

TESIS

TESIS

TESIS

TESIS

TESIS



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA  
DE AGUASCALIENTES

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE AGUASCALIENTES

CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICO Y ADMINISTRATIVAS

DEPARTAMENTO DE CONTADURÍA

TRABAJO PRÁCTICO

ANÁLISIS FISCAL DEL SUJETO OBLIGADO EN LOS PRECIOS DE  
TRANSFERENCIA. EL CASO DE UNA EMPRESA DEL ESTADO DE  
AGUASCALIENTES.

PRESENTA

Viridiana Palomares Acevedo

PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRA EN IMPUESTOS

TUTOR

M.I. Jorge Humberto López Reynoso

COMITÉ TUTORAL

M.F. Natalia Magdaleno Ramírez

Dr. Felipe Moreno Yebra

Aguascalientes, Ags. a 02 de diciembre de 2016.

TESIS

TESIS

TESIS

TESIS

TESIS



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA  
DE AGUASCALIENTES



CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
Y ADMINISTRATIVAS

**DRA. GUADALUPE RUIZ CUELLAR**  
**DIRECCION GENERAL DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO**  
**P R E S E N T E**

Por medio de este conducto informo que el documento final de Trabajo Práctico titulado: **ANÁLISIS FISCAL DEL SUJETO OBLIGADO EN LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA. EL CASO DE UNA EMPRESA DEL ESTADO DE AGUASCALIENTES.** Presentado por el sustentante: **VIRIDIANA PALOMARES ACEVEDO** con ID **97727** egresado de la **MAESTRÍA EN IMPUESTOS**, cumple las normas y lineamientos establecidos institucionalmente. Cabe mencionar que el autor cuenta con el voto aprobatorio correspondiente.

Para efecto de los trámites que al interesado convengan se extiende la presente, reiterándole las consideraciones que el caso amerite.

**ATENTAMENTE**  
**"SE LUMEN PROFERRE"**

Aguascalientes, Ags., a 24 de Noviembre de 2016

**DRA. EN ADMÓN. SANDRA YESENIA PINZÓN CASTRO**  
**DECANO DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS**

c.c.p.- C.P. Ma. Esther Rangel Jiménez – Jefe del Departamento de Control Escolar  
c.c.p.- Sección De Certificados y Títulos  
c.c.p.- Secretaría Técnica de la Maestría en Impuestos  
c.c.p.- Estudiante  
c.c.p.- Archivo





UNIVERSIDAD AUTÓNOMA  
DE AGUASCALIENTES



CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
Y ADMINISTRATIVAS

**DRA. SANDRA YESENIA PINZON CASTRO**  
**DECANO (A) DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMIAS Y ADMINISTRATIVAS**  
**PRESENTE**

Por medio del presente como Tutor designado de la estudiante **VIRIDIANA PALOMARES ACEVEDO** con ID **97727** quien realizó el trabajo práctico titulado: **ANÁLISIS FISCAL DEL SUJETO OBLIGADO EN LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA. EL CASO DE UNA EMPRESA DEL ESTADO DE AGUASCALIENTES** y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia, me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que *ella* pueda proceder a imprimirlo, y así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE  
"SE LUMEN PROFERRE"

Aguascalientes, Ags., a 17 de Noviembre de 2016

M.I. Jorge Humberto López Reynoso  
Tutor de Tesis

M.F. Natalia Magdalena Ramírez  
Integrante del Comité Tutorial

Dr. Felipe Moreno Yebra  
Integrante del Comité Tutorial

c.c.p.- Secretaría de Investigación y Posgrado  
c.c.p.- Consejero Académico  
c.c.p.- Minuta Secretario Técnico  
c.c.p.- Interesado



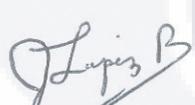
**DICTAMEN DE LIBERACIÓN DE LA TESIS / TRABAJO PRÁCTICO**

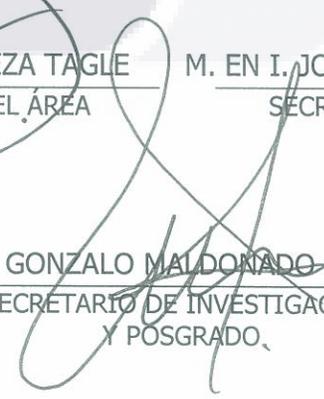
DATOS DEL ESTUDIANTE	
NOMBRE: <b>VIRIDIANA PALOMARES ACEVEDO</b>	ID (No. de Registro): <b>97727</b>
PROGRAMA: <b>MAESTRÍA EN IMPUESTOS</b>	ÁREA: <b>IMPUESTOS</b>
TUTOR/TUTORES: <b>M.I. Jorge Humberto López Reynoso (Director de tesis)</b> <b>M.F. Natalia Magdalena Ramírez (Lector 1)</b> <b>Dr. Felipe Moreno Yebra (Lector 2)</b>	
TESIS ( )	TRABAJO PRÁCTICO ( X )
OBJETIVO: <b>Analizar los contenidos teóricos que regulan al sujeto obligado en materia de precios de transferencia, con la finalidad de verificar que sus operaciones se realicen a precios de mercado. Para posteriormente realizar dicho análisis de forma práctica a una empresa del Estado de Aguascalientes.</b>	
DICTAMEN	
CUMPLE CON LOS CRÉDITOS ACADÉMICOS DEL PLAN DE ESTUDIOS:	( SI )
CUMPLE CON EL FORMATO SEÑALADO EN EL MANUAL PARA LA ELABORACIÓN DEL TRABAJO RECEPTACIONAL EN LOS PROGRAMAS DE POSGRADO:	( SI )
CUMPLE CON LA ESTRUCTURA SEÑALADA EN EL MANUAL DE TESIS/TRABAJO PRÁCTICO INSTITUCIONAL:	( SI )
CUMPLE CON LOS LINEAMIENTOS PROPIOS DEL PROGRAMA (SI PROCEDE):	( SI )
SE CUENTA CON LA CARTA DE SATISFACCIÓN DEL USUARIO (SI PROCEDE):	( SI )
CUMPLE CON LA CARTA DE LIBERACIÓN DEL TUTOR/COMITÉ TUTORAL:	( SI )

Aguascalientes, Ags. a 24 de NOVIEMBRE de 2016

**FIRMAS**

  
DR. MIGUEL ÁNGEL OROPEZA TAGLE  
CONSEJERO ACADÉMICO DEL ÁREA

  
M. EN I. JORGE HUMBERTO LÓPEZ REYNOSO  
SECRETARIO TÉCNICO DEL POSGRADO

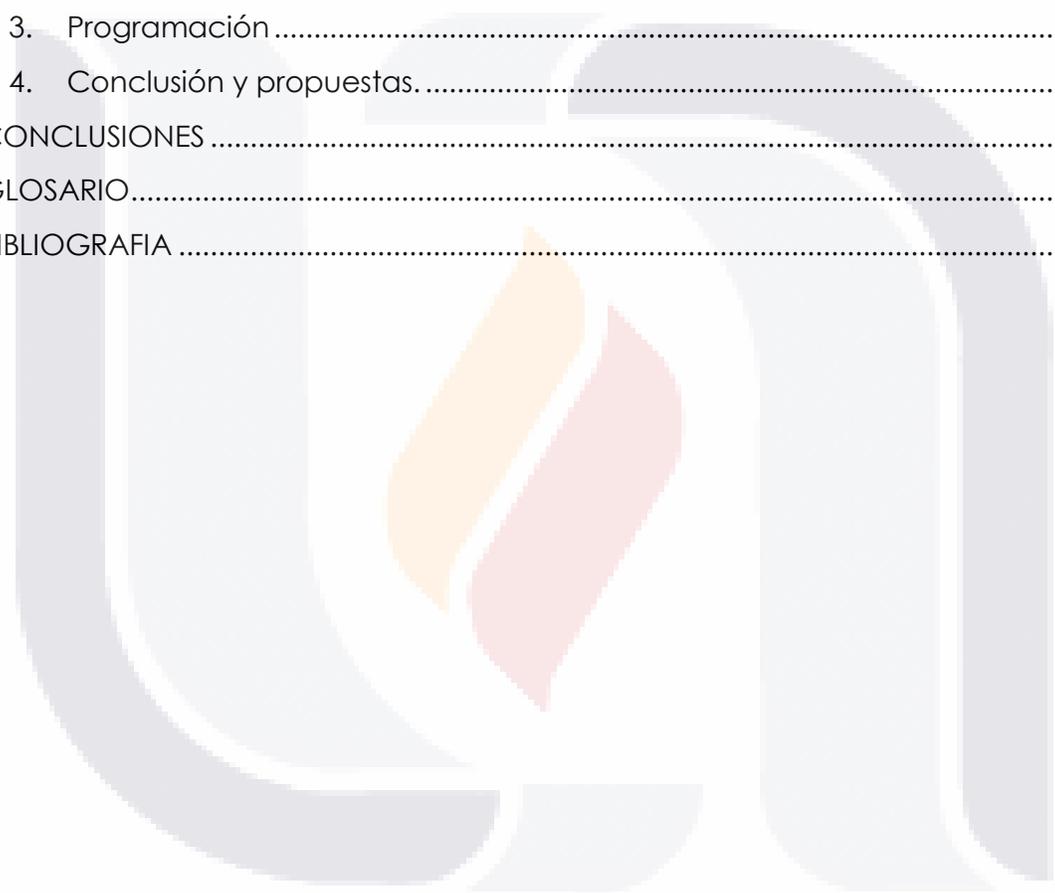
  
DR. GONZALO MALDONADO GUZMÁN  
SECRETARIO DE INVESTIGACIÓN  
Y POSGRADO,

## ÍNDICE GENERAL

ÍNDICE GENERAL .....	1
ÍNDICE DE TABLAS .....	4
ÍNDICE DE GRÁFICAS O FIGURAS .....	5
ACRÓNIMOS .....	6
RESUMEN .....	8
INTRODUCCIÓN .....	9
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA .....	9
Antecedentes .....	10
Justificación .....	12
Definición del problema .....	16
Objetivo general .....	16
Objetivos específicos .....	16
DISEÑO Y MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN .....	17
Método para el análisis de las normas aplicables. ....	17
Estructura de las disposiciones .....	18
Método para el análisis de la empresa. ....	19
I.    MARCO TEÓRICO .....	21
1.1.    Antecedentes Internacionales de los Precios de Transferencia. ....	21
1.2.    Antecedentes de los Precios de Transferencia en México .....	28
1.3.    Definición de Precios de Transferencia en Empresas Vinculadas.....	34
1.4.    Orden Jurídico Fiscal Internacional .....	37
1.5.    Orden Jurídico Fiscal Nacional.....	41
1.5.1.    Regulación de los Precios de Transferencia en México.....	43
1.5.1.1.    Operaciones con partes relacionadas de empresas multinacionales. ....	44
1.5.1.1.1.    Artículo 179. Operaciones con partes relacionadas.....	45
1.5.1.1.2. Artículo 180. Métodos aplicables para la determinación de precios. .....	49

1.5.1.1.3. Artículo 184. Ajustes Secundarios. ....	55
1.5.1.1.4. Artículo 76. Obligaciones de las personas morales. ....	56
1.5.1.2. Precios de Transferencia para personas físicas. ....	59
1.5.1.2.1. Artículo 90 Obligaciones de las personas físicas en general. ....	59
1.5.1.2.2. Artículo 110. Obligaciones de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales. ....	61
1.6. Sujetos del precio de transferencia .....	63
1.6.1. Concepto aportado por la OCDE .....	65
1.6.2. Conceptos incluidos dentro de la LISR .....	67
1.6.2.1. Personas morales .....	67
1.6.2.1.1. Partes relacionadas de una asociación en participación. ....	71
1.6.2.1.2. Partes relacionadas de un establecimiento permanente. ....	74
1.6.2.1.3. Partes relacionadas por operaciones con empresas ubicadas dentro de regímenes fiscales preferentes. ....	84
1.6.2.2. Personas físicas. ....	86
1.6.2.2.1. Ley del Impuesto Sobre la Renta .....	86
1.6.2.2.2. Remisión a la Ley Aduanera. ....	87
1.6.2.2.2.1. Comentarios a los supuestos de vinculación considerados por la Ley Aduanera. ....	88
1.7. Operaciones sujetas al precio de transferencia .....	89
1.7.1. Operaciones de financiamiento .....	92
1.7.2. Prestación de servicios intragrupo .....	95
1.7.3. Explotación o transmisión de la propiedad de un bien tangible. ....	98
1.7.4. Explotación o transmisión de la propiedad de un bien intangible. ....	99
1.7.5. Enajenación de acciones. ....	101
1.8. Precios de transferencia en España y la problemática en los supuestos de vinculación en el régimen español. ....	102
II. DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO .....	109
1. Etapa de pre – investigación: La presente etapa se realizó por medio de la obtención y análisis de la información obtenida por parte de la empresa. ....	109
1.1. Detección de síntomas. ....	109
1.2. Planteamiento de la investigación. ....	109

1.2.1.	Título de la propuesta.....	110
1.2.2.	Datos de identificación del grupo u organización a atender.....	110
1.2.3.	Obtención de información empírica (diagnóstico) .....	110
1.2.3.1.	Identificación de las necesidades.....	110
1.2.3.2.	El marco institucional.....	111
1.2.3.3.	Justificación de la propuesta, .....	111
2.	Primera etapa.....	112
3.	Programación.....	115
4.	Conclusión y propuestas.....	118
CONCLUSIONES .....		119
GLOSARIO.....		120
BIBLIOGRAFIA .....		122



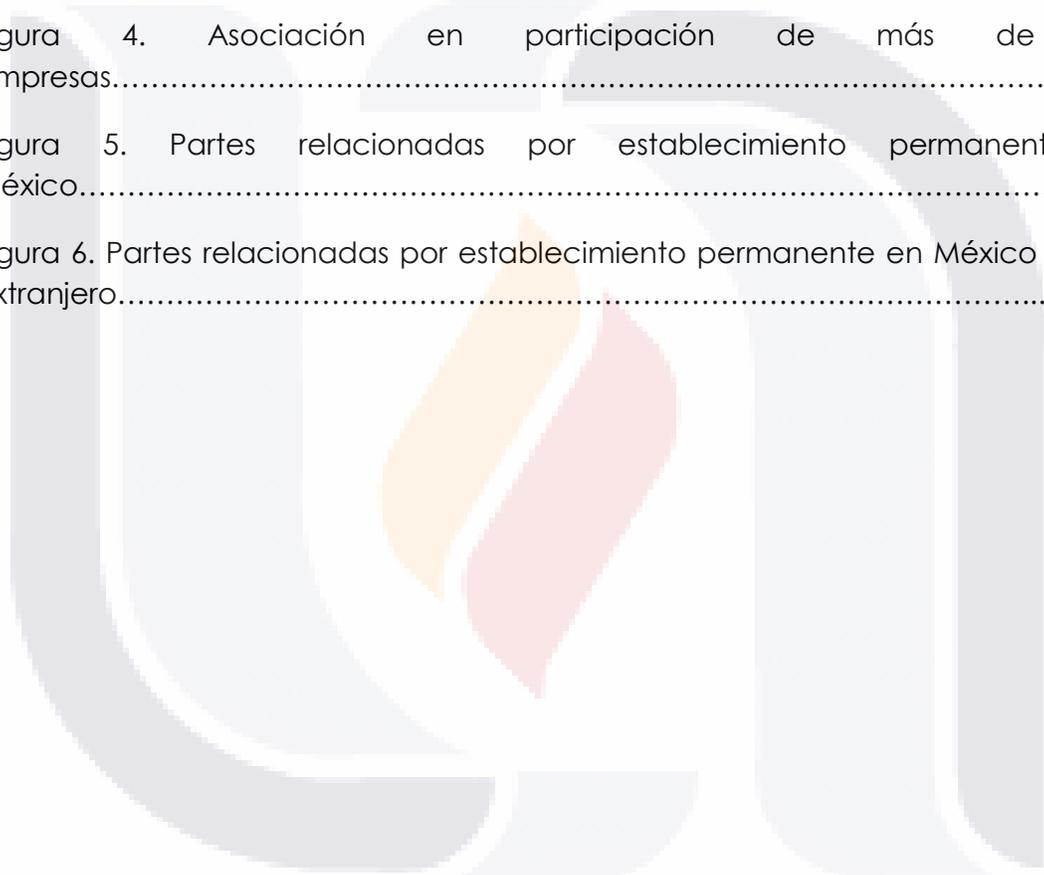
## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Etapas de la metodología de la intervención.....	20
Tabla 2. Regulación histórica de los Precios de Transferencia en Estados Unidos de Norteamérica.....	24
Tabla 3. Trabajo Histórico de los Precios de Transferencia por parte de la OCDE.....	25
Tabla 4. Trabajo histórico hecho por México de los Precios de Transferencia.....	31



## ÍNDICE DE GRÁFICAS O FIGURAS

Figura 1. Participación accionaria directa de personas morales.....	70
Figura 2. Participación accionaria indirecta de personas morales.....	71
Figura 3. Asociación en participación de dos empresas.....	73
Figura 4. Asociación en participación de más de dos empresas.....	74
Figura 5. Partes relacionadas por establecimiento permanente en México.....	83
Figura 6. Partes relacionadas por establecimiento permanente en México y en el extranjero.....	84



## ACRÓNIMOS

APA	Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CFF	Código Fiscal de la Federación
CPC	Contador Público Certificado
DOF	Diario Oficial de la Federación
EP	Establecimiento Permanente
EPT	Estudio de Precios de Transferencia
IRC	Internal Revenue Code – Código de Impuestos Internos
IRS	Internal Revenue Service - Servicio de Impuestos Internos
LIETU	Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
MOTC	Mark-up on Total Cost – Margen sobre costos y gastos
NIF	Normas de Información Financiera, mismas que son emitidas por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, S.C.

OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PLI's	Profit Level Indicators – Índices de rentabilidad
PT	Precios de Transferencia
ROCE	Return on Capital Employed – Regreso Sobre el Capital Empleado
ROS	Return on sales – Regreso sobre las ventas
SAT	Servicio de Administración Tributaria
TRLIS	Ley del impuesto sobre sociedades

## **RESUMEN**

A lo largo del presente, se analizarán los supuestos de vinculación del régimen de precios de transferencia, lo anterior con base en los trabajos de la comunidad internacional, así como la legislación mexicana.

Especial atención se pone en el riesgo fiscal en la conformación del sujeto, pues existe gran desconocimiento por parte del contribuyente.



## **INTRODUCCIÓN**

Está demostrado que las empresas relacionadas se valen de prácticas que las beneficien fiscalmente y las conduzcan a aumentar sus ganancias, siendo una de las más importantes, el transferir utilidades a países donde se otorgan beneficios fiscales o se apliquen tasas tributarias inferiores; para lo cual, se desarrolló un sistema que condujera a verificar la asignación justa de los recursos entre los participantes de las transacciones, por medio del cual, fuese posible detectar y evitar mecanismos desleales que maximizan las utilidades de las empresas a costa de perjudicar la recaudación del lugar donde se ubiquen las utilidades o pérdidas, es así que nacen los precios de transferencia, ante la preocupación de las administraciones tributarias de no dejar escapar el pago de impuestos en su respectiva jurisdicción.

Durante el presente trabajo se analizarán los supuestos de vinculación establecidos por el trabajo de organismos internacionales, como la propia legislación nacional, dado que la obligación de cumplir con los precios de transferencia depende de tal vinculación.

## **PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

Este capítulo abordará los contenidos esenciales para comprender la problemática que existe en torno a la conducta del sujeto obligado en materia precios de transferencia, tanto en lo general como en la empresa sujeta a intervención.

## Antecedentes

Durante las últimas cuatro décadas del siglo pasado, el desarrollo de las empresas miraba hacia la globalización, que se reflejó en la expansión de las empresas hacia otros países, fenómeno inicio en los años 60's, principalmente con la participación de Estados Unidos, fue así que nació el comercio internacional y la intermediación de grupos multinacionales, Mosqueda (2008).

Paulatinamente las empresas generaron estrategias globales encaminadas al fortalecimiento y crecimiento de las mismas; aunado a lo anterior, los gobiernos de distintos países encaminaban sus esfuerzos en atraer inversión extranjera a sus jurisdicciones a través de una tributación baja o inexistente, lo que invitaba a multinacionales a establecerse o hacer traspasos de pérdidas y utilidades a esos países, favoreciéndose de los incentivos ofrecidos, Anguita (2012). Igualmente, una idea de Pedal (2007) expuesta por la misma Dra. Anguita (2012), afirma que una correcta utilización de estas prácticas permite a las empresas multinacionales reducir la carga fiscal de los rendimientos que obtienen, siendo uno de los instrumentos más relevantes en la planificación fiscal internacional.

Expone Mosqueda (2008), que al mismo tiempo que aumentaban este tipo de prácticas, nacieron organismos con capacidad de legislación en las actividades de las empresas multinacionales, tales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), Organización de las Naciones Unidas (ONU), la Organización Mundial del Comercio, entre otros. Mismos que apoyaron en el estudio y análisis de las primeras problemáticas surgidas por los intercambios comerciales de empresas relacionadas, dado que surgieron multitud de desacuerdos relacionados con la distribución de las ganancias, y su consecuente cobro de impuestos; fue así que internacionalmente se empieza a trabajar sobre un mecanismo que regule tales actividades, mismo que ahora se conoce como precios de transferencia, el cual nace con la finalidad de regular que los intercambios realizados por empresas relacionadas se generen a precios de mercado, o como si la transacción ocurriera entre partes independientes,

para de este modo evitar las transferencias desleales y no afectar la recaudación de las distintas jurisdicciones implicadas en la negociación.

Por lo que respecta a nuestro país, fue hasta los años 90's en que México empezó a recibir inversiones extranjeras con más fuerza, propulsando el fenómeno en nuestro país. Derivado de lo anterior, y ante la creciente expansión de empresas multinacionales en México, así como su ingreso a la OCDE en 1994, es que nuestro país recibe la invitación para regular los precios de transferencia; en esos años, la mayor parte de los sectores de la economía mexicana se encontraban abiertos al ingreso de la inversión extranjera directa, por lo que la misma se incrementó y mostro estabilidad, lo anterior según un estudio realizado por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) denominado "La inversión extranjera en México" del año 2000; por motivos como estos, es que el gobierno mexicano se interesó en regular que los impuestos generados por dichas inversiones extranjeras fuesen recaudados por nuestro país y no otro en el que prevalecieran beneficios fiscales, por lo que se decidió incorporar en nuestra legislación el tema de precios de transferencia a partir de 1997.

Resultaba evidente para nuestro país la conveniencia de dichas regulaciones, dado que son altos los capitales expuestos por las empresas multinacionales, expone lo anterior Casas, Zamudio (2008), al exponer que el país observo un importante incremento en su recaudación derivado de aquellas novedosas regulaciones, así fue pues, México el primer país de América Latina en regular y fiscalizar los precios de transferencia.

Actualmente la regulación en la materia, se encuentra contenida tanto en instrumentos nacionales (principalmente la Ley del Impuesto sobre la Renta), como internacionales (Guías en precios de transferencia emitidas por la OCDE), siendo instrumentos muy complejos, que generan gran cantidad de obligaciones y responsabilidad a los contribuyentes, mismos que se encuentran en incertidumbre constante.

Entendiendo las graves consecuencias que puede desencadenar tal desconocimiento, es que por medio del presente estudio pretendo analizar la interrogante más básica en relación a los precios de transferencia, el determinar si una empresa es o no sujeto obligado en materia de precios de transferencia.

Para consecuentemente, en caso de obtener respuesta afirmativa, analizar que los precios que mantienen en sus transacciones con partes relacionadas se encuentren apegados a derecho, y se limiten así los riesgos ante la administración tributaria nacional.

A fin de emprender este análisis resulta imprescindible preguntarnos:

1. ¿Cómo identificar correctamente la existencia de una parte relacionada (directa o indirecta)?
2. ¿Cómo determinar la existencia de operaciones vinculadas?

Ambas son preguntas que habrán de responderse con anterioridad a un estudio de precios de transferencia, e implican una serie de cuestionamientos y elementos de control que derivan de ellas.

Al ser el presente un caso práctico, se intentará identificar dentro de una empresa ubicada en el Estado de Aguascalientes ambas preguntas principales y primordiales, para de esta forma poder llegar a determinar si la empresa es o no sujeto obligado en precios de transferencia, así como las alternativas para lograr certidumbre jurídica para cualquiera de ambos supuestos.

### **Justificación**

Tal como señalan Peña, Orellana (2008), hasta el 75% del comercio mundial (40% llevado a cabo por empresas multinacionales y 35% realizado por Joint – Ventures y alianzas), están sujetos a requerimientos en materia de precios de transferencia, si agregamos a esta alarmante información el hecho de que la falta de controles

corporativos, el uso indiscriminado de la injerencia financiera para fines ilícitos, combinados con el uso de paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes, es claro que los gobiernos reaccionarían ante tales situaciones creando normas regulatorias que eviten se distorsionen los precios entre empresas relacionadas.

A partir de 1997 México regula los precios de transferencia, incorporando las directrices de la OCDE en la materia, a nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo Michan (2011), señala en el capítulo denominado "Litigios en materia de Precios de Transferencia en México" que según el Reporte de la OCDE, en nuestro país las visitas domiciliarias sobre precios de transferencia comenzaron en 1999, no obstante, el periodo activo de dichas visitas empezó en 2004, lo anterior derivado de que la autoridad escogió posponer el programa de auditoria y se enfocó en su lugar en Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia (APAs), particularmente con respecto a sectores industriales específicos considerando su importancia para la economía mexicana.

Los avances en el tema a partir de ese momento han sido graduales, tal como menciona Casas (2008), al decir que si bien a la administración tributaria mexicana le falta camino para recorrer y consolidarse, ha mostrado actividad constante en la regulación e inspección del tema, muestra de ello son las modificaciones en la legislación que se presentan año con año para cubrir situaciones que va detectando durante la fiscalización, así como el hecho de que cada día se sabe de más auditorias en la materia, mismas que han resultado en ajustes considerables al resultado fiscal de los contribuyentes auditados, por lo que comenta que es probable que se destinen más recursos para continuar con la fiscalización de precios de transferencia, coincido con los autores, dado que las alianzas entre empresas difícilmente se extinguirán algún día, aunado a que este tipo de empresas necesariamente cuentan con ingresos que llaman la atención de la administración tributaria, más aún si consideramos la situación económica actual del país, en la que se advierte a que la fiscalización se dirija a los grandes contribuyentes, como los son las partes relacionadas de empresas multinacionales.

Lo anterior, aunado a las herramientas que genera la cooperación internacional entre países, como los intercambios de información, facilitan el control de la administración tributaria sobre los contribuyentes, al respecto bien señala el Contador Público integrante de la Comisión Fiscal del IMCP, Aguilar (2015), al mencionar que durante muchos años contribuyentes de todo el mundo han escondido ingresos y activos de las autoridades tributarias, abusando del secreto bancario y de otros impedimentos en el intercambio de información; sin embargo en la actualidad pensar en una posibilidad semejante se vuelve un enorme riesgo, lo anterior, debido a que la cooperación entre autoridades fiscales se está convirtiendo en la regla y no en la excepción.

Al respecto afirma Bettinger (2013), en su estudio "Precios de transferencia, sus efectos fiscales", que la autoridad con el fin de determinar el monto del precio de transferencia de operaciones entre contribuyentes, deberá llevar a cabo todos los actos que le permitan dicha configuración, para efecto de lograr lo anterior, la autoridad deberá contar con todo el apoyo que gobiernos extranjeros le puedan brindar, este apoyo se logra en primer lugar, a través de la aplicación de los acuerdos de intercambio de información fiscal, y dado que en nuestros días los avances tecnológicos y de comunicación, facilitan dicha interacción, se ha desarrollado un ambiente muy dinámico por parte de las autoridades fiscales a nivel internacional, de modo que obtienen de forma ágil y sin restricciones información de los contribuyentes, sobre todo en grupos y empresas multinacionales importantes.

Por lo que Aguilar (2015), expone que es claro que la Autoridad Tributaria mexicana cuenta actualmente con los medios necesarios para realizar un adecuado y eficiente intercambio de información, especialmente de manera automática, por lo que los contribuyentes están expuestos a sanciones tanto administrativas como penales en caso de no declarar adecuadamente sus ingresos. Esto, aunado a que se tendrá por cierta la información conocida por las autoridades fiscales extranjeras, salvo prueba en contrario, tal como lo dispone el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación (CFF), lo que evidencia la

necesidad de administrar los riesgos de forma adecuada, para evitar consecuencias adversas para las organizaciones.

Casas (2008), concluye que no hay caminos cortos para cumplir con la obligación de preparar documentación comprobatoria de precios de transferencia, sin embargo la autoridad día con día está exigiéndola con mayor fuerza a las empresas obligadas con el objetivo de generar una mayor cantidad de recaudación fiscal, por tal motivo los contribuyentes deben analizar su situación Fiscal ya que podrían estar afectados al régimen de precios de transferencia y no saberlo y esto les puede ocasionar una serie de complicaciones graves ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Es por tales razones que se decide el desarrollo del presente trabajo práctico, para apoyar a los sujetos que se consideren posibles obligados en materia de precios de transferencia, a determinar tal situación, así como la forma de documentar la determinación que se concluya, con la finalidad de evitar riesgos futuros.

Es por esto, que durante el presente trabajo práctico se pretende revisar y reevaluar dentro de las empresas a manera de check-list, la política de precios de transferencia y sus controles como:

- Adquirir un conocimiento profundo de las principales operaciones vinculadas intercompañía.
- Conocer a fondo los sujetos o partes relacionadas, sean estas directas o indirectas.
- Tener conocimiento de las regulaciones locales.
- Mantener contratos intercompañía que estén actualizados y sean consistentes con la realidad económica de las operaciones.

## **Definición del problema**

El desconocimiento por parte de los contribuyentes de tener o no la obligación de cumplir con el régimen de precios de transferencia. Pues desconocen los supuestos de vinculación existentes, así como las graves consecuencias que puede acarrear tal desconocimiento.

Problemática que actualmente muestra la empresa sujeta a intervención, pues no conoce los supuestos de vinculación en los que puede localizarse.

## **Objetivo general**

Analizar los contenidos teóricos que regulan al sujeto obligado en materia de precios de transferencia, con la finalidad de verificar que sus operaciones se realicen a precios de mercado.

Para posteriormente realizar dicho análisis de forma práctica a una empresa del Estado de Aguascalientes.

## **Objetivos específicos**

- Conocer los antecedentes y generalidades de los precios de transferencia.
- Identificar la regulación nacional e internacional existente en la materia.
- Identificar a los sujetos obligados y las operaciones vinculadas, así como las obligaciones que nacen derivado de estas.
- Conocer los conceptos de vinculación para precios de transferencia de la regulación española.
- Analizar las partes relacionadas y las operaciones que realiza una empresa localizada en el estado de Aguascalientes.

## **DISEÑO Y MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN**

La primer parte del estudio se centrara en la exposición de los antecedentes y conceptos teóricos necesarios para conocer las generalidades del fenómeno de los precios de transferencia, recurriendo para esto, a la revisión de investigaciones anteriores, formuladas principalmente por académicos, miembros de asociaciones, firmas especializadas, entre otros expertos del área.

Posteriormente se analizarán los instrumentos nacionales e internacionales que soportan las disposiciones tendientes a regular los precios de transferencia; específicamente la configuración del sujeto obligado.

Por último, se contrastarán los elementos de las disposiciones aplicables con los datos recabados dentro de una empresa del Estado de Aguascalientes dedicada a la fabricación, destilación, envasado, distribución, comercialización, importación y exportación de toda clase de bebidas alcohólicas y no alcohólicas, con el objetivo de evaluar si la misma es sujeto obligado en materia de precios de transferencia.

Para la realización de estos análisis nos apoyaremos de dos métodos, el primero nos servirá para la interpretación y entendimiento de las normas, y el segundo para la aplicación de las mismas dentro de la empresa, métodos que se explican a continuación:

### **Método para el análisis de las normas aplicables.**

Derivado de que las disposiciones que regulan los precios de transferencia, son principalmente de índole tributario, utilizaré para su análisis el método para estudio de las Normas Aduaneras y Tributaras del Dr. Felpe Moreno Yebra, quien señala que su método tiene como pretensión “convertirse en instrumento que permita entender las normas aduaneras y tributarias vía la escisión de sus disposiciones jurídicas. Así debemos de conocer los elementos de la disposición

en estudio, luego, analizar su relación para, finalmente, entenderla". Moreno, 2016 (p.19).

Señala el autor que acorde al Método, las disposiciones jurídicas tributarias y aduaneras pueden tener los siguientes elementos:

### Estructura de las disposiciones

**Relación jurídica tributaria:** Nace entre dos sujetos, cada uno con dos conductas:

Sujeto Activo: Aquel que lleva a cabo la gestión y recaudación del tributo, cuenta con dos facultades:

Facultades discrecionales: a las que se ubica con el verbo "podrá".

Facultades regladas: ubicándolas con los verbos "deberá, realizará".

Sujeto Pasivo: Aquel que se sitúa en el supuesto que marca la norma, al que le corresponden dos actos:

Derechos: localizándolos con el verbo "podrá".

Obligaciones: se localizan con los verbos "deberá / no podrá"

Adicionalmente aparecen para los sujetos excepciones y condicionantes que impactan en el sentido de la disposición por lo que es importante su identificación.

Los elementos de cada disposición serán identificados de acuerdo a las siguientes siglas:

- |                                   |             |
|-----------------------------------|-------------|
| 1. Facultad Reglada               | <b>FR</b>   |
| 2. Facultad Discrecional          | <b>FD</b>   |
| 3. Derecho                        | <b>D</b>    |
| 4. Obligación                     | <b>O</b>    |
| 5. Excepción / excepción referida | <b>E/ER</b> |

## 6. Condicionante / Condicionante referida

C/CR

Siendo así, en el capítulo correspondiente al análisis de las disposiciones, las acompañaremos con un superíndice que estará indicando la identificación de alguno de los elementos de la relación jurídica tributaria, y al final de cada artículo una descripción de los elementos encontrados.

### **Método para el análisis de la empresa.**

Posteriormente, en la segunda parte del trabajo, empleando la metodología de la intervención, aplicaremos los contenidos normativos analizados en una empresa del Estado de Aguascalientes.

La metodología de la intervención tiene lugar y aplicación en un contexto social, ya que su objetivo es identificar algunos factores que inciden en las organizaciones de manera negativa, y a su vez la necesidad de cambio para la búsqueda de su posible solución.

Se entiende que el régimen de precios de transferencia son de gran trascendencia en las organizaciones y consisten en un cumulo de obligaciones para los involucrados, existe mucha ignorancia en el tema, misma que ha llevado a organizaciones que aún sin encuadrar en los supuestos de causación, son convencidos de contar con un estudio de precios de transferencia derivado del costo que representa para el elaborador.

El tema incide de manera negativa en las organizaciones derivado del desconocimiento que genera incertidumbre, por lo se pretende al final de la aplicación generar una posible solución a la problemática que mantiene al día de hoy la empresa intervenida al no saber si es sujeto obligado o no del régimen de precios de transferencia.

Para una correcta aplicación de la metodología de intervención se seguirán las siguientes fases y etapas que son propuestas por Martí.

**Tabla 1. Etapas de la metodología de la intervención.**

<b>ETAPAS DE LA METODOLOGÍA DE INTERVENCIÓN</b>
1.- Etapa de pre-investigación: síntomas, demandas y elaboración del proyecto:
1.1. Detección de los síntomas
1.2. Planteamiento de la investigación
2.- Primera etapa: Diagnóstico, conocimiento del contexto, revisión del entorno así como de documentación de la empresa:
2.1 Recogida de información
2.2 Constitución del grupo de IAP
2.3 Introducción de elementos analizadores
2.4 Inicio trabajo de campo
2.5 Entrega y discusión del primer informe
3.- Programación: Proceso de apertura a los conocimientos mediante la intervención de diferentes actores de la empresa que darán diversos puntos de vista.
3.1 Trabajo de campo
3.2 Análisis de textos
3.3 entrega de segundo informe
3.4 información de talleres
4.- Conclusión y propuestas
4.1 Plan de acción
4.2 Reporte final

Fuente: Elaboración de Bautista 2014 con base en Martí, 2008.

Será con base en tal propuesta que realizaremos la aplicación dentro de la empresa.

## **I. MARCO TEÓRICO**

### **1.1. Antecedentes Internacionales de los Precios de Transferencia.**

El pago de impuestos se remonta a las primeras sociedades humanas, civilizaciones como la china o la egipcia contaron con prácticas tributarias, recaudación que tenía como principal objetivo financiar guerras, construir pirámides, entre otras; erogaciones que desde sus orígenes fueron vistas con desagrado entre los contribuyentes, existiendo así “una contradicción irreconciliable entre los intereses de los protagonistas del ámbito fiscal, es decir, entre el fisco y los contribuyentes” Barrera (2008), lo anterior derivado de la lucha que realiza el contribuyente por no pagar o pagar menos impuestos y la de obtener mayor recaudación por parte de las haciendas públicas.

Si ampliamos el análisis histórico, podremos dar cuenta que con el paso de los años surgieron naciones independientes, mismas que libremente fijaron las tasas sobre las que se gravarían las utilidades de sus contribuyentes, existiendo así, una gran variedad de tasas alrededor del mundo, naciendo con esto una problemática en cuestión fiscal, derivado de que empresas que realizaban comercio intragrupo decidían transferir sus utilidades a jurisdicciones donde las tasas impuestas fuesen menores, para de esta forma conservar parte de las utilidades, haciendo menos gravoso el pago de impuestos, lo anterior es posible dado que “una empresa relacionada podrá crear una maraña operativa para dificultar la detección de traslado de utilidades operativas hacia territorios donde los gravara con menores tasas impositivas” (Mosqueda, 2008, p. 9).

Derivado de que la forma de gravar utilidades generadas en un país difiere de otros, surge la pregunta, ¿cómo dividir la base imponible internacional en materia de impuesto a las ganancias entre los países de modo tal que no se genere doble imposición en un escenario en el que no existe una autoridad superior a los países?, al respecto Baistrocchi (2011), señala que resolver dicha pregunta generó doble imposición internacional por muchos años, dado que existía incompatibilidad de estándares entre los Estados, lo que desalentaba el comercio internacional.

Fue entonces que países y autoridades hacendarias trabajaron por encontrar soluciones a estas problemáticas, naciendo así los precios de transferencia; el licenciado Gómez (2004), comenta sobre el objetivo de los mismos:

Lo que se busca es controlar operaciones en las que se involucren a más de dos empresas, con o sin residencia impositiva en un mismo país y con el ánimo de supervisar que las operaciones que efectúen se apeguen a la realidad y no sean meras especulaciones para lograr beneficios fiscales, (p. 4).

Dicho autor señala dentro de su exposición, que tal conflicto no es único del ámbito internacional, las relaciones comerciales realizadas en un mismo país también son objeto de estudio y sufren afectación de igual forma.

Por su parte, los primeros países en analizar el tema fueron Reino Unido y los Estados Unidos de Norteamérica, sin embargo, afirma Barrera (2008), que Estados Unidos fue el primer país en establecer una legislación que regulara en este sentido.

Los trabajos de los Estados Unidos de Norteamérica respecto al tema iniciaron en la segunda década de los años 1900's, sin embargo señala la Doctora Ramírez (1996), que una vez culminada la segunda guerra mundial, se generaron altas tasas impositivas lo que ocasionó fuga de inversión extranjera procedente

principalmente de la Gran Bretaña, lo que derivó en una etapa de exención tributaria para las subsidiarias extranjeras residentes en ese país; situación que culminó a inicios de los años 60's durante la administración del presidente Kennedy, con la enmienda del congreso Norteamericano a la sección 482 del Internal Revenue Code, misma que abre paso a la determinación de los precios de transferencia, la misma Doctora Ramírez hace la traducción al español de la redacción de tal enmienda de la siguiente forma:

En el caso de que dos o más organizaciones, comercios o negocios (independientemente de que se encuentren asociados o no en los Estados Unidos de América, así como afiliados o no) pertenezcan o sean controlados de forma directa o indirecta por intereses comunes, la Secretaria podrá distribuir, prorratear o atribuir e ingreso bruto, las deducciones, los créditos, así como los descuentos entre dichas organizaciones, comercios o negocios, siempre que la mencionada Secretaria determine que la distribución, prorrateo o asignación sea indispensable para prevenir la evasión fiscal, o bien para reflejar el ingreso percibido por cualquiera de dichas organizaciones, comercios o negocios, (p. 3).

Otro rasgo distintivo que presento Estados Unidos y que resulta de gran alcance en el tema, lo rescata la Comisión de Precios de Transferencia (2008) y se refiere al sistema de gobierno que mantuvo este país, pues su federalismo fiscal, nacido de su federalismo político "permitía que las tasas correspondientes por el impuesto al ingreso variara de un estado contra otro u otro territorio asociado..., por lo que algunas personas físicas y morales tendían a mover la utilidad de un lugar a otro" (p. 32), con la firme intención de disminuir el pago de impuestos.

Siendo hasta la fecha el país con mayor avance al respecto, tanto en su parte doctrinal como legislativa; por lo que dada la trascendencia mundial de sus trabajos, es que a continuación se enlistara brevemente su desarrollo histórico.

**Tabla 2. Regulación histórica de los Precios de Transferencia en Estados Unidos de Norteamérica.**

Año	Características
1917	Se incorpora el artículo 41 al Código de Rentas Internas, el cual otorgaba la facultad a la autoridad fiscal de redistribuir el ingreso y las deducciones entre partes relacionadas.
1935	El Principio de Precio Justo de Mercado fue introducido en el Código de Rentas Internas.
60's	El Servicio de Rentas Internas emitió las primeras disposiciones reglamentarias en materia de precios de transferencia, donde se incluían tres métodos para determinar el Precio Justo de Mercado.
70's	El Departamento del Tesoro patrocinó activamente el desarrollo de estándares en materia de precios de transferencia por parte del Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), de modo que fueran adoptados por los demás miembros del organismo.
1986	Modificaciones al Código de Rentas Internas, entre ellas algunas respecto a precio de transferencia de intangibles.
90's	Concepción de nuevos métodos.

Elaboración propia basada en Barrera (2008).

Los trabajos hechos por este país han sido de gran trascendencia en el ámbito internacional, tal como puede observarse en la lista anterior, organismos internacionales como la OCDE adoptaron criterios emitidos y fueron agregados a sus guías; por su parte, la Organización de las Naciones Unidas, también realizó un análisis del fenómeno y las consecuencias de la doble imposición, cuyos estudios y principios fueron recogidos en el Modelo ONU.

Sin embargo, la OCDE ha sido la organización más influyente en el tema que nos ocupa, misma que cuenta con un comité de asuntos fiscales, dedicado entre otros temas, al estudio de la doble imposición y los precios de transferencia, razón por la se enlistaran sus trabajos más trascendentes: según Barrera (2008):

**Tabla 3. Trabajo Histórico de los Precios de Transferencia por parte de la OCDE**

Año	Características
1979	Publicó un reporte denominado "Precios de transferencia y empresas multinacionales" que desarrolló el principio de plena competencia (arm's length principle).
1984	Publicó el documento "Precios de transferencia y empresas multinacionales – tres cuestiones fiscales", el cual trata de precios de transferencia en contextos específicos.
1993	Se publicó otro reporte denominado "Precios de transferencia en empresas multinacionales: las disposiciones propuestas por Estados Unidos".
1995	Emitió el informe "Guías de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales", en las cuales se recabaron los reportes realizados hasta esa fecha e integraron los

	<p>primeros cinco capítulos, que fueron:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Principio Arm's Length</li> <li>II. Métodos transaccionales tradicionales</li> <li>III. Otros métodos</li> <li>IV. Enfoque administrativo para evitar y resolver desacuerdos originados por precios de transferencia</li> <li>V. Documentación</li> </ul>
1996	<p>Se incorporaron dos capítulos, siendo estos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>VI. Consideraciones especiales de los servicios intra grupo.</li> <li>VII. Consideraciones especiales para la propiedad intangible.</li> </ul>
1997	<p>Se adiciona un capítulo, llegando a ocho, siendo este:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>VIII. Acuerdo de contribución de costos.</li> </ul>
2010	<p>Se adiciona un capítulo, siendo este:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>IX. Aspectos de precios de transferencia de las reestructuras de negocios e incluye siete anexos.</li> </ul>
2012	<p>Se implementó el proyecto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), que cuenta con cinco ejes estratégicos: economía digital, coherencia, fondo, transparencia y seguridad, desarrollo de instrumento multilateral.</p>

<p>2015</p>	<p>Como parte del proyecto BEPS, por medio del eje Transparencia y seguridad, se desarrolló la acción 13 denominada “Documentación de precios de transferencia y reporte país por país”, en la que se establece el rediseño del capítulo V de las Guías de Precios de Transferencia denominado, “Documentación de precios de transferencia” para introducir tres nuevos niveles de documentación.</p>
-------------	---

Elaboración propia basada en Barrera (2008) y Pérez, Aguirre (2016).

Sin embargo, al mismo tiempo que se adicionaban capítulos, se modificaban los ya existentes conforme a las necesidades que se fueran presentando, lo anterior según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2011).

Tal como afirma Baistrocchi (2011), de los trabajos realizados por la OCDE, derivan múltiples convenios bilaterales en los cuales se sustenta el sistema de tributación internacional, mismos que pretenden generar un marco armónico para aumentar las relaciones comerciales entre los distintos países.

Siendo entonces las guías de la OCDE, “pautas para la aplicación del principio de plena competencia que constituye el consenso internacional sobre los precios de transferencia, es decir, sobre la valoración, a efectos fiscales, de las operaciones internacionales entre empresas asociadas” OCDE (2010), siendo entonces, recomendaciones dirigidas a gobiernos y empresas multinacionales, que repercuten de diferentes formas en la formación, desarrollo, interpretación, aplicación y cumplimiento del derecho internacional, tanto en el ámbito interno de los Estados como en el propio seno del derecho internacional; siendo importante concluir entonces, que estas guías son trascendentales para las operaciones de gobiernos y contribuyentes derivado de que:

Los gobiernos necesitan asegurarse de que las rentas imponibles de las multinacionales no se desvían artificialmente fuera de sus jurisdicciones y de que la base imponible que declaran las multinacionales en sus respectivos países refleja la actividad económica efectuada en cada uno de ellos. Para los contribuyentes, es esencial limitar el riesgo de la doble imposición económica que puede tener su origen en una controversia entre dos países respecto de la determinación de la contraprestación de plena competencia correspondiente a sus operaciones internacionales con empresas asociadas, (OCDE, 2010, parr.1).

Por último es importante señalar, que a este tipo de instrumentos surgidos de la labor de la comunidad internacional, y no del trabajo legislativo de los Estados, se les denomina como Soft Law y se les define como “fenómenos jurídicos caracterizados por carecer de fuerza vinculante aunque no carentes de efectos jurídicos o al menos con cierta relevancia jurídica” (Del Toro, 2006, Parr. 9).

## **1.2. Antecedentes de los Precios de Transferencia en México**

México ocupa un papel muy importante en el tema que nos ocupa con respecto al resto de países de América Latina, debido a que fue el primer país en incorporar a su normatividad los precios de transferencia.

Lo anterior, encuentra trascendencia si consideramos que la inversión extranjera directa existe en nuestro país desde hace más de 140 años, misma que inicio con las gestiones del ex presidente Porfirio Díaz durante su periodo al que se le denomina como Porfiriato (1876-1911), personaje que se avoco a la búsqueda de financiamiento de inversionistas extranjeros para que desarrollaran sus actividades en nuestro país, ofreciéndoles a cambio una serie de facilidades, tal como afirmó Aguirre (1984) "el entendimiento de la situación actual de la inversión extranjera en nuestro país, debe basarse en considerar su origen más relevante dentro del contexto del régimen porfirista", (p.25).

Años después, surgió la Constitución del año 1917, siendo la quinta ley de las de su tipo en el país, misma que es reconocida por ser la primera de la historia en incluir derechos sociales; vigente hasta la fecha, aborda el intervencionismo extranjero, poniendo límites y restricciones a las actividades de ciudadanos foráneos.

Así fue pues, que paulatinamente creció la inversión extranjera en nuestro país, situación que después propició que la autoridad fiscal mexicana pusiera atención en este tipo de transacciones, dado que a la par de que en nuestro país ingresaban capitales, se identificaban alrededor del mundo desplazamientos de riquezas hacia jurisdicciones que presentaran beneficios fiscales, con el lógico detrimento a las arcas públicas, tal es el caso de la lista publicada por el ex presidente español Francisco Franco en el año de 1959, en la que revelaba los nombres de evasores fiscales que aparecían en una lista intervenida a un representante de la Société de Banque Suisse, un antiguo banco Suizo, en la cual ya aparecían empresas mexicanas (Boletín Oficial del Estado Núm. 58, 1959.), situación similar a los Panamá papers de la actualidad.

Al respecto señala la Doctora Ramírez (1996), que en nuestro país sobre los años 80's ya se reconocían los efectos inflacionarios en los resultados operativos de las entidades, por lo que la autoridad ya contaba con la facultad de estimar ingresos respecto de la base de precios de transferencia, es decir, determinar los precios

de bienes y servicios y modificar la utilidad o pérdida fiscal declarada por el contribuyente.

El estudio de la Doctora agrega los artículos que regulaban tales conceptos, tal como nuestro a continuación:

Ley del Impuesto sobre la Renta: Art. 64 (1986) y 64 bis (1987)

“La Secretaria de Hacienda y Crédito Público **podrá determinar presuntivamente el precio** en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación...”

Art. 64 (1995)

“La Secretaria de Hacienda y Crédito Público **podrá modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación presuntiva** del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación...”

Como podemos observar, desde entonces la autoridad poseía la facultad de hacer determinaciones presuntivas, al dar cuenta de que los montos de las contraprestaciones señaladas por el contribuyente no fuesen las existentes en el mercado.

Siendo esta entre muchas otras, las razones por las que nuestro país decide incorporarse a la OCDE, al analizar la conveniencia que generaría para su desarrollo el apoyarse en los trabajos realizados por la comunidad internacional, siendo así, firma la aceptación de sus obligaciones como miembro de la dicha organización internacional el 18 de mayo de 1994, posteriormente en el año de 1995 recoge los lineamientos establecidos por el Modelo de Convenio OCDE, así como las Guías de la materia, que son los principales instrumentos reguladores de los precios de transferencia e incorpora estas regulaciones primeramente en la

Resolución Miscelánea Fiscal y posteriormente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tal como señala el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su obra “Precios de Transferencia” del año 2011.

La siguiente tabla muestra las modificaciones derivadas de la inclusión de los precios de transferencia en la normatividad mexicana, una vez parte de la OCDE:

**Tabla 4. Trabajo histórico hecho por México de los Precios de Transferencia.**

<b>Año /Disposición que soporta</b>	<b>Características</b>
1995 / Resolución Miscelánea Fiscal	Regulación que únicamente era aplicable para empresas maquiladoras.
1997 / Se incorpora el marco legal de los precios de transferencia en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como en la Resolución Miscelánea Fiscal.	<p>Teniendo como característica la pretensión de que la utilidad, así como los ingresos gravables cumplieran con el principio de independencia.</p> <p>El contribuyente tiene la carga de la prueba para demostrar que sus operaciones se llevan a cabo a valores de mercado, aunado a que las autoridades fiscales puedan comprobarlo.</p> <p>Se preveían los métodos para determinar si los precios de las contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas eran los que hubieran utilizado entre partes</p>

	<p>independientes en operaciones comparables.</p> <p>Por las diferencias encontradas derivadas de las facultades de comprobación se podía requerir el pago de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El impuesto omitido, con actualización.</li> <li>• Los recargos correspondientes</li> <li>• Una multa que podía variar entre 70 y 100% del impuesto omitido.</li> </ul>
<p>2000/ Reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta</p>	<p>Los análisis de precios de transferencia tenían que realizarse de forma transaccional, es decir, llevar a cabo un análisis separado por cada tipo de transacción que realice el contribuyente.</p> <p>Así como la presentación de una declaración de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, misma que de no presentarse o presentarse incompleta se impondría una multa de entre \$35,000 y \$70,000.</p>
<p>2002/ Reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta</p>	<p>La exención para hacer estudios se modificó al desaparecer los pagos provisionales trimestrales.</p> <p>Surge la obligación de presentar estudios de precios de transferencia para operaciones entre partes relacionadas nacionales.</p> <p>Las directrices de la OCDE se convierten derecho positivo mexicano.</p>

<p>2003/ Adición al reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta</p>	<p>En la enajenación de acciones el contador público deberá incluir en su informe, la razón por la cual utilizo el método seleccionado para la determinación del precio de venta de las acciones.</p>
<p>2005/ Ley del Impuesto Sobre la Renta</p>	<p>Se incorporaron las reglas de capitalización delgada.</p>
<p>2006/ Reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta</p>	<p>Adopción de la regla del mejor método.</p>
<p>2007/ Ley del Impuesto Sobre la Renta</p>	<p>Modificaciones importantes a las reglas de capitalización delgada.</p>
<p>2008/ Ley del Impuesto Sobre la Renta</p>	<p>Nuevos requisitos para deducir las pérdidas sufridas en la enajenación de acciones no colocadas entre el gran público inversionista.</p> <p>Las donatarias autorizadas deberán informar de las operaciones que celebren con partes relacionadas.</p> <p>La autoridad puede determinar la simulación de los actos jurídicos derivado de sus facultades de comprobación.</p>

Elaboración propia basada en la Comisión de precios de transferencia (2008).

### **1.3. Definición de Precios de Transferencia en Empresas Vinculadas**

Existen diversas razones por las que una empresa determina sus precios de transferencia, varias de estas son totalmente extrafiscales, como lo podría ser la penetración en nuevos mercados, el mejoramiento de la imagen de la empresa, la minimización de los riesgos frente a fluctuaciones de los tipos de cambio, etc., Campagnale (2005); sin embargo el propósito del presente trabajo será el análisis de la determinación de los precios de transferencia cuando los propósitos que persigue son puramente fiscales, por lo que a continuación se mostrarán definiciones expuestas por varios autores que se inclinan por el estudio en el ámbito tributario de los precios de transferencia.

La primera de ellas será la expuesta por la profesora Combarros (1988), misma que define como precio de transferencia "las traslaciones de beneficios entre sociedades vinculadas o entre sociedades y sus socios bajo la capa de contratos en los que las contraprestaciones difieren notablemente de las que serían acordadas en una situación de independencia" (p. 19).

Por su parte la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), en sus guías de la materia (2010) afirma que los precios de transferencia son significativos tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias porque determinan en gran medida los ingresos y los gastos y, por tanto, los beneficios gravables de las empresas asociadas situadas en diferentes jurisdicciones fiscales y los define como "los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles o presta servicios a empresas asociadas" (parr. 4).

En relación con lo anterior, el Doctor Bettinger en su libro titulado "Precios de Transferencia – sus efectos fiscales" (2013), define precios de transferencia como: "todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que con actos de naturaleza natural o contractual se provoquen efectos fiscales nocivos en el país

donde se generen las utilidades o perdidas en una actividad empresarial o de servicios" (P. 19).

Para la Doctora Ramírez (1996), este tipo de definiciones "se centra en los efectos que busca, más no en el contenido propio del concepto" sin embargo comenta también que la complejidad de su definición es entendible ya que se trata de un concepto de contenido económico frente a múltiples elementos subjetivos y señala que el problema se relaciona, incluso, a la propia definición del concepto precio, por lo que cita al Diccionario Jurídico Mexicano de Investigaciones Jurídicas, mismo que contempla principalmente las condiciones que debe reunir el precio que son: debe ser verdadero, cierto, en dinero y justo; elementos por demás subjetivos, por lo que la Doctora concluye: "integrar los cuatro elementos en mercados económicos volubles, extremadamente sensibles y altamente competitivos resulta una utopía igual que obtener la media del precio libre: de ahí que los métodos tradicionales, alternativos o contemporáneos sean altamente criticables" (p. 6).

Por su parte, una idea de Mosqueda (2000) expuesta por Fonseca (2012) define como precio de transferencia "un precio interno o valor monetario que se cobra por un bien o servicio entre empresas pertenecientes al mismo grupo y que incluye cargos por negociaciones; entre las filiales o entre la matriz y las filiales" (p.1).

Por su parte la Comisión de Precios de Transferencia del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2011), lo define de la siguiente forma: "el precio al que se pactan las operaciones entre partes relacionadas". (p.17).

La misma comisión establece que dado que existe la posibilidad de que los precios de transferencia sean pactados arbitrariamente por las empresas relacionadas, de forma que se puedan estar transmitiendo utilidades, y por ende la base gravable del impuesto de una jurisdicción a otra, es que las administraciones tributarias buscan mecanismo para lograr "llevarse una recaudación justa sobre las operaciones que se lleven a cabo en su jurisdicción. Para lograr lo anterior se

considera que cada empresa debe tener un retorno acorde con las funciones, activos y riesgos en que incurre" (P. 18).

Habremos de señalar también que la determinación adecuada de los precios de transferencia, es muy importante a fin de minimizar el riesgo de la doble imposición pues "involucra que los ajustes determinados por una autoridad fiscal del país de una jurisdicción impliquen el hacer el ajuste correspondiente en la parte de las ganancias de la otra parte afectada en el otro país" (Gómez, 2004, p.22).

Por último el Doctor Bettinger sostiene que el término es de carácter universal y que su importancia depende de:

Los soportes que permitan la verificación del cumplimiento impositivo de un contribuyente en otro país, o sea, si no se cuenta con acuerdos, convenios o tratados, el principio de precio de transferencia no tendrá aplicación puesto que forzosamente se requiere de la interacción entre dos o más autoridades con el fin de cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del sujeto pasivo. (p. 236).

Lo anterior con el fin de controlar los flujos de inversión y utilidades que se trasladen entre los entes que participen en la operación.

Bastante importante lo expuesto por el Doctor Bettinger, dado que en el plano internacional el intercambio de información se vuelve cada vez más importante para la aplicación del derecho, es por esto que en los últimos años se han aumentado sustancialmente la celebración de este tipo de convenios, así como los convenios para evitar la doble imposición; siendo estos los instrumentos que soportan la verificación de este tipo de operaciones en el ámbito internacional. Tal como señala Gómez (2004) "sin estos soportes jurídicos, tanto internos como internacionales, las autoridades fiscales carecerían del ordenamiento que les

permite verificar y obligar a los contribuyentes a tributar bajo un esquema global o universal” (p.23).

#### **1.4. Orden Jurídico Fiscal Internacional**

Como pudimos advertir en secciones anteriores del presente trabajo práctico, los precios de transferencia suponen la preocupación de la comunidad internacional, derivado de la gran cantidad de operaciones elusivas que se realizan entre empresas de grupo distribuidas estratégicamente por todo el globo terráqueo; Siendo así, en los últimos 90 años la comunidad internacional ha trabajado en aras de ofrecer una base sobre la que se obligue a frenar esta clase de comportamientos desleales con los que se afecta a las administraciones tributarias involucradas, lo anterior, por medio de mecanismos que tienen como origen “la lucha por prevenir el fraude fiscal y evitar las practicas elusivas de las sociedades unidas por algún tipo de vinculación” (García-Herrera, 2001, p.30).

Señala la Doctora Anguita (2012), que hablar de empresas con operaciones en diversos países, significa tener que conocer los requisitos que cada país establece para realizar actividades dentro del mismo, esto lleva aparejado un cumulo de problemas adicionales, dado que pueden existir costes más altos de cumplimiento en un país que en otro, por lo que los gastos en los incurría cuando tenía operaciones dentro de un mismo país, pueden verse superados, eso en cuanto a las empresas; por otro lado, con relación a las administraciones tributarias pueden surgir problemas políticos y prácticos cuando existen operaciones internacionales.

Al respecto afirma Gómez (2004), que el primer problema consiste en determinar la jurisdicción impositiva, que entiende como “la legitimidad con la que se encuentra investido un Estado para imponer un gravamen a las partes que intervienen en una determinada transacción de orden internacional” (p. 4). Y si estamos hablando de la participación de varios estados en la actividad

económica, es difícil determinar el estado que debe cobrar la ganancia, teniendo como consecuencia la doble tributación.

Es por eso, que se analizan las posibles soluciones, como producto de dicho esfuerzo se encuentran una serie de recomendaciones de gran utilidad para todos los países, mismas que son elaboradas por organismos internacionales que velan por encontrar soluciones a problemas comunes, hablamos principalmente de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), aunado a lo expuesto por la Organización de las Naciones Unidas (ONU), así como el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea, entre otros.

Sin embargo afirma la Comisión de Precios de Transferencia (2008), que es la OCDE el foro más reconocido e influyente en el ámbito que nos ocupa, fundada en el año de 1961, agrupa a 34 países miembros, teniendo como misión la promoción de políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo OCDE (2015). Es un generador de ideas para la prosperidad de países desarrollados y en desarrollo, que tiene como principales temas de análisis la economía, educación, medio ambiente.

Aunado a lo anterior es importante resaltar que esta organización se encuentra en constante investigación, lo que la permite ser una fuente de datos económicos y estadísticos, información de suma relevancia en el tema.

La organización cuenta con un Comité de Asuntos Fiscales, que es el principal encargado de estudiar la doble imposición y los precios de transferencia, misma que formula las guías en la que se deben basar administraciones tributarias y contribuyentes, mismas que han sufrido modificaciones y mejoras con el paso de los años tal como se explicó en la sección de antecedentes internacionales.

Este tipo de instrumentos internacionales son muy importantes, ya que soportan la verificación de las operaciones a nivel internacional, tal como afirma Bettinger (2013):

“De no contar con los soportes legales tanto en el ámbito interno como en el contexto internacional, los lineamientos de observancia de los precios de transferencia serían vulnerables y, por lo tanto, no se contaría con un apoyo que permita verificar y obligar a un contribuyente a tributar bajo un esquema global o universal, considerando la totalidad de las operaciones celebradas y eliminando las erogaciones y en general los actos provocados con el fin de minimizar la base gravable” (p. 17).

Para de esta forma lograr que la toma de decisiones de las empresas, en cuanto a trabajar en otras jurisdicciones se apegue a necesidades reales (de expansión, publicidad, recursos humanos), desvinculadas de intereses fiscales, pues nuevamente Bettinger señala:

“estos convenios neutralizan las inconveniencias impositivas, tratando de igualar las tasas y las tarifas entre los países que participan en el tratado y, por lo tanto, eliminar a su vez la competencia que en la base a impuestos se pueda crear, logrando de esta forma un equilibrio entre los impuestos involucrados en una decisión para hacer negocios” (p.17).

Todo lo anterior con la intención de generar un mercado justo y competitivo para todos los involucrados.

Siendo esta clase de esfuerzos los que integran la normativa tributaria internacional; al respecto Baistrocchi (2011) concluye que “el surgimiento del derecho tributario internacional no es un milagro, sino un intento inteligible de

resolver problemas en la interacción estratégica de países en la distribución de la base imponible internacional en el área del impuesto a las ganancias" P.14.

No obstante lo anterior, resulta importante resaltar que cada Estado tiene como obligación la regulación interna de dichos tributos, al respecto señala García (2010) "cada Estado, en consonancia con sus exigencias constitucionales y sus opciones políticas y legislativas, arbitra los mecanismos oportunos para el tratamiento de las consecuencias tributarias de las operaciones realizadas entre personas asociadas" (p. 18), se entiende con esto que los Estados dependiendo de sus necesidades habrán de manifestar la normativa por medio de la cual se regirán las conductas de los sujetos inmersos en los precios de transferencia.

Siendo entonces, obligación de cada Estado el formular su marco normativo, existirá mayor o menor avance en la regulación interna del tema dependiendo del Estado de que se trate.

Razón por la cual, habremos de encontrar dos tipos de regulación: la común para todos los países o internacional y la interna que es la formulada por cada Estado.

Sin embargo, afirma García (2005) difícilmente puede hablarse de una regulación tributaria homogénea dado que existe una gran disparidad entre las normativas tributarias estatales que reaccionan contra la práctica de los precios de transferencia, esto porque los países al adoptarlas suelen hacer modificaciones para que sean compatibles con sus regulaciones.

Podemos mencionar aquí la situación específica de nuestro país, mismo que al adoptar estos principios los agregó a su legislación interna sin cambio alguno, tal como la OCDE los menciona, sin un análisis anterior del comportamiento del sistema fiscal mexicano, lo que genera incompatibilidad en algunos sentidos.

## 1.5. Orden Jurídico Fiscal Nacional

- La constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Señala Jiménez (2014), "La Constitución, dado el valor que tiene en nuestro ordenamiento jurídico, no es solo una de las fuentes del derecho, sino la fuente... de las fuentes del derecho" (p. 167).

La constitución como norma suprema de la nación, es la norma fundamental y el resto de la normatividad deberá estar acorde a la misma.

Artículo 133. Esta constitución, las leyes del congreso de la unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el presidente de la república, con aprobación del senado, serán la ley suprema de toda la unión. Los jueces de cada estado se arreglarán a dicha constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los estados.

Así mismo, el fundamento constitucional de la obligación tributaria se presenta en el artículo 31 fracción IV.

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del distrito federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes

Artículo del que se desprenden los límites a la potestad tributaria, al señalar que tales contribuciones además de que deberán estar establecidas por autoridad competente y en la ley, deberán ser proporcionales y equitativas.

En cuanto al establecimiento de las contribuciones, estas deberán ser establecidas por el congreso de la unión, actuando a nivel federal la Cámara de Diputados como Cámara de origen y la de Senadores como Cámara revisora.

Artículo 72. Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el reglamento de debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.

H) La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos... los cuales deberán discutirse primero en la cámara de diputados.

Aunado a esto el artículo 73 señala, las facultades del congreso:

Artículo 73. El congreso tiene facultad:

VII. para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;

XXIX. para establecer contribuciones:

1o. Sobre el comercio exterior;

2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;

3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación, y

5o. Especiales sobre: ...

En cuanto al principio de legalidad pretende que el sujeto pasivo de la relación tributaria, conozca en todo momento la forma cierta de contribuir, sin que exista posibilidad de que la autoridad tenga posibilidad de ejercitar acciones que no se encuentren sustentadas en la norma.

### **1.5.1. Regulación de los Precios de Transferencia en México.**

Habremos de recordar que inclusive antes de la incorporación a la OCDE, nuestro país ya tenía dentro de su regulación interna lo que se puede definir como contenidos normativos en materia de precios de transferencia, ejemplo de lo anterior es la facultad otorgada en la LISR del año 1986 donde la autoridad hacendaria podía determinar los precios de bienes y servicios, y con base en ellos, modificar la utilidad o pérdida fiscal declarada por el contribuyente, (Ramírez, 1995).

Tal como se intentó exponer en la sección de antecedentes, el concepto de precios de transferencia se incorporó paulatinamente en nuestro país, la administración tributaria al analizar los primeros resultados derivados de la regulación de precios de transferencia, se percató que los mismos eran favorables

ya que aumentó la recaudación, razón por la que se continuo con la regulación de los mismos, adicionando y reformando los preceptos existentes al momento.

Es importante destacar el hecho de que la regulación nacional en la materia presenta deficiencias graves en agravio del contribuyente, ya que la misma no representa un marco jurídico integral, nuestro país pretende dar certeza jurídica con unos pocos artículos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, remitiendo a la ley aduanera, unos más dentro del Código Fiscal, así como con Normas Misceláneas; derivado de lo anterior, surge la necesidad de remitirnos a ordenamientos supranacionales, que intentan señalar las obligaciones con las que se habrá que cumplir, así como la forma de realizar lo anterior; lo que claramente refleja que el contribuyente se sitúa en estado de indefensión dado la complejidad y especialización requerida para tales supuestos.

Actualmente las obligaciones fiscales en materia de precios de transferencia están contenidas principalmente en los artículos 76, fracciones IX, X y XII y 179 primer párrafo de la ley del impuesto sobre la renta.

#### **1.5.1.1. Operaciones con partes relacionadas de empresas multinacionales.**

Habremos de recordar que las operaciones sujetas a obligaciones en materia de precios de transferencia pueden ser tanto personas morales como físicas, iniciaremos el análisis con las multinacionales para después dar paso a las personas físicas, con el objetivo de conocer a fondo la regulación de cada una de ellas.

### 1.5.1.1.1. Artículo 179. Operaciones con partes relacionadas.

TITULO VI DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES, CAPITULO II DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES.

Artículo 179. 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 180 de esta Ley, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables <sup>FR/O</sup>. 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, <sup>C</sup> elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés.

b) En el caso de prestación de servicios, <sup>C</sup> 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, <sup>C</sup> 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, <sup>C</sup> elementos tales como si se trata de una patente,

marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección.

e) En el caso de enajenación de acciones, **C** 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.

II. Los términos contractuales.

IV. Las circunstancias económicas.

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 **C**, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes de dos o más ejercicios, anteriores o posteriores. **FD/D**

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.<sup>FR/O</sup> Tratándose de asociaciones en participación,<sup>C</sup> se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

<sup>FR/O</sup>

Se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente<sup>C</sup>, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.<sup>FR/O</sup>

Salvo prueba en contrario<sup>C</sup>, 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.<sup>FR</sup>

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. FD/D

Gracias al método del Doctor Moreno Yebra, encontré como elementos del presente artículo que regula a las empresas multinacionales los siguientes:

- La obligación del sujeto pasivo de determinar ingresos acumulables y deducciones autorizadas conforme al principio de plena competencia.
- La facultad discrecional de la autoridad para de determinar ingresos acumulables y deducciones autorizadas conforme al principio de plena competencia.
- Que se entiende por empresas comparables.
- La facultad reglada / obligación de eliminar las diferencias mediante ajustes razonable.
- Las condicionantes para determinar los ajustes, según las características de la operación.
- La facultad reglada / obligación de reconocer la existencia de partes relacionadas, así como algunas condicionantes relacionadas.
- La facultad reglada con la que cuenta la autoridad para poder presumir que las operaciones entre residentes en México y refipres con entre partes relacionadas.
- La aplicación de las guías OCDE para a interpretación de lo que dispone el capítulo.

#### **1.5.1.1.2. Artículo 180. Métodos aplicables para la determinación de precios.**

TITULO VI DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES, CAPITULO II DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES.

Artículo 180. Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 179 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. c/o

- 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. c/o

- 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. c/o

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. c/o

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,<sup>9</sup> cuando existan dos o más operaciones comparables. <sup>C</sup> Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. <sup>9</sup> 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. <sup>FR</sup>

Los contribuyentes deberán aplicar en primer término el método previsto por la fracción I de este artículo, <sup>9</sup> 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 179 de esta Ley. <sup>C</sup>

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, **FR** siempre que se demuestre que el costo y el precio de venta se encuentran a precios de mercado. **9** 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. 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. **9**

Para los efectos de este artículo y del artículo 179 de esta Ley, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en las normas de información financiera. **C/CR/O.**

Con el método del Doctor Moreno Yebra, se localizaron como elementos del presente artículo que regula los métodos para a las empresas multinacionales los siguientes:

- La obligación del sujeto pasivo de determinar los precios conforme a los métodos existentes.
- Que cuando se encuentre dentro del rango se considerará que los precios fueron pactados como entre partes independientes.
- Que si no se ubicaran dentro del rango, se considerará que el precio como la mediana de dicho rango.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- Señala la prioridad que habrá de darse a la aplicación de algunos métodos respecto de otros.
  - Señala lo que deberá entenderse como precios de mercado.
  - La determinación de los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se hará con base en las normas de información financiera.

Resulta interesante mencionar lo que afirma Puente (2010), al señalar que el Servicio de Administración Tributaria utiliza en la práctica los métodos en el orden que prioritariamente señala la norma (fracciones I, II, III y VI) para efectuar revisiones de las consultas fiscales efectuadas por las empresas, más no así para ejercitar las facultades de comprobación pues casi no se llevan a la practica profesional.

#### **1.5.1.1.3. Artículo 184. Ajustes Secundarios.**

TITULO VI DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES, CAPITULO II DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES.

Artículo 184. Cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México, <sup>CR</sup> las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país <sup>FR</sup> y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas <sup>C</sup>, la parte relacionada residente en México podrá presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente. <sup>P</sup> Esta declaración complementaria no

computará dentro del límite establecido en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación. 

Este artículo con sus excepciones y condicionantes señala el derecho del contribuyente a presentar declaración complementaria en caso de que la autoridad de la otra jurisdicción realice un ajuste a los precios.

**1.5.1.1.4. Artículo 76. Obligaciones de las personas morales.**

TITULO II DE LAS PERSONAS MORALES, CAPITULO IX DE LAS OBIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES.

Artículo 76. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes: 

...

- IX. 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 179 de esta Ley.

d) El método aplicado conforme al artículo 180 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, **E** excepto aquéllos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 179 de esta Ley. **ER**

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. **C**

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. **G**

X. 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. 

- xii. 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 180 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo. 

Después de aplicar el método en este artículo, encontramos los siguientes elementos:

- La obligación de las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero de realizar el estudio de precios de transferencia.
- Con la condicionante de que se trate de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.
- La excepción de la obligación para 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.
- La condicionante que prevé que las facultades de comprobación solamente se podrán realizar por ejercicios terminados.
- La obligación de registrar en contabilidad toda la información, identificando en la misma el que se trata de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- Presentar conjuntamente con la declaración del ejercicio la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, mediante la forma oficial.
  - Por último la obligación de personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas de determinar los ingresos y deducciones considerando los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

### **1.5.1.2. Precios de Transferencia para personas físicas.**

Continuaremos con el análisis de la normativa en cuanto a personas físicas, es importante tal análisis derivado de algunas opiniones de autores del tema, que mencionan cierta desigualdad e incertidumbre para el contribuyente persona física.

#### **1.5.1.2.1. Artículo 90 Obligaciones de las personas físicas en general.**

##### TITULO IV DE LAS PERSONAS FISICAS

Artículo 90. 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 180 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.  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. 

Después de la aplicación del método de estudio del Doctor Moreno Yebra, se identifican como elementos del artículo 90 los siguientes:

- Comienza con la obligación del sujeto pasivo de pagar el impuesto sobre la renta de personas físicas.
- Sienta las bases para la obligación de las personas físicas que celebren operaciones con partes relacionadas de determinar precios a valor de mercado o como si hubiesen sido con terceros independientes.
- Señala la facultad discrecional de la autoridad que la posibilita para ser ella quien determine el precio.
- Facultad que puede ser realizada por medio de la aplicación de los métodos existentes para las personas morales.
- Por último señala cuando se considera que son partes relacionadas, sin entrar más en el tema dado que será visto con detenimiento más adelante.

#### **1.5.1.2.2. Artículo 110. Obligaciones de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.**

TÍTULO IV DE LAS PERSONAS FÍSICAS, CAPÍTULO II DE LOS INGRESOS POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES, SECCIÓN I DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES

Artículo 110. Los contribuyentes personas físicas sujetos al régimen establecido en esta Sección, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley y en las demás disposiciones fiscales , tendrán las siguientes:

X. Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información a que se refiere la fracción X del artículo 76 de esta Ley. 

XI. Obtener y conservar la documentación a que se refiere el artículo 76, fracción IX de esta Ley.  Lo previsto en esta fracción no se aplicará tratándose de contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00,  excepto aquéllos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 179 de esta Ley.  El ejercicio de las facultades de comprobación respecto de esta obligación solamente se podrá realizar por ejercicios terminados.

Este artículo señala las obligaciones de las personas físicas con actividad empresarial y profesional, siendo la obligación más relevante en el tema que nos ocupa la de presentar declaración de las operaciones con partes relacionadas en el extranjero, así como conservar la documentación comprobatoria, la

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

diferencia principal que señala este artículo es el monto para la excepción de la obligación.

### **1.6. Sujetos del precio de transferencia**

Como introducción a esta sección, se reproduce lo expuesto por Queralt (1996) según citado por García-Herrera (2011), en relación con el espíritu que se percibe del fenómeno de las relaciones entre partes vinculadas, mismo que expone:

Ha habido una preocupación obsesiva por obviar la posibilidad de que las reacciones entre empresas vinculadas pudieran ser determinantes de una menor tributación que la que se produciría en el caso de no mediar dicha vinculación. El deseo es enteramente razonable, a condición de que se tengan en cuenta las circunstancias que concurren en cada caso. Y esto es, precisamente, lo que no siempre se ha tenido en cuenta. Y no se ha hecho por que no se ha valorado, por lo general, las circunstancias en las que se movían los distintos sujetos pasivos. (p. 65).

En relación con lo anterior, el Doctor Bettinger señala que existe una importante participación del abogado dentro de los precios de transferencia, pues deberá estar presente en el en el análisis, argumentación y defensa de empresas vinculadas, pues:

Se deberá demostrar que no por que los entes participantes exista detentación accionaria prevalece a su vez esta vinculación en las operaciones que se lleven a cabo o sea, la posición accionaria es

una participación directa en el capital social de las empresas y estas con solidas dependiendo 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. (p. 28).

El anterior comentario, sirve en buena medida para entender el objetivo del presente trabajo, más aún de este apartado, dado que si bien es cierto que en los últimos años las empresas han caído en prácticas elusivas altamente desleales, lo es también que existen muchos más motivos al momento de fijar los precios de las contraprestaciones en las empresas, es por esto que este apartado se considera fundamental en los contenidos expuestos.

A la par del comentario anterior, resalto dos interrogantes a las que llega el C.P.C. Cubas (2013):

1. ¿Realmente se está identificando correctamente la existencia de una parte relacionada?, y una vez identificada,
2. ¿Se está en posibilidad de definir la existencia de una operación entre partes relacionadas?

Se da por hecho considerar que hay partes relacionadas cuando dos sociedades efectúan una operación comercial o de servicios y

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

tienen dueños en común. Pero además de esa situación existen otros orígenes.

Partiendo de estas interrogantes, continuemos con las definiciones necesarias, para la Doctora García-Herrera (2011), operación vinculada se define como "aquellas operaciones realizadas entre partes no independientes, en condiciones diferentes a las usuales del mercado",

Con respecto a lo anterior, una idea de Gota Losada (1988) expuesta en el libro de la Doctora García-Herrera (2011), señala que derivado de la ausencia de voluntades contrapuestas, da lugar a que las regulaciones económicas entre dichas empresas no se rijan por las leyes de la oferta y la demanda y que, por tanto los precios de dichas transacciones no sean los propios de un mercado libre de competencia. Pese a existir varias sociedades con personalidad jurídica independiente, situados incluso en países distintos, en la realidad solo existe una voluntad y un único poder de decisión.

Siendo así, los lineamientos para la fijación de los precios de transferencia son aplicables a aquellos sujetos que manifiesten vinculación en sus transacciones comerciales, o dicho por Bettinger (2013), los sujetos pasivos para que sean considerados partes relacionadas, deberán llevar a cabo actos relacionados, o sea, que los participantes en la operación, reflejen entre ellos intereses comunes que generen vinculación, dado que de no presentarse vinculación, el procedimiento e precio de transferencia no será aplicable; sin embargo en la práctica la identificación de partes relacionadas se vuelve delicada e imprescindible dentro de las empresas, más aún cuando se pretende demostrar que la vinculación no es causa de evasión o deslealtad hacia el fisco.

### **1.6.1. Concepto aportado por la OCDE**

La OCDE organismo del que ya hemos hablado, señala dentro de su Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta el Patrimonio, en el artículo 9 cuando se considera que existen empresas asociadas, a su vez las Directrices aplicables en

materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, remiten al convenio para la conceptualización de tal concepto, mismo que se transcribe a continuación:

## **Artículo 9**

### **EMPRESAS ASOCIADAS**

#### 1. Cuando

- a) Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa dentro del otro Estado contratante, o
- b) Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro estado contratante y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.

El Licenciado Barrera (2008), resume al respecto:

Que se desprende que una empresa es parte relacionada de otra cuando interviene por sí misma, a través de la administración, del control o del capital, en la vida de la otra; o bien cuando ambas empresas poseen un denominador común, consistente en que ambas intervienen las mismas personas en su capital, administración o control.

### 1.6.2. Conceptos incluidos dentro de la LISR

Nuestro país por su parte, se pronuncia al respecto de las operaciones con partes relacionadas dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 179 por lo que respecta a personas morales y en el artículo 90, en el caso de las personas físicas, los cuales siguen la definición que expone la OCDE, mismos que se transcriben y analizan a continuación.

#### 1.6.2.1. Personas morales

La ley del impuesto sobre la renta para nuestro país señala cuando se considera que existen partes relacionadas de la siguiente forma:

Artículo 179. (Quinto párrafo)...

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas...

Como se puede observar una vez más encontramos conceptos subjetivos que giran en la ruleta de los precios de transferencia, es el caso los conceptos dirección, control, administración y capital; así como los tendientes al tipo de relación, que puede ser directa o indirecta;

Tales conceptos no se encuentran definidos dentro del modelo OCDE, por lo que en 2008, Barrera identifica que se deja a cada estado contratante para que lo concrete en su legislación interna, por lo que la existencia de vinculación o de asociación debe ser apreciada a la luz de la legislación de cada estado, al respecto, solo algunos de los conceptos se encuentran en la legislación mexicana. Siendo uno de estos, el de control y vinculación, que se encuentran en el artículo 176 de la LISR, quinceavo párrafo que señala:

Para la determinación del *control efectivo*, se considerará la participación promedio diaria del contribuyente y de sus partes relacionadas, en los términos del artículo 179 de esta Ley o personas vinculadas, ya sean residentes en México o en el extranjero. Para los efectos de este párrafo, *se considerará que existe vinculación entre personas*, si una de ellas ocupa cargos de dirección o de responsabilidad en una empresa de la otra, si están legalmente reconocidos como asociadas en negocios o si se trata del cónyuge o la persona con quien viva en concubinato o son familiares consanguíneos en línea recta ascendente o descendente, colaterales o por afinidad, hasta el cuarto grado.

Como se puede observar, se legisló para ampliar los supuestos de vinculación, pues hasta hace unos años la LISR, solo incluía el supuesto de ser de la misma familia, sin embargo, actualmente se ha especificado hasta qué grado de

parentesco serán considerados vinculados, y al mismo tiempo se incluyó al concubinato con el mismo fin.

Sin embargo, el Licenciado Gómez (2004) señala que los conceptos de participación directa o indirecta en la administración, control o capital siguen siendo muy vagos e indica:

...en el caso de personas morales, una persona puede tener una sola acción en una empresa, con la cual participa directamente en el capital de la otra, sin embargo, no tiene la capacidad real de influir en las decisiones de ella, por lo que cabría preguntar si en ese caso, estamos frente a supuestos de partes relacionadas o no.

Aún más complicado e ilógico se vuelve, si nos referimos a una persona física, pues en relación a ellas, cómo se determina que una persona participará en el capital de otra, sin embargo, retomaremos las personas físicas posteriormente.

Para analizar lo anterior, se tomará de apoyo en cada supuesto de existencia de partes relacionadas, las ilustraciones que utiliza la Comisión de precios de transferencia del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su libro Precios de Transferencia, marco teórico, jurídico y práctico (2008).

La Comisión en comento señala que para el caso de este párrafo del artículo 179, se pueden localizar tres supuestos de vinculación, los dos primeros ejemplifican una relación accionaria directa y el último una relación accionaria indirecta, tal como se explica a continuación.

#### **CASO 1. Participación accionaria directa de personas morales.**

Existen dos empresas, A y B, siendo A una empresa residente en el extranjero que tiene participación importante en el capital de B, la cual es una empresa

residente en territorio nacional. La empresa A vende a inventarios para distribución, por lo tanto, A y B son partes relacionadas entre sí y la empresa B tendrá la obligación, en su caso de documentar para efectos de precios de transferencia en México la venta que sostuvo con A.

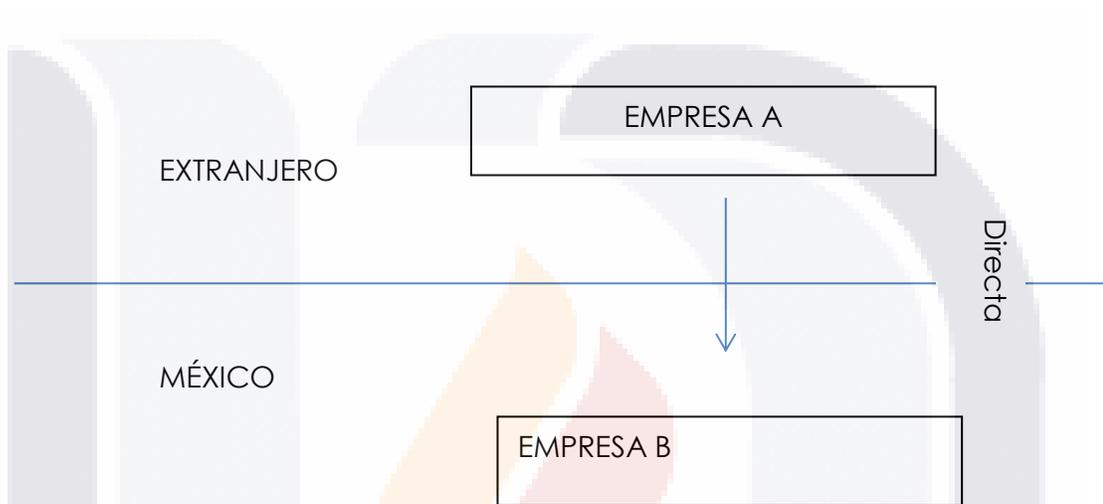


Figura 1. Participación accionaria directa de personas morales. Fuente: Comisión de precios de transferencia del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

**CASO 2. Participación accionaria directa de personas morales.**

La figura anterior, puede ejemplificar también, dos empresas en donde aun cuando la empresa A no tenga a mayoría de las acciones con derecho a voto de la empresa B, se presenta el evento en que A tenga injerencia decisiva en B; es decir, que A tenga la facultad de nombrar o renombrar a la mayoría de los miembros del consejo de administración de B, por acuerdo formal de los accionistas o poder derivado de los estatutos; por lo que nuevamente se presenta un relación de partes relacionadas directa entre A y B.

**CASO 3. Participación accionaria indirecta de personas morales.**

Este caso se presenta cuando la empresa A sea accionista, tanto de la empresa B como en la empresa C, todas ellas residentes en el extranjero y, a su vez, la empresa B es accionista de una nueva empresa llamada D, la cual es residente en territorio nacional y tiene operaciones de compra venta con la empresa C. Por lo que la empresa D está obligada a documentar la compra venta que sostuvo con C.

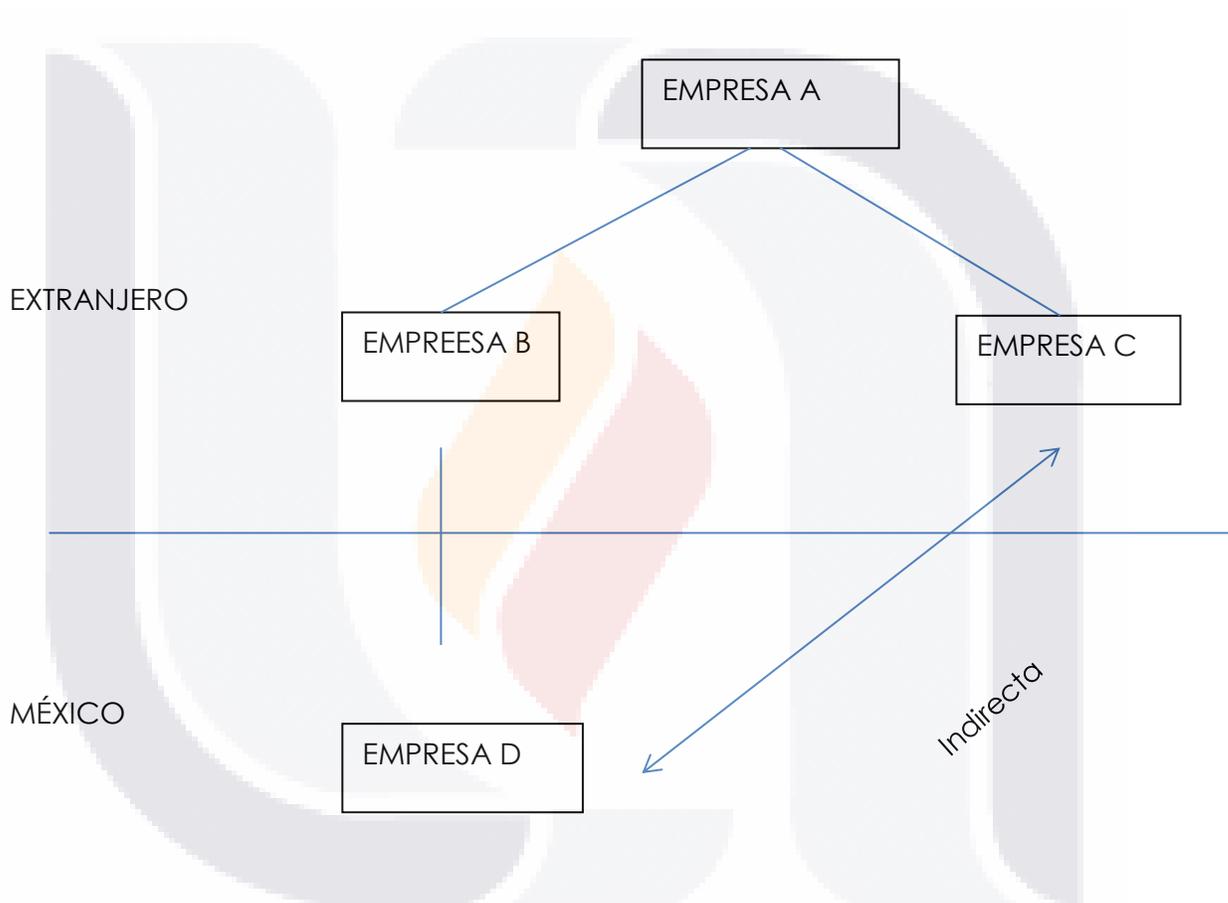


Figura 2. Participación accionaria indirecta de personas morales. Fuente: Comisión de precios de transferencia del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

### 1.6.2.1.1. Partes relacionadas de una asociación en participación.

La misma LISR, expone quienes serán consideradas partes relacionadas de la asociación en participación, sin embargo, antes de entrar en la redacción de tal

artículo, resulta necesario retomar el concepto de asociación en participación, mismo que es descrito por la Ley General de Sociedades Mercantiles, dentro del siguiente artículo:

Artículo 252.- La asociación en participación es un contrato por el cual una persona concede a otras que le aportan bienes o servicios, una participación en las utilidades y en las pérdidas de una negociación mercantil o de una o varias operaciones de comercio.

Al respecto, la Doctora Dávalos, especialista en temas relacionados con sociedades mercantiles, señala dentro de su obra del año 2010 que "si el asociante fracasa, el asociado tendrá que compartir con el asociante las pérdidas; sin embargo, si el asociante tiene éxito, el asociado compartirá con el asociado las ganancias" p. 111, por lo que concluye que la asociación en participación más que una asociación es una operación de crédito, al respecto queda por demás claro que los contratantes de tales operaciones son partes relacionadas.

Es así, que en el artículo 179 quinto párrafo de la LISR, señala lo siguiente:

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.

Y se esquematiza de la siguiente manera:

#### **CASO 4. Asociación en participación de dos empresas.**

Las empresas A y B forman una asociación e participación, y por tal razón automáticamente son partes relacionadas.

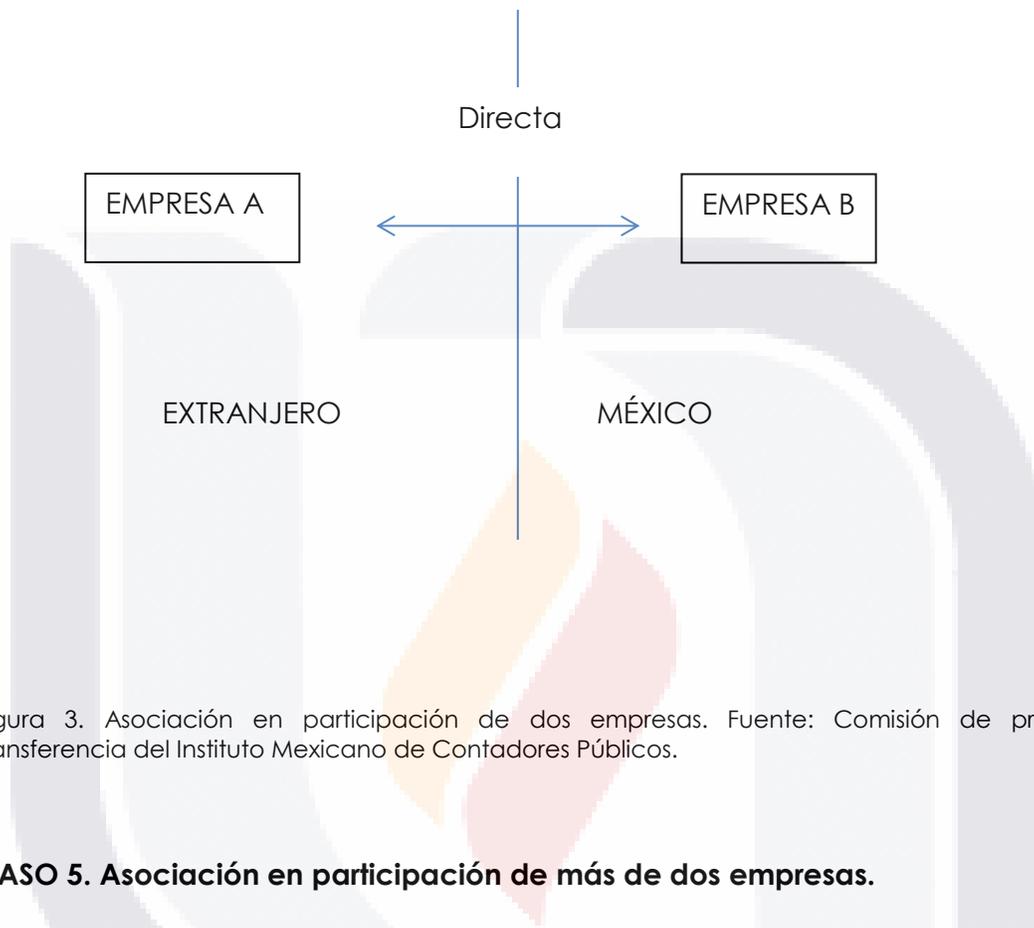


Figura 3. Asociación en participación de dos empresas. Fuente: Comisión de precios de transferencia del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

**CASO 5. Asociación en participación de más de dos empresas.**

Del mismo modo que el ejemplo anterior, las empresas A y B forman una asociación e participación, sin embargo la empresa A es poseída por otras empresas C y D, estas últimas también se podrían considerar partes relacionadas de B, debido a la asociación en participación que tiene con la empresa A.

Tal supuesto, se ilustra de la siguiente manera:

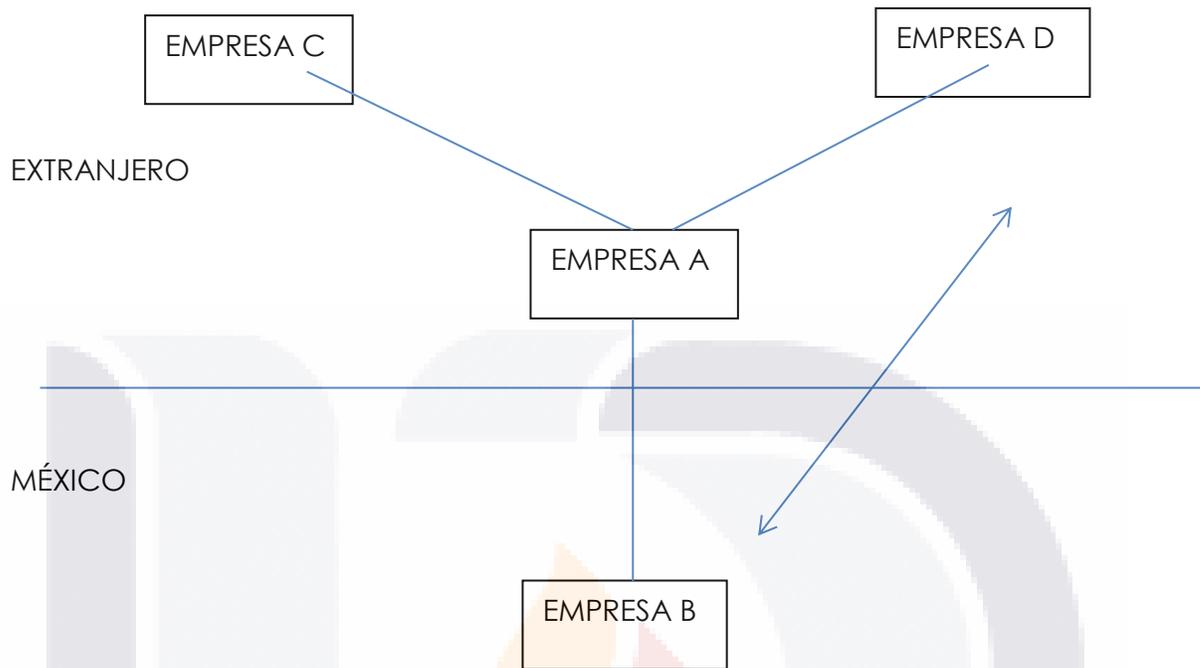


Figura 4. Asociación en participación de más de dos empresas. Fuente: Comisión de precios de transferencia del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

**1.6.2.1.2. Partes relacionadas de un establecimiento permanente.**

El mismo artículo 179 ahora en su párrafo sexto, expone quienes serán consideradas partes relacionadas de un establecimiento permanente, tal como se muestra a continuación:

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.

Sin embargo, este párrafo merece especial atención, dado que tal como afirma Bettinger (2013), "los establecimientos permanentes se ven relacionados, a diferencia de los otros sujetos, con diversas políticas tributarias o principios internacionales plasmados en tratados, acuerdos o convenios" (p. 21), lo anterior, dado que una vez que existe establecimiento permanente de una empresa de un estado contratante dentro del otro estado contratante, este tiene el derecho a grabar sus beneficios.

Por lo que se vuelve necesario adentrarnos en el significado que le han dado este tipo de instrumentos internacionales, siendo así, se transcribe el artículo 5 de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y en desarrollo (2013), mismo que trata muy a fondo el significado de establecimiento permanente.

Artículo 5.

#### ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A los efectos de la presente Convención, por "establecimiento permanente" se entenderá cualquier local fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa.

2. En particular, se considerarán "establecimientos permanentes":

a) Los centros administrativos;

b) Las sucursales;

c) Las oficinas;

d) Las fábricas;

e) Los talleres; y

f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras u otros lugares de extracción de recursos naturales.

3. La expresión “establecimiento permanente” comprenderá asimismo:

a) Unas obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje o unas actividades de inspección relacionadas con ellos, pero solo cuando tales obras, proyecto o actividades continúen durante un período superior a **seis meses**;

b) La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que sumen o excedan en total más de **183 días en cualquier período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado**.

Analizando el artículo anterior, se observan nuevamente conceptos subjetivos, que dan pie a una defensa en caso de que la autoridad quisiera gravar ingresos que a su parecer provengan de establecimientos permanentes en México.

Tal es el caso del punto 1, al mencionar “local fijo de negocios”, lo que da un sentido de territorialidad y permanencia, sin embargo, no especifica el lapso de tiempo que debe pasar para que sea considerado fijo, a diferencia del punto 3 en sus incisos a y b que si proporcionan tal información.

Continuando con el mismo artículo 5, en su punto numero 4 enlista cuando no se trate de establecimiento permanente.

...

4. No obstante las disposiciones precedentes del presente artículo, se entenderá que la expresión "establecimiento permanente" no comprende:

- a) El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenamiento o exposición;
- c) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el fin exclusivo de que los elabore otra empresa;
- d) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías o a la obtención de información para la empresa;
- e) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de la empresa, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar;

f) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a una combinación de las actividades mencionadas en los aparta- 11 Artículo 5 dos a) a e), siempre que la actividad del local fijo de negocios resultante de esa combinación sea de carácter preparatorio o auxiliar.

5. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona, a menos que se trate de un representante independiente al que se aplique el párrafo 7, actúe en un Estado contratante en nombre de una empresa del otro Estado contratante, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en el primer Estado contratante con respecto a cualesquiera actividades que esa persona emprenda para la empresa, si esa persona:

a) Tiene y habitualmente ejerce en ese Estado poderes para concertar contratos en nombre de la empresa, a no ser que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 que, si se ejercieran por medio de un local fijo de negocios, no harían de ese local fijo de negocios un establecimiento permanente en virtud de las disposiciones de dicho párrafo; o

b) No tiene esos poderes pero mantiene habitualmente en el primer Estado existencias de bienes o mercancías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa.

6. No obstante las disposiciones anteriores del presente artículo, se considerará que una empresa aseguradora de un Estado contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona que no sea un representante independiente al que se aplique el párrafo 7.

7. No se considerará que una empresa de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante **por el solo hecho de que realice en ese otro Estado operaciones comerciales por mediación de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente**, siempre que esas personas actúen en el desempeño ordinario de sus negocios. No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, y entre esa empresa y el representante en sus relaciones comerciales y financieras se establezcan o impongan condiciones que difieran de las que se habría establecido entre empresas independientes, dicho representante no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo.

8. El hecho de que una sociedad de uno de los Estados contratantes controle a una sociedad del otro Estado contratante o esté controlada por ella, o de que realice operaciones comerciales en

ese otro Estado (por mediación de un establecimiento permanente o de otra manera), no bastará por sí solo para equiparar ninguna de dichas sociedades a un establecimiento de la otra.

Por lo que respecta a la LISR, en su artículo 2 se encuentran los casos en los que se considera establecimiento permanente, y dentro del artículo 3, para el caso de la no existencia de establecimiento permanente, ambos son muy similares a lo expuesto por el convenio, sin embargo agrega una explicación para el caso de las actividades realizadas a través de fideicomiso:

#### Artículo 2.

Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la

prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3 de esta Ley.

**En caso de que un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerará como lugar de negocios de dicho residente, el lugar en que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades.** Se considerará que existe establecimiento

permanente de una empresa aseguradora residente en el extranjero, cuando ésta perciba ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en él, por medio de una persona distinta de un agente independiente, excepto en el caso del reaseguro. De igual forma, se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad. Para estos efectos, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Tenga existencias de bienes o mercancías, con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
- II. Asuma riesgos del residente en el extranjero.
- III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
- IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.
- V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.
- VI. Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables... Tratándose de servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de **183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.** Para los efectos del párrafo anterior, cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas los servicios relacionados con construcción de obras, demolición, instalaciones, mantenimiento o montajes en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión

relacionadas con ellos, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades **se adicionarán**, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado

Fácilmente se puede observar que el legislador mexicano, reitera el significado de establecimiento permanente proporcionado por los organismos internacionales, sin muchas variantes o limitantes, dejando nuevamente los conceptos subjetivos, que generan incertidumbre en el contribuyente.

Por último, al igual que en los apartados anteriores se esquematizan los posibles casos para la identificación de partes relacionadas cuando existe establecimiento permanente en nuestro país.

**CASO 6. Partes relacionadas por establecimiento permanente en México.**

La empresa A es un residente en el extranjero y tiene un establecimiento permanente (EP) en territorio nacional, por lo que son consideradas partes relacionadas.

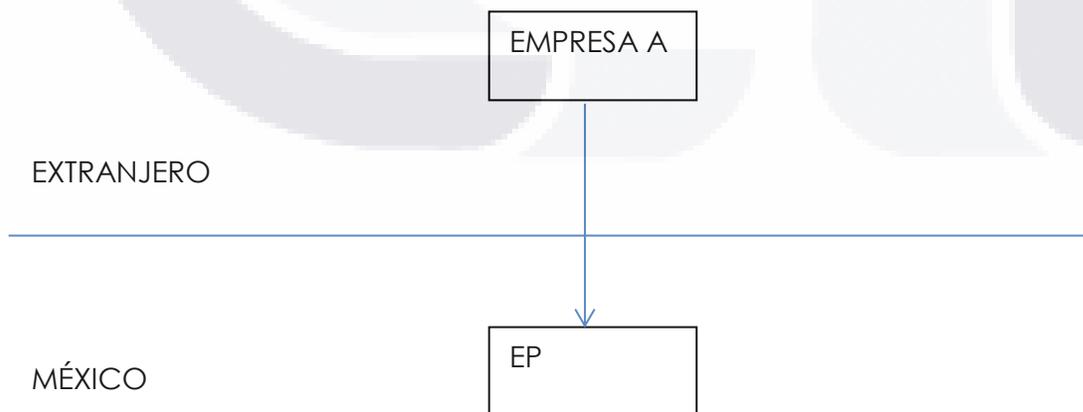


Figura 5. Partes relacionadas por establecimiento permanente en México. Fuente: Comisión de precios de transferencia del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

**CASO 7. Partes relacionadas por establecimiento permanente en México y en el extranjero.**

En el caso de que la misma compañía A, tenga otro establecimiento permanente en el extranjero (EP1), se considera que EP1 y EP son partes relacionadas entre sí

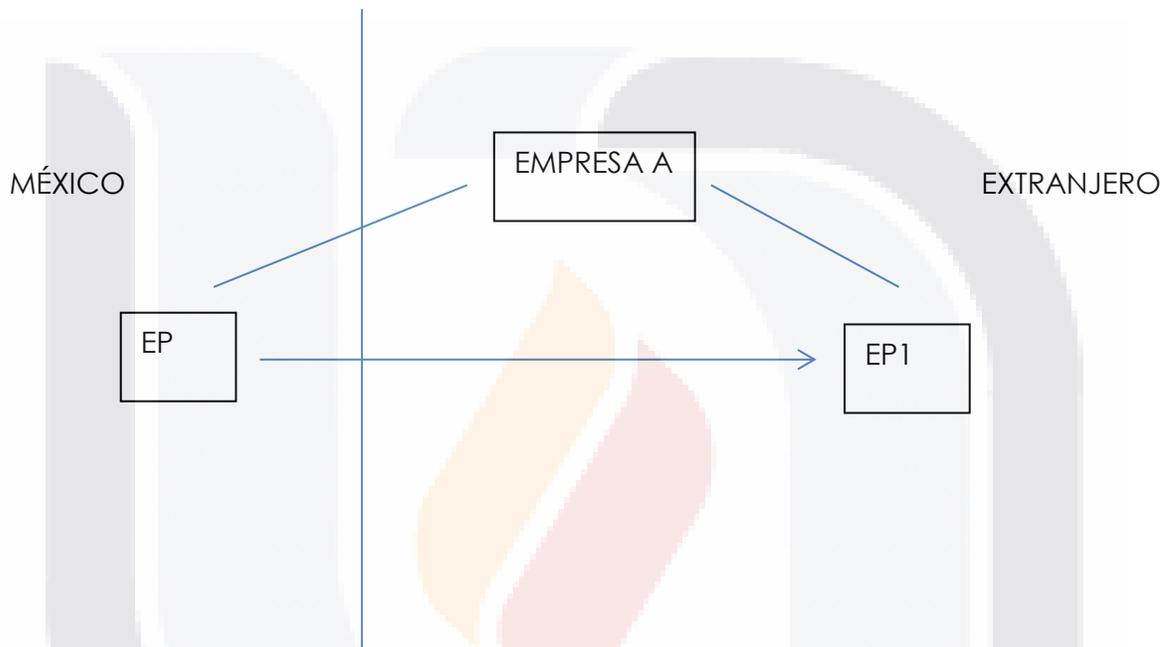


Figura 6. Partes relacionadas por establecimiento permanente en México y en el extranjero. Fuente: Comisión de precios de transferencia del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

**1.6.2.1.3. Partes relacionadas por operaciones con empresas ubicadas dentro de regímenes fiscales preferentes.**

Finalmente, el artículo 179 en su antepenúltimo párrafo, menciona que serán considerados operaciones entre partes relacionadas, todas las que se lleven a cabo con empresas en territorios considerados regímenes fiscales preferentes.

...

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.

Así mismo, la LISR en su artículo 176 señala que se considera ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, de la siguiente forma:

...

Para los efectos de esta Ley, se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, los que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México...

Por su parte el Licenciado Gómez (2004) critica tal supuesto, pues considera existe un trato inequitativo a los pequeños y medianos contribuyentes, respecto de los grandes contribuyentes, dado que, sin importar que se encuentren dentro del supuesto de excepción del cumplimiento de la obligación de obtener y conservar la documentación (que los ingresos no excedan de \$3,000,000.00 servicios profesionales y \$13,000,000.00 actividad empresarial), tendrán la obligación de cumplir con la misma, por el hecho de estar sujeta a un régimen fiscal preferente, a lo que el Licenciado estima, una situación de desigualdad ante la norma jurídica que transgrede la equidad tributaria.

Coincide con la postura anterior el Licenciado Barrera (2011) al señalar que la LISR, impone la carga de probar que no son partes relacionadas o que sus precios de transferencia respetan el precio de mercado, *únicamente* a residentes

mexicanos que pactan con residentes en regímenes fiscales preferentes, con lo cual se viola el principio de equidad tributaria al dar un trato desigual a los iguales sin contar con una justificación económica o social al efecto, aunado a lo anterior comenta que no varía en nada la situación jurídica frente al Estado Mexicano entre un residente en régimen fiscal preferente y uno que no lo es, pues no corresponde al legislador mexicano controlar que los primeros se encuentren sujetos a poca o nula causación de impuestos, y al hacerlo viola el principio de territorialidad de los tributos.

### **1.6.2.2. Personas físicas.**

#### **1.6.2.2.1. Ley del Impuesto Sobre la Renta**

El artículo 90 último párrafo de la LISR, señala la identificación de partes relacionadas entre personas físicas, de la siguiente forma:

Artículo 90.

... Ultimo párrafo

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

Antes de pasar al artículo remitido, se agregará una crítica específica para personas físicas formulada por el Licenciado Barrera (2004), siendo la siguiente:

Por lo que toca a las personas físicas cabría cuestionar: ¿Cómo una persona participa en la administración de la otra? Lo que únicamente se podría presentar cuando sea mandato o tutor, casos en que conforme a nuestra legislación civil habrán de analizarse los casos de impedimentos para celebrar actos jurídicos entre el representante legal y el representado. (p. 59).

#### **1.6.2.2.2. Remisión a la Ley Aduanera**

Continuando con la ley aduanera, tal como hace remisión el artículo anterior, encontramos en su artículo 68 los supuestos de vinculación, y son los siguientes:

Artículo 68.

Se considera que existe vinculación entre personas para los efectos de esta Ley, en los siguientes casos:

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

VIII. Si son de la misma familia.

#### **1.6.2.2.1. Comentarios a los supuestos de vinculación considerados por la Ley Aduanera.**

Con respecto a la fracción I del artículo anterior, comenta Gómez (2004), que el ocupar cargos de responsabilidad dentro de una empresa, no da lugar a ejercer control dentro de la misma, y ejemplifica con el caso de un ingeniero encargado del área de soporte técnico, un puesto de muy alta responsabilidad que no lleva aparejado la toma de decisiones administrativas.

Por su parte el reglamento de la ley en comento, atendiendo a su objetivo de facilitar la exacta observancia de las leyes, tal como lo definiera Fraga (1993), especifica en su artículo 124, supuestos en los que no se considerará como asociados en negocios, tal como se transcribe a continuación:

Artículo 124.

Para efectos del artículo 68, fracción II de la Ley, las personas que sean agente, distribuidor o concesionario exclusivo de la otra, cualquiera que sea la denominación utilizada, no se considerarán como asociadas en negocios, salvo que adicionalmente se encuentren vinculadas dentro de alguno de los otros supuestos previstos en las demás fracciones de dicho artículo.

Continuando con los comentarios al artículo 68 de la Ley Aduanera, por lo que respecta a la fracción III, Gómez (2004) se cuestiona al respecto y señala si respecto a la contraprestación o salario son aplicables las reglas de precios de transferencia, mi pronunciamiento ante tal cuestionamiento, sería que definitivamente si, el salario de un empleado si debiera incluirse dentro del

régimen de precios de transferencia, más aún si consideramos que el salario es subjetivo y que en muchos de los casos no se encuentra regulado o limitado el mismo, lo que da posibilidad a transferir pérdidas o utilidad por medio de él.

Por lo que va a las fracciones IV, V, VI y VII, ya hemos hablado respecto de detalles supuestos, por lo que no se transcribirán en afán de evitar repeticiones.

Finalmente, por lo que respecta a la última fracción, nuevamente el reglamento nos especifica la vinculación por parentesco, tal como se transcribe a continuación:

Artículo 125.

Para efectos del artículo 68, fracción VIII de la Ley, se considera que existe vinculación entre personas de la misma familia, si existe parentesco civil; por consanguinidad sin limitación de grado en línea recta, en la colateral o transversal dentro del cuarto grado; por afinidad en línea recta o transversal hasta el segundo grado, así como entre cónyuges.

Comparando con el artículo 176 de la LISR expuesto con anterioridad, que se limitaba a la vinculación por parentesco hasta el cuarto grado, en el presente artículo presenciamos que si se trata de consanguinidad en línea recta no habrá limitación, por lo que da pie a una meticulosa revisión por parte de la autoridad, con afán de vincular a los sujetos.

### **1.7. Operaciones sujetas al precio de transferencia**

La existencia de vinculación entre sociedades, permite que éstas realicen sus operaciones en condiciones diferentes a las usuales del mercado y,

consecuentemente, que transfieran beneficios de unas a otras. De esta manera, pueden reducir su carga fiscal global, con la consiguiente pérdida recaudatoria para la administración tributaria.

Si bien en materia mercantil existe la libertad de fijar y pactar los precios de las contraprestaciones por las partes contratantes, comprobado está que tal libertad ha ocasionado abuso por parte de las mismas, dado que encuentran la posibilidad de tributar de forma menos gravosa al hacer transferencia de pérdidas o utilidades a jurisdicciones con tasas de impuesto inferiores, es por eso que ante el interés de contrarrestar tal abuso se han creado excepciones a tal libertad, naciendo con ello mecanismos como el hasta ahora expuesto.

Es así, que toma relevancia el conocer y analizar las operaciones de quienes realizan actividades en empresas de grupo.

Siendo entonces operaciones vinculadas las "Operaciones realizadas entre partes no independientes, en condiciones diferentes a las usuales del mercado" (García-Herrera, 2001, P. 25).

La identificación de estas empresas de grupo, es relativamente sencilla, dado que las mismas suelen tener una estructura común, misma que detalla Rubio (2013) de la siguiente forma:

- El nombre comercial y las demás marcas de fabricación están relacionados con una empresa residente generalmente en algún país fuertemente desarrollado y con sólida estabilidad política y económica.
- Los procesos de producción se desarrollan en países con mano de obra relativamente barata.

- La coordinación comercial se desarrolla en un conjunto de centros de coordinación, en función de la zona geográfica de implantación comercial.
- Las filiales de comercialización y distribución están implantadas en todos los países restantes donde se tienen intereses comerciales.

Partiendo de lo anterior, se vuelve necesario continuar con el análisis de las transacciones, a lo que una idea de Alworth citada por Rubio 2013, señala que existen cuatro tipos básico de transacciones que conllevan el uso de precios de transferencia, siendo los que se detallan a continuación:

- Las empresas pertenecientes a un grupo pueden venderse o cederse intangibles entre ellas, tales como patentes, know – how, investigación y desarrollo.
- Se suele utilizar también la localización de los costes generales de dirección y administración entre las diversas filiales.
- Las diferentes divisiones pueden comerciar entre sí con bienes y servicios que son empleados como factores de producción en los diferentes niveles del proceso de fabricación.
- La utilización de intereses, dividendos, prestamos entre compañías y compraventa de acciones.

Por su parte la LISR contempla cinco operaciones susceptibles de ser verificadas a través de precios de transferencia, mismas que se enlistan y explican a continuación:

1. Las operaciones 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
5. La enajenación de acciones

### **1.7.1. Operaciones de financiamiento**

Por lo que respecta a las operaciones de financiamiento la firma Ernst and Young señala en su boletín fiscal de mayo 2013, algunas de las causas por las que las empresas solicitan préstamos a sus filiales:

Las operaciones de financiamiento entre empresas mexicanas y partes relacionadas residentes tanto en territorio nacional como en el extranjero, particularmente otorgamiento de préstamos, se realizan de manera frecuente por diversos motivos. Las razones para solicitar un préstamo a una parte relacionada, en lugar de establecer un compromiso financiero con una entidad independiente, obedecen a una serie de factores como la imposibilidad de obtener recursos en el mercado o simplemente por la oportunidad y facilidad de acceder a los fondos excedentes de alguna entidad relacionada.

Por otra parte, habremos de recordar que los intereses devengados a favor se considerarán un ingreso acumulable, y los intereses devengados a cargo pueden

ser parte de las deducciones autorizadas, sin embargo la LISR señala que deben establecerse conforme lo hubieran hecho partes independientes.

Para lo anterior, explica el Doctor Bettinger (2013) que los principales aspectos que habrán de tomarse en cuenta de forma especial los siguientes:

1. El monto que representa la cantidad principal en la operación del contribuyente, en relación a su flujo de efectivo
2. El plazo concedido
3. Las garantías otorgadas
4. La solvencia del deudor
5. La tasa de interés que impere en el lugar de residencia del acreedor o del deudor.

Mismo que concluye:

Estos conceptos... deben ser congruentes con el comportamiento y economía de las empresas contratantes, por lo que por ejemplo, el interés pactado en el préstamo debe considerarse dentro de lo común y no alterarse ni disminuirse, provocando un menoscabo o en su caso, un beneficio más allá de aquel que en términos generales se ofrece en operaciones independientes entre partes contratantes.

(p. 23).

De lo contrario como ya hemos expuesto, la autoridad podrá determinar ingresos acumulables o deducciones autorizadas, cuando se pacten tasas ya sean mayores o menores que las del mercado.

Aunado a lo anterior, en operaciones que involucren descuentos, estos deberán ser acordes a los existentes en el mercado, sin embargo añade Bettinger (2013), que existirán factores a considerar al respecto, y da el ejemplo de si los bienes han sufrido demérito, que existieron circunstancias que determinaron la necesidad de enajenar en esas condiciones y cuando se afecta que el enajenante se afecta sensiblemente y que de no llevarse a cabo la operación se verá e serias dificultades de liquidez.

Por su parte el Auren México (2015), añade que existen otras operaciones financieras al interior del grupo que deben ser objeto de análisis, mismas que señala, son muy diversas y a veces extremadamente complejas, las cuales deben ser vigiladas y pactadas acorde el Principio de Plena Competencia y son las siguientes:

1. Préstamos intercompañías, de la que ya se habló.
2. Operaciones Financieras Híbridas: Son aquellas que tienen la faceta de poder ser vinculadas tanto a operaciones de financiamiento como de capital. Algunas de ellas están las acciones preferentes, las opciones convertibles y, como existen en muchos países, los préstamos que dan derecho a una parte de las utilidades generadas por el deudor.
3. Garantías Financieras o de Cumplimiento: En las que la valoración del grado de riesgo para el garante es el aspecto central y en complemento el nivel de beneficio obtenido por el deudor original ya que gracias a la garantía obtiene mejores condiciones de crédito.
4. Tesorerías Centralizadas: Los modelos en el manejo de efectivo al interior del grupo pueden implicar desde una serie organizada de préstamos o, incluso, hasta la prestación de servicios financieros mucho más complejos.
5. Operaciones de Factoraje. Esta es una transacción muy común para generar capital de trabajo y de la cual debemos analizar cuidadosamente el tipo de factoraje que se realiza, el nivel de servicios conexos que puede implicar

(administración de cartera), industria, condiciones de la cartera, tasa de descuento.

6. Existen alguna más como las Coberturas Cambiarias que también deben ser revisadas con especial cuidado y que se discutirán más adelante.

### **1.7.2. Prestación de servicios intragrupo**

En cuanto a la prestación de servicios, resulta importante resaltar que estos forman una gran parte de las actividades comerciales de las empresas, aunado a que el número de contratos de este tipo van en aumento, a diferencia del intercambio de bienes y mercancías que se han mantenido a la baja, dentro de las empresas, los servicios pueden ser realizado tanto por agentes internos, como externos, estos últimos bien pueden ser contratados esporádica o continuamente.

Hábilmente exponen Frías, Pérez Gómez (2015), colaboradores del libro temas selectos de precios de transferencia, la importancia de este tipo de servicios, tal como se transcribe a continuación:

Con la ayuda de estos servicios intragrupo, los grupos empresariales optimizan sus recursos, centralizando funciones con el objetivo de reducir costos grupales, consolidar algunas de sus funciones administrativas y reducir la duplicación de tareas en el grupo, logrando así incrementar sus ventajas competitivas. La especialización de las funciones en los grupos empresariales ha contribuido al crecimiento de los servicio intragrupo en operaciones internacionales, produciendo esquemas que generan valor agregado, y se ha convertido en un elemento principal en la

administración de la cadena de valor entre los grupos empresariales desde una perspectiva de eficiencia tributaria.

Claro es que, al igual que la operación pasada, la autoridad podrá aplicar el principio de precio de transferencia, cuando se determinen montos distintos por servicios idénticos o similares, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares Bettinger (2013).

Para facilitar su identificación, Frías (2015), señala que los servicios más comunes son los siguientes:

1. Servicios administrativos: contabilidad, auditoría, informática, planeación, coordinación y control de presupuesto.
2. Servicios financieros: asesoría financiera, supervisión de flujos de efectivo y solvencia, incrementos de capital, contratos de préstamos, administración de intereses y riesgo de tipo de cambio y refinanciamiento.
3. Servicios comerciales: asistencia en áreas de producción, compras, distribución y mercadotecnia; así como asistencia técnica gerencial y servicios de investigación y desarrollo.
4. Servicios de personal: reclutamiento, entrenamiento, compensaciones.
5. Servicios de manufactura.

Por último señala que existen dos tipos de modalidades para prestar el servicio: bajo contrato donde la receptora del servicio controla y establece términos, condiciones y lineamientos y el de outsourcing donde el control del proceso se transmite totalmente al prestador del servicio.

Por su parte Bettinger (2013), señala que las principales características a tener en cuenta, en el análisis de la prestación de servicios, son las siguientes:

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
1. Si el servicio involucra o no, una experiencia o conocimiento técnico
  2. Si el precio es proporcional o no al beneficio obtenido
  3. Debe existir un nexo entre el servicio y el giro del contribuyente, una relación directa con la actividad mediante la cual genera ingresos
  4. El honorario pagado, deberá determinarse dentro de lo normal guardando proporción entre los ingresos y las deducciones autorizadas.

Derivado de que en la prestación de servicios, es posible la simulación dado que son intangibles, señala Frías (2015) que existen diversas pruebas documentales para demostrarlo, como las siguientes:

1. Descripción detallada de todas las actividades realizadas durante la prestación del servicio, incluyendo número de empleados involucrados.
2. Declaración de objetivos de los servicios (incrementar ventas, reducir costos, etc.)
3. Correos electrónicos, correspondencia o memorándum que evidencien la prestación del servicio.
4. Credenciales que acrediten que los prestadores de servicios estén calificados para prestar e servicio.
5. Reporte de gastos, manuales, minutas de reuniones sostenidas.
6. En el caso de servicios prestados en el país, boletos de avión, pasaportes sellados, etc.

### 1.7.3. Explotación o transmisión de la propiedad de un bien tangible.

Por lo que respecta a esta operación, señala el doctor Bettinger que será aplicable el principio de precio de transferencia en el siguiente caso:

... cuando la renta o el precio sea distinto al que se hubiere cobrado, por el uso o goce o en el momento de enajenación de bienes tangibles idénticos o similares, durante el periodo de uso o goce o en el momento de enajenación en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares

Siendo las características a tomar en cuenta en este supuesto:

1. El precio de adquisición
2. La inversión del propietario en el bien que se otorga el uso
3. El costo de mantenimiento
4. Tipo de bien
5. Condiciones del bien

Sin embargo en la práctica, la localización de este tipo de elementos resulta bastante difícil, más aún la comparación con otros bienes tangibles, dado que existen gran cantidad de factores que inciden en el precio de un bien, que hace que eleve o disminuya su costo, mismos que no tienen nada que ver con la

transferencia de utilidades o pérdidas, tales como la marca, el diseño, el lugar de venta, entre otros, lo que hace muy subjetivo el estudio.

#### **1.7.4. Explotación o transmisión de la propiedad de un bien intangible.**

Especial tratamiento tienen los bienes intangibles, como señala Bettinger:

En 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 la transferencia y sus lineamientos se tomarán en cuenta cuando la suma total de 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 y similares.

Por su parte Cosín (2007), identifica los modos de transferir la propiedad de los bienes intangibles, siendo estos:

1. Venta de intangibles: En los que existe, por su propia naturaleza, una vinculación con el área geográfica en la que puede ejercerse los derechos que se adquieren, por lo que en la venta debe indicarse el

área geográfica en la cual el comprador desarrollara los derechos adquiridos.

2. Licencias: tradicionalmente la transferencia de intangibles se efectúa a través de un uso exclusivo o no de una licencia. El propietario de una licencia, cuando es usada, tiene derecho a una retribución por la misma.

Documentalmente la licencia debe recoger los siguientes términos:

- El derecho territorial que la licencia garantiza.
- El periodo de tiempo durante el cual puede usarse la licencia.
- El tipo de royalty, el método de cálculo del royalty y el periodo de pago.
- Los derechos de uso que se conceden al licenciador por su propiedad.
- Los derechos de unos que se conceden al licenciario. La frecuencia y el tipo de asistencia técnica que el licenciario recibe del licenciador, así como el coste de la misma.
- La situación, en su caso, de haber sido su licenciada.

Por su parte Torres (2010), señala los problemas experimentados por los sistemas tributarios en la determinación de los precios de transferencia de bienes intangibles, siendo los principales:

1. La identificación de las circunstancias en que se están explotando (cesión completa o parcial), la discusión radica en el tratamiento tributario que reciben los ingresos derivados de la explotación del intangible, debido a que los royalties pueden estar sujetos a tributación en el Estado de la fuente y en el de la residencia.
2. El segundo obstáculo, es el relacionado con el grado de vinculación que debe existir entre las partes, pues pueden diferir en los distintos estados.

3. El tercer problema es la transferencia conjunta de bienes tangibles e intangibles, ya que un bien tangible se ve afectado por la presencia de un activo intangible, como puede ser una marca, en esta situación, el poder separar los bienes intangibles de otros activos es un paso muy importante al momento de estimar su valor.

#### **1.7.5. Enajenación de acciones.**

Afirma Bettinger (2013), que al igual que en las operaciones anteriores, la enajenación de los títulos de valor se debe llevar a cabo entre empresas relacionadas, en las cuales una parte enajena y la otra parte adquiere capital de una tercera persona jurídica.

Los elementos a considerar para determinar el precio de transferencia son los siguientes:

1. El capital contable actualizado de la emisora
2. 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.

Por último el Doctor Bettinger agrega que las operaciones anteriormente descritas, deben reflejar una desviación, misma 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". (p. 30).

Por otro lado, resulta sumamente importante destacar la forma en la que la autoridad realiza el control de tales operaciones, dado que parte de una presunción; la cual sostiene que en un grupo de empresas con relación entre sí, el mando director de las mismas coordinará los intereses generales apoyándose de

las características que ofrece cada empresa del grupo en particular, para de esta forma manipular la base gravable en perjuicio del fisco, lo anterior por medio de las transferencias de pérdidas o utilidades a jurisdicciones de menor o mayor tributación según sea el caso, por lo que la norma obliga al contribuyente a una vez que se sitúa en el hecho imponible, esté tenga que cumplir con una gran cantidad de tramites tendientes a demostrar que cumple con la fijación de precios conforme a los estipulados por el mercado.

### **1.8. Precios de transferencia en España y la problemática en los supuestos de vinculación en el régimen español.**

Tanto México como España tienen más de cien años de trabajo legislativo en temas relacionados con la tributación internacional, principalmente en apoyo al combate de la evasión fiscal, derivado del ingreso a organizaciones como la OCDE, pues esto provoca que se intensifiquen los trabajos en aras de un avance económico de los países.

En cuanto a precios de transferencia, España reguló el tema dentro de su normatividad alrededor de 30 años antes que nuestro país, pues dicho país formó parte de la OCDE desde su fundación en el año de 1960, lo que trae como resultado que actualmente exista amplia diferencia en la normativa de un país con respecto al otro. Existiendo entonces tantas y tan diversas jurisdicciones al rededor del mundo, se pretende con el presente apartado encontrar similitudes y diferencias entre estados, por lo que se consideró bastante enriquecedor el realizar un análisis comparativo de dos regímenes tributarios de precios de transferencia siendo estos los de México y España, para de esta forma lograr una visión global del tema, que pueda contrastarse y complementarse para beneficio de los sujetos implicados.

Para tal análisis, se ha tenido la oportunidad de conocer personalmente los puntos de vista de académicos, empresarios y litigantes españoles, lo que enriquece en gran medida el presente.

Los precios de transferencia en España se encuentra regulados dentro de los siguientes ordenamientos:

- Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
- Ley 36/2006, de 29 de noviembre.
- Medidas para la prevención del fraude fiscal, que da una nueva redacción del artículo 16 del TRLIS., que regula justamente operaciones entre personas o entidades vinculadas.
- En los capítulos V y VI del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre.
- Real Decreto 897/2010, de 09 de julio.

Igualmente afirma Anguita (2012), que son fuente de derecho en los precios de transferencia los Convenios Bilaterales para evitar la doble imposición, así como el convenio de arbitraje de la Unión Europea.

En relación a las operaciones vinculadas, es el artículo 16 de la TRLIS, la que describe entre otras cosas quienes serán consideradas personas o entidades vinculadas, mismo que se transcribe a continuación:

#### Artículo 16. Operaciones vinculadas

1. 1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

2.º La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

2. Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a diez millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 de esta Ley. No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.

l) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento, o al 1 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Recientemente la normativa española sufrió una reforma al régimen de operaciones vinculadas, para Rubio Aguilera (2013) son dos los principales objetivos de tal reforma, mismos que se muestran en la exposición de motivos de la mencionada Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal, siendo los siguientes:

- El primer objetivo, es *la valoración de las operaciones vinculadas según precios de mercado*, por lo que el precio de adquisición al que han de registrarse contablemente las operaciones vinculadas debe ser el mismo importe que sería acordado por personas o entidades independientes en condiciones de plena competencia.
- El segundo objetivo, es *adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional*, concretamente a las

directrices de la OCDE sobre la materia y el Foro Europeo sobre precios de transferencia, en base a los cuales debe interpretarse toda la normativa. En consecuencia, se permite que la actuación de la Administración Tributaria española sea homogénea con la de los países del entorno.

Concluye Rubio Aguilera, 2013 afirmando que otra de las novedades de la reforma del régimen de operaciones vinculadas es la inversión de la carga de la prueba, pues ahora es el contribuyente el que está obligado a justificar que los precios convenidos en operaciones vinculadas se ajustan al principio de plena competencia mediante la documentación correspondiente.

Al igual que en el análisis hecho a nuestra legislación interna, la regulación española igualmente presenta, dificultades para los pequeños contribuyentes pues, igual que la crítica hecha a nuestra legislación pues obliga tanto a personas físicas, como a grandes multinacionales, "dejando a las personas físicas y pequeñas empresas en una situación difícil a la hora de determinar la base imponible de la transferencia de bienes y en las prestaciones de servicios" Anguita 2012, (p. 105).

De forma similar a nuestro país, la legislación española abarca aquellas transacciones vinculadas nacionales que no se basen en el principio de libre competencia, a lo que Anguita (2012) expone: "si dos entidades vinculadas en la cual una tributa tipo general muestras que la otra a tipo reducido, el traspaso de beneficios de una a otra puede suponer una tributación inferior que hubiere correspondido aplicar por el valor de mercado" (p. 105), tropicalizando este tema a nuestra situación fiscal, se entendería una persona tributando en régimen general haciendo transferencias a una que se ubica en el régimen de incorporación fiscal, a al mismo tiempo España cuanta con distintas tasas de impuestos dependiendo de la comunidad, lo que también puede generar disminución o aumento en la tributación derivado de las transferencias.

Para el caso de transacciones entre diferentes Estados, España recurrirá al art. 9 del convenio OCDE, situación que también sucede en nuestro país.

## II. DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO

Como se expuso al inicio de la presente exposición, se llevarán los conceptos vistos a lo largo de la exposición a una empresa del Estado de Aguascalientes dedicada a la fabricación, destilación, envasado, distribución, comercialización, importación y exportación de toda clase de bebidas alcohólicas y no alcohólicas, con el objetivo de evaluar si la misma es sujeto obligado en materia de precios de transferencia, lo anterior por medio de la metodología de intervención, de la que se habló en los primeros apartados.

1. **Etapa de pre – investigación:** La presente etapa se realizó por medio de la obtención y análisis de la información obtenida por parte de la empresa.

### 1.1. Detección de síntomas

La empresa en la que se realizó la investigación, no contaba con la información necesaria para conocer si era sujeto obligado en precios de transferencia, ubica ciertos factores que les hacían pensar que sí, sin embargo no poseían un análisis detallado que los llevara a alguna conclusión al respecto, aunado a lo anterior, han sido visitados por despachos que afirman ser especialistas en el tema, mismos que sugieren a la empresa realizar un estudio de precios de transferencia, sin embargo, el director se encontraba dudosa de la necesidad del mismo.

### 1.2. Planteamiento de la investigación.

### **1.2.1. Título de la propuesta.**

Análisis fiscal del sujeto obligado en los precios de transferencia dentro de LA EMPRESA DE AGUASCALIENTES, S.A. DE C.V. (E de A)

### **1.2.2. Datos de identificación del grupo u organización a atender.**

La empresa a atender es una persona moral, sociedad anónima de capital variable, dedicada a la a la fabricación, destilación, envasado, distribución, comercialización, importación y exportación de toda clase de bebidas alcohólicas y no alcohólicas.

La misma se encuentra ubicada en el Estado de Aguascalientes, en el municipio de Jesús María.

### **1.2.3. Obtención de información empírica (diagnóstico)**

#### **1.2.3.1. Identificación de las necesidades.**

La empresa a intervenir no cuenta con un análisis detallado en relación a si se encuentra obligada para el régimen de precios de transferencia; siendo así, se propone apoyar a contestar la interrogante de si cuenta o no con la obligación: por lo cual se entrevistará al director, contador y en general personal de la empresa, con el objetivo de recabar la información suficiente que permita contrastarla con lo que la normatividad al respecto señala, para de esta forma poder concluir si actualmente muestra o no la obligación de cumplir con el régimen de precios de transferencia.

### **1.2.3.2. El marco institucional.**

La empresa de Aguascalientes, S.A. de C.V. (E de A), se constituyó en el año 2010, con la participación de dos socios, una persona física y una persona moral.

Sin embargo, dos años más tarde los socios fundadores venden su parte accionaria a tres personas físicas, siendo ellos hasta la fecha los socios de la empresa.

La empresa ha crecido junto con sus clientes, dado que los acompaña durante su curva de aprendizaje y ofrece posibilidades tanto para grandes empresas como para emprendedores, lo que ha posicionado a E de A como una de las principales maquiladoras y productoras de bebidas alcohólicas, como no alcohólicas de la región.

### **1.2.3.3. Justificación de la propuesta,**

Es recomendable la participación en esta investigación, derivado del ritmo acelerado de crecimiento que ha mostrado la empresa, pues ha ampliado sus catálogos, canales de distribución, de comercialización, su mercadotecnia, así como todas las áreas en general, contando actualmente con más de 500 productos en el mercado nacional e internacional.

En gran parte lo anterior se debe a las redes de apoyo que muestra con sus aliados, sin embargo en el tema fiscal, esto puede representar un gran riesgo en cuanto al establecimiento de precios, pues en caso de que la autoridad considere que no se apegan a los precios del mercado, esta podrá presumir que se han realizado transferencias de pérdidas o utilidades vía precios, con el fin de disminuir o incluso eliminar la tasa impositiva.

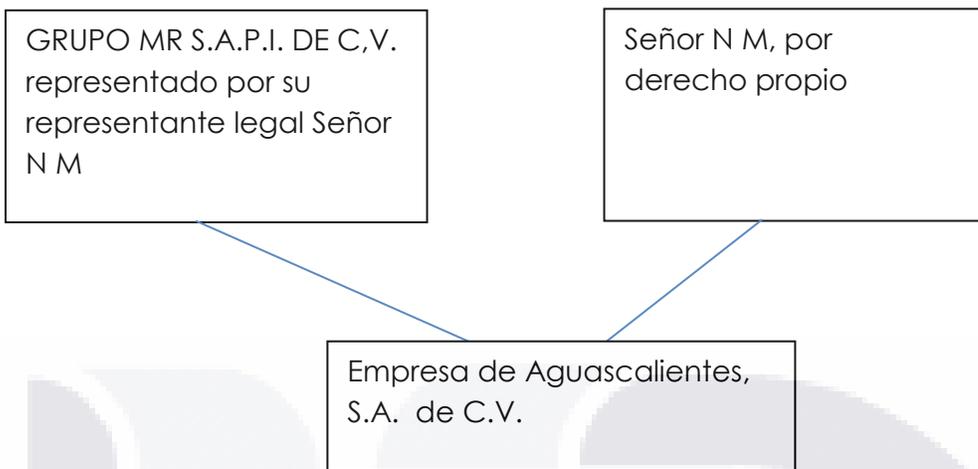
Se propone que al final de la intervención, se contara con las herramientas suficientes para poder determinar si la empresa se encuentra o no en el supuesto de obligación, y con esto, poder generar un plan de acción que establezca alternativas confiables que disminuyan / eliminen el riesgo de la empresa de sufrir, la determinación de ingresos acumulables o deducciones autorizadas, por parte de la autoridad.

## **2. Primera etapa**

Se realizara un diagnóstico y se profundizara en el conocimiento de la empresa, durante esta etapa se recogerá la información necesaria, tanto dentro de la empresa como en la normatividad existente, para posteriormente en la siguiente etapa dar a conocer la información y solicitar los puntos de vista de los socios de la empresa.

La empresa de Aguascalientes E. de A. se constituyo 15 de junio del 2010, ante corredor público como una Sociedad Anónima de Capital Variable, en la Ciudad de Aguascalientes.

Compareció el Señor N M como representante legal de la empresa GRUPO MR, S.A.P.I. DE C.V. empresa con residencia en el estado de Jalisco, así como el señor N M actuando por derecho propio, constitución que se ilustra de la siguiente manera:



El capital social se conformó de la siguiente manera:

ACCIONES	SERIE	PORCENTAJE	VALOR
495	A	99%	\$49,500.00
5	A	1%	\$500.00
500	A	100%	\$50,000.00

mparecientes suscriben y pagan en efectivo  
cciones que constituyen el capital variable

ACCIONES	SERIE	PORCENTAJE	VALOR
4,950	B	99%	\$49,500.00
50	B	1%	\$500.00

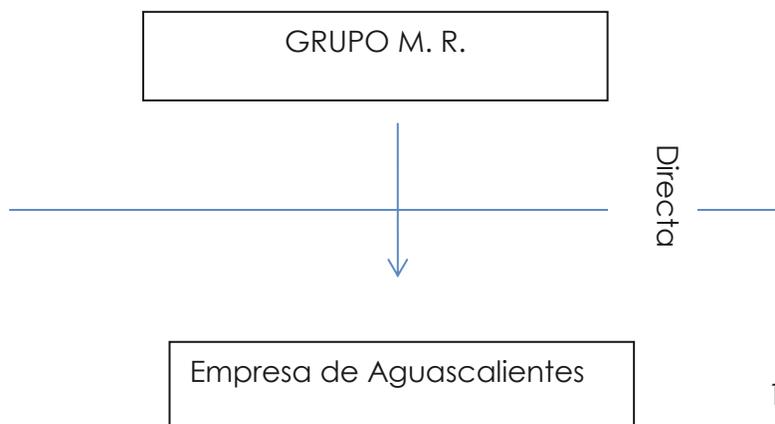
Siendo 495 de la serie A y 4,950 de la serie B acciones de Grupo M.R. y 5 acciones de la serie A y 50 de la serie B del señor NM.

Sin embargo, en fecha 20 de febrero de 2012, se hizo constar ante notario público la asamblea general extraordinaria de accionistas de la Empresa de Aguascalientes E. de A. , mediante la cual se admitieron tres nuevos socios José, Juan y Maricela, así como la exclusión del señor N M y Grupo M .R., los cuales compraron las siguientes acciones:

	ACCIONES	SERIE	IMPORTE
JOSÉ.....	350	A	\$ 35,000.00
JUAN.....	75	A	\$ 7,500.00
MARICELA .	70	A	\$ 7,000.00
TOTAL.....	495	A	\$ 49,500.00

	ACCIONES	SERIE	IMPORTE
JOSÉ.....	3,500	B	\$ 35,000.00
JUAN.....	750	B	\$ 7,500.00
MARICELA .	700	B	\$ 7,000.00
TOTAL.....	4,950	B	\$ 49,500.00

Si bien el Señor N M se retiró de la Empresa de Aguascalientes E.A., el señor José forma parte de la empresa GRUPO M.R. con un 25% de participación accionaria; por otro lado, esta última empresa es el principal cliente de la empresa de Aguascalientes E. de A, por lo que José forma parte del capital de GRUPO M.R., haciendo de E. de A. y GRUPO M.R. sean partes relacionadas directas.



### 3. Programación

La ley del impuesto sobre la renta para nuestro país señala cuando se considera que existen partes relacionadas de la siguiente forma:

Artículo 179. (Quinto párrafo)...

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas...

Contrastando el párrafo anterior, con la condición actual de los sujetos intervenidos, se llega a la misma conclusión, E. de A. y GRUPO M.R. legalmente son partes relacionadas. La nota distintiva entre estas dos empresas es que GRUPO MR, tiene más de 30 años de operaciones con una obtención interesante de ganancias, por el contrario EMPRESA DE AGUASCALIENTES, tiene solamente 6 años de labores, años en los que se ha trabajado para recuperar la inversión.

En relación a los sujetos, las empresas no mantienen ninguna otra clase de vinculación, pues no utilizan figuras como la de asociación en participación, fideicomisos, etc.

Sin embargo, realizan operaciones que nuevamente pudieran ser causal de vinculación, como se verá a continuación:

Siguiendo con el análisis de las operaciones, en cuanto a las operaciones de financiamiento, encontramos varios puntos que llamaron la atención que requiere una serie de formalidades por parte de la empresa para evitar riesgos:

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- Desde mayo del 2015, la empresa GRUPO M.R., presto a la empresa de Aguascalientes la cantidad de \$500,000.00, sin embargo no existe ningún tipo de contrato que avale tal voluntad, por lo que se les ha recomendado la elaboración del mismo, en el cual se asiente que las cantidades pactadas como contraprestación corresponden a las del mercado.

Siendo así, revisaremos los principales aspectos que habrán de tomarse en cuenta para la realización del mismo:

El monto: \$500,000.00

El plazo concedido: Dos años

Las garantías otorgadas: El inmueble en el que realiza sus actividades la empresa de Aguascalientes.

La solvencia del deudor: Empresa de Aguascalientes ha tenido un crecimiento acelerado, incrementando las ventas en un 150%, en el último año.

La tasa de interés: 10%.

Sin embargo, en el contrato no existe clausula alguna en relación al respeto al precio de mercado, por lo que se sugiere incluir específicamente tal información.

En cuanto a la prestación de servicios, desde su constitución GRUPO MR es el principal cliente de EMPRESA DE AGUASCALIENTES, dado que empresa de Aguascalientes recibe por parte de GRUPO MR bebidas alcohólicas a granel y le presta el servicio de embotellado, enlatado, diseño, etiquetado, encajado, logística, de esta forma ambas empresa incrementan sus ventajas competitivas derivadas de la especialización. Siendo entonces los servicios prestados por EMPRESA DE AGUASCALIENTES los comerciales y lo de maquila. La modalidad en que se presta el servicio es bajo contrato donde la receptora del servicio controla y establece términos, condiciones y lineamientos.

El servicio prestado por EMPRESA DE AGUASCALIENTES, involucra experiencia Y conocimiento técnico, se considera que el precio es proporcional al beneficio obtenido y existe un nexo entre el servicio y el giro de ambas empresas.

Sin embargo las empresas son omisas en mantener pruebas documentales para evidenciar el servicio prestado, por lo que es necesario implementar controles como los siguientes:

- Descripción detallada de todas las actividades realizadas durante la prestación del servicio (fechas, horas, lugares, número de empleados involucrados, marcas, tiempos, etc).
- Especificar los objetivos que se esperan con la prestación del servicio (número de producto terminado, incrementar ventas, reducir costos, posicionamiento de marca, etc.)
- Correos electrónicos, correspondencia o memorándum que evidencien la prestación del servicio.
- Credenciales que acrediten que los prestadores de servicios estén calificados para prestar el servicio.

De esta forma ante una revisión de autoridad las empresas podrán comprobar que el precio pagado por el servicio, no es una mera simulación para la transferencia de beneficios, que en este caso sería GRUPO MR transfiriendo beneficios a EMPRESA DE AGUASCALIENTES, o el caso contrario, la transferencia de pérdidas de EMPRESA DE AGUASCALIENTES hacia GRUPO MR.

Por lo que respecta a la transmisión de bienes tangibles, por medio de las entrevistas realizadas, se tuvo conocimiento de que parte de la maquinaria con la que opera EMPRESA DE AGUASCALIENTES, fue y es propiedad de GRUPO MR, actualmente un 30% se encuentran un en comodato y no existe contrato que ampare tal situación, así como tampoco las compraventas realizadas, siendo que, las misma tendrían que estar formalmente documentadas, de tal forma que se incluya el precio de adquisición, la inversión del propietario en el bien que se

otorga el uso, el costo de mantenimiento, el tipo de bien, así como las condiciones del bien.

#### **4. Conclusión y propuestas.**

En lo referente a propuestas, las mismas se han planteado en la sección anterior.

Por otro lado, se concluye que las empresas actualmente son partes relacionadas, sin embargo se encuentran excluidas de la obligación del régimen de precios de transferencia, dado que sus ingresos en el ejercicio inmediato anterior no exceden de \$13'000,000.00, y ninguna de las dos se localiza en régimen fiscal preferente, sin embargo, el crecimiento acelerado que han mantenido ambas empresas, ha propiciado intercambios comerciales internacionales, que pudieran generar vinculación para precios de transferencia, por otro lado los ingresos se encuentran en aumento constante, lo que pudiera generar que muy pronto dejen de localizarse en el supuesto de excepción, sin embargo por el momento, ambas empresas se encuentran en posibilidad de conocer del tema y no caer en la estafa de asesores que cobran por realizar estudios de precios de transferencia, aún sin tener la necesidad.

## CONCLUSIONES

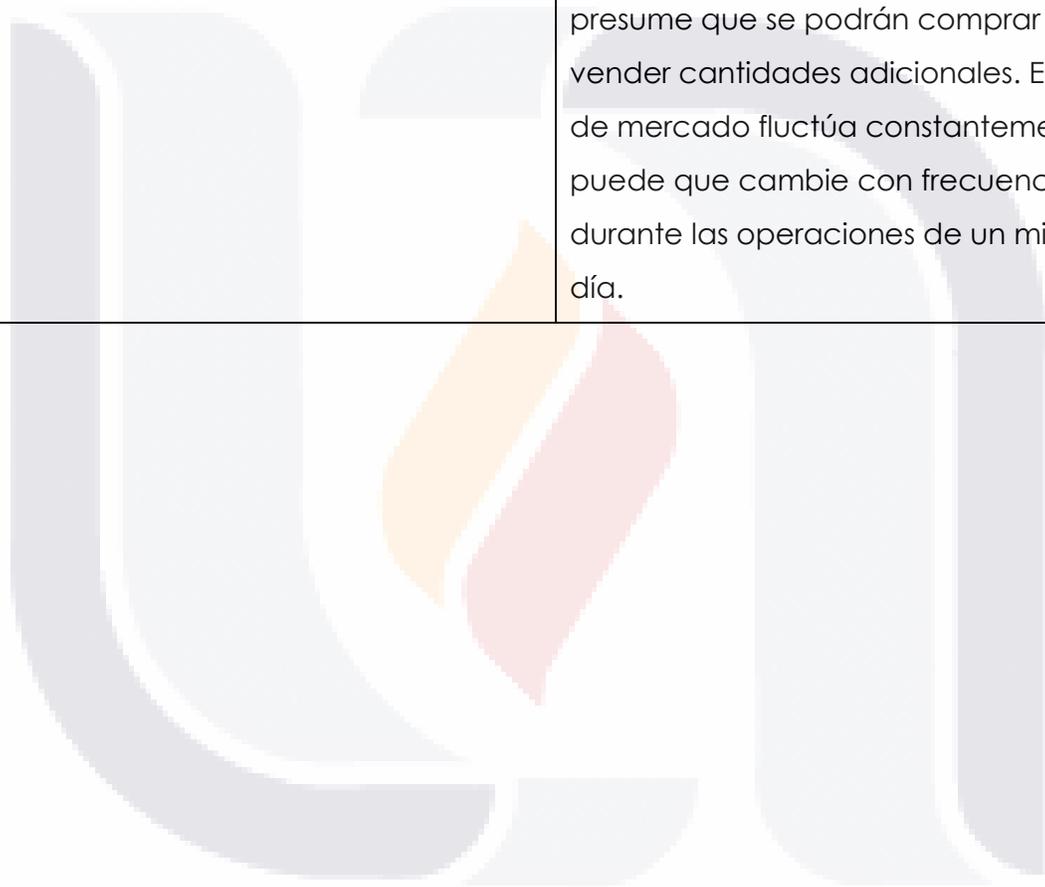
Gracias a la elaboración del presente documento se pudo profundizar en el análisis de las partes relacionadas en los precios de transferencia, pues existe desconocimiento general en relación al mismo, dado que se considera que existen partes relacionadas solo cuando dos sociedades efectúan operaciones y tienen dueños en común, sin embargo tal determinación exige un estudio preliminar extenso que abarque una revisión a toda la normatividad nacional e internacional que regula el tema.

Con el estudio detallado de todos los supuestos de vinculación expuestos en las secciones de vinculación por sujetos y por operaciones, se puede tener un panorama en relación a la conformación del sujeto obligado dentro de las empresas, contrastando lo asentado en la norma con la situación particular de la empresa, será posible determinar la mejor estrategia dentro de la misma, que la lleve a prevenir situaciones de riesgo que se pudieran presentar.

**GLOSARIO**

Acción	Es una de las partes en las que se divide el capital dentro de una sociedad anónima.
Activo	Bienes o derechos que la empresa posee.
Canal de distribución	Son las vías elegidas por una empresa que un producto recorre desde que es creado hasta que llega al consumidor final.
Capital social	El capital social se encuentra en el pasivo del balance y desarrolla una función de garantía por parte de la empresa hacia terceros.
Crédito	Un valor asentado en el lado derecho de la cuenta, denominado Haber. Un crédito se utiliza para registrar una disminución de un activo y un aumento de un pasivo o patrimonio.
Deducción	Un valor determinado que se debe restar de la renta bruta ajustada.
Empresa	Unidad económica de producción de bienes y servicios. Empresa pública, aquella cuyo capital es total o parcialmente de titularidad estatal, así como la responsabilidad y resultados de su gestión.
Impuestos sobre la Renta	Es un impuesto personal que grava la renta obtenida.

<p>Filial</p>	<p>La empresa que se encuentra, de hecho, bajo la dependencia o la dirección de una sociedad madre.</p>
<p>Valor de mercado</p>	<p>Precio corriente o usual de un valor o producto según se indica en las cotizaciones corrientes del mercado y, por consiguiente, el precio al cual se presume que se podrán comprar o vender cantidades adicionales. El valor de mercado fluctúa constantemente y puede que cambie con frecuencia durante las operaciones de un mismo día.</p>



## BIBLIOGRAFIA

Aguilar, F. (2015), Intercambio de información en materia tributaria. *El financiero*.  
<http://www.elfinanciero.com.mx/opinion/intercambio-de-informacion-en-materia-tributaria.html>.

Aguirre, M. (1984). *Hacia un control administrativo en el ámbito tributario de la inversión extranjera directa* [Versión Digital PDF]. (1ª. Edición). México: Instituto Nacional de Administración Pública.

Anguita, A. (2012). *Comercio Internacional y los precios de transferencia internacionales*. (1ª Edición). España: Marcial Pons.

Astudillo, M. (2011). Precios de Transferencia en México. *Actualidad Contable Faces, num 28* (Vol. 17), 5-20. Recuperada de Gale Cengage Learning.

Bautista, M. (2014). *Propuesta de un plan de previsión social para pymes del estado de Aguascalientes*. Para obtener el grado de maestro en Impuestos, Universidad Autónoma de Aguascalientes, 2014. México.

Bettinger, H. (2008). Precios de Transferencia (retrospectiva). *Contaduría Pública, num 3* (Vol.3), 10-12. Recuperada de Gale Cengage Learning.

Bettinger, H. (2013). *Precios de transferencia, sus efectos fiscales*. (18ª Edición). México: Ediciones Fiscales ISEF.

Boletín Fiscal. (Mayo 2013). México: Ernst and Young.

Boletín Oficial del Estado Núm. 58. Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, España, 9 de marzo de 1959.

Casas, J. (2008) Precios de Transferencia en México, Generalidades. Revista Contaduría Pública, Marzo 2008, 06-09.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (2000), La inversión extranjera en México. <http://www.cepal.org/es/publicaciones/4462-la-inversion-extranjera-en-mexico>.

Comisión de Precios de Transferencia. (2008). *Los precios de transferencia, marco teórico, jurídico y práctico*. (1ª edición). México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Cordón Ezquerro, T. (2010). *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*. España: CEF, 2010.

Cosín Ochaita, R. "La nueva normativa sobre precios de transferencia", Centro de Información Jurídica, Cuatrecasas, Goncalves Pereira, mayo de 2011.

Cosín, O. R. (2007). *Fiscalidad de los precios de transferencia*. [Versión Digital PDF]. (1ª. Edición). España: Wolters Kluwer.

Cubas, J. (2013). Partes relacionadas: ¿Cómo identificarlas?. *Puntos Finos*, Agosto 2013. 82-86. Recuperado de <http://www.ccpm.org.mx/avisos/82-86partes.pdf>.

Dávalos, M. (2010). *Manual de introducción al derecho mercantil*. [Versión Digital PDF]. (1ª edición). México: Nostra Ediciones.

Del Toro, I. (2006). El fenómeno del soft law y las nuevas perspectivas del derecho internacional. *Anuario mexicano de derecho internacional*, (Vol. VI). Recuperado de <http://biblio.juridicas.unam.mx/estrev/derint/cont/6/art/art12.htm>.

Dinice, H. (2008). Precios de Transferencia: ¿Una ciencia exacta?. *Temas de Management*, Julio 2008 (Vol. 7), p. 18 – 22. Recuperado de Ebsco Host.

Frías, L. (2015). Servicios Intragrupo. En Y. Uehara (Coordinador), *Temas Selectos de Precios de Transferencia*. (pp. 1-19). México: Editorial Themis.

Fonseca, C. (2012). Precios de transferencia como factor que afectan los precios internacionales. *Revista empresarial Inter Metro*, num. 2 (vol. 8), 1-9. Recuperado de <http://cejournal.metro.inter.edu/fall12/fonsecacarlos0802.pdf>.

García-Herrera, C. (2001). *Precios de Transferencia y otras operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades*. (1ª. Edición). España: Instituto de Estudios Fiscales.

García, F. (2005). *Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea*. (1ª edición). España: Instituto de Estudios Fiscales.

Gómez, J. (2004) *Precios de Transferencia, una visión jurídica*. (3ª. Edición). México: Dofiscal Editores.

González, L (2015). El top 10 de precios de transferencia para 2014 <http://www.kcsm.mx/index.php/es/boletines/impuestos-federales/295-el-top-10-de-precios-de-transferencia-para-2014>.

Michan, E. (2011). Litigios de precios de transferencia en México. En E. Baistrocchi (director), *Litigios de precios de transferencia: teoría y práctica* (pp. 359-454). Buenos Aires: Abeledo Perrot.

Moreno, F. (2016). *Método de estudio de las normas aduaneras y tributarias y su aplicación a la Ley Aduanera*. (1ª Edición). México: Ubijus.

Mosqueda, R. (2008). *Precios de transferencia, estrategia y norma fiscal*. [Versión digital Adobe]. (1ª Edición). México: Cengage Learning Editores.

Linares, C. (2014, 01, 22), Hablemos sobre precios de transferencia. *Forbes*. <http://www.forbes.com.mx/hablemos-sobre-precios-de-transferencia/> consultado el 25 de noviembre de 2015.

Naciones Unidas, 2013, Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y en desarrollo, Recuperado de [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_UpdateSp.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf).

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, (2010), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada. DOI:10.1787/9789264184473-es. Recuperado de [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada\\_9789264184473-es#.WCxwgi3hDIU#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es#.WCxwgi3hDIU#page1)

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, (2010), Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. DOI: 10.1787/9789264202191. Recuperado de [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2010\\_9789264202191-es](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2010_9789264202191-es).

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, (2015). En *Acerca de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)*. Recuperado de <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>.

Pérez, A., Aguirre, E. (2016, febrero). Nuevas declaraciones de precios de transferencia en México a partir de 2016. *Fisco actualidades*. Recuperado de: [http://imcp.org.mx/wpcontent/uploads/2016/02/Fiscoactualidades\\_febrero\\_n%C3%BAm\\_22.pdf](http://imcp.org.mx/wpcontent/uploads/2016/02/Fiscoactualidades_febrero_n%C3%BAm_22.pdf).

Peña, H. (2008). Innovación abierta, dinámica global, transparencia y requerimientos fiscales: lo que el director general y la alta gerencia deben saber hoy sobre los precios de transferencia. *Revista Contaduría Pública*, Marzo 2008, 14-17.

Puente Gómez, J. (2010). *Las empresas transnacionales y la importancia que para el fisco mexicano representa el manejo de las operaciones relacionadas con los precios de transferencia que aluden los artículos 215 y 216 de la ley del impuesto sobre la renta.* (Tesis de maestría, Universidad Nacional Autónoma de México). Recuperado de <http://132.248.9.195/ptb2010/noviembre/0664582/Index.html>.

Ramírez, Y. (1996). *Precios de Transferencia; Un estudio perspectivo y propositivo para los Estados Unidos Mexicanos.* México: Academia Mexicana de Derecho Fiscal.

Rodríguez, M. (Agosto 2015). Operaciones financieras y precios de transferencia. *Boletín Auren México, Ernst and Young.* Recuperado de <https://www.auren.com/uploads/files/536.pdf>

Rubio Guerrero, J.J. (2013), Una revisión de la experiencia internacional sobre la aplicación de los precios de transferencia y sus implicaciones para España, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Complutense de Madrid.

Sánchez, H. M. (2009, Mayo 20-21). Título de la contribución. En F. J. Magraner (Coordinador), *El Impuesto sobre Sociedades en una economía globalizada: el tránsito hacia su armonización europea.* Simposio efectuado durante I Congreso Internacional de Derecho Tributario. Valencia, España.

Santos, L. (2011). *Derecho Fiscal Internacional.* (1ª Edición). España: Comares.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV. Pleno, Novena Época. México, Octubre de 2006.

Torres, V. (2010). Problemas de precios de transferencia de bienes intangibles en las empresas multinacionales. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado,*

num. 128 (vol XLIII.), pp. 845-893. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=42719870009>.

## LEGISLACIÓN

Código Fiscal de la Federación (2016). México: Cámara de Diputados H. Congreso de la Unión.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2016). México: Cámara de Diputados H. Congreso de la Unión.

Ley del Impuesto Sobre la Renta (2015). México: Cámara de Diputados H. Congreso de la Unión.

Ley Aduanera (2013). México: Cámara de Diputados H. Congreso de la Unión.

Reglamento de la Ley Aduanera (2015). México: Presidencia de la Republica.