas, el MPC es la forma más directa y confiable para saber si una empresa está o no cumpliendo con el principio Arm’s Length. Por consecuencia, en esos casos el MPC es preferible sobre todos los demás métodos.

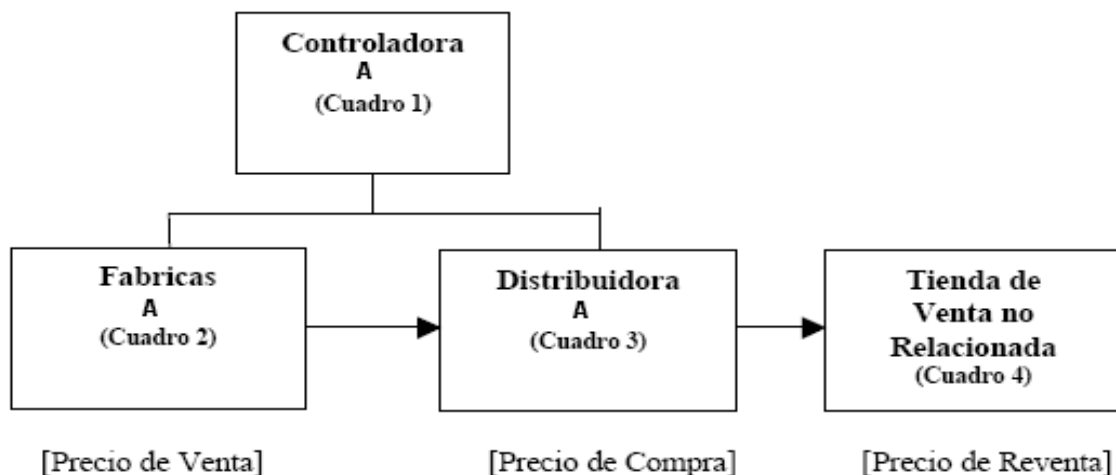
### 5.1.2 MÉTODO DE PRECIO DE REVENTA (MPR)

Este método es denominado como Resale Price Method (RPM) en las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE. Asimismo, el artículo 216, fracción segunda, de la Ley del ISR, menciona lo siguiente en lo referente a dicho método:

**“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, fijado con o entre partes independientes en operaciones comparables 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. Para efectos de la fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.”**

Como puede desprenderse de la descripción anterior, el método de precio de reventa se puede utilizar cuando la empresa que estamos examinando compra algún producto a una empresa relacionada y posteriormente lo revende a una empresa no relacionada.

Flujo de Transacciones para el análisis del MPR



Entonces, lo que éste método determina precisamente es el precio de adquisición de dicho producto, a través del precio al que la empresa ha vendido el producto a un tercero

independiente. En la figura anterior, ilustra la secuencia con la que se puede realizar el análisis de precios de transferencia a la luz del uso del método de precio de reventa.

En la figura anterior, podemos observar que las empresas localizadas en los cuadros 2 y 3 son entidades relacionadas controladas por una empresa común que aquí hemos denominado "Controladora A," lo que se indica en dicho cuadro, es que la empresa controladora posee una empresa que se dedica a la actividad de manufactura y otra empresa que se dedica a la actividad de distribución.

Las transferencias de bienes entre ambas empresas, podrían ser pactadas a precios que no respondieran precisamente a las fuerzas determinantes en el mercado, sino a necesidades corporativas de planeación fiscal. Dichas necesidades corporativas de planeación podrían ser alcanzadas mediante la manipulación de los precios transferidos entre las empresas relacionadas, especialmente si ambas empresas se encuentran en diferentes jurisdicciones fiscales, como ya se ha explicado en la segunda sección del capítulo anterior.

Supongamos que la empresa ubicada en el cuadro 3, es nuestra parte examinada, el método de precio de reventa establece que si nuestra parte examinada lleva a cabo la compra de determinado producto a una empresa relacionada (en este caso la empresa ubicada en el cuadro 2) y a su vez, vende dicho producto a una empresa no relacionada, el precio de mercado pactado en dicha operación, debe ser similar al precio con la empresa no relacionada en la actividad de reventa, menos un margen bruto adecuado que permita al revendedor (parte examinada) cubrir sus gastos de venta y administración y además obtener una utilidad apropiada.

Por lo tanto, este método establecería un precio de compra de mercado de la empresa examinada a la empresa relacionada (en este caso la empresa manufacturera ubicada en el cuadro 2), a través del precio de venta que realizaría dicha empresa a una parte no relacionada.

Lo que este método establece en términos formales, es lo siguiente:

$$PM = PR (1-mb)$$

Donde:

$PM$  = Precio de mercado al que deben pactar las empresas relacionadas la operación.

$PR$  = Precio de reventa pactado entre dos empresas independientes

$mb$  =  $UB/VN$  (Margen Bruto, también conocido como el margen del precio de reventa).

Donde:

$UB$  = Utilidad Bruta

$VN$  = Ventas Netas

### 5.1.3 MÉTODO DE COSTO ADICIONADO (MCA)

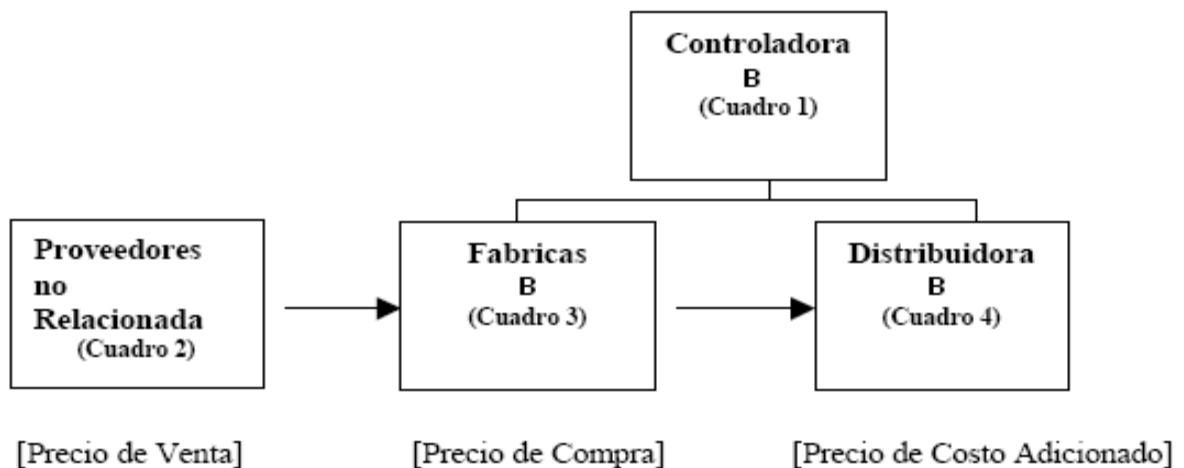
El método de costo adicionado es conocido como Cost Plus Method en las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE. Asimismo, en el Art. 216, Ley del ISR, fracción tercera; se establece lo siguiente:

**“consiste en multiplicar el costo de los bienes o servicios o cualquier otra operación 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.”**

Este método es aplicable cuando una empresa vende un producto o presta un servicio a una empresa relacionada, utilizando componentes o insumos obtenidos de empresas no relacionadas. Es decir, se parte de los costos de fabricación, o de aquellos costos incurridos en la prestación de un servicio, entre empresas relacionadas, para posteriormente agregar un margen de utilidad bruta que hubiera sido pactado entre empresas no relacionadas.

Como puede observarse en la siguiente figura, las empresas ubicadas en los cuadros 3 y 4 son entidades relacionadas, ya que ambas están controladas por una misma empresa. Si suponemos que la empresa examinada es la ubicada en el cuadro 3 (es decir, Fabricas B). Entonces el precio de transferencia entre Fabricas B y Distribuidora B es el que debe probarse para ver si está operando a valores de mercado. Expresado gráficamente, apreciaríamos la aplicación de dicho método de la siguiente forma:

Flujo de Transacciones para el MCA



Lo que nos dice éste método, es que el precio al que Fabricas B debe vender el producto a su parte relacionada “Distribuidora B” debe ser un precio suficiente para cubrir los costos y gastos involucrados en la operación, más un margen adecuado de utilidad de mercado que hubieran pactado dos o más empresas no relacionadas.

Lo que éste método establece en términos formales es lo siguiente:

$$PM = \text{Costo} (1 - \%ub)$$

Donde:

PM = Precio de Mercado

Costo = Costo de los bienes y servicios

$\%ub$  =  $UB/CV$  (Porcentaje de utilidad bruta).

Donde,

$UB$  = Utilidad Bruta

$CV$  = Costo de Ventas

## 5.2 MÉTODOS TRANSNACIONALES

### 5.2.1 MÉTODO DE PARTICIÓN DE UTILIDADES (MPU)

La Ley del ISR, artículo 216, fracción cuarta, acerca de dicho método reza lo siguiente:

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

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

La Ley del ISR no proporciona mayores lineamientos al respecto. Sin embargo, las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE, establecen lo siguiente respecto a dicho método:

Este método se puede utilizar cuando dos o más operaciones llevadas a cabo entre empresas relacionadas están íntimamente ligadas, de tal manera que incluso empresas independientes que operen en condiciones de mercado, acordarían una especie de “sociedad o alianza estratégica” y posteriormente acordarían los términos de división de las utilidades entre ellas.

El método de partición de utilidades intenta eliminar el efecto de las condiciones especiales que pudieran influir en las transacciones entre partes relacionadas, mediante la determinación de las utilidades que le corresponderían a cada una de las empresas involucradas en la operación si estuvieran operando en condiciones de mercado. De ahí que el presente método primero determine la utilidad global de todas las partes relacionadas involucradas en las operaciones, para posteriormente dividir dicha utilidad global de conformidad como la hubieran dividido empresas independientes en condiciones similares.

El método de partición de utilidades, primero identifica la utilidad que se debe distribuir entre las partes relacionadas. Esta división de utilidades se realiza de conformidad con la división de utilidades que hubieran realizado empresas independientes en condiciones de mercado. Esa división de utilidades tiene como base las funciones llevadas a cabo dentro del grupo por cada una de las empresas. Dichas funciones, deben quedar especificadas en un análisis claro y detallado de todas las transacciones entre las empresas relacionadas.

Una de las ventajas en la aplicación del presente método, es que las transacciones que se buscan como comparables no tienen que ser exactamente iguales a las transacciones que se están tratando de justificar. Por lo que éste método puede utilizarse cuando sea difícil encontrar transacciones idénticas realizadas en condiciones de mercado. La división de las utilidades entre las empresas relacionadas debe tener como fundamento las funciones llevadas a cabo por cada una de ellas al interior del grupo.

Asimismo, la información externa que se pueda encontrar de empresas independientes es de gran utilidad en el análisis de división de utilidades, primeramente para valorar las aportaciones de cada una de las entidades al flujo global de transacciones, y no para determinar directamente la división de utilidades entre las empresas relacionadas. De esta manera, el MPU permite una mayor flexibilidad en el análisis, desde el momento en que se pueden tomar en cuenta ciertas particularidades de las transacciones llevadas a cabo entre las empresas relacionadas, que pueden no estar presentes en transacciones similares llevadas a cabo entre empresas independientes. Otra ventaja de éste método, es que se deben analizar los niveles de utilidad de todas las empresas involucradas en la transacción, y no únicamente realizar el análisis desde el punto de vista de una sola empresa, lo cuál podría traer como consecuencia la realización de un análisis desde un punto de vista unilateral y dejar a las demás empresas descubiertas del estudio de precios de transferencia.

Sin embargo, la aplicación del MPU tiene también algunas desventajas, la primera de ellas es que la información disponible en el mercado, puede estar menos relacionada con las transacciones llevadas a cabo entre las empresas relacionadas, la cual sería más fácil de conseguir tal vez, mediante la aplicación de alguno de los métodos descritos anteriormente.

Una segunda desventaja de la aplicación del presente método consiste en el hecho de que como se debe utilizar información de empresas relacionadas que frecuentemente están localizadas en otras jurisdicciones fiscales, no siempre es seguro que se pueda tener acceso a la información de dichas empresas.

### **5.2.2 MÉTODO RESIDUAL DE PARTICIÓN DE UTILIDADES (MRPU)**

La Ley del ISR, en su artículo 216, fracción quinta, establece lo siguiente para el presente método:

**“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 determinará de la siguiente manera:**
  - 1. Se determinará la utilidad de operación 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.”**

Como puede observarse en la descripción anterior, éste método es muy similar al MPU, con la diferencia de que éste método es aplicable para aquellas empresas que utilizan intangibles significativos en la operación.

En lo demás, los lineamientos expuestos para el MPU son aplicables para éste método. Dado que pueden existir operaciones entre partes relacionadas en las que esté involucrado el uso de algún intangible significativo, éste método establece los lineamientos necesarios para obtener una utilidad de mercado entre partes relacionadas.

Al aplicar el presente método, en primer lugar debe determinarse la utilidad mínima a distribuirse entre las empresas relacionadas, basado en las funciones que cada una de las empresas lleva a cabo, y tomando como referencia las utilidades que hubieran obtenido empresas comparables, bajo circunstancias similares, que estén operando en condiciones de mercado. Posteriormente, la utilidad residual debe distribuirse entre todas las partes relacionadas involucradas en la operación, tomando en cuenta los intangibles significativos aportados por cada una de ellas, de manera similar a como lo hubieran hecho empresas independientes operando en condiciones de mercado.

### **5.2.3 MÉTODO DE MÁRGENES TRANSACCIONALES DE UTILIDAD DE OPERACIÓN (MMTUO)**

La Ley del ISR, en el artículo 216, fracción sexta, establece lo siguiente para el presente método:

**“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 variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.”**

La Ley del ISR no establece provisiones adicionales para la aplicación del presente método. Sin embargo, podemos considerar algunos lineamientos establecidos en las guías de precios de transferencia de la OCDE.

Frecuentemente, las empresas realizan una gran cantidad de actividades con sus partes relacionadas. Es decir, normalmente las empresas relacionadas realizan más de una operación controlada entre ellas, tales como compra y venta de materias primas, servicios administrativos, pago de regalías, préstamos, etc. En estos casos, podría ser difícil determinar si una empresa está o no operando a valores de mercado con sus partes relacionadas, debido a que resulta complicado y costoso realizar el análisis de las transacciones en forma separada.

Por esta razón, tanto la OCDE como la Ley del ISR han establecido una metodología que permite probar si una empresa está operando a valores de mercado, a través de la utilidad de operación global de la empresa. Esto consiste en comparar la utilidad de operación que éste obteniendo la empresa, con la utilidad de operación que obtengan empresas similares, que no lleven a cabo transacciones con partes relacionadas.

Por lo tanto, en este método, si la utilidad de operación global de una empresa está operada a valores de mercado, es decir, si ésta se encuentra dentro de un rango de utilidades de mercado, entonces se puede concluir, por inferencia, que los precios y montos de



contraprestaciones que dieron origen a dicho margen de operación, también se encuentra a precios de mercado.

Algunas de las ventajas de este método, es que exige parámetros de comparación menos exigentes que aquellos métodos que están basados en el análisis directo de los precios de los productos.

Para saber además, si una empresa está operando a valores de mercado, es necesario medirlo a través de algún indicador de utilidad o de alguna razón financiera. Los indicadores o razones financieras que más se utilizan para llevar a cabo la comparación con las empresas independientes, son las siguientes:

- a) **Margen Bruto (MB):** Esta razón financiera que está definida como la división entre la utilidad bruta de una empresa con respecto a sus ventas netas, se usa comúnmente para el análisis de las actividades de distribución, ya que representa el retorno sobre el costo de las ventas. Su representación formal es la siguiente:

$$MB = \frac{UB}{VN}$$

Donde:

MB = Margen Bruto

UB = Utilidad Bruta

VN = Ventas Netas

- b) **Margen de Operación (MO):** El margen de operación está definido como la razón entre la utilidad de operación y las ventas netas de una empresa. El margen de operación, se utiliza frecuentemente para empresas que se dedican a las actividades de manufactura, y para aquellas que se dedican a las actividades de distribución, cuando dichas empresas tienen además erogaciones con partes relacionadas que se reflejan en la partida de gastos de los Estados Financieros.

$$MO = \frac{UO}{VN}$$

Donde:

MO = Margen de Operación

UO = Utilidad de Operación

VN = Ventas Netas

MO = Margen de Operación

UO = Utilidad de Operación

VN = Ventas Netas

- c) **Margen de Costo Adicionado Neto (MCAN):** El MCAN está definido como la razón de la utilidad de operación de una empresa, sobre la suma de sus costos y gastos. Esta

razón financiera se utiliza frecuentemente en empresas dedicadas a las actividades de prestación de servicios, a la prestación de servicios de ensamble, y a las actividades de manufactura cuando estas se deben medir como una proporción de las utilidades sobre costos y gastos.

$$MCAN = \frac{UO}{C + G}$$

Donde:

MCAN = Margen de Costo Adicionado Neto

UO = Utilidad de Operación

C = Costo de Ventas

G = Gastos de Administración y Ventas

- d) **Retorno Sobre Activos (ROA):** El retorno sobre activos está definido como la razón de la utilidad de operación entre el nivel de activos utilizados en las actividades de las empresas. Esta razón financiera se utiliza cuando la empresa examinada está dedicada a actividades de arrendamiento, o cuando es claro que la empresa obtiene sus retornos fundamentalmente del uso de sus activos.

$$ROA = \frac{UO}{Pr\ om\ Activos}$$

Donde:

ROA = Retorno sobre Activos

UO = Utilidad de Operación

PromActivos = Total de Activos operados menos efectivo e inversiones temporales.

- e) **Berry Ratio:** El Berry Ratio está definido como la razón entre el margen bruto sobre el nivel total de gastos de operación y ventas. Esta razón financiera se utiliza frecuentemente en los estudios de precios de transferencia para el análisis de empresas que actúan como comercializadoras, corredores o “broker dealers.”

$$Berry = \frac{MB}{TGA}$$

Donde:

MB = Margen Bruto

TGA = Total de Gastos Administrativos = Gastos de administración y ventas más depreciación y amortización.

La elección de una razón financiera para probar si una empresa está o no operando a valores de mercado es de gran importancia para determinar el grado de confiabilidad del análisis llevado a cabo.

La aplicación del método de precio de reventa tiene algunas ventajas, tales como el hecho de que los márgenes de utilidad están menos afectados por las diferencias en las transacciones que se desean comparar. Asimismo, las diferencias en las funciones entre las transacciones relacionadas y no relacionadas afectan menos los márgenes de utilidad que los márgenes brutos.

Otra ventaja de utilizar el MMTUO, es que no se tiene que hacer un análisis detallado de todas las empresas con las que la parte examinada mantiene transacciones. Es decir, sólo se tiene que hacer el análisis y la descripción de las funciones de una sola empresa, lo cual implica que únicamente se tienen que revisar los registros y estados financieros de una sola empresa, y no de todas las entidades implicadas en las transacciones con partes relacionadas. Esto puede llegar a ser una ventaja cuando una de las empresas relacionadas mantiene una estructura de transacciones muy complejas y con muchas partes relacionadas.

Sin embargo, también existen algunas desventajas en la aplicación del MMTUO, tal vez la principal de ellas sea que el margen de operación de la empresa, puede verse afectado por algunos factores que podrían tener muy poca relación con los precios o márgenes brutos de transacciones con partes relacionadas. Por ello debe prestarse especial atención a los comparables que se utilicen en la aplicación del presente método.

Otra desventaja visible que podría presentarse al aplicar el presente método es que se requiere información confiable sobre los márgenes de utilidad de operación pactados en operaciones similares, en un contexto de empresas no relacionadas. Dicha información tal vez sea difícil de encontrar y en caso de encontrarse pudiera no ser de mucha utilidad para los efectos que se requiere.

## CAPÍTULO VI

## 6. CONSECUENCIAS DE NO CUMPLIR CON LAS REGLAS DE PRECIO DE TRANSFERENCIA

### 6.1 SANCIONES

Dentro de las fórmulas que puede utilizar un grupo multinacional para generar una menor carga tributaria, está la de aplicar una política de precios para transacciones entre las empresas del conglomerado. Ello puede llevar, voluntaria o involuntariamente, a lesionar el interés fiscal de un país al producirse una disminución en la base sobre la cual tributan las empresas del grupo ubicadas en dicho país.

De modo que las administraciones tributarias deben preocuparse de que las empresas del grupo, sean gravadas sobre la base de que entre ellas actúan respetando el principio de empresas independientes o Arm's Length, el cual constituye una de las soluciones al problema y se posiciona como el estándar internacional para la regularización de los precios de transferencia.

El tema es relevante en el contexto de que a nivel mundial se estima que los precios de transferencia son una de las principales formas de evadir impuestos, además que provocan una distorsión en los mercados al no presentarse una competencia leal entre los agentes, al haber algunos que realizan transacciones con valores distintos a los de mercado.

**Artículo 75 CFF.**- Dentro de los límites fijados, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

- I. Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se da la reincidencia cuando:
  - a) Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.
  - b) Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo y fracción de este Código.

Para determinar la reincidencia, se considerarán únicamente las infracciones cometidas dentro de los últimos cinco años.
- II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:
  - a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que hagan constar operaciones inexistentes.

- b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.
  - c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
  - d) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
  - e) Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.
  - f) Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.
  - g) Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.
- III. Se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.
- IV. Igualmente es agravante, el que la comisión de la infracción sea en forma continuada.
- V. Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales de carácter formal a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.
- Asimismo, cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales que establezcan obligaciones formales y se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.
- Tratándose de la presentación de declaraciones o avisos cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial y se omita hacerlo por alguna de ellas, se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida.
- VI. En el caso de que la multa se pague dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación al infractor de la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de la materia aduanera, ni cuando se presente el supuesto de disminución de la multa previsto en el séptimo párrafo del artículo 76 de este ordenamiento, así como el supuesto previsto en el artículo 78, DEL cff.

## **6.2 PRECIO DE TRANSFERENCIA EN EL DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO**

Como es conocido en el ámbito internacional y en materia de precios de transferencia, a partir de 2004 el Servicio de Administración Tributaria a través de la Administración Central de Auditoría de Precios de Transferencia inició un programa intensivo de auditorías a diversos sectores en México, incluyendo tanto empresas multinacionales como empresas nacionales grandes y medianas.

Tomando en cuenta lo anterior, y a la trascendencia que podría tener para un contribuyente en México un ajuste de precios de transferencia, tanto en una transacción local como en una internacional, desarrollamos el presente análisis cuyo objetivo principal es analizar desde un punto de vista práctico el procedimiento de revisión seguido por las autoridades fiscales en México, así como las alternativas de atención y de defensa que tendría una empresa residente en México, tanto desde el punto de vista nacional como internacional al amparo de los Convenios para evitar la doble tributación firmados por nuestro país.

En vista de que el proceso de revisión por parte de las autoridades fiscales varía dependiendo si el contribuyente en México dictamina o no sus estados financieros para efectos fiscales, en el presente análisis centramos nuestros comentarios en aquellas compañías residentes en México, que por razón de sus ingresos, activos o empleados, estén obligados a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales, de conformidad con el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación vigente (en adelante CFF).

### **Revisión secuencial al Contador Público Registrado.**

De acuerdo al artículo 52-A del CFF, cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen fiscal elaborado por un Contador Público Registrado (C.P.R.), incluyendo por supuesto precios de transferencia, deberán seguir un procedimiento de revisión "secuencial", que iniciará con un citatorio y/o requerimiento de información al C.P.R., mediante el cual las autoridades fiscales podrán solicitar diversa información y/o documentación relacionada con los estados financieros dictaminados y/o en sus papeles de trabajo por medio de los cuales la autoridad revisora esté en posibilidades de comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente dictaminado.

Una vez llevada a cabo la diligencia anterior, y sólo en el caso de que a juicio de la autoridad fiscal dicha información y/o documentación proporcionada por el C.P.R. no fuera suficiente para validar la situación fiscal del contribuyente, o dicha información y/o documentación no se hubiera presentado de manera completa u oportuna, la autoridad revisora estará en posibilidades de ejercer sus facultades de comprobación directamente con el contribuyente, iniciando en todos los casos con una revisión de gabinete, y en caso de que ésta última no fuera suficiente, entonces podrán iniciar una visita domiciliaria, ya sea al término de la revisión anterior, o bien durante el transcurso de la misma, a través de una ampliación de facultades de comprobación.

### **Ejercicio de facultades al contribuyente.**

Siguiendo la secuencia de revisión establecida en el artículo 52-A del CFF discutida en los párrafos anteriores, y en el entendido de que la información y/o documentación proporcionada por el C.P.R. no fue suficiente para comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente, las autoridades fiscales, con fundamento en el artículo 42 del CFF, podrán iniciar el ejercicio de facultades de comprobación en contra del contribuyente.

1. Posibles fuentes de programación para las autoridades fiscales en lo referente a revisiones en materia de precios de transferencia.

#### **Dictamen Fiscal. (Art. 52-A C.F.F.)**

- Exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades en el dictamen de los Estados Financieros;
- Informe de la situación fiscal con opinión negativa expresa, ya sea en operaciones internacionales y/o locales;
- Diferencias significativas de impuestos a pagar y estos se encuentren de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 32-A del CFF.

#### **Seguimiento periódico de confirmaciones de criterio en materia internacional.**

- Seguimiento de confirmaciones de criterio emitidas por la Administración Jurídica Internacional y de Normatividad de Grandes Contribuyentes, en aquellos temas que han sido considerados por parte del SAT como reestructuras y/o prácticas de alto riesgo;

Intercambio espontáneo de información por parte de las autoridades competentes de aquellos países con los que México tenga celebrados Convenios para evitar la doble tributación y/o para el intercambio de información.

2. Elementos que se deberán tomar en cuenta al inicio de una revisión en materia de precios de transferencia.

#### **Facultades de comprobación de las autoridades fiscales en materia de precios de transferencia:**

Como es de esperarse, una de las consideraciones más importantes a tomarse en cuenta al inicio del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales es el cuestionamiento de si la autoridad revisora en específico, tiene facultades expresas para revisar un determinado impuesto, más aún cuando se trata del tema de precios de transferencia.

En este sentido, de acuerdo a los incisos R y X del artículo 20 del Reglamento Interior del Servicio de Administración publicado el 6 de junio de 2005 y reformado el 12 de mayo de 2006, las únicas unidades administrativas que tendrán facultades de revisión sobre cualquier contribuyente en materia de verificación de deducciones autorizadas e ingresos acumulables en operaciones celebradas con partes relacionadas, así como para fungir como autoridad competente en dicha materia, serán la Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional y la Administración Central de Auditoría de Precios de Transferencia, ambas dependientes de la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria.

Tomando en cuenta lo anterior, serán ambas Administraciones Centrales las únicas que en términos formales podrán iniciar una revisión de gabinete y/o visita domiciliaria a un contribuyente en la materia de Precios de Transferencia, y que en etapas posteriores de la revisión, en su caso podrían fungir como autoridad competente en un procedimiento amistoso en donde el tema de controversia pudiera ser un ajuste de precios de transferencia.



Información y/o documentación frecuentemente solicitada por parte de las autoridades fiscales, en el transcurso de una revisión de gabinete o visita domiciliaria en materia de precios de transferencia;

- Declaración anual;
- Estados Financieros dictaminados;
- Reportes de precios de transferencia;
- Organigrama corporativo;
- Identificación de partes relacionadas en México y el extranjero;
- Residencia fiscal de cada una de las partes relacionadas extranjeras;
- Identificación de transacciones relacionadas, y su consistencia con el dictamen fiscal y las declaraciones informativas;
- Contratos celebrados con partes relacionadas;
- Análisis funcional por entidad, y en algunas ocasiones hasta por
- Información financiera segmentada;
- Información de comparables internos.

Posibles efectos de un ajuste en materia de precios de transferencia derivado de una revisión de gabinete y/o visita domiciliaria;

Derivado de una revisión de precios de transferencia, y dependiendo del tipo de transacción relacionada que esté siendo examinada por parte de la autoridad fiscal, los efectos de un ajuste en el monto de las contraprestaciones pactadas entre las partes relacionadas podrán tener efectos diferentes, ya sea si se trata de un ingreso o una deducción autorizada para la parte relacionada residente en México.

En adición a lo anterior, y para efectos de clasificar los tipos de ajustes que se pueden presentar, y por lo tanto el tipo de riesgo al cual se van a enfrentar los contribuyentes en México, podemos clasificar los ajustes de precios de transferencia en tres categorías principales:

- Ajustes primarios,
- Ajustes secundarios y
- Ajustes correspondientes.

### **Disminución de deducciones autorizadas o aumento de ingresos acumulables.**

En caso de que la autoridad fiscal disminuya el monto de los pagos o compras efectuados con partes relacionadas residentes en México o en el extranjero, o bien los ingresos en bienes o servicios obtenidos de éstas, a través de un ajuste de precios de transferencia, dicho ajuste traerá consigo los siguientes efectos directos:

- Incremento en la utilidad o resultado fiscal.
- Incremento en el ISR a cargo.
- Determinación del impuesto omitido histórico.
- Dicho impuesto omitido será sujeto de actualización desde la fecha en que se debió haber entregado la Declaración Anual correspondiente al ejercicio revisado y hasta que se presente una auto-corrección por parte de la compañía o bien, se notifique el crédito fiscal por parte de las autoridades.

- Sobre el impuesto omitido actualizado la autoridad adicionará los recargos correspondientes al mismo período citado en el párrafo anterior.
- Adicionalmente, a los recargos la autoridad aplicará una multa que puede ir del 50 al 100% del impuesto omitido histórico. Dicha multa se podrá disminuir en un 50% en caso de que la compañía haya cumplido con sus obligaciones de documentación en materia de precios de transferencia, lo anterior con fundamento en el artículo 76 del CFF vigente.

### **No deducibilidad de los pagos y/o gastos con partes relacionadas.**

Si bien es cierto que durante los últimos años, la actitud de la autoridad fiscal en materia de precios de transferencia ha cambiado radicalmente, dándole prioridad al fondo sobre la forma, también lo es que en una aplicación estricta de las disposiciones fiscales, aquellas empresas que no proporcionen información y/o documentación alguna que respalde sus compras o gastos con partes relacionadas residentes en el extranjero correrán el riesgo de que, con fundamento en los artículos 31 fracción V y 86 fracción XII de la LISR, dichos gastos efectivamente erogados sean considerados como gastos no deducibles para la empresa mexicana, siendo éste el escenario más complicado para un contribuyente en México, toda vez que a parte de modificar sustancialmente su resultado fiscal para Título II, se generará con su parte relacionada extranjera un efecto de doble tributación inmediata, cuya solución a través de un procedimiento amistoso con la autoridad extranjera representará un proceso complicado y de solución altamente incierta.

### **Ajustes secundarios.**

Cuando se analizan los efectos derivados de una revisión en materia de precios de transferencia, el análisis del contribuyente no deberá limitarse a los efectos producidos por los ajustes efectuados por la autoridad fiscal a los ingresos acumulables y/o deducciones autorizadas del contribuyente revisado, los cuales afectarán directamente su resultado fiscal (ajustes primarios), sino que adicionalmente se deberán examinar los efectos indirectos producidos por los ajustes primarios, y que podrían tener un efecto importante en caso de ser aplicables, tanto en el Impuesto Sobre la Renta a cargo del contribuyente en su carácter de contribuyente directo o responsable solidario, como en otros impuestos relacionados como podrían ser el Impuesto al Valor Agregado o los Impuestos al Comercio Exterior.

Dentro de los posibles efectos indirectos que se deben evaluar relacionados con un ajuste de precio de transferencia primario, destacan entre otros los siguientes:

- Aumento o disminución del Impuesto Sobre la Renta retenido, en todos aquellos pagos realizados a partes relacionadas residentes en el extranjero, que hayan tenido fuente de riqueza en México.
- Aumento o disminución en el Impuesto al Valor Agregado, relacionado con la compra o importación de bienes, o bien con la prestación de servicios en el país.
- Aumento o disminución en los aranceles pagados para la importación de mercancías.
- La no aplicación de los beneficios establecidos en los Convenios para evitar la doble tributación para la aplicación de tasas de retención reducidas, por lo que corresponde a la parte de la transacción que haya sido considerada por las autoridades fiscales que está por arriba de valor de mercado. A dicho exceso de le aplicará la tasa general de retención, establecida por el Título V de la LISR, la cual durante 2005 correspondió al 25%, etc.

## **Ajustes correspondientes.**

En el ámbito de las revisiones de precios de transferencia en las cuales las autoridades fiscales de los países tienen la facultad de ajustar los ingresos acumulables y/o deducciones autorizadas obtenidas por los contribuyentes en sus transacciones entre partes relacionadas, el método idóneo para evitar la doble tributación que conllevan este tipo de ajustes primarios, es a través de los denominados ajustes correspondientes.

Al respecto, las Guías de Precios de Transferencia emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) establecen en sus párrafos 4.32 a 4.39 del capítulo IV, que en casos de precios de transferencia, la aplicación de ajustes correspondientes por parte de las autoridades fiscales establecen la posibilidad de eliminar la doble tributación generada por la aplicación de un ajuste primario en uno de los países sin su correspondiente ajuste idéntico en el resultado fiscal de la otra parte relacionada.

En este sentido, en aquellos casos donde la autoridad fiscal de uno de los países ajuste las deducciones autorizadas de una parte relacionada, disminuyendo el monto de la contraprestación erogada, se deberá asegurar en la medida de lo posible que la autoridad fiscal de la otra parte relacionada disminuya el monto de los ingresos acumulados en un importe equivalente.

Al respecto, si bien es cierto que los ajustes correspondientes están diseñados para eliminar la doble tributación en casos de precios de transferencia que involucren a dos partes relacionadas con residencia fiscal en diferentes países, también lo es que dichos ajustes normalmente se darán a solicitud expresa de uno de los países y dentro de un procedimiento amistoso, de conformidad con el artículo 25 del Modelo Convenio de la OCDE.

Lo anterior, provoca que normalmente la aplicación de los ajustes correspondientes se logre después de un periodo muy largo de negociaciones, y solo hasta el momento en que ambas autoridades acepten expresamente los ajustes sugeridos, a lo cual ninguna de las dos autoridades estará obligada.

Sobre este tema, la LISR en su artículo 217 establece que “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 montos o contraprestaciones de un contribuyente residente de 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.

Del párrafo anterior, se desprende que en un caso hipotético en el cual la autoridad fiscal de un país extranjero con el que México tenga en vigor un Convenio para evitar la doble tributación, lleve a cabo un ajuste de precios de transferencia en el transcurso de una auditoría, dicho ajuste sólo se podrá reflejar en el resultado fiscal de la parte relacionada residente en México como un ajuste correspondiente, hasta el momento en que la autoridad fiscal mexicana acepte dicho ajuste de precios de transferencia dentro del ámbito de un procedimiento amistoso al amparo del convenio fiscal entre ambos países.

Lo anterior representa para el contribuyente en México un problema importante ya que el artículo 217 antes citado no contempla la posibilidad para llevar a cabo un ajuste voluntario de los precios de transferencia, sino que únicamente regula aquellos ajustes determinados directamente por las autoridades fiscales extranjeras, y aceptados en su momento por la autoridad fiscal mexicana, a través de un procedimiento amistoso.

### **6.3 ACUERDOS ANTICIPADOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA. (APA)**

Es un acuerdo que se fija con carácter previo a la realización de transacciones controladas, un conjunto de criterios apropiados para la determinación de los precios de transferencia aplicables a esas transacciones, por un período de tiempo establecido.

En nuestra Ley de Impuesto Sobre la Renta, los artículos 143 al 167, se establece que los sujetos pasivos podrán hacer una propuesta para la valoración de las operaciones efectuadas con partes vinculadas, ante la Administración Tributaria.

En la propuesta debe incluirse: información detallada del contribuyente y sus partes vinculadas, descripción de las operaciones bajo análisis y el propósito de la petición. La Administración Tributaria contará con 30 días para examinar la solicitud e informar al contribuyente sobre el procedimiento a seguir. En el caso de no pronunciarse dentro de dicho plazo establecido el contribuyente podrá proceder a presentar la propuesta.

La propuesta del APA, deberá contener una descripción detallada de las operaciones cubiertas, análisis funcional de la parte examinada, motivación razonada del método escogido, moneda utilizada, identificación de las empresas comparables y su información financiera, análisis económico, resultados obtenidos e información sobre la existencia de los APA de sus partes vinculadas solicitados ante otros Estados.

Asimismo, cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales que establezcan obligaciones formales y se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Tratándose de la presentación de declaraciones o avisos cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial y se omita hacerlo por alguna de ellas, se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida.

- VI.** En el caso de que la multa se pague dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación al infractor de la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de la materia aduanera, ni cuando se presente el supuesto de disminución de la multa previsto en el séptimo párrafo del artículo 76 de este ordenamiento, así como el supuesto previsto en el artículo 78, DEL cff.

## CAPÍTULO VII

## 7 CASO PRÁCTICO

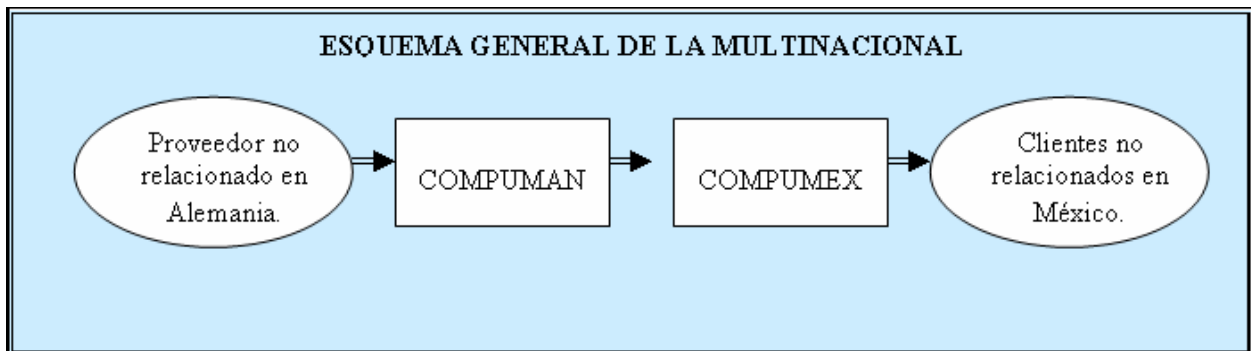
El empleo de precios de transferencia representa un intento de reemplazar la coordinación administrativa por un mecanismo de mercado en la asignación de recursos dentro de una gran corporación, tomando en consideración las implicaciones fiscales que en dichas operaciones se desprenda.

Un precio de transferencia puede ser resultado de una gran diversidad de transacciones llevadas a cabo entre empresas relacionadas.

Para ilustrar mejor cómo un precio de transferencia puede ser fijado de una manera tal que reduzca o incluso cancele el pago de impuestos de un grupo multinacional de empresas en determinado país, analizaremos el siguiente caso práctico:

Datos a considerar:

- Se trata de un grupo multinacional en la cual dos empresas son partes relacionadas que llamaremos en lo sucesivo COMPUMAN y COMPUMEX, realizan actividades de negocio con las siguientes especificaciones:
  - COMPUMAN, se encuentra ubicada en Alemania, su actividad principal es la compra de componentes para manufacturar computadoras y venderlas a su subsidiaria (COMPUMEX).
  - COMPUMEX, se encuentra ubicada en México, su actividad principal es la compra de computadoras a su proveedor COMPUMAN y a la distribución de computadoras a la población mexicana.
  - Supongamos que la tasa impositiva en Alemania es del 20% y en México es del 50%.



### Escenario 1.

La empresa COMPUMAN adquiere componentes de la empresa no relacionada para su ensamble. Considerando que el costo de la manufactura de cada computadora es de 100 pesos (precio de mercado), vende el producto terminado a la subsidiaria COMPUMEX en 200 pesos, así mismo la empresa COMPUMEX distribuye computadoras a un precio de 300 pesos.

La operación expresada en números quedaría de la siguiente forma:

COMPUMAN		
CONCEPTO	CANTIDAD	%
Ventas	200	100
Costo de operación	100	50
Utilidad antes de impuestos	100	50
Tasa de impuestos	20%	
Impuestos pagados	20	10
Utilidad después de impuestos	80	40

*Cuadro 1.1*

COMPUMEX		
CONCEPTO	CANTIDAD	%
Ventas	300	100
Costo de operación	200	66.6
Utilidad antes de impuestos	100	33.3
Tasa de impuestos	50%	
Impuestos pagados	50	16.6
Utilidad después de impuestos	50	16.6

*Cuadro 1.2*

Podemos observar en el cuadro 1.1 y 1.2 la operación normal de la empresa COMPUMAN, siendo esta similar a la operación de una empresa independiente que realiza actividades similares; Por lo tanto podría tomarse como referencia para efectos de comparabilidad en sus operaciones y poder determinar la razón habilidad de la configuración de los precios que se transfieren de la empresa COMPUMAN a la empresa COMPUMEX.

En resumen esta es el ciclo de una operación normal pagando los impuestos correspondientes de cada empresa en el país que le corresponde sin actuar en detrimento del fisco local.



## Escenario 2.

La empresa COMPUMAN adquiere componentes de la empresa no relacionada para su ensamble. Considerando que el costo de la manufactura de cada computadora es de 100 pesos (precio de mercado), vende el producto terminado a la subsidiaria COMPUMEX en 300 pesos, así mismo la empresa COMPUMEX distribuye computadoras a un precio de 300 pesos.

COMPUMAN		
CONCEPTO	CANTIDAD	%
Ventas	300	100
Costo de operación	100	33
Utilidad antes de impuestos	200	67
Tasa de impuestos	20%	
Impuestos pagados	40	13
Utilidad después de impuestos	160	53

*Cuadro 2.1*

COMPUMEX		
CONCEPTO	CANTIDAD	%
Ventas	300	100
Costo de operación	300	100
Utilidad antes de impuestos	0	0
Tasa de impuestos	50%	
Impuestos pagados	0	0
Utilidad después de impuestos	0	0

*Cuadro 2.2*

En este escenario en particular es notoria la disparidad de los precios que se transfieren entre empresas relacionadas (COMPUMAN a COMPUMEX) y cómo estos repercuten en la determinación y pago del impuesto correspondiente, como en su momento se comentó en capítulos anteriores, los precios de transferencia se determinan en operaciones en las que es posible además de obtener un beneficio económico, generar una ventaja fiscal tal como se aprecia en estas empresas relacionadas. Es necesario cuantificar estos precios de transferencia dentro del patrón de conducta entre el fabricante y el distribuidor por lo tanto debemos observar los métodos que dan las bases para realizar dicha cuantificación atendiendo a lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la ley del impuesto sobre la renta en el caso de México.

Atendiendo a lo anterior utilizaremos el Método de Precio Comparable No controlado (MPC), la cual “Consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.”

Por lo que en una operación en condiciones normales tendríamos el resultado similar al escenario 1, en la cual COMPUMAN genera utilidad antes de impuestos de \$ 100, y paga al fisco \$ 20, finalizando con una utilidad neta de \$ 80. Por otro lado la empresa COMPUMEX genera utilidades antes de impuestos de \$ 100, y paga impuestos por \$ 50 terminando con una utilidad neta de \$ 50, por lo que la multinacional paga un impuesto total Alemania-México de \$ 70 y obtiene utilidades por \$ 130.

Sin embargo en el escenario 2 se incurre en practicas que van en detrimento del fisco Mexicano, comprando mercancía a un precio no razonable, la cual aumenta el gasto y disminuye la utilidad final de COMPUMEX el beneficio se transfiere a la empresa alemana la cual tiene una tasa impositiva menor a la de México.

La operación en COMPUMEX finaliza sin utilidades y en consecuencia no es sujeto al pago de impuesto, la cual fue consecuencia del pago excesivo que hizo al adquirir el producto con la cual lucra, transfiriendo así la utilidad a la empresa Alemana.

En conclusión la multinacional cerro operaciones totales de \$200 en utilidades antes de impuestos, pagó impuestos por \$ 40 y finalizó con utilidad neta de \$ 160, reduciendo así la carga fiscal y maximizando sus utilidades ahorrándose el pago de \$ 30 de impuestos que debió haber realizado en México convirtiéndola en utilidad en el país de origen, Alemania.

Este precio de transferencia no razonable la cual la Ley del Impuesto Sobre la Renta regula en el artículo 215 y 216 la autoridad Fiscal podrá determinarla y exigir al contribuyente el pago del impuesto no determinado y pagado además de sus accesorios. Por lo anterior es necesario tomar en cuenta los precios de transferencias considerando los métodos que la ley autoriza para determinarla.

Tabla 1. Ejemplos Típicos de Precios de Transferencia en un Grupo Multinacional						
		Empresa Holding (Oficina matriz de la empresa subsidiaria) País de Origen		Empresa subsidiaria (99%poseida por la empresa holding) País de Destino		
		Precio al costo de producción		Precio de Transferencia		Precio de Venta Totales
<b>Caso 1</b>		100		200		300
Utilidad antes de Impuestos	(\$)		100		100	200
Tasa de Impuesto	(%)		20		60	
Impuestos Pagados	(\$)		20		60	80
Utilidad después de Impuestos	(\$)		80		40	120
<b>Caso 2</b>		100		280		300
Utilidad antes de Impuestos	(\$)		180		20	200
Tasa de Impuesto	(%)		20		60	
Impuestos Pagados	(\$)		36		12	48
Utilidad después de Impuestos	(\$)		144		8	152
<b>Caso 3</b>		100		300		300
Utilidad antes de Impuestos	(\$)		200		0	200
Tasa de Impuesto	(%)		20		60	
Impuestos Pagados	(\$)		40		0	40
Utilidad después de Impuestos	(\$)		160		0	160

En la tabla anterior observamos que existe una empresa tenedora o controladora a la cual hemos denominado *empresa holding*, la cual está ubicada en una jurisdicción fiscal distinta a la nuestra. Para efectos prácticos supongamos que dicha empresa se ubica en Alemania.

Asimismo, existe una empresa controlada a la cual hemos denominado *empresa subsidiaria*, la cual hemos supuesto que se encuentra en nuestra jurisdicción fiscal, es decir en México.

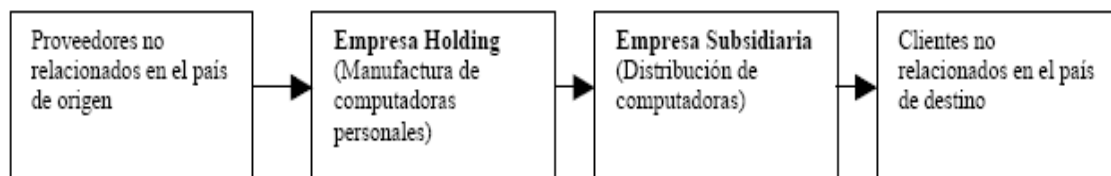
La empresa holding manufactura un determinado producto en su propio territorio, con insumos y mano de obra adquiridos en su propio país de empresas no relacionadas.

Supongamos que dicho producto es una computadora personal.

A su vez la empresa subsidiaria ubicada en nuestro país, adquiere dicho producto para distribuirlo a empresas no relacionadas en el territorio nacional a un precio que está determinado por el mercado local, el cual es de 300 pesos y no puede ser aumentado, ya que dicho acto sacaría de competencia a la empresa mexicana. Asimismo, hemos supuesto que el país de origen grava a las empresas locales con un impuesto del 20% y que el país de destino aplica una tasa impositiva del 60%.

Para ilustrar el flujo de las transacciones que estamos analizando, consideremos la siguiente figura:

**Figura 2.** Flujo de Transacciones en un Grupo Multinacional



Para comprender cómo pueden ser manipulados los precios entre las entidades integrantes de un Grupo Multinacional de empresas, veamos los casos expuestos en la Tabla 1.

#### *i). Fijación del Precio de Transferencia con Pago de Impuesto*

##### **Caso 1**

En éste caso, la empresa holding adquiere los componentes para la manufactura de sus productos de las empresas no relacionadas y el costo por la manufactura de cada computadora es de 100 pesos.

La empresa holding debe exportar la computadora a su empresa subsidiaria ubicada en nuestro país. Para hacerlo utiliza un *precio de transferencia*, el cual es de 200 pesos.

Asimismo, la empresa subsidiaria puede vender dicha computadora a los clientes no relacionados al precio competitivo en el mercado local de 300 pesos.

En este caso, la empresa holding obtiene una utilidad antes de impuestos de 100 pesos, y la empresa subsidiaria también obtiene una utilidad antes de impuestos de 100 pesos.

De conformidad con las tasas que hemos supuesto, la empresa holdig paga un impuesto de 20 pesos y obtiene una utilidad después de impuestos equivalente a 80 pesos. Por su parte, la empresa subsidiaria paga impuestos por un monto de 60 pesos y obtiene una utilidad después de impuestos equivalente a 40 pesos. El grupo multinacional en su conjunto, paga impuestos por un monto de 80 pesos y obtiene una utilidad global después de impuestos de 120 pesos.

##### **Caso 2**

En este caso la empresa holding manufactura las computadoras personales en su propio país a un costo de producción de 100 pesos, y exporta el producto terminado a su parte relacionada en el país de destino incrementado ahora el precio de transferencia a 280 pesos.

La empresa subsidiaria a su vez, vende el producto en el mercado local a un precio de 300 pesos. Bajo este nuevo escenario, la empresa holding obtiene una utilidad antes de impuestos de 180 pesos y la empresa subsidiaria obtiene una utilidad antes de impuestos de 20 pesos.

Aplicando las tasas de impuestos en los respectivos países, la empresa holding paga 36 pesos de impuestos y obtiene una utilidad después de impuestos de 144 pesos. Por su parte, la empresa subsidiaria paga impuestos por un monto de 12 pesos y obtiene una utilidad después de impuestos de 8 pesos. El grupo multinacional en su conjunto paga impuestos por un monto de 48 pesos y obtiene una utilidad global después de impuestos de 152 pesos.

Es evidente en este caso, que mediante el aumento del precio de transferencia de la empresa holding a la empresa subsidiaria y dada la restricción del precio al consumidor final, la empresa subsidiaria disminuye su nivel de utilidad y por lo tanto también disminuye el pago de impuesto sobre los ingresos obtenidos en el país de destino.

#### *ii) Fijación del Precio de Transferencia sin Pago de Impuesto*

### **Caso 3**

Como puede observarse en la Tabla 1, en este caso la empresa holding manufactura las computadoras personales a un costo unitario de 100 pesos, y decide exportar el producto terminado a su empresa subsidiaria, utilizando para ello un precio de transferencia de 300 pesos.

La empresa subsidiaria a su vez, vende el producto en el mercado local a un precio de 300 pesos. Bajo este nuevo escenario, la empresa holding obtiene una utilidad antes de impuestos de 200 pesos y la empresa subsidiaria obtiene una utilidad antes de impuestos de 0 pesos.

Aplicando las tasas de impuestos en los respectivos países, la empresa holding paga 40 pesos de impuestos y obtiene una utilidad después de impuestos de 160 pesos. Por su parte, la empresa subsidiaria no paga impuestos y se mantiene con una utilidad de 0 pesos después de impuestos. El grupo multinacional en su conjunto paga impuestos por un monto de 40 pesos y obtiene una utilidad global después de impuestos de 160 pesos.

Como puede observarse en este caso, el precio de transferencia iguala el precio al que la empresa subsidiaria puede vender el producto en el mercado local (de 300 pesos en ambos casos) por lo que no obtiene utilidad alguna en la actividad que realiza.

### ***Algunas Consideraciones al Ejemplo Analizado.***

Podemos considerar algunos aspectos relevantes en torno al ejemplo analizado con anterioridad. En primer lugar el costo de manufactura del bien elaborado por la empresa holding nunca se modificó. Esto es razonable, debido a que hemos supuesto que los proveedores de la empresa holding son todos partes no relacionadas, por lo que los precios de adquisición de dichos insumos se forman en un mercado competitivo, mediante negociaciones abiertas con todos los posibles proveedores. Por lo que, si uno de ellos hubiera decidido aumentar el precio de un insumo en forma arbitraria, de tal suerte que esa acción hubiera incrementado el costo de manufactura del bien que estamos analizando, la empresa holding hubiera podido en cualquier momento cambiar de proveedor al precio anterior y mantener el costo de manufactura al mismo nivel que antes.

En segundo lugar, el precio de venta en el mercado local donde opera la empresa subsidiaria tampoco se modificó, esto debido a que hemos supuesto que todos los clientes de la empresa subsidiaria son partes no relacionadas. Por lo que, de haber aumentado el precio de venta, los clientes inmediatamente podrían haber buscado otros proveedores en el mercado, sacando inmediatamente de competencia a la empresa subsidiaria.

Sin embargo, ¿Cómo pudo el grupo multinacional aumentar su utilidad después de impuestos? Desde 120 pesos en el caso 1 hasta 160 pesos en el caso 3. Esto se ha obtenido sin la aplicación de innovación tecnológica alguna a los procesos de producción, ni aplicaciones de valor agregado a los productos que se manufacturan, sino únicamente mediante la manipulación del precio de transferencia.

Es decir, a diferencia de las transacciones de mercado que realizan la empresa holding con sus proveedores y la empresa subsidiaria con sus clientes independientes, la operación de venta de producto terminado de la empresa holding a la empresa subsidiaria es una transacción afectada por la relación de control que existe entre ambas empresas, donde el precio entre ellas se puede fijar sin atender necesariamente a razones de mercado.

## CONCLUSIÓN

Hablar de precios de transferencia es hablar de precios a los que dos partes relacionadas cuando una participa de manera directa e indirectamente en la administración, control o capital de la otra o cuando una persona o grupo de personas.

Participan directamente o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas, se transfieren entre si diversos bienes o servicios, incluyendo entre otros la compra-venta de bienes tangibles (materias primas, productos semi-terminados o productos terminados).

Califica igualmente con la prestación de servicios (administrativos, de tesorería, de contabilidad y de asistencia técnica) el uso o goce temporal de bienes tangibles o intangibles tales como marcas, patentes o procesos industriales entre otros agréguele usted operaciones de financiamiento.

Todo lo anterior, se podía y se puede manipular a costa de una potencial merma de recursos fiscales para los Gobiernos de los distintos países en los que operan las multinacionales, por lo que, la respuesta ha sido implementar una serie de regulaciones en el marco de los impuestos sobre la renta ya que, si el precio de un bien o de un servicio vendido entre dos partes relacionadas no esta pactado a precio de mercado, necesariamente una de las dos partes estarán declarando un mayor o menor ingreso y en consecuencia la otra parte en un mayor o menor costo.

El crecimiento del tráfico comercial internacional ha determinado el desarrollo de estructuras que faciliten el flujo comercial y financiero entre entidades ubicadas en países con características económicas y marcos regulatorios disímiles. Así también, la promoción de la inversión internacional privada es un punto que debe ser tratado en las estrategias económicas de los países en que se ubican las partes que interactúan en estos procesos, toda vez que ella es determinante en gran medida del desarrollo económico del país visto en su conjunto. Como prueba de ello, basta con recordar que el desenvolvimiento de las economías se miden a través de índices y variables económicas calculados sobre la sumatoria de bienes y servicios producidos en los procesos de cambio y de producción dentro de sus territorios o en razón de la nacionalidad o residencia de los mismos, como lo es el caso del Producto Interno Bruto (PIB) y el Producto Territorial Bruto (PTB). Es claro que dicha sumatoria es expresada en términos de moneda de curso legal, en lo cual incide el proceso de valoración dado a la facturación realizada por los factores de producción que generan dichos bienes y servicios.

La teoría en materia de precios de transferencia ha insistido en la maximización de los resultados globales es el mejor indicador de eficacia de este mecanismo. En nuestro caso, determinamos que la asignación óptima es posible sólo cuando la ecuación distingue los bienes transferidos en función de su naturaleza y aprovecha las asimetrías de los mercados mundiales en torno a unos índices de rendimiento adecuados. Obviamente, el resultado arrojado dependerá en gran manera de la productividad o rentabilidad de las inversiones y de la búsqueda de maximización de beneficios por parte de los factores de producción. Sin embargo, no es menos cierto, que las transacciones realizadas en un ambiente de libre competencia tienen un fin individual mas que colectivo y es en este sentido que los gobiernos estudian la posibilidad de establecer regulaciones que les permitan preservar el equilibrio entre el beneficio individual y el bienestar de la sociedad globalmente considerada.

Las regulaciones en todo caso están referidas a transacciones realizadas entre partes relacionadas representadas por compañías filiales, subsidiarias o en todo caso, aquellas que sin mantener una vinculación jurídica directa, en el plano económico mantienen estrechas

vinculaciones. Financieramente ello es medible a través de parámetros como lo son el monto de las ventas o de las prestaciones de servicios o bien la tenencia de acreencias entre integrantes de un mismo grupo económico en relación a la totalidad de transacciones o acreencias generadas en operaciones normales con otras entidades externas al grupo; condiciones previstas en los contratos celebrados y la medición del riesgo asociado a la transacción. Otro parámetro mas evidente es aquel que considera la relación o vinculación entre los accionistas de esas empresas y las características de su participación en los patrimonios de éstas.

En este sentido, uno de los aspectos a destacar, por la incidencia en la determinación de los rendimientos de la inversión, es la carga tributaria a la que están sujetas las sociedades.

Lógicamente que los inversionistas buscan formas de asociación y de materializar sus transacciones cada vez mas audaces, con el propósito fundamental de reducir el impacto que en sus beneficios generan los esquemas de tributación impuestos por cada estado. Así las empresas multinacionales, caracterizadas por estar estructuradas por una pluralidad de empresas subsidiarias unas de otras y ubicadas en dos o mas países, frecuentemente utilizan la práctica de traslado de beneficios de un estado a otro, en donde la tasa efectiva del impuesto a los beneficios sea menor. No obstante, este tipo de prácticas pueden ir en franco detrimento del fisco de un determinado país, constituyéndose en simples mecanismos de evasión fiscal.

Tal es el caso de la práctica denominada por la doctrina económica y tributaria internacional como fijación de precios de transferencia.

El Contador Publico Registrado que dictamine estados financieros para efectos fiscales esta obligado a emitir dentro del informe sobre la situación fiscal del contribuyente si este este cumplió con sus obligaciones en materia de precios de transferencia.

Para la revisión de las operaciones celebrada con partes relacionadas o ínter compañías, es conveniente que el auditor se apegue a los boletines normativos emitidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoria del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

El objeto de dictaminar es sugerir el informe sobre la revisión de la situación fiscal de una empresa auditada para efectos fiscales y en el dictamen sobre estados financieros de la misma como consecuencia del cumplimiento de obligaciones en materia de precios de transferencia para efectos del Impuesto Sobre la Renta. Lo anterior dentro del marco de la normatividad profesional aplicable y en cumplimiento a las obligaciones impuestas, a los Contadores Públicos Registrados por las disposiciones legales correspondientes.

Los precios de transferencia constituyen precios fijados por empresas relacionadas en las transacciones efectuadas entre ellas, con el propósito fundamental del traslado de beneficios de una empresa a otra ubicada en un país con menor presión tributaria de manera que permita maximizar el rendimiento de la inversión del grupo. En tal definición coincide la doctrina: "Precio de Transferencia es la práctica de fijar el precio de los bienes y servicios que se transfieren entre varios países para los efectos de trasladar (junto con el bien o servicio) utilidades o pérdidas entre dos o mas sociedades.

En las conclusiones señalamos la necesidad de tomar en cuenta la naturaleza de los bienes que se transfieren entre las empresas, así como las asimetrías de los mercados mundiales.



## GLOSARIO

### **OMC:**

La Organización Mundial del Comercio conocida como OMC fue establecida en 1995, la OMC administra los acuerdos comerciales negociados por sus miembros, en concreto el Acuerdo General sobre Comercio y Aranceles (GATT en inglés), el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (GATS en inglés) y el Acuerdo sobre Comercio de Propiedad Intelectual (TRIPs en inglés). Además de esta función principal, la OMC es un foro de negociaciones comerciales multilaterales; administra los procedimientos de solución de diferencias comerciales (disputas entre países); supervisa las políticas comerciales y coopera con el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional con el objetivo de lograr una mayor coherencia entre la política económica y comercial a escala mundial.

### **TRIBUTAR:**

Pagar una cantidad de dinero por un ciudadano al Estado para que haga frente a las cargas y servicios públicos.

### **EVASIÓN FISCAL:**

La evasión tributaria, es cualquier hecho comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible, en cualquier forma, resulte sustraída total o parcialmente al pago del tributo previsto por la ley.

### **FIDEICOMISO:**

Disposición testamentaria por la que se encomienda una herencia a alguien para que haga con ella lo que se le encargue: le ha dejado todas sus posesiones en fideicomiso.

### **ONU:**

La **Organización de las Naciones Unidas (ONU)** es la mayor organización internacional existente. Se define como una asociación de gobiernos global que facilita la cooperación en asuntos como el Derecho internacional, la paz y seguridad internacional, el desarrollo económico y social, los asuntos humanitarios y los derechos humanos.

La ONU fue fundada el 24 de octubre de 1945 en San Francisco (California), por 51 países, al finalizar la Segunda Guerra Mundial, con la firma de la Carta de las Naciones Unidas.

### **COTIZACIÓN BURSÁTIL:**

Variaciones en el precio de un valor que cotiza en un mercado bursátil organizado.

En valores de renta fija, dícese de la cotización que incluye los intereses generados y no cobrados hasta la fecha.

### **MERCADO BURSÁTIL:**

Es aquel en el que se concentran las ofertas y demandas sobre los valores en circulación admitidos a cotización en bolsa. Es asimismo, el lugar donde se contratan valores mobiliarios (fundamentalmente acciones y obligaciones).

### **INFLACIÓN:**

Es el aumento sostenido y generalizado del nivel de precios de bienes y servicios, medido frente a un poder adquisitivo estable. Se define también como la caída en el valor de mercado o del poder adquisitivo de una moneda en una economía en particular, lo que se diferencia de la devaluación, dado que esta última se refiere a la caída en el valor de la moneda de un país en relación con otra moneda cotizada en los mercados internacionales, como el dólar estadounidense, el euro o el yen.

### **GRAVÁMEN:**

Carga fiscal sobre la riqueza, renta o gasto de una persona física o un bien mueble o inmueble: el impuesto de circulación es un gravamen municipal.

### **EXPORTACIÓN:**

Envío o venta de productos del propio país a otro: toda la fruta que produce esta finca está destinada a la exportación.

### **IMPORTACIÓN:**

Introducción de productos extranjeros en un país: importación de materias primas.

### **ARANCEL:**

Tarifa oficial que fija los derechos que se han de pagar en aduanas, ferrocarriles, etc.: arancel de aduanas.

### **CONTRAPRESTACIÓN:**

Prestación o servicio que debe una parte contratante como compensación por lo que ha recibido o debe recibir: recibía una ayuda económica en contraprestación a sus servicios.

### **UTILIDAD:**

Sinónimo de ganancia.

Son la medida de un excedente entre los ingresos y los costos expresados en alguna unidad monetaria.

Medida de la satisfacción que obtiene el consumidor al consumir o adquirir un bien o servicio en respuesta a sus necesidades. En Latinoamérica se usa también para referirse a las ganancias o beneficios.

### **COSTO:**

En un sentido general, costo es lo que hay que entregar para conseguir algo, lo que es preciso pagar o sacrificar para obtenerlo, ya sea mediante la compra, el intercambio o la producción.

Son las áreas de la empresa que tienen manejo y control sobre el consumo de recursos (material, mano de obra, etc.). En los centros de costos no se toman decisiones sobre ventas o cantidad de activos.

### **GASTO:**

Comprende los gastos realizados por el ente en razón de sus actividades, pero que no son atribuibles a las funciones de compra, producción, comercialización y financiación de bienes o servicios.

### **MULTA:**

Sanción de carácter pecuniario que se impone a un causante que no ha cumplido con sus obligaciones fiscales consistentes en la presentación de sus manifestaciones, avisos, pago de impuestos, etc., en los términos legales.

### **SANCIÓN:**

Castigo que se da al que no cumple una norma establecida o tiene un comportamiento incorrecto: la invasión fue castigada con sanciones económicas.

## BIBLIOGRAFÍA

- Precios de Transferencia y sus efectos fiscales 2008.  
Herbert Bettinger Barrios. Primera Edición. Impreso en México 1993.  
ISBN 978-970-811-130-0
- Ley del Impuesto Sobre la Renta 2008.
- Puntos Finos. Revista No. 147 2ª. Quincena de Marzo de 2008.
- Precios de Transferencia. Sus efectos fiscales. Décima primera edición Enero de 2001.  
ISBN 970-676-144-6  
Herbert Bettinger Barrios.
- Manual de Precios de Transferencia.  
Latapi Ramírez Mario. México: TAX editores.
- Precios de Transferencia.  
Mejía Iturriaga, Enrique Balzain.  
Revista. México editorial Nuevo Consultorio Fiscal # 202
- International Finance.  
Apleyard Dennis R., Field Alfred J. Jr. (McGraw Hill 1998)
- Diccionario de Economía  
Bannock, Graham, Baxter R.E., Rees Ray. (Trillas Editorial, 1998)
- Compendio sobre Precios de Transferencia  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, (IMPC Publicaciones, 1999)
- [www.gvamundial.com.mx](http://www.gvamundial.com.mx)
- Código Fiscal de la Federación 2008
- Guías de Precios de Transferencia emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)