

**T
E
S
I
S**



**UNIVERSIDAD AUTONOMA
DE AGUASCALIENTES**

**CENTRO DE CIENCIAS ECONOMICAS Y ADMINISTRATIVAS
DEPARTAMENTO DE CONTADURIA**

**IMPACTO FISCAL Y FINANCIERO DE LOS PRECIOS DE
TRANSFERENCIA EN LAS OPERACIONES CELEBRADAS ENTRE
PARTES RELACIONADAS EN MEXICO**

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRIA EN IMPUESTOS**

PRESENTA:

C.P.C. HECTOR RAYMUNDO MARTINEZ SAUCEDO

ASESOR: M.A. ANGEL GARCIA RODRIGUEZ

Aguascalientes, Ags., Noviembre de 2009.



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA
DE AGUASCALIENTES

CENTRO DE CIENCIAS
ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

Oficio No. / 1026 / D / 2009

C.P. MARIA ESTHER RANGEL JIMENEZ,
JEFA DEL DEPTO. DE CONTROL ESCOLAR,
P R E S E N T E .

Me es grato comunicarle que el alumno(a) HECTOR RAYMUNDO MARTINEZ SAUCEDO, ha concluido satisfactoriamente su trabajo práctico para obtener el grado de **MAESTRÍA EN IMPUESTOS** con el título **IMPACTO FISCAL Y FINANCIERO DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LAS OPERACIONES CELEBRADAS ENTRE PARTES RELACIONADAS EN MÉXICO** Este proyecto se realizó bajo la dirección de su asesor: M. EN A. ANGEL GARCIA RODRIGUEZ y se concluyó de acuerdo al dictamen del Consejo Académico de la Maestría correspondiente.

Sin otro particular por el momento quedamos a sus atentas órdenes para cualquier aclaración al respecto.

Atentamente

Aguascalientes, Ags., 15 de Noviembre de 2009

" SE LUMEN PROFERRE "

DRA. LAURA ROMO ROJAS

SECRETARIA DE INVESTIGACION Y POSGRADO

Vo.Bo.

DRA. MARIA DEL CARMEN MARTINEZ SERNA
DECANA DEL CENTRO

c.c.p.- Secretaría de Investigación y Posgrado
c.c.p.- Archivo (ACUSE)

mchn





UNIVERSIDAD AUTÓNOMA
DE AGUASCALIENTES
Centro de Ciencias
Económicas Administrativas

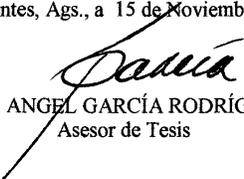
DRA. MARIA DEL CARMEN MARTÍNEZ SERNA
DECANA DEL CENTRO DE CIENCIAS
ECONOMICAS Y ADMINISTRATIVAS.
P R E S E N T E

Por medio del presente como integrantes del Comité Tutorial, de la **Maestría en IMPUESTOS**, y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II, me permito emitir el VOTO APROBATORIO, para que el alumno **Héctor Raymundo Martínez Saucedo**, con ID **23911** de la **Generación 2005-2007**, quien realizó la tesis con el título: **IMPACTO FISCAL Y FINANCIERO DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LAS OPERACIONES CELEBRADAS ENTRE PARTES RELACIONADAS EN MÉXICO**, pueda proceder a imprimir el mismo, así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Lo anterior lo ponemos a su digna consideración y sin otro particular de momento nos permitimos enviarle un cordial saludo.

A T E N T A M E N T E
"Se Lumen Proferre"

Aguascalientes, Ags., a 15 de Noviembre de 2009


CPC. ANGEL GARCÍA RODRÍGUEZ
Asesor de Tesis

c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Secretaría de Investigación
c.c.p.- Secretaría Técnica
c.c.p.- Jefatura del Depto. de Mercadotecnia
c.c.p.- Consejero Académico
c.c.p.- Minuta ST



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA
DE AGUASCALIENTES
Centro de Ciencias Económicas Administrativas

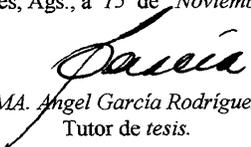
DRA. MARIA DEL CARMEN MARTÍNEZ SERNA
DECANA DEL CENTRO DE CIENCIAS
ECONOMICAS Y ADMINISTRATIVAS.
P R E S E N T E

Por medio del presente como asesor designado del alumno HÉCTOR RAYMUNDO MARTÍNEZ SAUCEDO con ID 23911 quien realizó la tesis titulado: **IMPACTO FISCAL Y FINANCIERO DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LAS OPERACIONES CELEBRADAS ENTRE PARTES RELACIONADAS EN MÉXICO**, y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II, me permito emitir el VOTO APROBATORIO, para que *el* pueda proceder a imprimirla, y así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado de Maestría en Impuestos.

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 15 de *Noviembre* de 2009.



MA. *Angel García Rodríguez*
Tutor de tesis.

c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Secretaría de Investigación
c.c.p.- Secretaría Técnica
c.c.p.- Jefatura del Depto. de Contaduría
c.c.p.- Consejero Académico
c.c.p.- Minuta ST



DICTAMEN DE TESIS

MAESTRIA EN IMPUESTOS

No. de expediente
008

DATOS DEL SUSTENTANTE	
NOMBRE DEL SUSTENTANTE (incluir un e-mail)	NO. DE REGISTRO:
MARTINEZ SAUCEDO HÉCTOR RAYMUNDO	23911
LUGAR DE TRABAJO, TELEFONO	PUESTO/CARGO
MARTÍNEZ REYES Y COMPAÑÍA S.C.	SOCIO

TITULO TESIS (x) TRABAJO PRACTICO ()
IMPACTO FISCAL Y FINANCIERO DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LAS OPERACIONES CELEBRADAS ENTREPARTES RELACIONADAS EN MÉXICO

OBJETIVO
 ESTA INVESTIGACIÓN SE LLEVARÁ A CABO EN EL ESTADO DE AGUASCALIENTES, EL PERÍODO A ESTUDIAR SERÁ DESDE LA INCORPORACIÓN DE MÉXICO A LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE), Y CON ELLOS EL INICIO DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA HASTA LA ACTUALIDAD, ANALIZANDO EL IMPACTO FISCAL Y FINANCIERO EN LAS COMPAÑÍAS QUE CELEBRAN OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS.

CUERPO ACADÉMICO LINEA GENERAL DE APLICACIÓN DE CONOCIMIENTO (LGAC)
 DICTAMEN DE LA TESIS POR EL CONSEJO ACADEMICO DE LA MAESTRIA
VOTO APROBATORIO

COMITÉ TUTORAL		FIRMA
NOMBRE	Vo. Bó.	
Director de Tesis: CPC. Ángel García Rodríguez		
Jefe de Departamento M.I. José Jorge Saavedra González		
Consejero Académico M.I. José Jorge Saavedra González		
Secretaria de Investigación Dra. Laura Romo Romo		
Secretario Técnico M.A. José Antonio Martínez Murillo		

Aguascalientes, Ags. a 15 de Noviembre de 2009.

Código: FO-151500-10
Emisión: 00
Fecha: 26/01/2009

Abstracto.

A lo largo de mi vida profesional me he enfrentado a los cambios de leyes en materia fiscal, algunas para mejorar el sistema tributario en México pero otra, la mayoría en los últimos años, en contra de fomentar la economía, en contra de la simplificación administrativa y algunas disposiciones que, en ocasiones por la propia naturaleza de los negocios es imposible su aplicación práctica. El presente trabajo está realizado partiendo del análisis a la actividad financiera del Estado, consistente en la obtención de los recursos, el manejo y administración presupuestal hasta el ejercicio de este. El tema de este trabajo se encuentra enmarcado por las contribuciones, específicamente los impuestos, el Impuesto sobre la Renta que forma parte de los ingresos del Estado para su gasto público.

Este análisis nos lleva a un apartado específico de la ley de la materia, los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas que celebran compañías que son partes relacionadas. Si bien desde 1994 México se incorpora a la Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico (OCDE), adoptando diversos lineamientos internacionales de los países miembros, en el caso de México la OCDE recomienda que *“a fin de fortalecer las finanzas públicas y mejorar la estabilidad del ingreso, se requiere restringir las numerosas exenciones o los regímenes especiales y ampliar las base tributaria.”* En este sentido, en 1997 en la legislación del Impuesto Sobre la Renta se incorporó el principio de *Arm's Length*, así como diferentes métodos para determinar la utilidad correcta en operaciones celebradas entre partes relacionadas.

El concepto de Precios de Transferencia, para los contadores públicos en la actualidad es uno de los temas que ha tomado una importancia trascendental, y requiere ser estudiado y analizado para su correcta aplicación. Dentro de este trabajo se abordan las disposiciones específicas para esta materia, el Impuesto Sobre la Renta y Empresarial a Tasa Única, que establecen los requisitos y lineamientos para determinar lo que, para efectos fiscales, debe considerarse como el valor fiscal de las operaciones celebradas por compañías mexicanas con

sus partes relacionadas ubicadas en México y, a su vez con sus partes relacionadas en el extranjero.

Del presente análisis práctico se pretende obtener los conocimientos suficientes que permitan elaborar un proyecto donde se minimice el impacto fiscal y financiero negativo en las compañías y que contemple que, en ocasiones es imposible realizar el estudio de precios de transferencia por no existir otra compañía de características similares que celebre operaciones semejantes.



Índice.

Capítulo I.- Introducción.....1

1.1 Antecedentes.....1

1.2 Planteamiento del Problema.....3

1.3 Objetivo.....4

1.4 Justificación.....4

1.5 Limitaciones.....5

Capítulo II.- Fundamentos doctrinarios y jurídicos.....6

2.1 Aspectos elementales de las contribuciones.....6

2.2 La actividad financiera del Estado.....7

2.3 Obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público.....10

2.4 Los tipos de contribuciones.....13

 2.4.1 Impuestos.....13

 2.4.1.1 Clasificación de los Impuestos.....15

 2.4.1.2 Efectos de los Impuestos.....18

 2.4.2 Aprovechamientos.....20

 2.4.3 Productos.....20

 2.4.4 Derechos.....21

 2.4.5 Aportaciones de seguridad social.....21

 2.4.6 Contribuciones de mejoras.....23

2.5 Elementos de las contribuciones.....24

 2.5.1 Sujeto.....25

 2.5.2 Objeto.....26

 2.5.3 Base.....27

 2.5.4 Tasa.....28

2.6	Principios constitucionales de las contribuciones.....	28
2.6.1	Principio de legalidad.....	29
2.6.2	Principio de equidad.....	29
2.6.3	Principio de proporcionalidad.....	30
2.7	Impuesto Sobre la Renta.....	31
2.7.1	Antecedentes históricos.....	31
2.7.2	Objeto de la Ley del impuesto sobre la renta.....	34
2.7.3	Obligaciones de los contribuyentes.....	34
Capítulo III.- Precios de transferencia.....		35
3.1	Antecedentes históricos de precios de transferencia.....	35
3.2	Marco regulatorio en torno a la materia de precios de transferencia. Guías de la OCDE.....	42
3.3	Alcance del concepto de partes relacionadas.....	55
3.4	Análisis de funciones, activos y riesgos.....	64
3.5	Comparabilidad.....	69
3.6	Métodos de precios de transferencia.....	72
3.6.1	Precio comparable no controlado.....	72
3.6.2	Precio de reventa.....	74
3.6.3	Costo adicionado.....	75
3.6.4	Partición de utilidades.....	77
3.6.5	Residual de partición de utilidades.....	78
3.6.6	Márgenes transaccionales de utilidad de operación.....	80
3.7	Facultades de las autoridades fiscales.....	83
3.8	Sanciones.....	93
3.9	Medios de defensa.....	104
Capítulo IV.- Método y resultados.....		117
4.1	Aplicación.....	117
4.2	Delimitación del marco teórico.....	117
4.3	Análisis y aplicación de fundamentos.....	118
4.4	Determinación de conclusiones.....	118
4.5	Resultados.....	119

4.6 Proyecto de reforma a la Ley de Impuesto Sobre la Renta.....119
Capítulo V.- Conclusiones.....122
Bibliografía.....124



Capítulo I.- Introducción.

1.1 Antecedentes.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) es la Ley fundamental y suprema que rige a nuestro país, la cual en su artículo 25 establece que: *“el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución”*. Para la consecución de dichas actividades el Estado necesita de recursos por tanto, con fundamento en la misma carta magna, anualmente se debe promulgar una Ley de Ingresos de la Federación y un Presupuesto de Egresos de la Federación que establezcan el origen y el destino de los mismos, respectivamente.

La Ley de Ingresos de la Federación, enumera los rubros y las cantidades estimadas con que el Estado contará en un ejercicio fiscal, el Presupuesto de Egresos establece los rubros y las cantidades a los cuales se destinarán dichos Ingresos para el ejercicio presupuestal.

De acuerdo al artículo 73 de la CPEUM *“el Congreso tiene la facultad:.. para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto”* y por otro lado en el artículo 31 fracción IV señala que *“son obligaciones de los mexicanos: ... 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”*.

Así pues, *“uno de los instrumentos más importantes... con que cuenta el Estado para realizar sus funciones en materia de Finanzas Públicas es la política tributaria..., determina la carga impositiva directa o indirecta sobre los contribuyentes que permita financiar la actividad del Estado... Generalmente, se busca que la estructura impositiva no obstaculice el desarrollo de las actividades*

*productivas de individuos y empresas, evitando con ello que se afecten las posibilidades de crecimiento económico.”*¹

Así mismo, dentro de las obligaciones de los gobernados, se encuentran obligaciones y procedimientos que las leyes imponen para coadyuvar al correcto y puntual pago de los impuestos, tales como declaraciones informativas o como el caso que nos ocupa, la de contar con la documentación necesaria para soportar que las operaciones entre partes relacionadas se realizaron a precio de mercado, es decir que se realizaron como si hubiesen sido entre partes independientes.

A partir de 1994, México se incorporó a la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), dicha organización tiene como finalidad “*apoyar el desarrollo económico sostenible, incrementar el empleo, elevar los niveles de vida, mantener la estabilidad financiera, apoyar el desarrollo económico de otros países y contribuir al crecimiento del comercio mundial.*”² Adoptando diversos lineamientos internacionales de los países miembros, entre los que destaca el tema Precios de Transferencia.

En el caso de México la OCDE recomienda que “*a fin de fortalecer las finanzas públicas y mejorar la estabilidad del ingreso, se requiere restringir las numerosas exenciones o los regímenes especiales y ampliar las base tributaria.*”³

Con el fin de evitar las evasiones fiscales, en 1997 en la legislación del impuesto sobre la renta se incorporó un principio tomado de la OCDE, que establece que las condiciones acordadas entre dos entidades asociadas en sus relaciones comerciales, las cuales difieren de las que hubieran sido obtenidas por una de las

¹ Centro de Estudios de las Finanzas Públicas H. Cámara de Diputados LX Legislatura, *Política Fiscal Tendencias del Sistema Tributario Mexicano*, 2007, p 9. Disponible en: <http://www.cefp.gob.mx/intr/edocumentos/pdf/cefp/cefp0062007.pdf>

² *Acerca de la OCDE*, (2009, Octubre). Disponible en: <http://www.oecd.org/>

³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Estudios Económicos de la OCDE México*, Edebé Ediciones Internacionales, S.A. de C.V. para la edición en español. Publicado por acuerdo con la OECD, París, 2007, ISBN-13: 978-968-7957-99-9

empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa entidad y ser sometidos a imposición fiscal, conocido como el “Principio de Plena Competencia” o *Arm’s Length*; también se podrán establecer diferentes métodos para determinar la utilidad correcta en operaciones celebradas entre partes relacionadas.

1.2 Planteamiento del problema.

A pesar de que desde hace tiempo, dentro de las obligaciones en materia de Impuesto Sobre la Renta se establecía la obligación de tener un estudio de precios de transferencia, últimamente las autoridades han iniciado acciones para revisar el cumplimiento de esta obligación, a efecto de cerciorarse que las operaciones entre partes relacionadas en México, se encuentran pactadas a los mismos precios que se hubieran determinado en operaciones con partes independientes. Ahora bien, existen operaciones comerciales que se celebran entre partes relacionadas y en ocasiones no es posible compararlas con operaciones con partes independientes o en el entorno económico no existe otra empresa que celebre operaciones semejantes y que no existe información pública disponible para consulta, entonces se vuelve imposible realizar el estudio de precios de transferencia, desencadenando en costos al optar por cualquiera de las siguientes opciones:

- a) Si se realiza el estudio interno, se tendría que distraer recursos para preparar el estudio, así como el salario de las personas encargadas de realizarlo;
- b) Al realizar la contratación de un profesional especialista para que elabore el estudio, se tendrían que cubrir sus honorarios o;
- c) Si se decide realizar el pago de las bases de datos de información de empresas para realizar el estudio, ya que el costo es demasiado elevado y la información disponible no está actualizada y mucho menos es información de empresas mexicanas.

Es por esto que considero necesario un cambio en la legislación que contemple estas situaciones, por lo que con este estudio se pretende proponer una reforma a la Ley en comento que minimice las cargas administrativas para poder determinar los ingresos acumulables o deducciones autorizadas a los contribuyentes.

1.3 Objetivo.

Esta investigación se llevará a cabo en el Estado de Aguascalientes, el periodo a estudiar será desde la incorporación de México a la organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), y con ellos el inicio de los precios de transferencia hasta la actualidad, analizando el impacto fiscal y financiero en las compañías que celebran operaciones con partes relacionadas.

1.4 Justificación.

El llevar a cabo esta investigación surge en primer lugar por una necesidad económica, es bien sabido que en la actualidad a nivel internacional predomina un panorama poco alentador para las economías y nuestro país no es la excepción, en la actualidad estamos atravesando por una etapa de recesión, en prácticamente todas las actividades económicas vemos mermadas la producción de bienes y servicios, el consumo y la inversión, lo que nos ocasiona un mercado y constante nivel de desempleo.

Ahora bien, esta situación afecta tanto a la iniciativa privada como a las finanzas públicas. En ambos sectores se ha tenido la necesidad de llevar a cabo ajustes y recortes presupuestales, dentro de la iniciativa privada se han dejado de realizar innumerables inversiones debido a la incertidumbre de poder recuperar la inversión, en el mismo tenor dentro de la iniciativa pública, al dejar de haber actividad económica y un deceso en la contribución pública, se han dejado de lado programas sociales y obra pública, puesto que sus ingresos han disminuido de manera considerable.

En el afán de mejorar el nivel de recaudación que tiene el Estado y combatir las acciones de los contribuyentes para disminuir la carga tributaria, las autoridades se proponen combatir el traspaso de utilidades de las compañías ganadoras a las compañías perdedoras, que se realiza mediante la prestación de servicios, compra venta de inventarios o pago de regalías entre partes relacionadas. Esto mediante la reglamentación establecida en la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

A partir del año 2008, la autoridad inicia una cacería contra compañías para verifica que las operaciones se celebren a precios de mercado. Esta no es una situación ajena en nuestro país ya que desde hace tiempo, nuestra Ley de Impuesto Sobre la Renta regula las operaciones entre partes relacionadas pero, únicamente establecía la obligación de tener un estudio de precios de transferencia cuando se celebraban operaciones con una parte relacionada residente en el extranjero. A pesar de que la obligación de cumplir con los estudios de precios de transferencia en operaciones domesticas ya existe en la Ley desde hace varios años, la autoridad no tenía tanta vigilancia respecto a su observancia, pero a partir de las declaraciones anuales del ejercicio fiscal de 2008, y para el dictamen fiscal del mismo ejercicio, los formularios ya establecen información segmentada de operaciones entre partes relacionadas y de operaciones entre partes independientes, así como un cuestionario referente a los estudios de precios de transferencia de operaciones domesticas y con el extranjero.

1.5 Limitaciones.

He de reconocer que, en la elaboración del presente trabajo no encontré limitaciones importantes, si bien no existe mucha bibliografía al respecto por ser un problema fiscal que empieza a tomar auge, los tratadistas y juristas han desarrollado bastante material, sólo hacía falta su interpretación y compilación para la obtención de este trabajo.

Así mismo reconozco que, al buscar a compañeros de profesión que me auxiliaran en la elaboración de mi investigación, la mayoría nos encontramos todavía

ignorantes sobre las cuestiones técnicas de los estudios de precios de transferencia, ya que en nuestro Estado no hay profesionales que se dediquen a la elaboración de estos estudios.

Capítulo II. Fundamentos doctrinarios y jurídicos.

En el presente capítulo desarrollaremos, en una primera aproximación una noción general de diversos conceptos que ineludiblemente deben ser comprendidos para abordar el tema del presente trabajo, cuestión que se pretende precisamente en una segunda etapa, mediante la concretización y ampliación de temas como la naturaleza del impuesto sobre la renta, los estudios de precios de transferencia y, en un último momento, con toda la información obtenida, proponer una reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta que contemple la imposibilidad de realizar el estudio de precios de transferencia y minimice el impacto fiscal y financiero negativo en las compañías que no puedan realizar dicho estudio por no existir otra compañía que celebre operaciones semejantes.

2.1 Aspectos elementales de las contribuciones.

El presente trabajo busca proponer una reforma en la ley de Impuesto Sobre la Renta, es por esto que resulta fundamental conocer su conceptualización y ubicación dentro de un marco de referencia que nos permita comprender no solo la razón de existir de las contribuciones, y lo trascendente que resulta que la legislación de la mismas se efectúe en estricto respeto a los principios que la Ley suprema de nuestro país marca.

Ahora bien, en este capítulo analizaremos la actividad financiera del estado, en donde la parte recaudatoria de los recursos económicos es sin lugar a dudas la de mayor trascendencia; posteriormente desarrollaremos el tema de las contribuciones y los impuestos como una especie de las contribuciones, lo que nos servirá para contextualizar este trabajo.

2.2 La actividad financiera del Estado.

Una función primordial del Estado es la de satisfacer las necesidades de sus gobernados, no solo garantizar derechos sociales tales como el trabajo digno, derecho a la educación, tener una vivienda digna, seguridad pública, etc., sino también realizar obras públicas como carreteras, alumbrado público, alcantarillado, infraestructura hidráulica. Todas estas necesidades serían imposibles de lograr sin una actividad ordenada y equilibrada en los tres poderes, Ejecutivo, Legislativo y Judicial y requieren un sostenimiento económico para pago de empleados públicos, gasto corriente, infraestructura, en fin, todos los recursos necesarios para el correcto manejo de la actividad administrativa, legislativa y de impartición de justicia.

Todo esto, implica una necesidad de que el Estado cuente con recursos económicos para hacer frente a las funciones que le han sido encomendadas y que hemos referido anteriormente. Para la obtención de estos recursos, su administración efectiva y un gasto para fines públicos, constituye la actividad financiera del Estado. “El Estado realiza diversas actividades para la realización de servicios públicos y la satisfacción de necesidades generales y para lo anterior, es lógico que tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de esos fines. En la obtención de estos medios materiales, el Estado realiza una actividad financiera con objeto de procurarse los medios necesarios para realizar los gastos públicos necesarios que le son necesarios”⁴.

De esta actividad financiera del Estado nos interesa propiamente la vertiente que tiene como propósito la obtención de los recursos económicos, misma que es regulada por el Derecho Fiscal.

En este apartado hablaremos de los ingresos a que hemos hecho referencias, es decir, los que obtiene el Estado para cumplir con sus fines. “Los ingresos públicos

⁴ KAYE, Dionisio J. y KAYE TRUEBA, Cristina, NUEVO DERECHO PROCESAL FISCAL Y ADMINISTRATIVO, Editorial Themis, Colección Textos Universitarios, Segunda edición, México, D.F., 2006, pág. 2 y 3.

se integran con los flujos monetarios que teniendo como destino inmediato las arcas públicas, reconocen como su sin consustancial servir de medios de cobertura financiera de los gastos públicos”⁵. Debe decirse que el carácter de ingreso como público se otorga en razón del ente perceptor, sin embargo, será igualmente público el ingreso percibido por el Estado derivado del pago del impuesto sobre la renta por parte de una empresa, así como el proveniente del precio pagado por una persona adquirente de un inmueble enajenado por el Estado. De ahí que sea necesario clasificar los ingresos públicos. Giuliani Fonrouge, citado por el tratadista mexicano Adolfo Arrijoa Vizcaino, hace una clasificación bastante explícita y válida de los ingresos públicos, dividiéndolos en:

- a) Ingresos provenientes del ejercicio de poderes inherente a la soberanía o al poder del Estado, también llamados ingresos tributarios.
- b) Ingresos provenientes de bienes y actividades del Estado, también denominados ingresos financieros.

Los primeros son aquellos que derivan de aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos, como resultado de la relación jurídico-tributaria en la cual el Estado como sujeto activo está facultado para cobrar de los gobernados (sujeto pasivo) los tributos previstos en ley. Por su parte los ingresos provenientes del ejercicio de todas las fuentes de financiamiento a las que el Estado recurra de manera adicional a las prestaciones tributarias recibidas de los gobernados. *“Mientras los ingresos tributarios derivan de la capacidad contributiva de los causantes, los ingresos financieros constituyen el producto de una serie de factores, como pueden ser: las posibilidades crediticias, tanto internas como externas del Estado; el aprovechamiento y explotación de sus bienes y recursos; y el manejo de su política monetaria”*⁶.

⁵ JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio, LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO, Editorial Thomson, Novena Edición, México, D.F., 2004 pág. 21.

⁶ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, DERECHO FISCAL, Editorial Themis, Colección de Textos Universitarios, Primera reimpresión a la decima quinta edición, México, D.F., 2000, pág. 81.

Dentro de los ingresos tributarios encontramos los siguientes:

- Impuestos,
- Aportaciones de seguridad social,
- Derechos,
- Contribuciones especiales y,
- Contribuciones accesorias

Por su parte los ingresos financieros se clasifican de la siguiente forma:

- Empréstitos,
- Emisión de moneda,
- Emisión de bonos de deuda pública,
- Amortizaciones y conversión de la deuda pública,
- Moratorias y Renegociaciones,
- Devaluaciones,
- Revaluaciones,
- Productos y derechos,
- Expropiaciones,
- Decomisos,
- Nacionalizaciones y,
- Privatizaciones

De toda esta clasificación, para el tema que nos ocupa en el presente trabajo, pondremos especial atención en los ingresos tributarios, por lo que estos serán abordados de forma más amplia en los subsecuentes capítulos.

2.3 La obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público.

Como lo mencionamos en el apartado anterior, el derecho fiscal implica una relación jurídico-tributaria en la cual el Estado actúa como sujeto activo, facultado para cobrar al gobernado, quien es sujeto pasivo en la relación, una parte de su patrimonio para la realización del gasto público.

Esta facultad del Estado, como todas con las que cuenta la autoridad, de conformidad con el principio de legalidad, debe estar prevista por una ley vigente. El principio de legalidad establece como máxima del derecho que el particular puede hacer todo aquello que la ley no le prohíba, mientras que la autoridad del Estado puede hacer exclusivamente aquello para lo que la ley la faculte. Partiendo de ellos es factible concluir que la facultad del Estado para cobrar tributos a sus gobernados debe estar contemplada en un precepto jurídico vigente. Pues bien, precisamente es el artículo 31, en su fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el precepto que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, otorgando la consecuente facultad al Estado de cobrar dichas contribuciones. El artículo citado reza de la siguiente manera:

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.*

Es pues éste, el fundamento legal que faculta al Estado para recibir tributos de sus gobernados, estableciendo además los principios elementales que debe reunir toda contribución para considerarse válida, mismos que se abordarán en el presente trabajo en posteriores apartados.

Con lo anterior queda establecido a cabalidad que la relación económica por medio de la cual los gobernados contribuyen al gasto público tiene un matiz esencialmente jurídico. Sin embargo, vale la pena reflexionar un poco respecto a qué es lo que justifica la obligación de los particulares de desprenderse de una parte de su patrimonio para ayudar a sostener al Estado.

Al respecto Arrijo Vizcaino divide la justificación en dos vertientes: la histórica y la doctrinaria.

La justificación histórica se explica partiendo del carácter eminentemente social del ser humano. En un principio el hombre fue nómada, y con el descubrimiento de la agricultura decide establecerse en un lugar fijo. Pero éste sedentarismo, independientemente de las grandes ventajas que le redituó al hombre, también le trajo aparejadas necesidades básicas comunes todos los miembros de una comunidad. Es así que los primeros grupos sedentarios decidieron que, era conveniente asignar al poder público la tarea de la satisfacción de las necesidades colectivas, mismo poder público que fue evolucionando hasta crearse el Estado que ahora conocemos.

“De tal manera que, históricamente hablando, la existencia de la relación jurídico-tributaria se justifica aduciendo que al pasar del nomadismo a la vida sedentaria, para poder dedicarse con mayor facilidad a actividades fundamentalmente lucrativas, el conglomerado social obligó a sus componentes a sacrificar una porción de lucro obtenido para allegar al Gobierno de los fondos y recursos

*económicos indispensables para la satisfacción de todas las necesidades colectivas, sin cuya ningún núcleo social puede subsistir*⁷.

Ahora bien, basados en los hechos históricos referidos, algunos autores han expresado diversas teorías justificativas de la relación jurídico-tributaria; entre ellas encontramos la teoría de la relación de sujeción. Según la cual a relación se justifica por el simple hecho de que existan súbditos, basta con que una persona tenga la calidad de gobernado para que quede obligada a contribuir al gasto público; por otra parte encontramos la teoría del beneficio equivalente, según la cual la cuantía de los tributos de los gobernados será la que de manera equivalente otorgará el Estado en servicios.

Como correlativo a la obligación de los gobernados a contribuir al gasto público, debemos hablar de la potestad tributaria del sujeto activo de la relación. *“La potestad tributaria del Estado es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos. El poder tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este Poder expide las leyes que establecen los tributos... En segundo lugar a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento... Y finalmente a través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes*⁸.

Después de haber hecho una breve referencia a las teorías apuntadas, que, sin ser el objeto del presente trabajo, da una perspectiva suficiente respecto al papel que juega cada uno de los sujetos de la relación jurídico-tributaria.

⁷ Idem, pág. 11.

⁸ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, DERECHO FISCAL, Editorial Oxford University Press, Segunda Edición, Colección Textos Jurídicos Universitarios, México, D.F., 2007, pág. 7 y 8.

2.4 Los tipos de contribuciones.

“La contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado”⁹, o dicho de otra manera, las contribuciones son los ingresos que obtiene el Estado de parte de sus gobernados.

El tributo o contribución como fuente de financiamiento del Estado debe presentar dos rasgos distintivos: por una parte la seguridad, es decir deberá tratarse de una fuente que garantice la producción de un flujo constante de recursos más allá de las incertidumbres e imprevisibilidades que al respecto ofrecen otras fuentes de financiamiento; por ello el pago del tributo no debe quedar al arbitrio del contribuyente. *“Por tanto, el tributo como fenómeno económico se revela como un flujo de riqueza que produce el consiguiente enriquecimiento y por ende empobrecimiento de las economías de los sujetos que protagonizan tal fenómeno”¹⁰*. El otro rasgo distintivo es la suficiencia, lo que significa que el Estado ha de acudir a fuentes de financiamiento que le garanticen una generación de recursos en un monto tal que le asegure la cobertura de todo el gasto público.

Conforme al Código Fiscal de la Federación, los ingresos del Estado se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos aprovechamientos y productos. Dichas especies de contribuciones la trataremos a continuación.

2.4.1 Impuestos.

De conformidad con el artículo 2, fracción I del Código Fiscal de la Federación vigente, son impuestos las contribuciones establecidas en la ley que deban pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos. Esta definición

⁹ Idem, pág. 5.

¹⁰ JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio, op. Cit., pág. 45.

adoptada por el Legislador es demasiado pobre ya que, en estricto sentido lo único que nos aporta nos las notas distintivas de toda contribución y, determinando que el tributo será toda aquella contribución que no corresponda a las demás especies de ésta. Es decir, con esta definición residual queda claro solamente lo que no es un impuesto, mas no conceptualiza lo que sí es un impuesto. Por tal motivo se hace necesario recurrir al Derecho Comparado. Jiménez González cita en su obra Lecciones de Derecho Tributario, el artículo 15 del Código Tributario para América Latina, formulado en 1968 por la Organización de Estados Americanos, mismo numeral que contiene una destacada definición de impuestos, y que por su trascendencia se cita a continuación:

“Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”¹¹

El mismo autor cita el artículo 3 de la Ordenanza Tributaria Alemana en los siguientes términos:

“Impuestos son prestaciones pecuniarias que no constituyen la contraprestación de una prestación especial, impuestas por un ente público para la obtención de ingresos a todos aquellos respecto de quienes se realice el supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de prestación.”¹²

Por su parte la Ley General Tributaria de España define en su artículo 25 lo siguiente:

“Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta”¹³.

¹¹ Idem, pág. 61.

¹² Idem

¹³ Idem, pág. 62.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

No obstante los esfuerzos de los legisladores de diferentes países, no es clara la definición legal, por lo que parece más acertada la que realiza el tratadista de derecho fiscal Sergio F. de la Garza citado por Rodríguez Lobato:

“El impuesto es una prestación tributaria obligatoria ex lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos”¹⁴.

Es considerable que la definición más adecuada nos la da el propio Rodríguez Lobato en los siguientes términos:

“Impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato”¹⁵.

Una vez referidas las anteriores definiciones, que en conjunto nos dan una idea clara de los que son los impuestos, procedamos a tratar la clasificación de estos.

2.4.1.1 Clasificación de los impuestos.

La clasificación más representativa es de carácter económico, y divide a los impuestos en directos e indirectos. Para definir unos y otros se sostienen diferentes teorías, por lo que no existe un criterio uniforme para distinguir los impuestos directos y a los indirectos. A continuación comentaremos algunos criterios de distinción.

Un primer criterio para distinguir entre impuestos directos e indirectos es el llamado criterio de la incidencia. Este criterio establece el punto de diferenciación en la posibilidad o no de trasladar un impuesto, es decir, del traslado o no que haga el contribuyente de un impuesto a personas distintas a él, que en virtud de tal

¹⁴ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op. Cit., pág. 61.

¹⁵ Idem.

figura vienen a soportar realmente el peso de la carga tributaria. “La operación de traslación como mecanismo de transferencia de la carga impositiva de parte del deudor tributario-contribuyente a una persona que en principio no es llamada por la ley para soportarla depende de muchos factores, tales como la estructura del impuesto, las condiciones del mercado, la posición que tenga el sujeto, etc., En ocasiones la traslación no se opera, no obstante que la estructura del impuesto lo posibilita, en virtud de las condiciones del mercado ya que habrá casos en que la posición competitiva de un sujeto sea tan precaria que el mero traslado del impuesto al cliente potencial lo dejaría fuera de la competencia”¹⁶. Es por ello que este criterio ha sido sujeto de serias críticas, ya que, como se ha dicho, todos los impuestos en determinadas condiciones son susceptibles de traslación.

Otro criterio de diferenciación es el administrativo o también llamado del padrón y señala que son impuestos directos aquellos que gravan periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, por lo que pueden hacerse padrones o listas de contribuyentes; y son impuestos indirectos aquellos que gravan hechos aislados o accidentales y como se refieren a situaciones transitorias no es posible hacer una lista o padrón de contribuyentes. Este criterio es el menos admitido dentro de nuestro sistema jurídico tributario y se le critica principalmente porque “impuestos que sin discusión se consideran indirectos, resultarían ser directos por el solo hecho de gravar periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y de que es posible hacer un padrón de contribuyentes, como es el caso del Impuesto al Valor Agregado”¹⁷.

El criterio más aceptado y a mi consideración el más acertado también, es de índole económico y marca la diferencia de acuerdo con la manifestación de la capacidad contributiva, y señala que son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos que son la renta, o el patrimonio; son

¹⁶ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, op. Cit., pág. 69.

¹⁷ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op Cit., pág. 68.

impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, sino una riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones precisamente indirectas como los consumos o transferencias.

Existe una clasificación más en la doctrina que divide a los impuestos en objetivos y subjetivos. En los primeros se encuentran aquellos en los que la cuantificación de la carga impositiva a cargo del deudor tributario se realiza sin tomar en consideración de manera directa las condiciones personales de éste, tales como ingresos, gastos, cargas familiares, etc., sino que el impuesto a pagar en tales casos es resultado del valor de la operación. Un claro ejemplo de esta categoría es el Impuesto al Valor Agregado. Por el contrario, se consideran como impuestos subjetivos aquellos cuyo monto a cargo del deudor es sólo resultante de factores que tienen que ver con las condiciones personales del mismo, El Impuesto Sobre la Renta es prototipo de esta categoría.

Existe otra clasificación de los impuestos que se puede considerar polémica, al dividirlos en impuestos con fines fiscales e impuestos con fines extrafiscales. “Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos. Los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente, en ocasiones de carácter social, económico, etc.”¹⁸. La polémica suscitada por esta clasificación deriva del hecho de que en nuestro país, tal como se ha mencionado anteriormente, es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, de donde deriva el principio de “destino al gasto público” de la contribuciones, que más adelante será tratado; por lo tanto será inconstitucional todo impuesto que no tenga como fin satisfacer el presupuesto de egresos, ya que por ello no tendría como destino el gasto público. Siendo injustificado el establecimiento de cargas impositivas que no tengan ese fin.

¹⁸ Idem, pág. 69.

2.4.1.2 Efectos de los impuestos.

En este apartado trataremos los efectos de los impuestos en dos grandes grupos: los efectos de los impuestos que se pagan, y los efectos de los impuestos que no se pagan.

La persecución impositiva alude a una realidad jurídica en la que el sujeto percutido es siempre aquel que por así preverlo la ley, debe responder en primer término ante la autoridad hacendaria del pago del impuesto y por tanto es sólo a él a quien es posible exigir ese cumplimiento. Sin embargo, eventualmente nos encontramos con que el sujeto llamado por ley a pagar el impuesto no soporta en su economía tal impacto, sino que en virtud de la puesta en operación de mecanismos tales como la traslación, son otros sujetos los que finalmente lo padecen. “La traslación del impuesto es un fenómeno económico a veces ordenado, a veces prohibido y a veces permitido por la ley, luego, no siempre regulado, que, salvo que esté prohibido, siempre es legal y que consiste en cargar a un tercero el impuesto originalmente a cargo del sujeto pasivo señalado por la ley, de modo que sea aquél y no éste quien sufra el impacto económico, o sea, en quien incida el impuesto”¹⁹. Por tanto, para hablar concretamente de efectos sobre un sujeto de los impuestos, más que referirnos a la percusión impositiva, debemos referirnos a la incidencia del impuesto. “Contrariamente al fenómeno de la persecución la incidencia impositiva privilegia al dato real sobre el nominal o proclamado por la ley, en virtud de ella lo que verdaderamente importa es identificar al sujeto que soporta en su economía la carga impositiva independientemente de que haya sido o no el sujeto percutido. Por tanto la incidencia impositiva exige remover las sobras que pudiera proyectar sobre un escenario determinado la ley con sus consecuentes efectos distorsionantes a efecto de pasar del conocimiento de los sujetos percutidos al de los incididos, realidades que casi nunca coinciden entre sí”²⁰.

¹⁹ Idem, pág. 70.

²⁰ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, op. Cit., pág. 72.

Partiendo de las anteriores apreciaciones, podemos sostener que el fenómeno de la incidencia impositiva se presenta en dos vías:

- *Incidencia por vía directa.* Se presenta cuando el sujeto percutido, no traslada la carga impositiva a un tercero y por ello soporta en su economía el impacto del impuesto.
- *Incidencia por vía indirecta.* Se produce cuando el sujeto percutido transfiere a un tercero la carga impositiva de manera que es éste último quien soporta el impacto del impuesto en su economía.

El otro efecto que nos corresponde tratar en este apartado es el de no pago de los impuestos, caso en el cual se habla de elusión y evasión fiscal. La evasión presupone una conducta fraudulenta o dolosa de parte del sujeto tendiente a evitar parcial o totalmente el cumplimiento de la obligación tributaria de pago. Por tanto se está en presencia de una contravención a la norma jurídica, que es contemplada por nuestra legislación fiscal como delito. Así, el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación vigente establece lo siguiente:

Artículo 108.- *Comete delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.*

La elusión por el contrario no reviste un carácter ilícito, sino que consiste en el aprovechamiento legítimo por parte del contribuyente de las múltiples posibilidades que explícita o tácitamente le ofrece la legislación para reducir o evitar el pago del tributo. Esto es lo que comúnmente conocemos como planeación fiscal.

2.4.2 Aprovechamientos.

Prevé el artículo 3 del Código Fiscal de la Federación vigente que “*son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho*

público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal”.

“Los aprovechamientos derivados del ejercicio de las funciones de las áreas que generen los mismos podrán destinarse preferentemente a la operación de dichas áreas”²¹

2.4.3 Productos.

El último párrafo del artículo 3 del Código Fiscal de la Federación vigente define que *“son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado”.*

Para atender el concepto de los productos es necesario concebir al Estado en una situación de coordinación con los particulares, es decir, sin la investidura de autoridad que en la Teoría del Estado se le atribuye. En las relaciones de donde derivan las contraprestaciones denominadas productos, el Estado actúa sin ese elemento que los Romanos denominaban “Ius Imperi”.

2.4.4 Derechos.

La fracción IV del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación define que: *“Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presar el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que*

²¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, DERECHO FISCAL Primera parte, Diccionarios Jurídicos Temáticos, Segunda Serie, volumen 2, Editorial Oxford University Press, Segunda Edición, México, D.F., 2002, pág. 121

no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”.

A diferencia de los impuestos, los Derechos implican esencialmente una contraprestación, lo cual significa que derivan de una relación bilateral en la que el contribuyente, a cambio de la entrega de la correspondiente aportación económica, recibe del Estado una contraprestación. “Lo anterior viene a demostrarnos que la esencia de los Derechos está constituida por las nociones de bilateralidad y contraprestación, de tal manera que cuando el contribuyente paga los Derechos que le corresponden, no va a verse beneficiado de manera general con los servicios públicos que el Estado presta a toda la población, sino que, a cambio de dicho pago, va a recibir un servicio gubernamental que le proporciona ventajas particulares”²². Esta es su definitiva diferencia con los impuestos, ya que mientras éstos constituyen contribuciones destinadas al gasto público para el beneficio colectivo, los derechos por su parte son contraprestaciones a cargo de los gobernados por una prestación específica y determinada otorgada a su favor por parte del Estado.

2.4.5 Aportaciones de seguridad social.

“Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado”. Esta es la definición contemplada por la fracción II del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación vigente. El tema de las aportaciones de seguridad social es sin duda de los más polémicos dentro del derecho tributario, ya que respecto a su naturaleza jurídica existe mucha doctrina; no obstante ellos, todos los autores coinciden en que estas contribuciones no son

²² ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, op Cit., pág. 348.

formalmente tributos, sino que se les atribuye tal carácter sólo desde un punto de vista material. A este respecto encontramos la teoría de la parafiscalidad de las aportaciones de seguridad social; los autores de esta corriente doctrinaria sostienen que debe distinguirse entre hacienda pública tradicional, misma que se compone con los recursos ordinario, vinculados a la satisfacción de objetivos esenciales del Estado, y por otra parte la hacienda pública institucional, vinculada a la satisfacción de necesidades sociales propias únicamente del llamado Estado intervencionalista.

En palabras del autor mexicano Antonio Jiménez González cuatro son los puntos que definen a la parafiscalidad de las aportaciones de seguridad social:

- a) “La existencia de entes públicos dotados de autonomía distintos al Estado.
- b) La existencia de prestaciones patrimoniales exigibles por tales entes y que no tienen formalmente el carácter de tributos, pero que si materialmente pueden asimilarse a los impuestos o a los derechos, dependiendo del elemento objetivo de su hecho generador. Ello en virtud de que no se encuentran definidos en ley con el carácter de impuestos o de derechos.
- c) El producto de la recaudación de tales prestaciones no se destina a la cobertura financiera de los fines fiscales generales, sino solo a los específicos de cada ente.
- d) Por lo cual, tales recursos no se incluyen en el presupuesto general del país”²³.

Bajo estos principios, los doctrinarios de esta corriente sostienen que dado el fin específico para el que se destinan las aportaciones de seguridad social, y otras características de las mismas, con ellas se rompe intempestivamente con la teoría general jurídico-tributaria.

²³ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, op Cit, pág. 108.

2.4.6 Contribuciones de mejoras.

Para comprender este tipo de contribuciones es necesario acudir a la llamada “Teoría del Incremento No Ganado” que a continuación se ejemplifica. El Estado realiza en ocasiones obras públicas que por su condición producen un efecto benéfico a toda sociedad. Como ejemplo podría servirnos la construcción de una calle, con la cual sin lugar a dudas se ve beneficiada toda la colectividad. Sin embargo, es posible que por la naturaleza de la obra además de la sociedad en general, resulten beneficiadas en forma particular determinados integrantes de dicha sociedad, personas específicas cuyas propiedades inmuebles adquiera plusvalía por el paso de dicha vialidad en los márgenes de sus terrenos. Esta es precisamente la justificación de las contribuciones de mejoras, el que los particulares específicamente más beneficiados contribuyan para el financiamiento de las obras de manera proporcional. “La contribución de mejoras tiene como elemento objetivo del hecho generador de la obligación de pago del tributo a título de tal percepción de un beneficio individual y adicional al experimentado por el resto de las personas en su condición de miembros de la sociedad por parte de ciertos sujetos, beneficios que, bajo su modalidad más común se traduce normalmente en el incremento de valor de un bien inmueble de su propiedad y que sólo es imputable a dicha obra pública, pero que bien puede asumir otras modalidades dependiendo de la obra pública”²⁴.

Todo lo antes dicho es justificación para la definición contemplada por la fracción III del Código Fiscal de la Federación vigente en los siguientes términos: *“Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas”*.

2.5 Elementos de las contribuciones.

Toda contribución o tributo se presenta en nuestra experiencia diaria como un hecho complejo en el que tienen que ver diversos componentes como son las

²⁴ Idem, pág. 104.

partes, sumas de dinero, leyes, actos o negocios, y finalmente el pago del tributo en una cantidad en dinero determinada, De ahí que se haga necesario el estudio de los elementos esenciales del tributo. Llamados esenciales porque los encontramos en todo tipo de contribuciones, con diferentes valores. También es en función de los valores que el legislador determine para cada contribución, qué ésta se considerara apegada a los principios constitucionales que en apartados posteriores se tratarán. De ahí la importancia para el tema que en el tributo resulta indispensable en primer término, poder identificar cada uno de sus elementos esenciales, y posteriormente analizar los valores dados a ellos por el legislador bajo la óptica de los principios de legalidad, equidad, proporcionalidad y destino al gasto público.

La determinación de estos elementos esenciales debe ser muy precisa, tan es así que la legislación vigente pretende evitar cualquier indebida interpretación de los mismos, contemplando el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación que las disposiciones jurídicas que se refieran al sujeto, al objeto, base, tasa o tarifa serán de aplicación estricta, proscribiendo así cualquier posibilidad de aplicación de métodos hermenéuticos, que si es permitido por las demás disposiciones jurídico-tributarias.

2.5.1 Sujeto.

Referirnos a la relación jurídico-tributaria, implica el trato de los sujetos entre los cuales tiene lugar dicha relación, Así encontramos por una parte al sujeto activo o acreedor, que es aquel a quien le corresponde el poder de exigir el pago de la suma adeudada a título de tributo. Por otro lado encontramos al correspondiente sujeto pasivo o deudor; es éste propiamente al que identificamos como sujeto del tributo. “Siempre existirá en todo tributo un sujeto que debe soportar en su

patrimonio la salida de una suma de dinero a título de tributo, por tanto asume frente al sujeto acreedor la condición de deudor, es decir, titular de una deuda”²⁵. Cabe precisar que podemos encontrar que el suero acreedor por antonomasia que es el Estado, pueda llegar a ser sujeto pasivo. “El sujeto pasivo o deudor generalmente es la persona física o moral que realice las situaciones jurídicas o de hecho que la ley señala como gravadas. Incluso, el deudor en la obligación impositiva puede ser el Estado mismo, que en esencia es el acreedor, cosa que sucede en algunos impuestos indirectos, como lo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que dispone que los organismos públicos deben aceptar la traslación del impuesto”²⁶.

También debe precisarse que los sujetos de las contribuciones son personas físicas y morales de conformidad con el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación. Además nos encontramos con que no únicamente los mexicanos somos sujetos de las contribuciones establecidas en las leyes de nuestro país, sino que también lo son los extranjeros que se ubiquen en los supuestos previstos por éstas. En la Constitución de 1857 el artículo 33 expresamente obligaba a los extranjeros a contribuir a los gastos públicos. En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente no encontramos un precepto expreso en este sentido, es más, de lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de dicha Ley Suprema, se desprende que la obligaciones de contribuir al gasto público es de los mexicanos, sin embargo la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido mediante diversos criterios firmes que dicha obligación debe entenderse con extensión a cualquier persona que se ubique en los supuestos de tributación previstos por las leyes mexicanas, y con ello se establece que los extranjeros están obligados al pago de impuestos atendiendo al lugar donde se realice el hecho o al lugar en que se encuentre la fuente de riqueza.

²⁵ Idem, pág. 51.

²⁶ URESTI ROBLEDOS, Horacio, Los Impuestos en México, Régimen Jurídico, Tax Editores, Segunda Edición, México, D.F., 2007, Pág. 79.

En este apartado resulta también conveniente hablar de los responsables solidarios, que son aquellos previstos por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 26, mismo numeral que de manera enunciativa más no limitativa refiere algunos sujetos que por razones más técnicas que generalizadas, pueden en un momento dado, responder por el pago de contribuciones a cargo del sujeto deudor originario, Rafael Bielsa, citado por Horacio Uresti Robledo aclara que los llamados sujetos responsables solidarios lo son no por la obligación tributaria, sino por obligación administrativa, Este criterio, en palabras del segundo de los autores referidos resulta adecuado “pues efectivamente, el sujeto pasivo del crédito fiscal realiza su conducta encuadrando en la hipótesis señalada por la ley, mientras que el responsable solidario aparece como codeudor del sujeto pasivo por disposición de la ley, por encontrarse en franca relación, pero no es propiamente sujeto pasivo, ya que no ha realizado el supuesto para que nazca la obligación fiscal”²⁷.

2.5.2 Objeto.

“El objeto del tributo, es el hecho o situación de la vida real que el legislador se propone someter a imposición”²⁸. La anterior definición es bastante simple pero muy ilustrativa. Efectivamente en todo tributo, además de requerirse la presencia indispensable de al menos dos sujetos, es necesario que acaezca un hecho que contemple la ley justamente con tal propósito, de tal forma que el sujeto pasivo adquiera por ubicarse en la hipótesis prevista en la ley tributaria, la obligación de pagar una cantidad para sufragar el gasto público. El objeto del tributo, también llamado hecho imponible, es quizá la pieza fundamental en la estructura de todo tributo. En palabras de Jiménez González “un hecho asume la condición de generador de obligaciones tributarias de manera formal por haberlo definido así el legislador”²⁹. Sin embargo, consideramos que por sus características un hecho será susceptible de ser generador de la obligación tributaria en la medida en que

²⁷ Idem, Pág. 82 y 83.

²⁸ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Hacienda y Derecho. Instituto de Estudios Políticos de Madrid, España, 1962. Tomo II, Pág. 53.

²⁹ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, op Cit., Pág. 53.

refleje capacidad tributaria. Y es importante hacer énfasis en que el hecho generador debe reflejar capacidad tributaria y no solamente económica, ya que para que una parte del patrimonio del sujeto deudor sea susceptible de ser aportada para el gasto público, es necesario que del total de su patrimonio se deduzcan las cantidades necesarias para la satisfacción de las necesidades de dicho sujeto.

Es importante también referirnos a la llamada “Doble o Múltiple Imposición”, que es el término utilizado para identificar la acción de gravar varias veces un mismo objeto. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de que la doble imposición no es inconstitucional en sí misma, sino que lo será únicamente en la medida que los múltiples gravámenes de un mismo objeto no respeten la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

En concordancia con todo lo antes referido, el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación vigente establece que *“las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”*.

2.5.3 Base.

Todo tributo debe tener definida su base gravable, que no es otra cosa que aquella magnitud, cantidad o valor al que se arriba por medio del procedimiento determinado por la ley para cada contribución en particular, y al que se le aplica la tasa o tarifa establecida también en la ley y que da como resultado el monto del tributo a enterar.

2.5.4 Tasa.

Una vez que el sujeto se ha ubicado en la hipótesis contenida en la norma tributaria, y para el cumplimiento de su obligación consecuentemente se ha aplicado el procedimiento para el cálculo de la base, se hace necesario aplicar a

ésta última la magnitud porcentual para calcular el monto a pagar. “Esta magnitud expresada normalmente en términos porcentuales y que resulta indispensable dentro de la estructura de todo tributo es denominada tasa o alícuota”³⁰.

2.6 Principios constitucionales de las contribuciones.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la Ley Suprema de nuestro país. En dicho ordenamiento se establecen los derechos elementales de las personas; las bases orgánicas del gobierno y sus facultades; las obligaciones de las personas dentro del país; etc. En síntesis podemos afirmar que la Constitución es el cimiento jurídico del Estado Mexicano, por lo que en él encontramos todo el ordenamiento esencial de la juridicidad.

En el artículo 31, fracción IV del ordenamiento referido, se prevé, la obligación de la población de contribuir al gasto público de conformidad con las leyes correspondientes, para cuya emisión se tomarán en cuenta principios como el de proporcionalidad y equidad.

En el presente apartado, haremos una breve referencia a dichos principios de legalidad, equidad y proporcionalidad.

2.6.1 Principio de legalidad.

Como lo hemos referido, nuestra Ley Suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal según el cual toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la contemple y la regule. Este principio de legalidad tributaria se expresa en toda su extensión a través del aforismo latino que versa “nullum tributum sine lege” es decir, no puede existir ningún tributo

³⁰ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, op. Cit., Pág. 54.

válido sin una ley que le dé origen. “En realidad no podría ser de otra manera. La consagración legal de todas las situaciones que se presenten en el ámbito hacendario ha sido desde tiempos inmemoriales una garantía elemental de seguridad para los ciudadanos... Solo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta donde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado y qué derechos puede hacer valer ante posibles abusos por parte del Fisco”³¹.

Atento a este principio, la Autoridad fiscal no puede llevar a cabo acto alguno si para el mismo no la faculta una ley aplicable al caso, y por otra parte, los contribuyentes solamente están obligados a cumplir con los deberes que les impongan las leyes.

2.6.2 Principio de equidad.

El principio de equidad tributaria implica que a los iguales ha de darse idéntico trato y a los desiguales trato desigual. Los contribuyentes iguales ha de tributar conforme a los mismos supuestos de causación, han de determinar de la misma manera la base gravable, se les ha de aplicar la misma tasa o tarifa, y han de pagar de acuerdo con los mismos plazos.

“El común denominador del principio de equidad está constituido por la igualdad. Esto significa que para el debido acatamiento del Principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia”³².

2.6.3 Principio de proporcionalidad tributaria.

Es de derecho explorado, y así lo han sostenido los diversos criterios emitidos por los Tribunales del Poder Judicial de la Federación que el principio de

³¹ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Op. Cit. Pág. 267.

³² Idem, Pág. 260.

proporcionalidad, en un primer momento se traduce en que las cargas contributivas sean mayores, cualitativa y cuantitativamente, para los contribuyentes con mayores ingresos, y menores en ese mismo sentido, para quienes tienen capacidades económicas más reducidas.

Así, la exacción tributaria, debe ser creada apegada a la capacidad contributiva del sujeto, la cual constituye el presupuesto de imposición, por lo que solamente concurrirán a los gastos públicos quienes tengan capacidad contributiva, y su concurrencia variará cuantitativa y cualitativamente en función de su mayor o menor capacidad contributiva.

“La clasificación del principio de capacidad contributiva como parámetro de los tributos se afirma como principio de la uniformidad o de la igualdad tributaria, entendida no en el sentido de que todos deben contribuir en igual medida, lo que sería absurdo, sino asegurar uniformidad de tratamiento a paridad de condiciones. A las situaciones con capacidad contributiva diferente corresponde un tratamiento diverso: carga impositiva mayor a mayor capacidad contributiva, exacción menor a capacidad contributiva menor”³³.

Podemos afirmar, que no tiene sentido referirse a la capacidad contributiva como actitud para ser sujeto pasivo de la relación tributaria, si no se tienen los medios suficientes para ser frente a las exacciones impositivas; entre la capacidad contributiva y la capacidad económica, subsiste una relación de interdependencia, la una presupone la presencia de la otra, pero no son términos sinónimos; para identificarse la capacidad contributiva, primero, tener un índice de riqueza, exteriorizada a través de los ingresos, el patrimonio o el gasto; a esta riqueza se le debe disminuir los recursos necesarios para la satisfacción de las necesidades elementales del hombre: alimentación, vestido o vivienda. Sólo el excedente de tales gastos es susceptible de imposición.

³³ GARCÍA BUENO, Marco César, El Principio de Capacidad Contributiva a la Luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México, Editado por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, México, D.F., 2002, Pág. 140 y 141.

Es en este sentido que si el presupuesto del tributo carece de un índice efectivo de capacidad contributiva, se entiende que el legislador ha abusado de la facultad otorgada por la Constitución, y, sobre todo, que no ha respetado los límites al poder de imposición.

Es de esta manera que la proporcionalidad de una norma jurídico tributaria estará determinada en la medida que el tributo se apegue en mayor o menor medida a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación, entendiendo dicha capacidad no sólo como capacidad económica, sino tomando en cuenta la teoría del mínimo exento, según la cual “cuando la riqueza que supera el estado de necesidad de la persona cruza la frontera que separa al sujeto no contribuyente de aquel otro apto para el pago de la obligación tributaria”³⁴.

2.7 Impuesto Sobre la Renta.

2.7.1 Antecedentes históricos

El antecedente más remoto que se conoce en nuestro país, relativo al impuesto sobre la renta, lo es el decreto del 15 de enero de 1813, emitido por el Virrey Félix María Calleja, por el cual estableciera una contribución personal y directa de carácter extraordinario, proporcional a las rentas y utilidades líquidas, que recayera sobre las clases menos necesitadas, exceptuando del impuesto a los jornaleros y aquellos cuyos sueldos y ganancias líquidas, no llegasen a trescientos pesos anuales.

1. Ley del Centenario: Ya en la época actual, el antecedente inmediato al Impuesto Sobre la Renta, se encuentra en la denominada Ley del Centenario, que fuera promulgada bajo la presidencia del General Álvaro Obregón, el 20 de julio de 1921.

³⁴ Idem, Pág. 159.

2. Ley del 21 de febrero de 1924. Bajo el mismo mandato del General Álvaro Obregón, fue promulgada esta ley para la recaudación de los impuestos establecidos en la Ley de Ingresos vigente sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios, y utilidades de las sociedades y empresas. Fue de carácter permanente y señaló el inicio de la vigencia del Impuesto Sobre la Renta, en México, bajo el sistema cédular que rigió durante aproximadamente cuarenta años.
3. Ley del marzo de 1925. El 18 de marzo de 1925, se emitió la ley que por primera vez fue denominada Ley del Impuesto Sobre la Renta, siendo expedida por el General Plutarco Elías Calles, en su carácter de presidente de la república, y tuvo una vigencia de 16 años (1925 a 1941).
4. Ley del 31 de diciembre de 1941. Expedida por el General Manuel Ávila Camacho, presidente de la república, con vigencia a partir del 1 de enero del año siguiente. Sus características más importantes fueron: La supresión del impuesto del super-provecho y la transformación del sistema de pago de los causantes menores, implantándose una cuota fija relacionada con los ingresos.
5. Ley del 30 de diciembre de 1953. Expedida durante la administración del presidente Adolfo Ruiz Cortínez, esta ley agrupó a los causantes en siete cédulas:
 - a. Comercio;
 - b. Industria;
 - c. Agricultura, ganadería y pesca;
 - d. Remuneración del trabajo personal;
 - e. Honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas;

- f. Imposición de capitales y;
- g. Regalías y enajenación de concesiones.

6. Ley del 30 de diciembre de 1964. Entró en vigor el 1 de enero de 1965 y tuvo una vigencia de 15 años, hasta 1980. Su trascendencia radicó fundamentalmente en el cambio de régimen cedular, seguido por las anteriores leyes al régimen global.

7. Ley del 30 de diciembre de 1980. Entró en vigor a partir del 1 de enero de 1981. Fue modificada en los años de 1981 y 1982. Esta ley se desarrolla bajo el sistema global, consistente en la totalización de los ingresos obtenidos por el contribuyente, y el pago de los impuestos sobre el total de éstos.

Formalmente la ley se encuentra integrada por VI títulos: El I contiene las disposiciones generales aplicables a los contribuyentes del impuesto; El II se refiere a Personas Morales; El III del Régimen de Personas Morales con fines no lucrativos; El IV de las Personas Físicas; El V de los Residentes en el Extranjero y; El VI de los Territorios con Regímenes Fiscales Preferentes.

Las personas físicas, son reguladas por el título IV de la ley, dividido en once capítulos, que son los siguientes:

- I. Salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.
- II. Ingresos por actividades empresariales y profesionales y en general por la prestación de un servicio personal independiente;
- III. Ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles;
- IV. Ingresos por enajenación de bienes;

- V. Ingresos por adquisición de bienes;
- VI. De los ingresos por intereses;
- VII. De los ingresos por la obtención de premios;
- VIII. De los ingresos por dividendos, y en general por las ganancias distribuidas por las personas morales;
- IX. De los demás ingresos de las personas físicas;
- X. De los requisitos de las deducciones y;
- XI. De la declaración anual.

2.7.2 Objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El objeto de esta ley es la totalidad de los ingresos que perciban tanto las personas físicas (Artículo 106), como las morales (Artículo 17), bien sea, en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios en los casos que señale la ley, o de cualquier otro tipo.

2.7.3 Obligaciones de los contribuyentes.

Dentro de la citada Ley del Impuesto Sobre la Renta, se encuentran establecidas las obligaciones a que están sujetos los contribuyentes, ya sean personas morales (Artículo 86) o personas físicas, (Artículo 133), así mismo se establecen sanciones por el incumplimiento de dichas obligaciones, las que pueden ir desde una multa por la infracción hasta la no deducibilidad de ciertas partidas.

Dentro de las obligaciones existe una que en particular es la que nos ocupa en este trabajo, el de tener un estudio de precios de transferencia y que analizamos en el siguiente apartado, a lo que los citados artículos versan:

“Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo”.

Capítulo III.- Precios de transferencia.

3.1 Antecedentes históricos de precios de transferencia.

El tiempo actual que vivimos es el conocido como “la era de las comunicaciones”, lo cual ha dado paso a la globalización, y la forma de hacer negocios se ha transformado. Como consecuencia, se han eliminado las fronteras entre naciones para promover el libre flujo de bienes y servicios. El libre comercio ha cambiado la manera de operar de los grupos multinacionales, los cuales, aprovechando la apertura económica, se han expandido geográficamente en busca de nuevos mercados y ventajas competitivas.

El crecimiento de la inversión en México ha sido llevado a cabo por grupos multinacionales que han dispersado su presencia mediante el establecimiento de empresas relacionadas domiciliándolas en diversas partes del mundo.

Asimismo, se ha incrementado la complejidad de la imposición sobre la renta y los impuestos sucesorios, tanto para las administraciones fiscales como para las empresas, ya que la forma de gravar las utilidades generadas en un país difiere de los otros, teniendo en todo momento el riesgo de generar una doble imposición.

El tema de la lucha contra la doble imposición ha sido ampliamente analizado en ámbito internacional por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), así como por las diferentes organizaciones que la antecedieron, la cuales

desde un inicio concibieron el tema como una necesidad internacional y de seguimiento permanente.

Las primeras manifestaciones de análisis presentadas en las actividades realizadas por la Sociedad de Naciones, la cual mostró especial interés en el análisis de cuestiones financieras internacionales, dieron paso a que, el 27 de octubre de 1920, el Comité Económico, Financiero y Fiscal, fueran los encargados iniciales del análisis del fenómeno y consecuencias de la doble imposición.

La tarea encomendada al Comité Financiero-Fiscal no resultaba fácil y se consideró que no podría ser resuelta con la participación exclusiva de sus miembros, por lo que en 1921 decidió confiar la tarea al ámbito académico universitario. La línea de investigación versaba sobre las consecuencias económicas de la doble imposición y la posibilidad de formular unos principios universales para su eliminación. Sin haber logrado el objetivo de manera integral, en 1928 el Comité Financiero decidió acercarse al Consejo de la Sociedad de Naciones para que se convocara una reunión de expertos gubernamentales, la cual tuvo lugar en el mes de octubre de 1928, donde se confirmó y señaló la imposibilidad de generar un único convenio multilateral que tratara el tema. Como resultado, el Comité ampliado conformó una serie de “modelos” de convenio.

A causa del inicio de la Segunda Guerra Mundial en Europa y el incesante interés del Comité Fiscal de dar continuidad a su esfuerzo, durante la conferencia que tuvo lugar en México en el mes de julio de 1943, se elaboraron dos modelos de convenio bilateral para evitar la doble imposición: uno respecto de la imposición de la renta y otro respecto de los impuestos sucesorios, los que lograron reconocimiento internacional. El objetivo de tales convenios-modelo, fue el de asegurar la reciprocidad e igualdad del esfuerzo financiero que enfrenta cada Estado contratante para eliminar la doble imposición, así como el equilibrio entre los derechos tributarios del Estado de residencia (exportador) y el de la fuente (importador). De ahí la posibilidad de la imposición casi exclusiva a los ingresos de los no residentes en el Estado de la fuente de riqueza.

Por su parte, con la idea de unificar criterios, al ultimar convenios internacionales de doble imposición entre las naciones, el Comité Económico se dedicó a redactar las definiciones, las cuales fueron incluidas en un Protocolo adicional, que aun cuando se consideran poco elaboradas constituyen el antecedente de los actuales conceptos.

Terminada la Segunda Guerra Mundial, la economía mundial, especialmente la de Europa Occidental, presentaba una enorme depresión, por lo que en un intento por restituirla, el entonces Secretario de Estado de los Estados Unidos de América, el General y Político George Catlett Marshall, propuso un Plan de ayuda económica, el cual preveía en su fase inicial un crédito a otorgar por los Estados Unidos y Canadá de cerca de siete millones de dólares, que serían distribuidos en el curso de un año a los países que se acogieran a su plan.

El denominado Plan Marshall fue aprobado por el Senado norteamericano el 15 de marzo de 1948 y el 2 de abril del mismo año por la Cámara de Representantes. En contraposición, en junio, durante la Conferencia Tripartita de Inglaterra, Francia y Rusia, ésta última, se manifestó contraria al plan y con los países socialistas de su zona de influencia, rechazó los beneficios del mismo.

Por otra parte, esta iniciativa fue bien acogida por la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), la cual reforzó y dotó, aun con el rechazo de la Unión de las Repúblicas Soviéticas Socialistas al Plan Marshall, y el 14 de diciembre de 1960 en París, Francia, se constituyó la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, teniendo como sede de operaciones ese país y como objetivo inicial, el de administrar la asistencia estadounidense y canadiense destinada a la reconstrucción de Europa y la reestructuración económica.

Actualmente, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico tiene como objetivo:

- a) Alcanzar el mayor crecimiento económico y de empleo sustentable, así como un crecimiento de vida estándar de los países miembros, mientras que mantienen estabilidad financiera, además de contribuir al desarrollo de la economía mundial.
- b) Contribuir a la expansión del desarrollo económico de sus países miembros, así como no-miembros en proceso de desarrollo económico.
- c) Contribuir a la expansión del comercio internacional en una base multilateral, no-discriminatoria, de acuerdo con las obligaciones internacionales.

Los países miembros originales que el 30 de septiembre de 1961 conformaron la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico son:

- a) Austria
- b) Bélgica
- c) Canadá
- d) Dinamarca
- e) Francia
- f) Alemania
- g) Grecia
- h) Islandia
- i) Irlanda
- j) Italia
- k) Luxemburgo
- l) Países Bajos

- m) Noruega
- n) Portugal
- o) España
- p) Suecia
- q) Suiza
- r) Turquía
- s) Reino Unido
- t) Estados Unidos

Posteriormente, se han incorporado otros países, los cuales en orden cronológico de incorporación son:

- a) Japón (abril de 1964)
- b) Finlandia (enero de 1969)
- c) Australia (junios de 1971)
- d) Nueva Zelanda (mayo de 1973)
- e) México (mayo de 1994)
- f) República Checa (diciembre de 1995)
- g) Hungría (1996)
- h) Polonia (1996)
- i) República de Corea (1996)
- j) República de Eslovenia (diciembre de 2000)

Cada país que ingresa se compromete a aplicar los principios de: liberalización, no discriminación, trato nacional y trato equivalente. Sin embargo, interponen reservas a los códigos de liberalización, a razón de sus leyes internas o a la imposibilidad de asumir dicho compromiso inmediatamente.

La Organización de Cooperación y Desarrollo Económico cuenta con el Comité de Asuntos Fiscales dedicado, entre otros temas, al estudio continuo de la doble imposición y que en 1979 publicó un reporte denominado "*Precios de transferencia y empresas multinacionales*", que desarrolló el "Principio de Plena Competencia" (Arm's Length Principle) como aparece en el Artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, que establece lo siguiente:

I. Cuando:

Las condiciones son acordadas o impuestas entre dos entidades (asociadas) en sus relaciones comerciales o financieras las cuales difieren de las que hubieran sido obtenidos, por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa entidad y ser sometidos a imposición en consecuencia.

Cabe mencionar que el principio Arm's Length fue abordado inicialmente en el año de 1934 por la Sociedad de Naciones, pero su definición actual es atribuible al Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Al reporte de 1979 le siguieron documentos similares, como el publicado en 1984 denominado "*Precios de transferencia y empresas multinacionales. Tres cuestiones fiscales*", el cual trata problemas de precios de transferencia en contextos específicos. En 1993, se publicó otro reporte denominado "*Aspectos fiscales de los Precios de transferencia y empresas multinacionales: las*

disposiciones propuestas por Estados Unidos”, que dirigía su contenido a las disposiciones propuestas por ese país.

Pero no fue sino hasta el 25 de junio de 1995, cuando el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico aprueba las “*Guías de Precios de transferencia y empresas multinacionales y administraciones fiscales*” (Guías de la OCDE), las cuales fueron publicadas el 13 de julio de ese mismo año.

Los reportes emitidos previamente fueron sustancialmente revisados e integraron los primeros cinco capítulos de las Guías de la OCDE, los cuales fueron:

- Capítulo I. Principio *Arm’s Length*.
- Capítulo II. Métodos transaccionales tradicionales.
- Capítulo III. Otros Métodos.
- Capítulo IV. Enfoque administrativo para evitar y resolver desacuerdos originados por precios de transferencia.
- Capítulo V. Documentación.

Posteriormente, el Comité de Asuntos Fiscales ha ido incorporando capítulos adicionales a las Guías de la OCDE, hasta llegar a ocho en 2007. Los capítulos adicionales han sido, dos en el mes de marzo de 1996, denominados:

- Capítulo VI. Consideraciones especiales para los servicios intragrupo.
- Capítulo VII. Consideraciones especiales para la propiedad intangible.

Otro más en el mes de agosto de 1997, denominado:

- Capítulo VIII. Acuerdo de contribución de costos

En adición a los capítulos integrantes de las Guías de la OCDE, el Comité de Asuntos Fiscales ha publicado documentos complementarios tendientes a facilitar su interpretación y aplicación. Tal es el caso del anexo de “Ejemplos para ilustrar las Guías de la OCDE”, publicado en el mes de febrero de 1998, los cuales se refieren a: la “aplicación de los resultados del método de participación de utilidades”, incluyendo la determinación de la utilidad rutinaria y el cálculo de la utilidad residual total, la distribución de la utilidad residual y el recálculo de la utilidad, así como ejemplos de “valuación de la propiedad intangible e incierta”

Dicha publicación aclara que los ejemplos deben de ser considerados como tales y que no deben ser tomados como ajustes prescritos en acuerdos de casos actuales o industriales particulares. Explica que las Guías de la OCDE deben ser aplicadas, considerando los principios correspondientes en cada caso y de acuerdo con sus circunstancias.

La última publicación emitida por el Comité de Asuntos Fiscales relacionada con las Guías de la OCDE, es la de octubre de 1999, que informa del anexo denominado: “Lineamientos para la Conducción de Acuerdos de Precios Anticipados (APA) bajo el Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM)”.

3.2 Marco regulatorio en torno a la materia de precios de transferencia. Guías de la OCDE y Ley de ISR.

En este apartado abordaremos la legislación básica existente tanto en países precursores del tema (Estados Unidos), como en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico y en nuestro país.

Estados Unidos fue el país pionero en estas prácticas. Su sistema fiscal, permitía que las tasas correspondientes por el impuesto al ingreso cambiara de un estado a otro estado, por lo que algunas personas físicas y morales movían la utilidad de

un lugar a otro con el fin de pagar menos impuestos. Además, muchos contribuyentes estadounidenses desviaron sus utilidades no solo en el territorio nacional sino que trasladaban parte de las utilidades gravables a otros países, en los que existían tasas impositivas menores o, incluso, a paraísos fiscales donde ahorrarían total o parcialmente impuestos.

Esto obligó a las autoridades a tomar medidas drásticas que frenaran las manipulaciones de precios intercompañías, respecto a los precios que se fijarían en mercados competitivos o, en otras palabras, que las transacciones entre partes relacionadas se apegasen al principio de independencia (principio *Arm's Length*).

Desde 1935, Estados Unidos de América, estableció una legislación preventiva de prácticas de evasión fiscal, utilizando los precios de transferencia (Sección 45 del *Internal Revenue Code* (IRC)).

En la medida en que el resultado de una operación realizada entre las partes relacionadas no difiera del obtenido en una operación comparable realizada entre partes independientes, en circunstancias también comparables, se estará cumpliendo con el principio de independencia o *Arm's Length*.

Los conceptos de “partes relacionadas”, “operaciones comparables” y principio *Arm's Length*, serán abordados a detalle en apartados posteriores.

En la legislación estadounidense se establecieron los siguientes métodos para saber si un precio, una operación o transacción se encuentran a valor de mercado:

- Método de precio comparable no controlado (o CUP, por sus siglas en inglés: *Comparable Uncontrolled Price Method*).
- Método de transacción comprable no controlada (o CUT, por sus siglas en inglés: *Comparable Uncontrolled Transaction Method*).
- Método de precio de reventa(o RPM, por sus siglas en inglés: *Resale Price Method*).

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- Método de costo adicionado (CP, por sus siglas en inglés: *Cost Plus Method*).
 - Método de utilidades comparables (CPM, por sus siglas en inglés: *Comparable Profits Method*).
 - Método de participación de utilidades (PSM, por sus siglas en inglés: *Profit Split Method*).
 - Método residual de participación de utilidades (RPSM, por sus siglas en inglés: *Residual Profit Split Method*).

Esta práctica, que no es exclusiva de los Estados Unidos, fue retomada por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico. Ésta ha recomendado a sus países miembros que sus respectivas administraciones fiscales sigan las guías contenidas en las “*Guías de precios de transferencia para empresas multinacional y administraciones fiscales nacionales*”.

En virtud de que nuestro país es miembro de ésta organización y que cierta de nuestra legislación sigue algunos lineamientos y recomendaciones establecidas por ésta, para cualquier cuestión específica deberá consultarse también el texto de las Guías de la OCDE.

Las Guías de la OCDE adoptan el principio de independencia (*Arm’s Length*) y recomiendan el uso tanto de transacciones comparables no controladas como de métodos específicos de precios de transferencia en la determinación de un rango de precios independientes para operaciones controladas.

En términos generales, las Guías de la OCDE están estructuradas por un prefacio, un glosario, siete capítulos y un apéndice.

El prefacio relata la historia del proceso que llevó a su publicación, y ahí se invita a los países miembros de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico a seguirlas.

En el glosario se definen más de 30 términos usados en el desarrollo de las guías, por ejemplo: “acuerdo anticipado de precios”, “comparabilidad”, etcétera.

En las Guías de la OCDE se define el Principio de Independencia (Arm’s Length) y se sostiene que las empresas asociadas que realicen transacciones entre sí deben llevarlas a cabo bajo ese principio; asimismo, se explica cómo deberá ser el uso de la información financiera de empresas no asociadas y no controladas como unidades de muestra comparables. El artículo 9 de la “*Convención modelo de convenio para evitar la doble tributación internacional de la OCDE*” se refiere a la forma de gravar las utilidades obtenidas por empresas asociadas, aplicando para ello el principio de Arm’s Length.

Cuando los precios no reflejan las fuerzas del mercado o el principio de independencia, los ingresos, las deducciones y las obligaciones fiscales de las empresas se distorsionan.

También las Guías establecen los casos en los que pudieran darse ajustes financieros y contables razonables a los estados financieros de las empresas consideradas comparables cuando así se requiera.

Las Guías abordan aspectos como los de la documentación comprobatoria, la forma de construir los rangos, la comparabilidad, las auditorías, los procedimientos de acuerdo mutuo, los denominados Safe Harbor, los Acuerdos de Precios Anticipados (APA), consideraciones especiales de los activos financieros, los intangibles y los servicios.

Dentro de nuestra legislación mexicana el tema de precios de transferencia aparece por primera vez y en forma muy incipiente desde hace más de veinte años, fue hasta 1995 cuando se le da una aplicación formal, pero sólo en las empresas denominadas “maquiladoras”. Las reglas existentes en aquel momento estaban contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal, no en la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Las maquiladoras, con objeto de evitar la constitución de establecimiento permanente en nuestro país para sus contrapartes extranjeras, tenían la opción de obtener una utilidad superior al 5% del valor de sus activos, la cual se conocía como un Safe Harbor, o bien, podían obtener un APA, para lo que se exigía que el precio para evaluar los ingresos y las utilidades tributarias fuera acorde con el principio de independencia.

Sin embargo, una vez que México empezó a abrir su economía se debían hacer ajustes no solo en la legislación fiscal sino en las propias prácticas de la autoridad para extender la aplicación de esta materia más allá de la industria maquiladora.

A continuación, se mencionan las reglas que se han ido incorporando cada año a nuestra legislación.

1997. La nueva legislación entro en vigor el 1 de enero de 1997. El marco legal de los precios de transferencia se encontraba en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, básicamente en los artículos 58, fracción XIV, 64, 64-A Y 65; en el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 34 y 76.

Igual que en los casos de Estados Unidos y la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, la legislación mexicana pretende que, tanto la utilidad como los ingresos gravables de una empresa con partes relacionadas, se determinen a partir de operaciones que sean celebradas a valor de mercado. Para esto, la ley exige que las compañías tengan en su poder, en caso de ser requerida, la documentación que compruebe que las operaciones son *Arm's Length*.

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

El artículo 64-A de la LISR establecía que:

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

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

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

- a) Método de precio comparable no controlado.
- b) Método de precio de reventa.
- c) Método de costo adicionado.
- d) Método de participación de utilidades.
- e) Método de márgenes transaccionales de utilidad de la operación.

De la redacción de la fracción XIV del artículo 58 antes citado, podía inferirse sin ningún problema que era posible, técnicamente hablando, el realizar los estudios de precios de transferencia de manera “global”.

Es decir, si una empresa tenía diversos tipos de operaciones intercompañía y se aplicaba el Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, con éste se podía probar de manea global e indirecta que algunas o todas las operaciones intercompañía sujetas al estudio, se encontraban a valores de mercado.

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

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

1. El impuesto omitido, con su respectiva actualización.
2. Los recargos correspondientes.
3. Una multa que puede variar entre 70 y 100% del impuesto omitido.

Cabe señalar que si el contribuyente contaba con la documentación comprobatoria a que se requiere la fracción XIV del artículo 58, las multas serian de 50% menores que lo previsto en las fracciones I y II del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación vigente para ese año.

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

“Además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta Ley, tendrán los siguientes...

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

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

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

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

Esto implicó que para los estudios correspondientes a 2000 y años posteriores, los análisis de precio de transferencia tuvieran que realizarse de manera “transaccional”; es decir, habría que llevar a cabo análisis separados por cada tipo de transacción realizada por el contribuyente (por ejemplo, un análisis para el pago de regalías, otro para pago de servicios, otro para la venta de producto manufacturado, etcétera).

Además a partir de ese año nació la fracción XV del mismo artículo 58, en la que estableció la obligación de *“presentar en el mes de febrero de cada año antes las oficinas autorizadas, la declaración de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, en la que proporcionen la información respecto a las operaciones efectuadas durante el año calendario inmediato*

anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto se elabore la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”.

Esta declaración informativa es en formato electrónico y múltiple, ya que muchas de las declaraciones informativas que existían de manera asilada se unificaron en una “Declaración Informativa Múltiple” con diversos anexos, dentro de los cuales se encuentra el relativo al de las operaciones con partes relacionadas extranjeras. El plazo para presentar esta declaración se modificó, pues ahora se señala que ésta debe presentarse conjuntamente con la declaración del ejercicio.

Paralela a esta nueva obligación surgió la fracción XVII, tanto del artículo 81 como del 82 del CFF, en el que se estableció que, en caso de no presentar la mencionada declaración informativa o de presentarse incompleta o con errores, se impondrá una multa de entre \$35,000 y \$70,000. (Cifras vigentes en enero de 2000)

2002. Cuando hubo una reforma fiscal relativamente importante, las obligaciones de documentación a que nos hemos referido fueron reubicadas en el artículo 86 de la Ley. Así, la fracción XIV del artículo 58 se convirtió en la fracción XII del artículo 86 y la fracción XV del mismo artículo 58 se convirtió en la fracción XIII del artículo 86.

La exención para hacer estudios se modificó al desaparecer los pagos provisionales trimestrales, de la siguiente manera:

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

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

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

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

En el artículo 216 fueron ubicados los métodos de precios de transferencia que antes se encontraban en el artículo 65 y en el artículo 215, así como en el anterior artículo 64-A, dispositivo que prevé muchos de los conceptos básicos de esta materia. De hecho, estas disposiciones se ubicaron en un nuevo capítulo de la Ley que se denominó “de las empresas multinacionales”.

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

“Para la interpretación de los 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 ésta Ley y de los tratados celebrados por México”.

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

2005. Se incorporaron las reglas de “capitalización insuficiente” o “capitalización delgada”, que fueron “importadas” de otras legislaciones del mundo.

2006. En la reforma fiscal para 2006 se hicieron modificaciones sustanciales a los artículos 216 y 86, fracción XV, para quedar de la siguiente manera:

“Art. 216....

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

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

de acuerdo con la información disponible, debiendo darse preferencia a los métodos previstos en las fracciones II y III de este artículo.”

En términos simples, esta modificación no es otra cosa más que la adopción de la regla del mejor método que se contempla en la legislación de los Estados Unidos (*Best Method Rule*) o la regla del método más apropiado a que se refieren las Guías de la OCDE.

Por su parte la fracción XV del artículo 86 de la LISR se modificó de la siguiente manera:

“Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, se aplicarán los métodos establecidos en el artículo 216 de esta ley, en el orden establecido en el citado artículo.”

Es decir, la regla del mejor método también resulta aplicable a los estudios de precios de transferencia para operaciones entre partes relacionadas nacionales.

2007. En este año, las reglas de “capitalización insuficiente” sufrieron modificaciones importantes, pues el tema de no deducibilidad de intereses se focalizó hacia deudas contratadas con partes relacionadas extranjeras.

2008. En esta reforma fiscal, hay modificaciones que afectan el tema de precios de transferencia, que a continuación se comenta.

Tratándose de pérdidas sufridas por enajenación de acciones, la fracción XVII del artículo 32 de la LISR, prevé nuevos requisitos para estar en posibilidad de deducir las pérdidas sufridas en la enajenación de acciones no colocadas entre el gran público inversionista, a saber:

- Se deberá considerar el ingreso que resulte mayor entre el pactado en la operación y el precio de venta de las acciones determinando conforme a la metodología establecida en los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Además, cuando la operación se realice con y entre partes relacionadas, se deberá presentar un estudio sobre la determinación del precio de venta de las acciones en los términos de los artículos 215 y 216 de la LISR y considerando los elementos contenidos en el inciso e) de la fracción I del artículo 215.
- Para operaciones con títulos de valor, incluso bursátiles, pero que se adquieran o enajenen fuera de bolsa, el adquirente, en todo caso, y el enajenante, cuando haya pérdida, deberán presentar aviso dentro de los diez días siguientes a la fecha de la operación y, en su caso, el estudio sobre el precio de venta de las acciones a que se refiere el inciso anterior.

Por otro lado, la fracción VII del artículo 97 señala que las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles deberán informar a las autoridades fiscales, de las operaciones que se celebren con partes relacionadas. Por su parte, es de resaltarse que para fines del Impuesto Empresarial a Tasa Única, las regalías que se paguen o cobren entre partes relacionadas no son objeto del impuesto. Es decir, las regalías no constituyen un ingreso gravado, ni una deducción autorizada.

La misma Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única establece en la fracción III de su artículo 18 que los contribuyentes que celebren las operaciones con partes relacionadas deberían determinar sus ingresos y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 216 de la LISR, en el orden establecido en el citado artículo.

3.3 Alcance del concepto de partes relacionadas.

Se dice que dos empresas son asociadas una respecto de la otra cuando una de ellas cumple con los requisitos establecidos en el artículo 9 párrafos 1 a) o 1 b) del “*Modelo de Convenio Fiscal (Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio)*” de la OCDE en relación con la otra empresa”. Dichos párrafos se transcriben a continuación:

“Cuando,

1 a) Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o

1 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 realiza a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.

En nuestro país, el concepto de partes relacionadas cada día toma mayor relevancia. En la LISR vigente para el ejercicio fiscal 2009, en los artículos 86, fracciones XII y XV, así como el artículo 215, encontramos las obligaciones que tienen los contribuyentes que pactan operaciones con *partes relacionadas*.

Por otro lado, las Normas de Información Financiera hacen especial énfasis a partes relacionadas. La NIF C-13.

“Tiene por objeto establecer las normas particulares de revelación aplicables a las operaciones con partes relacionadas. Lo anterior, para poner de manifiesto la posibilidad de que los estados financieros pudieran estar afectados o afectarse en el futuro por la existencia de partes relacionadas, así como por las operaciones celebradas y los saldos pendientes como éstas.

Las disposiciones de esta NIF deben ser aplicadas por todo tipo de entidades que emitan estados financieros en los términos establecidos por la NIF A-3, Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros.

Esta NIF no contempla disposiciones relativas a la valuación y prestación de operaciones entre partes relacionadas.”

En el párrafo cuatro de esta NIF se desarrollan los diferentes conceptos que se relacionan con partes relacionadas.

“Los siguientes términos son usados en esta NIF con el significado que para cada caso se indica:

a) entidad informante - es la entidad emisora de los estados financieros.

b) parte relacionada – es toda persona física o entidad, distinta a la entidad informante, que:

i. directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios:

- controla a, es controlada por, o está bajo control común de, la entidad informante, tales como: entidades controladoras, subsidiarias y afiliadas, así como, personas físicas socios o accionistas,*

miembros del consejo de administración y personal gerencial clave o directivos relevantes de la entidad informante;

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

ii. es un negocio conjunto en el que participa la entidad informante;

iii. es familiar cercano de alguna de las personas que se ubican en los supuestos del inciso (i);

iv. es una entidad sobre la cual alguna de las personas que se encuentran en los supuestos señalados en los incisos (i) y (iii) ejerce control o influencia negativa; o

v. es un fondo derivado de un plan de remuneraciones por beneficios a empleados (incluyendo beneficios directos a corto y largo plazo, beneficios por terminación y beneficios al retiro), ya sea que sea parte relacionada de la entidad informante;

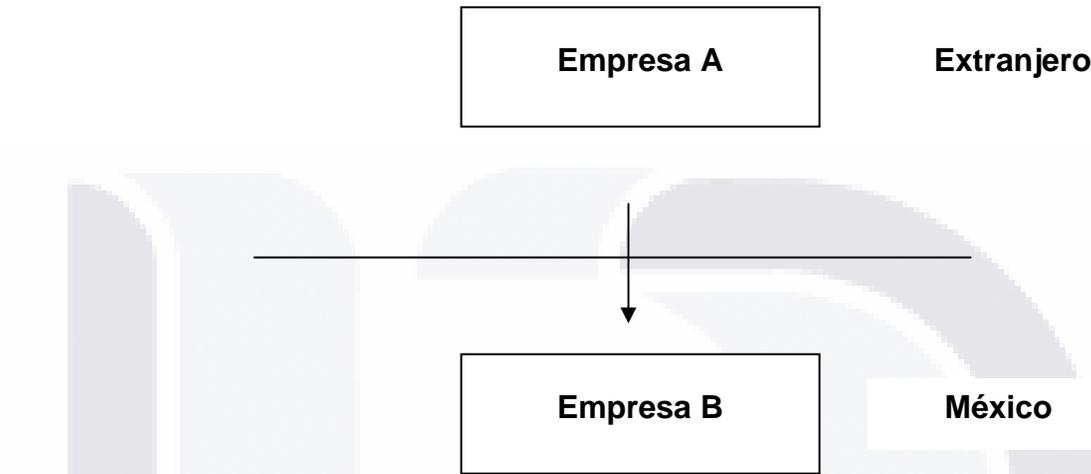
c) operaciones entre partes relacionadas – es toda transferencia de recursos, servicios u obligaciones realizada entre la entidad informante y una parte relacionada, con independencia de que exista o no un precio o contraprestación;

- d) *familiar cercano – es el cónyuge, la concubina, el concubinario y el pariente consanguíneo o civil hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el tercer grado, de algún socio o accionista, miembro del consejo de administración o de algún miembro del personal gerencial clave o directo relevante de la entidad informante;*
- e) *personal gerencial clave o directivo relevante – es cualquier persona que tenga autoridad y responsabilidad para planear y dirigir, directa o indirectamente, las actividades de la entidad informante;*
- f) *control – es el poder de gobernar las políticas de operación y financieras de una entidad, a fin de obtener beneficio;*
- g) *influencia significativa – es el poder para participar en decidir las políticas de operación y financieras de la entidad en la cual se tiene una inversión, pero sin tener el poder de gobierno sobre dichas políticas; y*
- h) *negocio conjunto – acuerdo contractual por el cual dos o más entidades participan en una actividad económica sobre la cual tienen influencia significativa.*

De conformidad con el Artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta “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”.

En este caso, se pueden mencionar dos ejemplos. En el primer caso 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

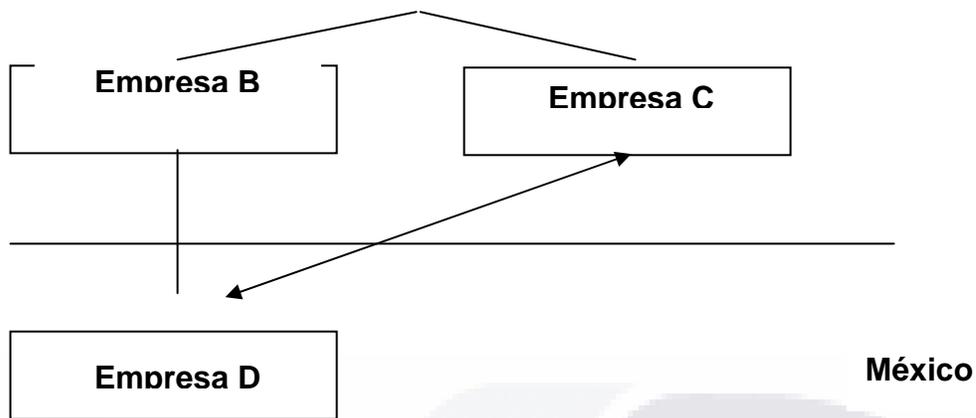
territorio nacional. La empresa A vende a B inventarios para distribución, por tanto A y B son partes relacionadas entre sí y la empresa B tendrá la obligación, en su caso, de documentar para efectos de precios de transferencia en México la operación con A, ya que se trata de una relación accionaria directa.



Esta misma figura puede ilustrar el caso entre dos empresas en donde, aun cuando la empresa A no tenga la 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 con accionistas o poder derivado de estatutos; en este caso, se considera que A y B son partes relacionadas directas.

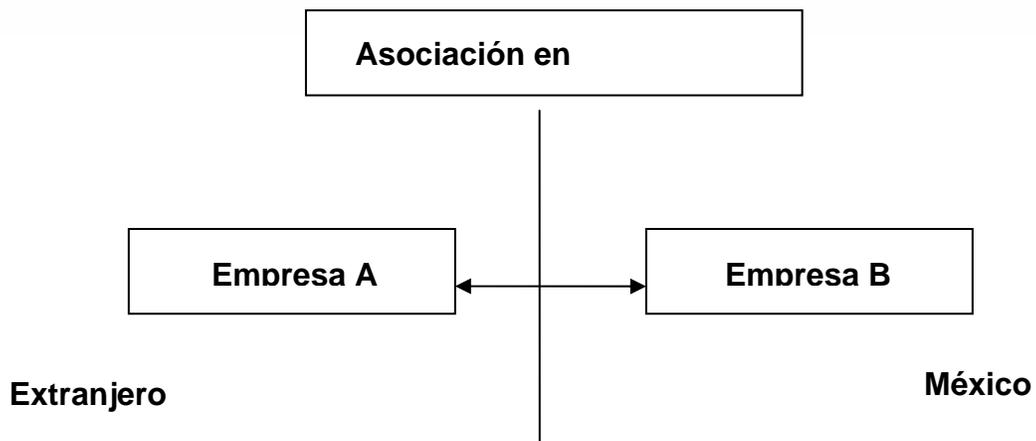
El ejemplo anterior parece sencillo, pero hoy en día las relaciones comerciales suelen ser sumamente complejas y no siempre es posible observar un caso como el anterior. Por ejemplo, puede suceder que la empresa A sea accionista tanto en la empresa B como en la empresa C. En este caso, la empresa D está obligada en su caso, a documentar para efectos de precios de transferencia en México la operación con C, pues se trata de una relación accionaria indirecta.



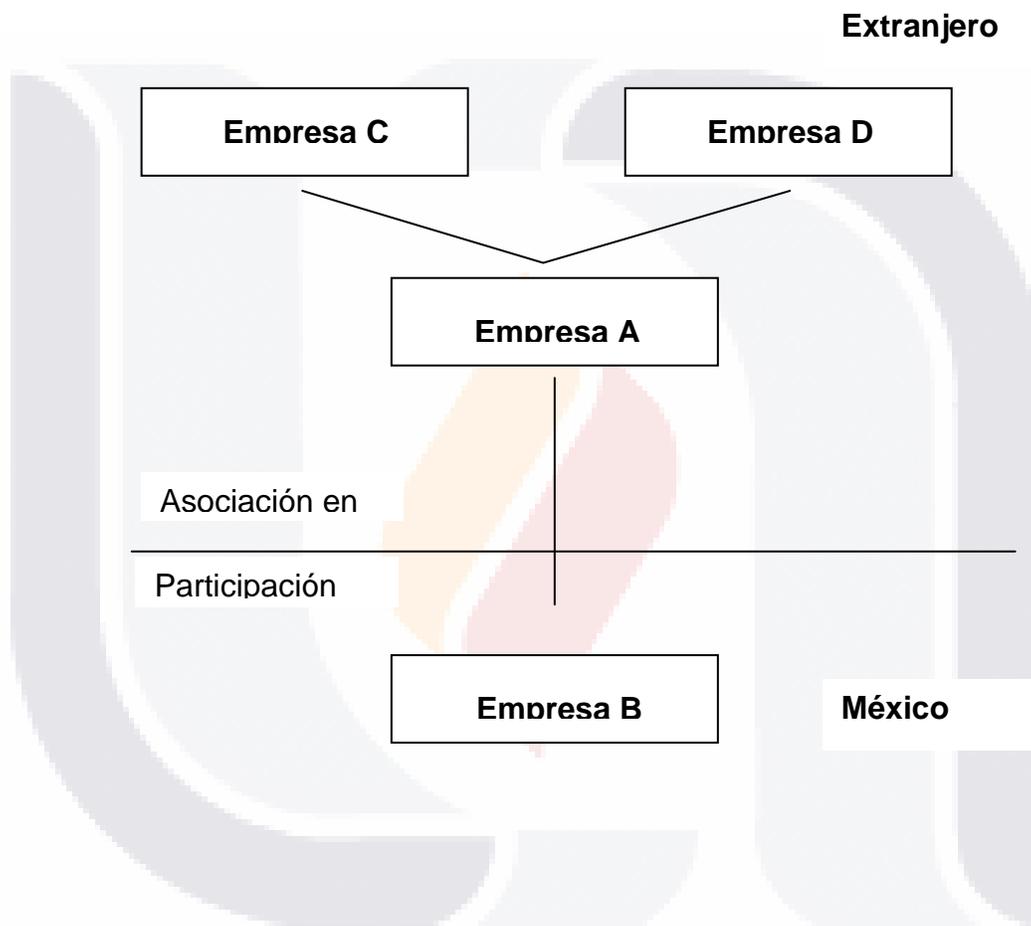


Así mismo la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala en el mismo artículo 215, que *“tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a la descripción mencionada en el párrafo anterior, se consideren partes relacionadas de dicho integrante”*.

Como ejemplo podemos mencionar a las empresas A y B, las cuales forman una asociación en participación, por este hecho, se considera que las empresas A y B son partes relacionadas entre sí para efectos fiscales mexicanos.

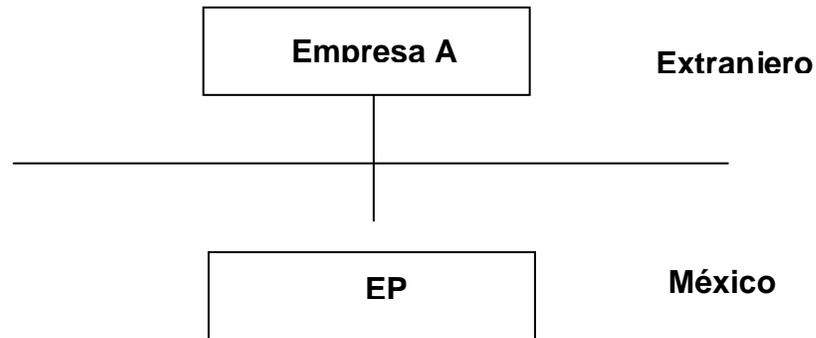


En otro caso, si las empresas A y B forman una asociación en participación y la empresa A es poseída por otras empresas (por ejemplo las empresas C y D), estas últimas también se podrían considerar partes relacionadas de B dado que la empresa B tiene una asociación en participación con A.

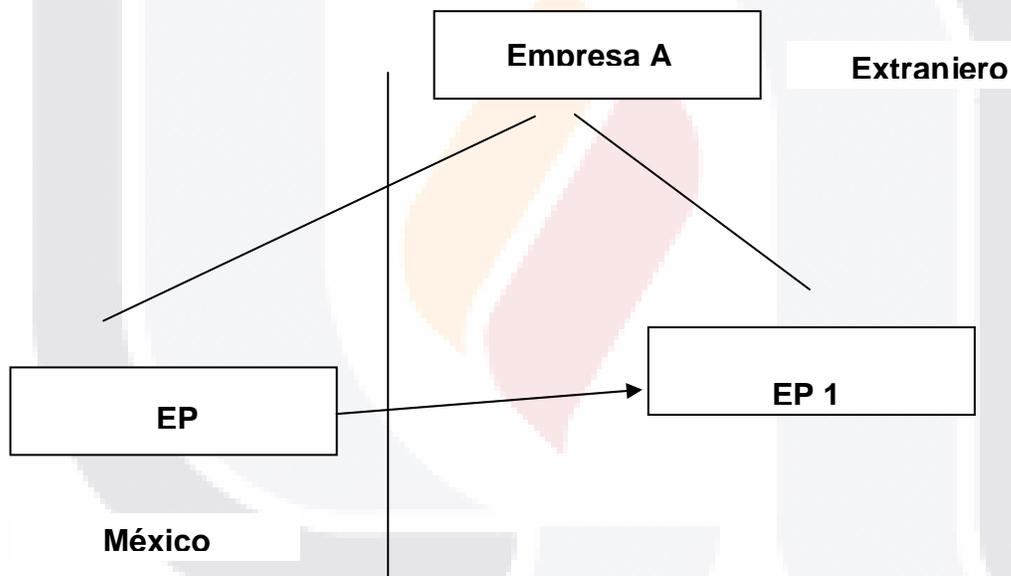


De acuerdo con el artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta *“Asimismo se consideran partes relacionadas de un Establecimiento permanente (EP), la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes”*.

Al igual que en los casos anteriores, si A es una empresa residente en el extranjero y tiene un establecimiento permanente (EP) en territorio nacional, se considera que A y EP, son partes relacionadas entre sí.



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



Del mismo modo, si la empresa A es poseída a su vez por otra empresa (por ejemplo la empresa B) que también posee a la empresa C, se considera que EP y C son partes relacionadas entre sí. Más aún, en este caso, tanto las empresas A y B, así como EP y EP1 se consideran partes relacionadas entre sí.

De conformidad con la NIF C-13 en su anexo A:

“Las siguientes situaciones no se consideran partes relacionadas, cuando no se cumplen las condiciones señaladas en el párrafo 4 b) de esta NIF:

- a) *dos o más entidades que tienen un mismo miembro en sus consejos de administración, solo por el hecho de tenerlo;*
- b) *dos o más entidades que tienen a una misma persona gerencial clave o directivos relevantes, solo por el hecho de tenerlos;*
- c) *dos o más entidades que participan en un negocio conjunto, solo por participar;*
- d) *las siguientes entidades por el simple hecho de tener relaciones normales con la entidad informante:*
 - i. *proveedores de financiamiento;*
 - ii. *sindicatos;*
 - iii. *entidades de servicios públicos; y*
 - iv. *entidades, organismos y agencias gubernamentales;*
- e) *cualquier cliente, proveedor, concesionario, distribuidor o agente exclusivo con los que la entidad realice un volumen significativo de operaciones, por el simple hecho de realizar operaciones con ella.*

3.4 Análisis de funciones, activos y riesgos.

En las guías de la OCDE se reconoce un análisis de las funciones realizadas por las partes relacionadas en transacciones controladas y por partes independientes en operaciones comparables no controladas, tomando en consideración los activos utilizados y los riesgos asumidos, se le conoce como *análisis funcional*. En México, en materia de precios de transferencia, el análisis funcional es uno de los

requisitos que debe contener la documentación comprobatoria a la que están obligados a mantener y conservar los contribuyentes que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

El análisis funcional es la parte medular de todo análisis, ya que con base en este se llevarán a cabo los demás procesos del análisis. Dichos procesos son, entre otros: identificar la empresa involucrada en la operación a la que se le aplicará los métodos de precios de transferencia; el tipo de comparables que se deberán buscar; selección del método aplicable; los posibles ajustes a la información de la empresa analizada y/o a la de los comparables, y la interpretación de resultados.

En las operaciones realizadas entre partes relacionadas o independientes, cada parte involucrada realiza distintas funciones. De acuerdo a las funciones que cada una realiza es como se puede determinar la actividad principal de cada empresa. Dependiendo del tipo de funciones que realice cada una será como se determinará el precio o contraprestación de la transacción. No es lo mismo comprar productos para venderlos a clientes cautivos, que comprar productos y que para lograr su venta tiene que realizar actividades de publicidad y promoción, se realizan mayores funciones.

Las funciones tendrán que ser congruentes con el giro de una empresa. Al llevar a cabo el análisis se debe poner atención en determinar cuál es la operación entre partes relacionadas y qué funciones está realizando cada una de las partes a efecto de asegurarse que sean las funciones que le corresponden, de acuerdo con la manera en la que está identificada cada empresa.

Una vez que se han identificado las funciones que cada compañía realiza, se deben analizar los activos que cada una aporta a la transacción. De acuerdo con las funciones, tendrá que ser el tipo de activos con que cuenta cada compañía.

Se debe considerar que una empresa que, tiene inversión en activos debe generar un retorno suficiente para recuperar la inversión.

No todos los activos aportados son bienes tangibles, puede darse el caso de que los bienes que aporte sean intangibles. Por ejemplo, una empresa que se dedica a la elaboración y venta de perfumes, si una empresa distinta a la que manufactura los perfumes desarrolló la fórmula de los productos, está aportando un bien intangible a la elaboración y venta de éstos, y tiene derecho a un retorno sobre la venta de dichos productos, ya que se está utilizando su activo intangible para la elaboración de los productos.

Una vez identificadas las funciones que realiza cada parte, en la operación realizada entre ellas y los activos correspondientes a esas funciones, se tendrá que identificar los riesgos en que incurre cada empresa en la transacción.

Es importante evaluar que exista congruencia entre los riesgos asumidos, las funciones y activos utilizados en la transacción, un comisionista que contacta compradores para su cliente, cobra sus servicios una vez que su cliente realiza una venta, sin embargo, si el pago de su comisión se condiciona a que el comprador le pague a su cliente, entonces estará compartiendo el riesgo con su cliente, por lo tanto deberá de cobrar un monto mayor por sus servicios al que cobraría sino estuviera asumiendo este riesgo.

Del análisis anterior se concluye que, a mayores funciones, activos y riesgos asumidos, mayor es el importe del retorno o ingreso.

Como ejemplo de funciones que se tendrán que evaluar para determinar a quién le corresponde cada una de ellas:

- a. Diseño: al responsable de la presentación del producto.
- b. Manufactura: el que se encarga de transformar los insumos en el producto terminado.
- c. Ensamble: al que lleva a cabo el armado del producto final.

- d. Investigación y desarrollo: al que se encarga de las pruebas para elaborar productos nuevos o mejoras de productos existentes.
- e. Servicios: al que da apoyo en actividades adicionales a la actividad principal.
- f. Compras: al responsable de adquirir los insumos o productos necesarios para llevar a cabo la actividad principal.
- g. Distribución: al encargado de que los productos lleguen a su destino.
- h. Mercadotecnia: al que se encarga del desarrollo de las estrategias de mercado.
- i. Publicidad: al que promociona los productos.
- j. Traspotación: al que lleva los productos a su destino.
- k. Financiamiento: al encargado de fondear las operaciones.
- l. Administración: al que se encarga de que todo funcione ordenadamente.

Como ejemplo de algunos activos que se deben tomar en cuenta dentro del análisis de precios de transferencia, para evaluar a quien le corresponde el retorno de aportarlos, se enlistan los siguientes:

- a. Recursos humanos.
- b. Inventarios.
- c. Maquinaria y equipo.
- d. Equipo de reparto.
- e. Inmuebles.

- f. Intangibles, tales como crédito mercantil, patentes, marcas, licencias, conocimientos técnicos.

Por último, enlistamos algunos de los riesgos en los que comúnmente se puede incurrir al llevar a cabo una transacción:

- a. Mercado: que los productos o servicios no tengan buena aceptación o puedan ser desplazados por la competencia.
- b. Inventario: pérdida del mismo, obsolescencia, deterioro, robo.
- c. Cobranza: no recuperar las cuentas por cobrar.
- d. Fluctuación cambiaria: sufrir movimientos en el precio de los bienes o servicios, por variaciones en el tipo de cambio.
- e. Garantías: responsabilidad ante los clientes, en caso de que el producto o servicio no sea satisfactorio.
- f. Activo fijo: daños o improductividad.
- g. Investigación y desarrollo: proyectos que no den como resultado un producto redituable.
- h. Financiero: no generar recursos suficientes para afrontar obligaciones.

Adicional a las funciones, activos y riesgos hay otros elementos a considerar cuando se lleva a cabo un análisis funcional, por ejemplo los términos contractuales, las circunstancias económicas y las estrategias de negocio.

Cuando se llevan a cabo operaciones entre partes relacionadas, es común que estén soportadas por un contrato. En estos contratos, se pueden observar cuales son las funciones de cada parte involucrada, así como las condiciones y especificaciones en que se pactaron las mismas.

Sin embargo, pueden darse situaciones en las cuales las operaciones entre partes relacionadas, se llevan a cabo bajo circunstancias distintas a las estipuladas en el contrato. Aquí toma un papel sumamente importante el análisis funcional, a efecto de evaluar si la situación real está acorde con lo estipulado en el contrato, ya que en el supuesto de una revisión por parte de las autoridades fiscales, predominará la situación real sobre la contractual.

Cuando se llevan a cabo operaciones entre partes relacionadas, se pueden presentar situaciones originadas por el entorno económico que lleguen a influenciar el precio de transferencia. Es importante mencionar, que dichas situaciones también pueden afectar operaciones celebradas entre partes independientes.

Algunas de estas circunstancias pueden ser efectos inflacionarios, escases o sobreoferta de productos, introducción de productos complementarios o sustitutos, ambiente político, ubicación geográfica, niveles de oferta y demanda y tamaño de mercado. Esto debe ser tomado en cuenta al momento de llevar a cabo el Análisis Funcional, ya que dichas, circunstancias, pueden tener un efecto negativo en el precio de transferencia. Por lo tanto de no realizarse, se podría inferir que el precio de transferencia no es el apropiado, cuando en realidad sí lo es.

Pueden existir circunstancias en las cuales se decida tomar algunas acciones en las operaciones entre partes relacionadas, con el fin de obtener un resultado esperado en el futuro. Estas situaciones o estrategias, pueden ser sacrificadas en el margen de utilidad, ya sea mediante una reducción al ingreso o un incremento al costo. Las estrategias van enfocadas a ganar mercado y se puede ser una disminución al precio de venta o un gasto para dar a conocer el producto.

Como resultado de estas estrategias, se puede caer en situaciones en las que aparentemente el precio de transferencia no sea similar al que hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables, sin embargo, las

circunstancias que dan origen a esta situación, son similares a las que podría establecer una empresa independiente, cuando establezca sus estrategias de mercado.

3.5 Comparabilidad.

Al hablar de precios de transferencia, lo primero que nos imaginamos es una comparación. Una parte básica y sobre la cual se elaboran todos los análisis en materia de precios de transferencia es la comparabilidad; en este caso, nos referimos a comparar características de bienes, funciones, servicios, riesgos, etcétera.

Por eso, cuando se elabore un análisis en materia de precios de transferencia, la persona o personas que se encuentran a cargo del mismo, lo primero que deben hacer es conocer los productos, servicios, bienes tangibles o intangibles a detalle (identificar funciones, activos y riesgos involucrados de manera transaccional), con el objeto de que sean capaces de poder encontrar el comparable idóneo.

Un problema que se enfrenta al realizar el análisis de precios de transferencia es la comparabilidad. Por lo general se encuentran bienes, empresas o servicios que son comparables; sin embargo, no se hay bienes, servicios o empresas idénticos. Si se encuentran bienes, servicios o empresas idénticos se hablaría de comparables perfectos. Partimos de la premisa que dice: en el mercado encontraremos información de bienes, servicios o empresas comparables o semejantes, pero nunca idénticos.

Para efectos de este apartado, tomaremos en materia de precios de transferencia la siguiente definición de comparabilidad para poder entenderla:

Analizar dos o más a bienes, servicios o empresas similares con el fin de descubrir sus afinidades y semejanzas y de esta manera poder definir si es posible calcular o ajustar sus diferencias materiales que afecten el precio.

En México se cuenta con características específicas al momento de examinar la comparabilidad, entre ellas podemos mencionar las siguientes:

- a. Obtención de la información pública disponible (bases de datos).
- b. Segmentación de la Información Financiera.
- c. Información financiera de la entidad analizada contra la información financiera de varios años de comparables.
- d. Comparables internas.

Dentro del mercado mexicano no se cuenta con “*bases de datos*” y las pocas existentes no son confiables. La mayoría de las bases de datos con las que se cuenta en México son elaboradas en el extranjero con información del mercado americano, canadiense, europeo y asiático. La información de compañías establecidas en México y en Latinoamérica es muy escasa.

Esto nos lleva a utilizar información de compañías que pueden ser comparables funcionalmente; sin embargo, nos se encuentran establecidas dentro del mismo mercado que las compañías en análisis, enfrentan riesgos diferentes, además, pueden registrar su contabilidad de una manera distinta a la que una compañía mexicana lo hace.

Al momento de seleccionar a las compañías comparables deberemos identificar en qué país se encuentra establecido cada uno y verificar si existió algún evento específico que hubiera afectado la economía de ese país, o si existió algún evento específico que afectara la situación financiera de la compañía que se tomó como posible comparable.

Se debe buscar a detalle en las descripciones de negocios que se obtengan de las bases de datos, si las compañías que se seleccionan como posibles comparables no aplicaron alguna estrategia de mercado que lleve a diferencias importantes contra la situación de la compañía que se analizará.

Se pueden encontrar dos tipos de problemas:

1. El caso de que la compañía bajo análisis tenga más de una transacción con partes relacionadas, lo que ocasionaría identificar los ingresos y costos directamente relacionados a esas transacciones y;
2. La información financiera que se encuentre disponible en las bases de datos.

Para elaborar una comparabilidad objetiva las compañías tienen que elaborar estados financieros segmentados por tipo de transacción, con el objeto de conocer márgenes de utilidad que se obtengan con sus partes relacionadas.

La información disponible no se puede obtener a un nivel de transacción, se obtiene de una manera general, por lo que los analistas deberán poner atención al revisar las descripciones de las compañías para identificar si son comparables o no.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta especifica que la documentación comprobatoria en materia de operaciones con partes relacionadas deberá demostrar que los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas se llevaron a cabo a valores de mercado; por lo tanto, en México, la información financiera que se tomará para elaborar esta documentación deberá ser comparable.

Las compañías mexicanas enfrentan diferencias en sus estados financieros por el reconocimiento de la NIF B-10 Efectos de la Inflación, C-15 Deterioro en el valor de los activos de larga duración y su disposición y D-3 Obligaciones laborales, en virtud de que no todas las empresas reconocen estos efectos en sus estados financieros.

Cuando se realiza un análisis contractual es muy importante buscar contratos por servicios o intangibles similares que se encuentren dentro de la misma industria,

con las mismas características específicas de cada contrato, con las cláusulas de exclusividad y las vigencias.

3.6 Métodos de Precios de Transferencia.

Las guías aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias de la OCDE (Guías de la OCDE) clasifican los métodos en tradicionales y alternativos, siendo los tradicionales los más directos y confiables.

El artículo 216 de la LISR establece que para efecto de lo dispuesto en el artículo 215 de la misma ley, los siguientes métodos deberán ser utilizados por los contribuyentes:

Métodos tradicionales:

3.6.1 Método de Precio Comparable no controlado.

- 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.”*

El Método de Precio Comparable no controlado compara el precio cargado por bienes, servicios o uso o goce temporal devienes en una transacción controlada, al precio cargado por bienes, servicios o uso o goce temporal devienes en una transacción comparable no controlada, llevada a cabo en circunstancias similares. Tales transacciones pueden ser observadas entre un vendedor controlado y un comprador no controlado; un vendedor no controlado y un comprador controlado, o un vendedor y comprador, ambos no controlados.

El uso de este método depende de que la transacción controlada sea similar a la transacción no controlada con respecto a un número de factores, incluyendo

semejanza de productos, términos de contratos, volumen, riesgos, condiciones económicas y propiedad intangible asociada con las ventas.

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

Cuando existan transacciones comparables no controladas este método es el más confiable y directo para aplicar el principio de plena competencia.

El Método de Precio Comparable no controlado es sumamente confiable en el caso en que una empresa venda el mismo producto a su parte relacionada y a una parte no relacionada.

Pueden existir operaciones inter-compañía que por su naturaleza y por la información pública disponible, como lo son el pago de regalías e intereses, en la mayoría de las ocasiones se analizan utilizando este método. Para el caso de regalías existe información pública de contratos celebrados entre partes independientes en los cuales se pactan como contraprestación porcentajes de regalías. Asimismo, para el caso de intereses existe información pública de tasas de interés de mercado.

3.6.2 Método de precio de reventa.

- 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.”

El Método de precio de reventa es comúnmente utilizado en los casos en que se compra y se revende bienes tangibles, donde el revendedor no ha alterado de manera física el producto, únicamente adiciona valor antes de la reventa del mismo. Este método utiliza el margen de utilidad bruta para estimar el margen de utilidad que comúnmente se conseguiría en transacciones pactadas a valor de mercado y lo compara contra utilidades obtenidas en transacciones celebradas entre partes relacionadas.

La comparabilidad bajo este método puede ser examinada con transacciones internas o externas. Las transacciones internas involucran operaciones donde el revendedor vende el mismo tipo y volumen de mercancía a partes relacionadas e independientes. En este caso, el margen de utilidad bruta obtenido en la transacción independiente debe ser semejante al margen bruto obtenido en la transacción relacionada.

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

Para la aplicación de este método, las diferencias entre los productos son menores significativas, pues el margen de utilidad bruto que se obtiene debe reflejar las funciones, riesgos y activos utilizados.

En caso de no encontrar distribución de productos similares, se deberá comparar utilizando empresas comparables que se dediquen a la distribución cuyas funciones y riesgos sean similares a la operación que se analiza.

Es importante considerar elementos como garantías, volumen, contratos de exclusividad, para evaluar si es necesario o no la realización de ajustes para lograr o en su caso mejorar la comparabilidad.

3.6.3 Método de costo adicionado.

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 calculara dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.”

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

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

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

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

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

Al igual que el Método de precio de reventa, en caso de que existan diferencias importantes entre las operaciones con partes relacionadas y las operaciones con partes no relacionadas, se deberán realizar ajustes para eliminar dichas diferencias.

En la aplicación de este método, pueden existir diferencias en cuanto a las prácticas contables utilizadas en la operación controladora respecto de la operación comparable no controlada, en este caso es necesario aplicar los ajustes necesarios para que exista la comparabilidad.

De acuerdo con las Guías de la OCDE, los tres métodos antes señalados son los más directos para determinar que las operaciones realizadas entre partes relacionadas están pactadas a valor mercado.

Por lo que respecta a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estos métodos son los más adecuados para determinar que las operaciones se pactan bajo el principio de plena competencia, siempre considerando al método de precio comparable como el más exacto y confiable.

Estos métodos son preferibles a los métodos que a continuación se describen. Sin embargo, las diferentes situaciones reales de las transacciones inter-compañías, implican dificultades para la aplicación de estos métodos por lo cual será necesario evaluar la utilización de otros métodos.

Estos métodos llamados alternativos o “los métodos del beneficio de la operación”, analizan los beneficios derivados de operaciones entre partes relacionadas.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta contempla los siguientes:

3.6.4 Método de participación de utilidades.

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

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

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

En caso de que una determinación interna de dicha distribución no sea posible, la utilidad de empresas en circunstancias similares puede ser utilizada como base para la repartición. Este método es útil cuando las empresas que intervienen en la operación hacen una contribución significativa de intangibles rutinarios a la transacción.

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

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

Este método es flexible ya que contempla la situación específica de las empresas involucradas, junto con lo que empresas independientes hubieran realizado en situaciones comparables.

El problema en este método es la información disponible, ya que es necesario contar con una descripción detallada, así como un adecuado entendimiento de los activos, funciones, riesgos, costos y gastos de las partes relacionadas.

3.6.5 Método Residual de Participación de Utilidades.

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

a) *Se determinara 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:*

Se determinara la utilidad mínima que corresponda en su caso, a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquier 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.

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.”

El Método Residual de Participación de Utilidades consiste en determinar la utilidad de operación generada por cada una de las partes relacionadas involucradas en una transacción, para luego asignar la utilidad mínima que cada una debe generar a causa de contribuciones rutinarias. El remanente, o utilidad residual, se podrá distribuir de la misma manera en que lo hubiera hecho empresas independientes, tomando en cuenta la proporción de intangibles significativos contribuidos por cada empresa.

La confiabilidad de este método está críticamente ligada a la confiabilidad de los datos y supuestos asumidos, por lo que al igual que el método de *participación de utilidades*, la información que se pueda obtener de las partes relacionadas involucradas es muy importante.

3.6.6 Método de Márgenes Transaccionales de Utilidades de Operación.

- 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.”

El Método de Márgenes Transaccionales de Utilidades de Operación consiste en determinar para las transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubiera 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.

Esta determinación se puede realizar mediante una comparación interna o una externa.

Algunos de los indicadores de utilidad más utilizados en la aplicación de este método son el Margen Operativo (MO), el Margen de Costo Adicionado Neto (MCAN) y el Retorno Sobre Activos (ROA). Estos indicadores resultan ser menos sensibles a las diferencias que afectan las operaciones y a las diferencias en cuanto a funciones y riesgos.

Es posible utilizar otros indicadores de utilidad, en la medida que incorporen elementos que intervienen en la determinación de la utilidad operativa y que sean razonables para analizar determinada transacción.

Este método tiene la ventaja de que al utilizar indicadores de utilidad a nivel operativo, se eliminan las posibles diferencias que pueden existir en la forma de asignar costos y gastos derivadas de las diferencias en las Normas de Información Financiera Mexicanas respecto de empresas en otros países.

Al igual que en los demás métodos, también se debe considerar realizar ajustes para eliminar diferencias entre la operación controlada respecto de la no controlada.

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

A partir del año 2006, la Ley del Impuesto Sobre la Renta estableció la regla del mejor método, estableciendo que:

“Los contribuyentes deberán aplicar en primer término el método previsto por la fracción I de este artículo, y sólo en la 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 la Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales a que se refiere el último párrafo del artículo 215 de esta ley.

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

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

Debiendo entender en lugar de los extintos principios de contabilidad, a la Normas de Información Financiera.

Para la selección del método, el artículo 216 de citada ley, establece que para la determinación de precios para operaciones celebrados con partes relacionadas, los contribuyentes deberán considerar como primera opción el Método de Precio Comparable no controlado y solo podrán utilizar el resto de los métodos cuando se demuestre lo siguiente:

- a) *Que el Método de Precio Comparable no controlado no es apropiado de conformidad con lo establecido en las Guías de precios de transferencia para las empresas multinacionales y las administraciones fiscales.*
- b) *Que el método utilizado es el más apropiado o el más confiable de acuerdo con la información disponible, debiendo dar preferencia al Precio de Reventa y Costo Adicionado.*

Además, en caso de que se apliquen los métodos de Precio de Reventa, Costo Adicionado y Márgenes Transaccionales de Utilidades de Operación se deberá demostrar que tanto los costos como el precio de venta también están a valor de mercado.

3.7 Facultades de las autoridades fiscales.

Las leyes otorgan diversas facultades a las autoridades fiscales, tales como la facultad de recaudar las cantidades que, por contribuciones, estén obligados a pagar los contribuyentes.

En México, las leyes fiscales son de carácter auto aplicativo, es decir, que es el propio contribuyente quien aplica la ley y determina el impuesto correspondiente, declarando a la autoridad la determinación del impuesto y pagándolo.

Así las cosas, algún contribuyente podría manifestar un impuesto a pagar menor al que le correspondería conforme a la ley, sin embargo, la ley concede a la autoridad fiscal la facultad de comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones.

La fiscalización es cada uno de los medios con que cuenta la autoridad para determinar el grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales. Algunos de los objetivos específicos de la fiscalización son:

- a. Determinación y cobro de las contribuciones omitidas y la aplicación de las sanciones correspondientes.
- b. Disminuir la evasión fiscal.
- c. Lograr presencia fiscal en los distintos sectores que conforman el entorno económico y, en consecuencia, lograr una mayor recaudación fiscal.
- d. Generar conciencia social acerca de la necesidad del cumplimiento correcto y oportuno de las obligaciones fiscales.
- e. Ampliar la base de contribuyentes, identificando a los contribuyentes y a las personas que no lo son y deberían estar tributando.

El poder ejecutivo es ejercido por una sola persona, tal y como lo manifiesta el Artículo 80 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Sin

embargo para cumplir eficazmente con sus funciones, éste se apoyará en los secretarios de despacho. Considerando la estructura del Ejecutivo Federal, es necesario remitirse a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal para definir qué secretaría es la autoridad administrativa para efectos fiscales. El artículo 31, fracción XI de dicho ordenamiento establece:

“Artículo 31. A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

...

XI. Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.”

A partir del 1 de julio de 1997 entró en vigor la Ley del Sistema de Administración Tributaria, la cual establece que es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con carácter de autoridad fiscal y que tiene las atribuciones y facultades que señala la citada ley.

Así mismo, en sus artículos 1 y 2 se establece que, entre las responsabilidades del Sistema de Administración Tributario estarán las de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público y de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones.

Una vez establecido que el Sistema de Administración Tributaria será el órgano desconcentrado, por medio de cual el Ejecutivo cobrará los impuestos y vigilará el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por parte de los contribuyentes, es necesario referirse a su Reglamento Interior, para definir, de manera específica, cuáles son las facultades determinadas de éste órgano desconcentrado y mediante qué Unidades Administrativas Centrales, despachará los asuntos de su competencia.

El artículo 19 del Reglamento Interior del Sistema de Administración Tributaria, establece dos criterios básicos para delimitar la actuación de la Administración General de Grandes Contribuyentes, la competencia (inciso A) y los sujetos y entidades respecto de los cuales se podrán ejercer dicha competencia (inciso B).

A su vez, el artículo 20 del mismo ordenamiento, establece cuáles serán las facultades y respecto de qué contribuyentes cada una de las unidades administrativas de la Administración General de Grandes Contribuyentes, ejercerá sus facultades.

En este sentido, y por lo que se refiere al tema de precios de transferencia, el artículo 20 en sus incisos R y X, se establece que las Administraciones Centrales de Auditoría de Precios de Transferencia y Auditoría Fiscal Internacional serán las únicas unidades facultadas para verificar la determinación de deducciones autorizadas e ingresos acumulables en operaciones entre partes relacionadas; lo anterior, con respecto a cualquier contribuyente.

Una vez que ya se tiene definido cuáles serán las autoridades fiscales facultadas para el tema de precios de transferencia, entonces podemos iniciar nuestro análisis respecto del desarrollo de una auditoría en la materia por parte de las autoridades fiscales.

En materia de precios de transferencia, es importantes señalar que, con base en el artículo 215 de la LISR, las autoridades fiscales debidamente facultadas de acuerdo con el Reglamento Interior del Sistema de Administración Tributaria, podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de las contraprestación en operaciones llevadas a cabo entre partes relacionadas.

Tomando en cuenta todo lo anterior, respecto al tema de las facultades de las autoridades fiscales en materia de precios de transferencia, estaría claro que, en primer lugar, la facultad de determinar ingresos acumulables y deducciones

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

autorizadas en operaciones relacionadas está dada por el artículo 215 de la LISR, mientras que las facultades para fiscalizar dichas transacciones están dadas por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

La auditoría en materia de precios de transferencia, en términos generales, se desarrolla siguiendo los mismos lineamientos que los de cualquier otra revisión fiscal, salvo que, por el tipo de revisión y por el tipo de información fiscal que se requiere, los plazos para que el contribuyente conteste requerimientos y para que la autoridad fiscal concluya con su revisión, son diferentes.

Asimismo, es importante señalar que para el Sistema de Presentación del Dictamen Fiscal 2008 (SIPRED), existieron una serie de modificaciones en el contenido de sus anexos, así como la adición de un cuestionario en materia de precios de transferencia, por lo tanto haremos más hincapié en contribuyentes que, de manera obligada o voluntaria, dictamina sus estados financieros para efectos fiscales.

La revisión se inicia con el Citatorio al Contador Público Registrado como parte de la revisión secuencial, de acuerdo con lo establecido en el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación. Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen fiscal, deberán seguir un procedimiento de revisión secuencial, que iniciará con un requerimiento de información al Contador Público Registrado, mediante el cual las autoridades podrán solicitar:

- a. Cualquier información que debería estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
- b. Exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada.
- c. La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Es importante mencionar que la revisión al Contador Público Registrado que haya formulado el dictamen, no deberá exceder de un plazo de doce meses contados a partir de la fecha en que se le notifique la solicitud de información.

En caso de que la información proporcionada por el Contador Público no fuera suficiente, a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, o ésta no se presenta dentro de los plazos establecidos o dicha información sea incompleta, las autoridades podrán ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación. Cabe mencionar que actualmente, a juicio de las autoridades, casi ninguna revisión al contador público registrado satisface sus necesidades por lo que, inmediatamente inicial una revisión directa a los contribuyentes.

De acuerdo con el penúltimo párrafo del artículo 52-A antes citado, el procedimiento de revisión secuencial no se aplicará cuando en el dictamen fiscal exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales, así como cuando se determinen diferencias de impuestos a pagar y éstos no se enteren mediante declaración complementaria en las oficinas autorizadas dentro de los diez días posteriores a la presentación del dictamen.

De acuerdo con lo establecido en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales estarán facultadas para iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en contra del contribuyente por medio de:

- a. La exhibición en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, de la contabilidad, datos, documentos o informes que le sean requeridos (revisión de gabinete).
- b. Visitas con la finalidad de revisar la contabilidad, bienes y mercancías (visita domiciliaria).

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Es importante mencionar, que las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

El artículo 48 del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos de una revisión de gabinete, cuando las autoridades fiscales soliciten al contribuyente información, datos o documentos para el ejercicio de sus facultades de comprobación se deberá considerar lo siguiente:

- a. *“En caso de que la persona a quien se tiene que notificar se presente en las oficinas de las autoridades fiscales, la notificación se podrá hacer en las mismas.*
- b. *Por otro lado, las notificaciones se podrán efectuar en el último domicilio que el contribuyente haya señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes o en el domicilio fiscal que le corresponda.*
- c. *Se deberá indicar en la solicitud, el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar la información solicitada.*
- d. *La información solicitada deberá ser proporcionada por la persona a la que se dirigió la solicitud o en su defecto por su representante legal.*
- e. *Como consecuencia de la revisión, las autoridades fiscales emitirán un oficio de observaciones, en el cual se deberá hacer constar los hechos u omisiones que se hubieren detectado y contenga el incumplimiento de las disposiciones fiscales por parte del contribuyente o responsable solidario.*
- f. *Cuando no existan observaciones por parte de la autoridad fiscal, mediante oficio se le comunicará al contribuyente la conclusión de la revisión de gabinete.*
- g. *En caso de que la autoridad fiscal emita un oficio de observaciones, el contribuyente contará un plazo de veinte días para presentar la información*

que desvirtúe los hechos asentados en el mismo. Cuando la autoridad se encuentre revisando más de un ejercicio, el plazo se ampliará por quince días más.

- h. En el caso específico de una revisión en materia de precios de transferencia, el plazo será de dos meses, pudiéndose ampliar una sola vez por solicitud del contribuyente, un mes más.*
- i. Si en el plazo mencionado el contribuyente ni presenta documentación comprobatoria que desvirtúe los hechos, se tendrán por consentidos.*
- j. Dentro del plazo para desvirtuar los hechos expuestos en el oficio de observaciones, el contribuyente podrá corregir su situación fiscal respecto de las contribuciones objeto de la revisión.*
- k. Cuando el contribuyente no corrija su situación fiscal o no desvirtúe los hechos consignados en el oficio de observaciones, la autoridad emitirá resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, en un plazo máximo de seis meses.”*

Al practicar una visita domiciliaria se deberá realizar en el lugar señalado en la orden de visita. Si al llegar los visitadores al lugar donde se practicará la diligencia, no se encuentra el visitado o su representante legal, se dejará citatorio para que al día siguiente dicho visitado o representante reciban la orden de visita. En caso de que se haga caso omiso al citatorio, la visita iniciará con la persona que se encuentre en el lugar.

En caso de que el contribuyente presente aviso a cambio de domicilio después de recibir el citatorio mencionado, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio.

Los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad, cuando exista peligro de que el revisado se ausente o realice actos para impedir la diligencia.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, la visita domiciliaria se llevará a cabo bajo las siguientes reglas:

- a. *“En todas las visitas al domicilio fiscal del contribuyente, se levantará un acta en la que se haga constar los hechos u omisiones conocidos por los visitadores.*
- b. *Si la visita se realiza en dos o más lugares, simultáneamente, en cada unos de dichos lugares se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final.*
- c. *Los visitadores, con la finalidad de asegurar la información que no esté registrada en la contabilidad, podrá sellar o colocar marcas en dicha información.*
- d. *El visitador podrá levantar actas parciales o complementarias en las que haga constar hecho concretos. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias.*
- e. *Deberán transcurrir, cuando menos, veinte días entre la emisión de acta parcial y la emisión del acta final, durante los cuales el contribuyente podrá presentar la documentación que desvirtúe los hechos que se le imputan, así como corregir su situación fiscal. Si la autoridad se encuentra revisando más de un ejercicio, el plazo se ampliará por quince días más.*
- f. *En el caso de visitas relacionadas con el ejercicio de facultades en materia de precios de transferencia, deberán transcurrir cuando menos dos meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podría ampliarse a solicitud del contribuyente, un mes.*
- g. *Exclusivamente para lo mencionado en el párrafo anterior, se deberá considerar que dentro de un plazo no mayor a quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes con la finalidad de tener acceso a la*

información confidencial proporcionada u obtenida de terceros respecto de las operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros independientes.

- h. Si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta la información que le fue solicitada, se tendrán por consentidos los hechos consentidos;*
- i. En caso de que al cierre del acta final no se encuentre presente el visitado o su representante legal, se dejará citatorio para que cualesquiera de los dos, se presenten al día siguiente a la gira señalada; si no se presentasen, el acta final se levantará ante quien esté presente en el lugar indicado.”*

Las autoridades fiscales deberán concluir la revisión de gabinete o la visita domiciliaria, dentro de un plazo máximo de doce meses salvo tratándose de contribuyentes a los cuales la autoridad fiscal esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 86, fracción XII, 215 y 216 de la Ley del Impuesto Sobre Renta.

Las autoridades fiscales pueden considerar la solicitud de ajustes correspondientes con el objeto de eliminar la doble imposición en los caso de precios de transferencia.

Con la finalidad de disminuir o eliminar la doble imposiciones en el caso en que una primera autoridad fiscal incremente las utilidades sujetas a imposición de una compañía (ajuste primario) como resultado de aplicar el principio de plena competencia a operaciones celebradas con una parte relacionada de una segunda jurisdicción fiscal, un ajuste correspondiente puede desarrollarse como parte de un procedimiento amistoso.

Un ajuste correspondiente puede efectuarse por un estado contratante recalculando las utilidades sujetas al impuesto considerando el precio revisado o bien, concediendo a la parte relacionada una exención equivalente al impuesto adicional cargado, sin modificar los cálculos.

Lo anterior, provoca que normalmente la aplicación de los ajustes correspondientes, se logren después de un periodo largo de negociaciones y solo hasta el momento en que ambas autoridades acepten expresamente los ajustes sugeridos a lo cual no están obligadas.

Es importante mencionar que, con la entrada en vigor de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación del 1 de octubre de 2007, se reformó el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, con lo que el procedimiento de revisión secuencial no se aplicará adicionalmente a lo ya mencionado, cuando:

- a. El dictamen no surta efectos fiscales.
- b. El Contador Público formule su dictamen sin estar autorizado o registrado, o bien, su registro esté suspendido o cancelado.
- c. El Contador Público desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio de domicilio correspondiente.
- d. El contribuyente sea revisado sobre contribuciones o aprovechamientos en materia de comercio exterior; clasificación arancelaria; cumplimiento de regulaciones o restricciones no arancelarias; la legal importación, estancia y tenencia de mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional.

3.8 Sanciones.

Toda mala actuación deberá tener una sanción, en materia de precios de transferencia no es la excepción. La imposición de sanciones compete a las autoridades facultadas para tal efecto, consiste en la identificación de la conducta infractora, tipificarla en el supuesto previsto por el legislador y aplicar la sanción establecida, siempre bajo el aforismo latino que versa “nullum crime sine lege” , no hay un delito sin una ley que lo establezca como tal. De este modo, si dentro de las facultades de comprobación, la autoridad documenta, de modo fehaciente, el

incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de cualquiera de las partes relacionadas, independientemente de que genere un posible pago de diferencias de impuestos, también se harán acreedores a la imposición de las sanciones previstas en la legislación fiscal.

El ejercicio de las facultades de comprobación en materia de precios de transferencia, da a lugar a que se generen diversas consecuencias de dichos procedimientos, tales como:

- a. La determinación de diferencias de Impuesto Sobre la Renta a cargo del contribuyente revisado, derivadas de la cuantificación de ajustes a la base original mente declarada para el impuesto, ya sea por incremento en los ingresos o por una disminución en las deducciones originalmente declaradas.
- b. La determinación de diferencias en la base gravable para Impuesto Sobre la Renta que, aunque se deriven de un ajuste, finalmente no producen pago adicional de impuesto, pero igual producen un efecto en las pérdidas fiscales pendientes de amortizar originalmente declaradas.
- c. La determinación de diferencias de Impuesto Sobre la Renta por el rechazo de las deducciones autorizadas derivadas de operaciones celebradas con partes relacionadas, por con tener el estudio de precios de transferencia.
- d. El aumento a la base de retención de algún pago realizado a una parte relacionada residente en el extranjero, tratándose de un ingreso de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, y observándose que la parte relacionada que efectuó el pago, no aplicó la tasa de retención correspondiente sobre la base correcta, por lo que se omitió el entero de un impuesto en su carácter de obligado solidario.

Concluyendo del análisis de las situaciones antes descritas, una cosa es la determinación de las diferencias de impuestos por omisión en la base del

impuesto y otra es la sanción de forma por el incumplimiento en la legislación fiscal.

El Capítulo IV de las Guías de la OCDE, incluye una serie de principios que las autoridades fiscales deben de tomar en cuenta cuando se sanciona el incumplimiento en materia de precios de transferencia. Como todo acto de autoridad, la imposición de sanciones deberá constar por escrito, ser emitida por funcionario debidamente facultado para ello, expresar los fundamentos y consideraciones de hecho y derecho necesarias para poder imponer la sanción, lo que coloquialmente conocemos como “fundado y motivado”.

Al respecto, las Guías de la OCDE disponen que la aplicación de sanciones deba tener como objetivo fundamental disuadir al contribuyente de incumplir con sus obligaciones de proporcionar información, de presentar declaraciones o de determinar su carga tributaria incorrectamente.

También se considera que la imposición de sanciones debe buscar el objetivo de procurar que el contribuyente cumpla con sus obligaciones en materia fiscal. Recomiendan que, en casos relacionados con procedimientos amistosos interpuestos en materia de precios de transferencias, las autoridades competentes de los estados involucrados en dichos procedimientos deban buscar en todo momento que el efecto económico y legal de las multas impuestas se elimine o se reduzca, según sea el caso.

Las Guías de la OCDE también señalan que en casos de incumplimiento en materia de precios de transferencia, deben considerarse las características particulares de los sistemas jurídicos de los países involucrados, la intencionalidad mostrada por el contribuyente en el caso sancionado y la naturaleza misma de las sanciones impuestas.

Dentro de las Guías de la OCDE se señala que los países miembros de la OCDE, aplican sanciones administrativas al incumplimiento, que tienden a ser más

onerosas cuando se documenta claramente alguna negligencia por parte del contribuyente auditado, o cuando se documenta una intención clara de disminuir la base declarada para el pago del impuesto sobre la renta. Los incumplimientos “formales”, tales como la no presentación de declaraciones, o limitar a las autoridades fiscales el acceso a la información relevante, son considerados como incumplimientos que deben ser sujetos a la imposición de sanciones relativamente menores.

Las Guías de la OCDE señalan que bajo ninguna circunstancia, las Administraciones Fiscales deben aplicar sanciones “sumamente onerosas”, es decir demasiado gravosas en contra de sus contribuyentes, ya que tal política podría dar lugar a que algunos contribuyentes tiendan a incrementar la base de pago del impuesto sobre la renta en su país, con el fin último de evitar ser sujetos de una revisión en la que se les imponga alguna sanción, lo que afectaría de forma negativa a otras jurisdicciones fiscales. Situación que al parecer no es acatada en la legislación de México, ya que encontramos multas por no presentar una declaración informativa, netamente de obligación de forma, por \$ 8,270.00 por cada mes, cuando posiblemente el impuesto a cargo pueda ser no mayor de \$ 100.00.

Las Guías de la OCDE señalan que no sería justo imponer sanciones a los contribuyentes que hubieran realizado un “esfuerzo razonable” y de buena fe, al tratar de documentar las operaciones que hubieran realizado con sus partes relacionadas, sobre todo, cuando dichos contribuyentes hubieran enfrentado limitantes de acceso a información de operaciones comparables al momento de preparar la documentación antes referida.

Las consideraciones de la OCDE antes referidas resultan importantes; sin embargo, en nuestro país muchos de los conceptos antes citados no se encuentran definidos en materia fiscal, como serían los términos “razonable”, “buena fe”, etc. En todo caso, los conceptos en comento representan aspectos

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

subjetivos que ameritan un análisis profesional con mayor profundidad, mismo que es la intención del presente trabajo.

Por lo anterior, cabe señalar que en nuestro país, la imposición de sanciones y el combate a las mismas desde el punto de vista contencioso, debe ser analizado cuidadosamente por parte de los contribuyentes auditados, junto con su asesor, ya al contar con una legislación tributaria que cuenta con múltiples infracciones que describimos a continuación.

La distinción entre lo que debe entenderse como una sanción y lo que debe entenderse como la determinación de diferencias, se hace evidente en el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación. Al respecto, el citado artículo establece lo siguiente:

“Artículo 70. La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.”

Con lo anterior, queda perfectamente claro que la cuantificación de diferencias de impuestos por parte de alguna autoridad fiscal, es independiente a la imposición adicional de multas derivadas del incumplimiento a las disposiciones fiscales. El propio Código Fiscal de la Federación establece varias consideraciones trascendentes en materia de imposición de multas tales como su modificación en el tiempo, la reducción a sus montos con base en el cumplimiento fiscal reportado previamente por el infractor, la espontaneidad en el cumplimiento extemporáneo de las obligaciones tributarias, las condonaciones de multas que podrían efectuar las autoridades fiscales, los agravantes que originan la imposición de multas mayores, etc.

Las sanciones específicas para castigar el incumplimiento de obligaciones relacionadas con la materia de precios de transferencia son:

1. Sanciones a contribuyentes directamente obligados en materia de precios de transferencia:

Desde la Reforma fiscal de 1997 donde se incorporan las disposiciones más importantes en la materia de precios de transferencia, no se contempló incluir un supuesto de conducta que se sancionara a través de la imposición de una multa específica. Lo que se consideró en su momento, fue tratar de incentivar el incumplimiento voluntario en la materia, por medio de la disminución de las multas comúnmente aplicadas en la determinación de impuestos derivados del ejercicio de facultades de comprobación.

Así, las multas comúnmente aplicadas en la determinación de diferencias de impuesto a cargo de cualquier contribuyente auditado en materia fiscal, eran sujetas a una reducción cuando se observara que, al menos, el contribuyente auditado hizo un esfuerzo o intento por cumplir con sus obligaciones en materia de precios de transferencia. En este sentido, actualmente el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 76, que cuando se determinen incumplimientos respecto a la correcta determinación del monto de los ingresos acumulables o de las deducciones autorizadas mediante la aplicación de alguna metodología de precios de transferencia reconocida, las multas previstas en el primer párrafo de dicho numeral ser verían reducidas en 50%, siempre y cuando el contribuyente auditado hubiera cumplido con su obligación de mantener y conservar la documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia prevista por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

E primer párrafo del artículo 76 antes referido, establece multas generales que van de 55 a 75% de las contribuciones omitidas, cuando la omisión sea descubierta durante el transcurso de algún ejercicio de facultades de comprobación por parte de la autoridad, los cuales serían los porcentajes de multa que, en su caso, se

reducirían en 50%. Lo anterior representa una excepción a la regla general de imposición de multas al contribuyente auditado, ya que aunque se documente que el contribuyente omitió el pago del Impuesto Sobre la Renta con motivo de algún incumplimiento relacionado con la materia de precios de transferencia, dicho contribuyente aún así podría acceder al beneficio de que se le otorgue una reducción en la multa a su cargo cuando se documente que contó y que proporcionó a la autoridad, copia de la documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia aplicable al ejercicio fiscal revisado, independientemente si dicha documentación fue o no aceptada total o parcialmente como válida por parte de la autoridad durante la revisión.

La reducción en las multas aplicables también se prevé para la determinación de pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas. Al respecto, el artículo 76 dispone que las multas aplicables serán de 15 a 20% sobre la diferencia resultante entre las pérdidas declaradas y las que realmente correspondan, cuando se acredite durante el procedimiento de revisión, que el contribuyente auditado proporcionó la documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia.

El Código Fiscal de la Federación, también establece una sanción para los contribuyentes que presenten la declaración informativa de operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero de forma incompleta, con errores o, cuando omitan su presentación. La infracción a sancionar se contempla en la fracción XVII del artículo 81 del Código Fiscal de la Federación, la cual se encuentra sujeta a la imposición de una multa.

Es importante señalar que, respecto a la sanción a que se refiere éste párrafo, que la imposición de la misma debe analizarse cuidadosamente en cada caso, ya que en muchas ocasiones, esa sanción podrá tener una repercusión o importancia menor, ya que, si el contribuyente omite totalmente efectuar la presentación de la citada declaración informativa, dicha irregularidad podría ocasionar que

deducciones de importes considerables pudieran considerarse como partidas no deducibles para Impuesto Sobre la Renta y, a su vez, diferencias a cargo.

En relación con esta categoría, se tiene que, en la práctica, pueden existir ejercicios de facultades de comprobación en los que se identifiquen como contribuyentes directos del ISR a partes relacionadas residentes en el extranjero, que reciban ingresos de fuente de riqueza ubicada en México pagadas por alguna parte relacionada residente en territorio nacional. Como ejemplo de lo anterior, podríamos tener las operaciones de pagos de regalías, intereses, etc., que se efectúan entre empresas que forman parte de algún grupo multinacional ubicadas en distintos países.

En estos supuestos, el contribuyente del ISR sería el beneficiario efectivo de los pagos efectuados desde México, en cuyo caso, la parte relacionada residente en el extranjero, con base en lo previsto por los artículos 1º, fracción III y 179 de la LISR y, por ende, dicho residente en el extranjero estaría obligado a efectuar el pago del impuesto respectivo. No obstante lo anterior, el mecanismo previsto para efectuar el pago del ISR correspondiente a dichos ingresos de fuente de riqueza mexicana, sería por medio de la entidad que le efectuó el pago en cuestión (su parte relacionada residente en México), persona que, conforme a la legislación aplicable, calificaría como retenedor y estaría obligada a realizar el pago del ISR por cuenta y nombre de dicho residente en el extranjero.

Una vez precisado lo anterior, se tiene que el propio dispositivo previsto en el artículo 179 de referencia, establece que los ingresos de fuente de riqueza ubicada en México, recibidos por residentes en el extranjero, también pueden ser ajustados conforme a lo previsto por la LISR en materia de precios de transferencia, y que las diferencias resultantes pueden ser ajustados conforme a lo previsto por la LISR en materia de precios de transferencia, y que las diferencias resultantes pueden a su vez someterse a imposición conforme al título V de la LISR según corresponda al tipo de ingreso de que se trate.

Además, si en el transcurso de una auditoría en materia de precios de transferencia se ajusta el monto de los ingresos pagados al residente en el extranjero, el ajuste podría dar lugar a una base adicional de ingresos para el residente en el extranjero que estaría sujeto del impuesto de ISR. En estas circunstancias, aunque técnicamente el sujeto del impuesto sería el residente en el extranjero que obtuvo ingresos de frecuentes de riqueza nacional, y que fueron materia de algún ajuste en materia de precios de transferencia, se tiene que de cualquier forma se genera un crédito fiscal que la autoridad podría liquidar y requerir el pago al responsable solidario encargado de realizar la retención del ISR correspondiente, en este caso la parte relacionada residente en México.

En estudio, el sujeto, cuya conducta debe sancionarse por su falta de pago de ISR, es la parte relacionada residente en el extranjero, sin embargo, la autoridad fiscal únicamente puede liquidar el crédito fiscal resultante al agente retenedor (parte relacionada residente en México que califica como responsable solidario y que se encuentra en su jurisdicción y alcance), exceptuando el importe de multas relacionadas con diferencias de impuestos a cargo del residente en el extranjero.

No obstante, el último párrafo del artículo 26 del CFF establece que aunque la responsabilidad solidaria no comprende el pago de multas de cualquier forma los responsables solidarios pueden ser sujetos de la imposición de sanciones por actos y omisiones propios, las cuales podrían relacionarse con la presentación de declaraciones informativas de operaciones con residentes en el extranjero, o de declaraciones y operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero, que puedan contener información incorrecta, y que sean materia de observación por parte de la autoridad fiscalizadora.

Sanciones en materia de uso indebido de información confidencial

En materia de ejercicios de facultades de comprobación relacionados con precios de transferencia, pueden existir circunstancias que originen que la autoridad fiscal deba recurrir a fuentes externas de información, como lo serían terceros

independientes, a fin de recabar información confidencial de operaciones comparables que, posteriormente, utilice para fundar y motivar sus determinaciones.

Se entiende que el ejercicio de facultades de comprobación utilizando información confidencial proporcionada previamente por terceros independientes, se justificaría por parte de las autoridades en aquellos casos en los que las fuentes suficientes o no proporcionarían los elementos esenciales para poder fundar y motivar alguna determinación con un alto grado de complejidad, aspectos técnicos detallados o muy particulares de las operaciones sujetas a análisis. Asimismo, la autoridad fiscalizadora, sin establecer un ejercicio de facultades al tercero que cuenta con la información comparable relevante, le solicitaría dicha información y con base en ella, procedería a formular, fundar y motivar una determinación en materia de precios de transferencia para un contribuyente que si estuviera sujeto a facultades de comprobación.

Aunque se conoce que a la fecha, el uso de información confidencial en ejercicios de facultades de comprobación en materia de precios de transferencia no ha sido un recurso frecuentemente utilizado por la autoridad en sus determinaciones, de cualquier forma resulta importante definir lo que debe entenderse por información confidencial para tales efectos.

Al respecto, se le atribuye la característica de “confidencial” a la información detallada obtenida del tercero, dada la importancia y trascendencia que tiene dicha información para la entidad que la proporciona, cada vez que no se trata simple y necesariamente de información de algún monto precio de alguna contraprestación, sino que además se entiende que la misma puede asociarse con aspectos sensibles y confidenciales de su operación, como en la especie podrían ser secretos industriales, comerciales, operativos, etc., los cuales en caso de que fueran indebidamente divulgados, afectarían severamente la posición competitiva o comercial de la entidad que originalmente los proporciona.

Por lo anterior, el legislador previniendo la problemática que podría ocasionarse con alguna divulgación indebida de información confidencial obtenida de terceros independientes, desde el año de 1997 incluyó en el CFF diversas disposiciones relativas al uso y salvaguarda de la información confidencial antes citada, las cuales resultan aplicables tanto a las autoridades fiscales como a los contribuyentes auditados en materia de precios de transferencia que, durante el proceso de fiscalización tienen acceso a dicha información confidencial. Al respecto, el CFF reconoce en sus artículos 85 y 86 que es materia de infracción la divulgación indebida de información confidencial durante el transcurso de un ejercicio de facultades de comprobación en materia de precios de transferencia, cuando dicha divulgación afecte la posición competitiva de las personas que proporcionaron dicha información.

En este sentido, el CFF le impone a la autoridad y a su personal actuante en dichos procedimientos de fiscalización, la obligación de mantener protegida a toda costa la identidad de las personas que le proporcionaron dicha información confidencial durante gran parte del proceso de auditoría, a fin de no afectar negativamente la posición competitiva y comercial de las personas que le proporcionaron previamente dicha información.

No obstante, el contribuyente auditado podrá tener acceso a la información de dichas personas independientes en la parte final del proceso de revisión, atendiendo a los tiempos y formalidades previstos en el CFF a fin de evitar alguna afectación a su propia seguridad jurídica, y dicho acceso le será garantizado por el propio personal de la autoridad.

La obligación de mantener debidamente resguardada la identidad de los terceros comparables que proporcionaron la información confidencial en comento, debe ser resguardada tanto por el personal de fiscalización actuante, como por los

representantes del contribuyente auditado que participen en la revisión, por un periodo no menor a cinco años.

Las sanciones administrativas (multas) aplicables a los funcionarios de la autoridad fiscalizadora que hagan un uso indebido de la información confidencial antes citada, se prevén en los artículos 87 fracción IV y 88 del CFF de referencia, mientras que las que resultarían aplicables a los representantes del contribuyente auditado que se ubiquen en la misma conducta infractora, se prevén en los artículos 85, fracción IV y 86 fracción IV del mismo ordenamiento. Lo anterior es independiente a la imposición de sanciones en materia penal, ya que el propio CFF señala que se impondrá una sanción de tres meses a tres años de prisión a quien por sí o por interpósita persona divulgue, haga un uso personal o indebido de información confidencial proporcionada por terceros, tal y como lo prevé el artículo 111 fracción VI del CFF, teniendo un aumento de seis años la pena aplicable para el caso de funcionarios públicos, conforme a lo previsto por el artículo 97 de dicho ordenamiento.

Cabe señalar que la aplicación a funcionarios públicos, resultaría procedente no solamente respecto al personal que estuviera involucrado directamente en las revisiones en materia de precios de transferencia que cometiera alguna divulgación indebida, sino que también resulta aplicable al personal de la propia autoridad encargada de la substanciación de algún medio de defensa administrativo promovido por el propio contribuyente auditado, como lo sería, por ejemplo, el personal encargado de la resolución de un recurso de revocación.

Por otra parte, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo regula los aspectos relacionados con la interposición de medios de defensa por parte de los contribuyentes (juicio de nulidad) en contra de resoluciones emitidas por las autoridades fiscales. En este sentido, la Ley en cita también resultaría aplicable a un juicio de nulidad interpuesto por algún contribuyente en materia de precios de transferencia, por lo que el personal del Tribunal de conocimiento también podría tener acceso a alguna información confidencial proporcionada por terceros

independientes que hubiera servido de base para fundar y motivar la resolución en controversia. Al respecto, los artículos 7, 15 y 21 de la Ley en cita, establecen claramente que el personal del tribunal de mérito, se encuentra obligado a guardar la confidencialidad de la información proporcionada, incurriendo en responsabilidad administrativa por cualquier uso indebido o infidencia.

Por último, pero no menos importantes, las sanciones que se refieren a los Contadores Públicos independientes que emitan su opinión profesional independiente a través de la presentación del dictamen para efectos fiscales, y a través de la presentación del informe sobre la revisión de la situación fiscal de algún contribuyente, el propio Código Fiscal de la Federación establece un mecanismo de revisión secuencial y de evaluación de su trabajo profesional, fundamentado en lo dispuesto por los artículos 52 y 52-A de dicho Código y en los artículos 52, 54 y 55 a 58 de su Reglamento.

Si con motivo de la presentación de algún dictamen para efectos fiscales, la autoridad fiscalizadora determina que el Contador Público independiente no lo hizo apegándose a la legislación fiscal vigente u omitió revelar algún incumplimiento grave y evidente por parte de su cliente en materia de operaciones celebradas con partes relacionadas, se procede a evaluar su actuación profesional. Si con motivo de la evaluación del trabajo del Contador Público la autoridad determina errores o inconsistencias, puede posteriormente aplicarle sanciones que van desde la amonestación hasta la suspensión o inclusive la cancelación de su registro para poder dictaminar estados financieros para efectos fiscales.

3.9 Medios de defensa.

Si como resultado de una revisión de gabinete o visita domiciliaria en materia de precios de transferencia, las autoridades fiscales determinan un crédito fiscal originado por un ajuste en materia de precios de transferencia, los contribuyentes tendrán la posibilidad de acceder a los medios de defensa correspondientes, ya sea a través de un recurso de revocación, un juicio de nulidad o juicio de amparo.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

En caso de que, como consecuencia de la aplicación de un ajuste en materia de procesos de transferencia, se considere que existe una doble tributación causada por la no aplicación o aceptación de un ajuste correspondiente por parte de la autoridad competente en México, la parte relacionada afectada tendrá el derecho de iniciar un procedimiento amistoso al amparo de convenio fiscal entre ambos países.

El procedimiento amistoso constituye para las autoridades fiscales, un medio tradicional de resolver las controversias relativas a la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición. Este procedimiento, puede ser utilizado para eliminar la doble imposición que podría producirse como consecuencia de un ajuste en materia de precios de transferencia.

El contribuyente auditado, ante un acto de la autoridad fiscal, cuenta con los medios de defensa, entendidos éstos como los procedimientos seguidos en forma de juicio, que tienen por objeto lograr la anulación, modificación o revocación del acto impugnado.

El recurso de revocación está contenido en el Código Fiscal de la Federación, como un procedimiento administrativo y los artículos 116 y 117, establecen que resulta procedente este recurso contra los actos administrativos dictados en materia fiscal, siempre y cuando sea un acto administrativo que constituye una resolución definitiva.

No obstante que la existencia del recurso de revocación obedeció en sus orígenes a un autocontrol de legalidad de los actos de la autoridad y por esto era un procedimiento flexible y con pocas formalidades, su evolución lo ha llevado a ser un procedimiento rígido en donde incluso la argumentación oral entre fisco y contribuyente no está prevista y en la práctica es más poco existente. Además, este recurso dejó de perder su esencia al volverse una mera etapa de transición en donde la administración tributaria, dedicada a confirmar la validez de los actos administrativos ante ella impugnados, negando la oportunidad de que fuera ante

ella en donde se resolviera la situación fiscal del contribuyente en forma definitiva. Es por esto que en forma chusca en lugar de llamarlo recurso de revocación, se le dice recurso de confirmación.

Parece que esa actitud de la autoridad fiscal está cambiando y habrá que ver resultados para que se reforme la confianza del contribuyente en este procedimiento administrativo.

La interposición del recurso de revocación es optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En los artículos 116 y 117 en comento, se establecen las causas y condiciones en que procede la interposición del recurso de revocación; para ello, establece que basta que sea emitida por la autoridad fiscal federal y con la condición de que sea una resolución definitiva.

En materia de precios de transferencia no hay duda de que procede el recurso de revocación, y que es materia fiscal, emitido por una autoridad fiscal y se trata de la resolución definitiva de la revisión del cumplimiento de obligaciones relacionados con la materia de precios de transferencia, la cual, sin duda, tiene como contenido la determinación del Impuesto Sobre la Renta del contribuyente.

Por disposición en el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, el escrito de interposición del recurso de revocación deberá presentarse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto administrativo.

Sin embargo, la Ley Federal de Derechos al contribuyente, en su artículo 23, establece que se tendrá el doble del plazo que fijan las disposiciones legales, cuando en el acto administrativo no se señale el recurso o medio de defensa que resulte procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe interponerse.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

El artículo 121 del Código Fiscal de la Federación establece diversos supuestos de suspensión del plazo para presentar el recurso de revocación. El primero es cuando el contribuyente solicite a la autoridad fiscal iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación incluyendo, en su caso, el procedimiento arbitral.

El problema que se plantea es interpretativo, ya que en los principales tratados fiscales celebrados por México no se ha pactado un procedimiento de resolución de controversias, ya que solo se incluye una cláusula denominada del procedimiento amistoso.

En este caso, es decir, en la interpretación de la frase “procedimientos de resolución de controversias”, pareciera claro que ni siquiera estamos en presencia de una norma de carácter fiscal, sino que se trata de una norma que rige un procedimiento administrativo como es el recurso de revocación. La expresión “procedimiento de resolución de controversias” nos evoca la idea de que hay disfuncionalidad o problema con la aplicación del propio Tratado o bien con un acto administrativo que se considere contrario al propio tratado que pudiera encontrar solución o resolución mediante un procedimiento. En este sentido, por la idea y conceptos que evoca la expresión resolución de controversias y por la lógica premisa de que se refieren los legisladores a un procedimiento previsto en los tratados fiscales, pudiera concluirse que cuando un contribuyente solicite a la autoridad iniciar el procedimiento de resolución de controversias, que opere la suspensión del plazo para interponer el recurso de revocación.

Lo mejor sería que se reformara la ley, a efecto de dotarla de claridad y señalar en su texto al Procedimiento de Acuerdo Mutuo o procedimiento amistoso como una causa de suspensión de plazo para interponer el recurso de revocación.

Se debe precisar cuándo inicia y cuándo acaba esta suspensión, pues no hay que olvidar que es propiamente la autoridad la que decide el inicio del Procedimiento de Acuerdo Mutuo, el cual se sigue sin participación ni conocimiento del

contribuyente. El contribuyente solicita no tanto el inicio de un procedimiento amistoso, sino que expone una situación de “gravación” que considera no acorde con el tratado.

El artículo 124 del Código Fiscal de la Federación establece las causas o circunstancias en que el recurso de revocación es improcedente. Se prevén causas de improcedencia, pero sólo una se refiere a los precios de transferencia.

La fracción VIII del artículo 124 establece como causa de improcedencia que el acto administrativo a que se pretenda recurrir o impugnar haya sido dictado por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias, previsto por un tratado para evitar la doble imposición, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la conclusión del juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Debe tenerse presente que puede existir un acto administrativo que, por ejemplo, ordene un ajuste en los ingresos y deducciones y este acto siempre será recurrible en recurso de revocación y, paralelamente, solicite a la autoridad competente el inicio del Procedimiento de Acuerdo Mutuo. En este supuesto, el acto administrativo que se emita como conclusión del procedimiento amistoso no será impugnabile, pero se trata de un nuevo acto distinto al impugnado en el recurso de revocación que tal vez tiene el efecto de confirmar, modificar o revocar el previamente impugnado en el recurso de revocación.

Resulta improcedente el recurso de revocación contra este acto administrativo, salvo que se piense que es así en razón de que la autoridad administrativa permanecería vinculada, por el acuerdo amistoso, a sostener la legalidad de ese acto emitido en el acuerdo amistoso y, por tanto, sería ocioso el recurso de revocación. Sin embargo, esta argumentación resulta errónea al considerarse que la improcedencia sólo está condicionada a que se inicie la solicitud del procedimiento amistoso con posterioridad a la resolución que soluciona un recurso

de revocación o el juicio de anulación, por lo que si se inicia con anterioridad ya no será improcedente el recurso de revocación.

Con esta condición pareciera que la improcedencia derivara del hecho de que, si ya existe resolución al recurso de revocación o del juicio de anulación, estas resoluciones sean definitivas y ya no puedan ser modificadas por otras resoluciones de un recurso de revocación. Sin embargo, esta argumentación también es imprecisa, pues basta que el procedimiento se inicie antes de la resolución al recurso, por lo que puede sobrevivir una resolución contradictoria a lo resuelto en el recurso de revocación y si son impugnables se produce el riesgo de que una resolución emitida en recurso sea contradictoria a la resolución emitida en otro recurso que trate el mismo tema.

Así que no hay una razón clara para la improcedencia de un recurso de revocación contra la resolución emitida en el Procedimiento de Acuerdo Mutuo, pues lo lógico sería que nunca fueran impugnables o siempre lo fueran, pero no establecer la procedencia o improcedencia del recurso de revocación por la condición accidental de que se haya iniciado un procedimiento con posterioridad a la resolución de un recurso de revocación o a la del juicio de nulidad.

Para continuar, no se sabe a qué recurso de revocación o juicio de nulidad se refiere esta disposición, es decir, cuál es el acto impugnado en el recurso o juicio que fue resuelto, pareciera que esta norma presupone que el acto impugnado en el recurso o juicio es el mismo del cual se solicitó el procedimiento amistoso, lo cual debe asumirse así, pues de otra manera la norma pierde sentido.

El artículo 121 del Código Fiscal de la Federación establece que la interposición del recurso de revocación, como regla general, será optativa para el contribuyente. Es decir, a su elección, impugnará el acto administrativo por medio del recurso de revocación o bien, acudirá al juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Sin embargo, hay ciertos casos en los cuales el recurso de revocación no es optativo, como son:

1. Actos conexos de impugnado en recurso.
2. Actos emitidos en cumplimiento de una resolución de recurso, salvo por una vez.
3. Actos conexos a otro que esté siendo impugnado en juicio de nulidad.

En los términos del artículo 2 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en relación con el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, una resolución emitida en materia de precios de transferencia es impugnada mediante el juicio de nulidad, así como la resolución que se haya emitido en el recurso de revocación.

Como resulta optativo agotar, previamente a la promoción del juicio de nulidad, el recurso de revocación entonces se puede impugnar un acto administrativo que implique la materia de precios de transferencia, o bien la resolución al recurso de revocación que se hubiera hecho valer en contra del acto administrativo.

El artículo 2 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo señala la procedencia de este medio de defensa en contra de toda resolución administrativa definitiva en los términos de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Así mismo, en el artículo 11, se señala como resolución administrativa impugnada toda aquella que sea dictada por una autoridad en que se determine la existencia de una obligación que se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación; la redacción es muy amplia para encuadrar en ella todo tipo de resoluciones de materia fiscal. Incluso, se señala en este ordenamiento que el juicio es procedente contra toda resolución que cause un agravio en materia fiscal,

lo que tiende a cerrar un círculo amplísimo de impugnación de todo tipo de resoluciones emitidas por las autoridades fiscales. El plazo para interponer la demanda de nulidad contra una resolución administrativa es de 45 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acto que se impugna.

El artículo 8, fracción XIV de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo establece como causa de improcedencia del juicio el que se promueva en contra de una resolución que haya sido dictada por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que recaiga a un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el propio Tribunal.

A diferencia del recurso de revocación, el juicio de nulidad no es de interposición optativa por lo que el contribuyente que haya agotado el recurso de revocación y obtenga una resolución que no sea favorable, deberá impugnarla en juicio de nulidad para que no opere el consentimiento con dicha resolución.

Todo acto administrativo emitido en materia de precios de transferencia puede ser modificado, revocado o nulificado mediante un procedimiento denominado amistoso o de acuerdo mutuo previsto en los tratados para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal de las que México sea parte.

Este procedimiento no puede iniciarse en cualquier caso, el primer requisito es que involucre a un residente en México y por existir una imposición no conforme con un tratado del que México es parte, lo que tiene como lógica deductiva que la operación materia de revisión en precios de transferencia tiene que ser efectuada con un residente en el otro estado con el que México haya celebrado un tratado para evitar la doble imposición.

La cláusula del Procedimiento de Acuerdo Mutuo que México ha incorporado en los tratados que ha firmado, tienen como base la cláusula respectiva del tratado modelo para evitar la doble imposición elaborado por la OCDE como sigue:

“Artículo 25. Procedimiento amistoso

- 1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado I del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional.*

El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

- 2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los estados contratantes.*
- 3. Las autoridades competentes de los estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.*

4. *A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una Comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.”*

Todos los tratados celebrados por México reproducen íntegramente esta cláusula, con variaciones mínimas. Sin embargo, el tratado firmado con Estados Unidos de América incorpora un párrafo 5 a la cláusula que es denominada procedimiento amistoso y cuyo texto dice:

5. *“Cuando una dificultad o duda respecto de la interpretación o aplicación del presente Convenio no pueda resolverse por las autoridades competentes de conformidad con los párrafos anteriores del presente Artículo, el caso podrá someterse a arbitraje si las autoridades competentes y los contribuyentes involucrados así lo acuerden, siempre que los contribuyentes involucrados acepten por escrito obligarse a la decisión de la junta. La decisión de la junta de arbitraje en un caso particular será obligatoria para ambos estados respecto a dicho caso. Los procedimientos se establecerán entre ambos estados respecto a dicho caso. Los procedimientos se establecerán entre ambos estados a través de un intercambio de notas por la vía diplomática. Lo previsto en este párrafo surtirá sus efectos después de que los estados lo acuerden por medio de un intercambio de notas diplomáticas.”*

No hay duda de que los estados parte pretenden darle mayor eficacia al procedimiento amistoso como un medio de solución de controversias, pues al incluir una cláusula arbitral podría concluirse que los estados partes deben llegar a un acuerdo o desacuerdo mutuo del problema, es decir, deben concluir ese procedimiento y puede darse pie a otro, más eficiente y definitivo que consiste en el procedimiento arbitral.

El primer párrafo de la cláusula exige diversos requisitos para su aplicación y plantea la forma en que debe proponerse el inicio del procedimiento amistoso. El autorizado para realizar esta propuesta es cualquier persona siempre y cuando sea sujeta a imposición en uno o ambos estados, pues la condición para proponer el inicio de este procedimiento es que esta persona haga una justa valoración de que una medida adoptada por uno o ambos estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del convenio fiscal.

Así mismo, la primera fase de este procedimiento amistoso es que la persona considere que existe o puede existir una imposición no acorde con el Convenio, debe ser una medida esencialmente administrativa aun cuando su contenido puede ser general y abstracto, es decir, una regla general o disposición semejante.

La denuncia de la disconformidad de la medida debe ser presentada ante el estado contratante del que sea residente, se debe tener la calidad de residente en los términos del propio convenio para presentar la denuncia de disconformidad con el convenio.

En algunos tratados, por ejemplo el de Italia, la inconformidad debe ser presentada dentro de un plazo de dos años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición indebida, mientras que en otros tratados no se sujeta a ningún término la presentación de la denuncia. Algunos estados han desarrollado una serie de reglas y procedimientos a fin de que el contribuyente presente su denuncia, lo cual no es el caso de México.

Cumplidos los requisitos subjetivos y objetivos para presentar la denuncia, se da paso a la siguiente fase, la calificación de la denuncia por parte del Estado contratante. Se regula en el segundo párrafo de la cláusula del procedimiento amistoso, en el caso de México, en una resolución escrita debidamente motivada y fundada que debe ser notificada al contribuyente, pues el respeto al derecho de

petición consagrado constitucionalmente exige que ese parecer así sea emitido. Por iguales razones, ese parecer debe ser emitido en breve plazo, tal como ordena la norma constitucional.

El Estado contratante debe buscar y lograr una solución satisfactoria que contrarreste la medida denunciada. La autoridad mexicana debe pronunciarse sobre la existencia o no de una solución unilateral satisfactoria, en el entendido de que sólo sería justificable la no existencia de una solución satisfactoria porque hubiera un impedimento legal no superable.

La tercera fase de este procedimiento es la notificación que hace el Estado contratante al otro Estado contratante de la convicción de resolver la cuestión existente mediante un acuerdo amistoso de ambos estados, pues se presupone la intención y buena fe de los estados parte de evitar frustrar la debida aplicación de las cláusulas del convenio y, por tanto, que la imposición se sujete a esos términos.

En las observaciones preliminares de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo OCDE se establece que el procedimiento amistoso tiene por objeto, no sólo resolver los problemas que surgen en la interpretación y aplicación del Convenio, sino también para ponerse de acuerdo en los casos no previstos en el Convenio para evitar la doble imposición.

En el caso del tratado entre México y Estados Unidos de América, se establece que si el caso no puede ser resuelto por las autoridades competentes en el procedimiento amistoso, el caso podrá someterse a un arbitraje, si las autoridades competentes y los contribuyentes involucrados así lo acuerdan, y los contribuyentes aceptan la decisión arbitral. Es claro que los estados no están obligados a llegar a un acuerdo en el procedimiento amistoso y creo que bien puede terminar ese procedimiento resolviéndose que no existe acuerdo.

Parece que la mayoría de los países miembros de la OCDE se inclinan por un procedimiento arbitral. Sin embargo, existen resistencias al sometimiento del mismo y se ha utilizado una redacción que permite a los estados someterse o no al mismo. En el caso de la Unión Europea se ha acordado que existe la obligación ante la ausencia de acuerdo, de someter el caso a arbitraje, pero que la decisión no será obligatoria si los estados consideran otra forma de evitar la doble imposición en precios de transferencia. Esta se plantea así como una posición intermedia entre la ausencia de arbitraje y la obligatoriedad de acudir a él y obligatoriedad de la resolución arbitral.

A pesar de que México ha llegado a pactar en algunos de sus tratados que ante la ausencia de un acuerdo amistoso el caso podrá someterse en arbitraje, el arbitraje opcional ha producido resultados ineficaces, pues no existe un caso resuelto por esta vía. Esto en virtud de que no se han incorporado reglas precisas, de operación, tiempos, o rol de los contribuyentes.

La globalización y la regulación de las operaciones internacionales es cada día más frecuente y por lo que han proliferado, en diversas materias, los Tratados Internacionales.

En febrero de 2007 la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió un criterio en el que menciona una vocación internacionalista de nuestra Constitución y a partir de ahí la creación de una pirámide jurídica en donde en la cúspide se encuentra nuestra Constitución y debajo de ella las Leyes Generales así como los Tratados Internacionales; de tal manera que estos se encuentran jerárquicamente por encima de las leyes federales.

Capítulo IV.- Método y resultados.

Para la realización de este trabajo, se utilizó una metodología de investigación bibliográfica y legislativa, con la finalidad de abordar el tema por todos los ángulos posibles, concluyendo el tema con una metodología crítica y proponiendo reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en materia de obligaciones de los contribuyentes sobre los precios de transferencia.

En este apartado expondremos la aplicación del método utilizado para definir los términos bajo los cuales se realiza la propuesta de modificación a la Ley del Impuesto Sobre la Renta sobre las obligaciones de contribuyentes que realizan operaciones con partes relacionadas.

Cabe aclarar que, como se delimitó desde el inicio del trabajo, únicamente se pretende realizar el proyecto de reformas para las empresas residentes en México que realizan operaciones con partes relacionadas también residentes en México, sin embargo para poder entender el fin teleológico de los precios de transferencia, debimos hacer un análisis a su orígenes, los cuales están basados en los modelos económicos de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico.

4.7 Aplicación.

A continuación se detalla la manera en cómo se desarrollaron cada una de las etapas planeadas en el método, para concluir con la presentación del proyecto de reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en materia de precios de transferencia de residentes en México, misma que se hará llegar a un diputado, contador público de profesión, para que evalúe y en su caso realice la iniciativa.

4.8 Delimitación del marco teórico.

Por tratarse de un tema que tiene sus fundamentos en el derecho fiscal, resulta de gran importancia determinar el marco teórico consistente en legislación mexicana, pero que se basa en modelos y convenios internacionales de comercio

y tributación. Así mismo, es importante destacar el aspecto doctrinario que permite tener un entendimiento claro de la legislación para poder presentar el proyecto de reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

4.9 Análisis y aplicación de fundamentos.

Esta etapa consiste en analizar los fundamentos doctrinarios y legales que existen, partiendo de nociones básicas de la actividad financiera del Estado; las contribuciones como parte de ésta; los impuestos y sus elementos como especie de contribuciones ; el Impuesto Sobre la Renta como una modalidad de impuesto; los principios constitucionales que rigen las contribuciones; los modelos económicos de la OCDE y sus Métodos de estudios de precios de transferencia y; finalmente dentro de las obligaciones de los contribuyentes, la de tener el estudio en los precios de transferencia cuando realizan operaciones con partes relacionadas nacionales.

Los elementos obtenidos en esta etapa del método permiten concluir en la presentación del proyecto de reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta en materia de precios de transferencia entre partes nacionales, mismas que consideramos que no atiendan a la capacidad económica de las empresas, ya sea personas físicas o morales, repercutiéndoles de manera desfavorable tanto financiera como fiscalmente.

4.10 Determinación de conclusiones.

Después de agotar los temas de precios de transferencia tanto en el ámbito de comercio internacional como local, y como resultado de una labor de investigación, después de haber terminado el proyecto de reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, culminaremos con una serie de conclusiones al respecto.

4.11 Resultados.

Agotadas la etapas que integran el método, nos permitió obtener como resultado, en primer lugar y de forma sencilla una guía de las obligaciones en materia de precios de transferencia de empresas que celebran operaciones entre partes relacionadas, una descripción de los métodos a utilizar y en segundo lugar, el objetivo primordial de este trabajo, un proyecto de reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta que permita minimizar o nulificar el impacto desfavorable, tanto financiero como fiscal a estas empresas, ocasionado por no tener en México bases de datos confiables y disponibles para realizar las comparaciones de transacciones. Considero que, de ser aceptada esta propuesta por el Diputado al que se le pretende entregar, y éste la puede presentar como iniciativa, redundará en ahorros importantes a las empresas de pequeña o mediana capacidad económica permitiéndoles un mejor desempeño económico.

4.12 Proyecto de reforma a la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

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

...

XV. Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo.

Se libera de la obligación que establece el párrafo anterior a los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de

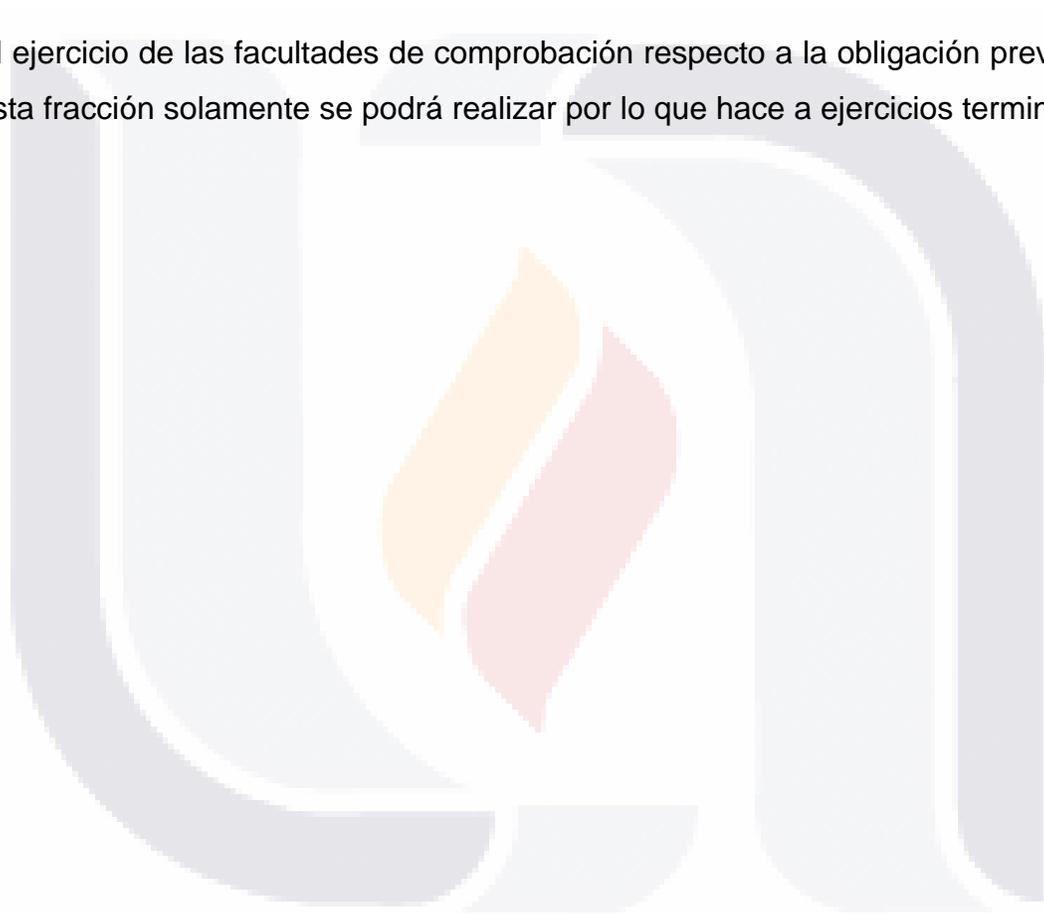
\$13'000,000.00, así como a los contribuyentes cuyos ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3'000,000.00, y estarán obligados a obtener y conservar la documentación comprobatoria, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y 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, y domicilio 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 y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación, como sigue:
 - I. Las características de las operaciones, incluyendo:
 - i. En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés;
 - ii. En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;
 - iii. En el caso de uso, goce o enajenación, de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;
 - iv. En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como si se trata de una

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

- II. Los términos contractuales;
- III. Análisis de los márgenes de utilidad o pérdida bruta en operaciones con partes relacionadas.

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.



Capítulo V.- Conclusiones.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta establece la obligación de realizar un estudio de precios de transferencia a las empresas, sean personas físicas como morales que realicen operaciones con partes relacionadas residentes en México, sin embargo esta obligación representa un impacto desfavorable, en primer lugar financiero ya que el estudio no es sencillo y tiene un costo elevado y, en segundo lugar un impacto fiscal negativo ya que, al no contar con el estudio, se cae en el incumplimiento de la Ley, haciéndose acreedores a sanciones, independientemente de los ajustes que la autoridad puede realizar a los ingresos acumulables o deducciones autorizadas, lo que nos podría ocasionar un ajuste a la base del Impuesto Sobre la Renta.

Esta obligación de los estudios de precios de transferencia no atiende a la capacidad económica de las empresas, ya que la obligación se detona desde una operación con valor de un peso hasta una operación de un millón de pesos, así mismo no reconoce una liberación de la obligación por algún monto mínimo de operaciones, tal como lo establece la Ley para empresas que realizan operaciones con partes relacionadas en el extranjero.

Aunado a esto, el realizar el estudio no da a los contribuyentes la seguridad absoluta de que están sus operaciones a valor de mercado, ya que la autoridad cuenta con sus facultades de comprobación para revisar y, en su caso, determinar diferencias a cargo de los contribuyentes. Esto debido a que no se encuentra información disponible de empresas mexicanas para poder determinar que las operaciones se encuentran a valor de mercado, o la información que se encuentra disponible no se encuadra completamente a la operación o transacción que se quiere comparar.

De aquí la necesidad de realizar un proyecto de modificación a la Ley en comento para atenuar el impacto desfavorable financiero de las empresas, al no tener que incurrir en gastos para que un profesional realice el estudio de precios de

transferencia y, paralelamente, aumentar la recaudación fiscal al asegurar que la documentación de las operaciones entre partes relacionadas residentes en México arrojará una utilidad que redundará en el pago de impuestos al fisco.



Bibliografía.

- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, DERECHO FISCAL, Editorial Themis, Colección Textos Universitarios, Primera reimpresión a la décima quinta edición, México, D.F., 2000.
- CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco, *INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO FISCAL*, México, 2004, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., Cuarta Edición.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal II, Impuestos Federales y Locales, Iure Editores, Colección de Derecho Fiscal, Segunda Edición, México, D.F. 2002.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, *DERECHO FISCAL Primera parte, BIBLIOTECA DICCIONARIOS JURIDICOS TEMATICOS SEGUNDA SERIE*, Volumen 2 y 3, Editorial Oxford University Press, Segunda Edición, México, D.F., 2002.
- Centro de Desarrollo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *PERSPECTIVAS ECONOMICAS DE AMERICA LATINA*, París, Francia, 2007.
- Código Fiscal de la Federación vigente en el ejercicio fiscal de 2008 y 2009.
- Comisión de Precios de Transferencia, *PRECIOS DE TRANSFERENCIA*, México, 2008, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Primera Edición.
- Consejo para la Investigación de Normas de Información Financiera, *NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2009.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- *DICCIONARIO DE ECONOMIA Y NEGOCIOS*, Editorial Espasa Calpe, S.A., Primera Edición, Madrid, España, 1999.
 - GARCÍA BUENO, Marco César, *El Principio de Capacidad Contributiva a la Luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*, Editado por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, México, D.F., 2002.
 - Instituto de Investigaciones Jurídicas, *NUEVO DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO*, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., Primera Edición México, D.F., 2001.
 - JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO*, Editorial Thomson, Novena Edición, México, D.F., 2004.
 - KAYE, Dionisio J. y KAYE TRUEBA, Cristina, *NUEVO DERECHO PROCESAL FISCAL Y ADMINISTRATIVO*, Editorial Themis, Colección Textos Universitarios, Segunda edición, México, D.F., 2006.
 - Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente 2009.
 - Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, *Transfer pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*, 1995.
 - Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012 (2009, octubre). Disponible en: <http://pnd.calderon.presidencia.gob.mx/economia-competitiva-y-generadora-de-empleos/politica-hacendaria-para-la-competitividad.html>
 - Resolución Miscelánea Fiscal para 2008, 2009.
 - REYES CORONA, Oswaldo Gmo. Colin Zepeda, Lorena Ivette, *LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD, EQUIDAD Y LEGALIDAD TRIBUTARIOS*, Casa Editorial Tegra, S.A. de C.V., Primera Edición, Zapopan, Jal. México, 2003.

- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, DERECHO FISCAL, Editorial Oxford, University Press, Segunda edición, Colección Textos Jurídicos Universitarios, México, D.F., 2007.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Hacienda y Derecho. Instituto de Estudios Políticos de Madrid, España, 1962, Tomo II.
- URESTI ROBLEDO, Horacio, Los Impuestos en México, Régimen Jurídico, Tax Editores, Segunda Edición, México, D.F., 2007.

