

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES**



**TRABAJO TERMINAL:**

**PRECIOS DE TRANSFERENCIA ENTRE  
PARTES RELACIONADAS NACIONALES**

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:  
MAESTRÍA EN IMPUESTOS**

**PRESENTA:**

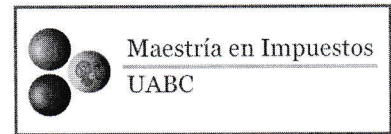
**LUZ ADRIANA RAMIREZ JAIME**

**Ensenada, Baja California**

**Septiembre 2017**

**FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES**

**MAESTRÍA EN IMPUESTOS**

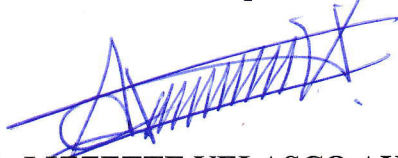


**CONSTANCIA DE APROBACIÓN**

Por este conducto doy mi voto aprobatorio para que el **C. LUZ ADRIANA RAMIREZ JAIME** con el tema **“PRECIOS DE TRANSFERENCIA ENTRE PARTES RELACIONADAS NACIONALES.”** para obtener el **GRADO de Maestra en Impuestos.**

Sin otro particular por el momento, agradezco de antemano las atenciones que se sirva brindar al presente, quedando de usted.

Ensenada B.C., a 11 de septiembre 2017.



**Directora del trabajo terminal DRA. LIZZETTE VELASCO AULCY**

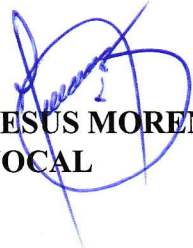
**PRESIDENTE**



**Sinodo**

**MC MARIA DEL MAR OBREGON ANGULO**

**SECRETARIO**



**Sinodo**

**MA JOSE DE JESUS MORENO NERI  
VOCAL**

## **AGRADECIMIENTOS**

A Dios por su eterno amor y la vida que me ha dado en su Hijo. Porque a Él le debo todo lo que soy y toda meta alcanzada.

A mi madre por todo lo que inculco en mí, por todo su amor, esfuerzo y dedicación.

A mi directora de trabajo terminal Dra. Lizzette Velasco Aulcy por su tiempo y apoyo para la realización del presente trabajo.

## RESUMEN

Los contribuyentes personas morales que realicen operaciones con partes relacionadas nacionales o en el extranjero, están obligadas a realizar estudios de precios de transferencia; por su parte las personas físicas están obligadas a realizar sus operaciones con partes relacionadas a precios de mercado.

Los estudios de precios de transferencia pueden llegar a ser una carga administrativa y financiera muy pesada. Es por esto que la autoridad a través de la Resolución miscelánea fiscal releva a los contribuyentes personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas nacionales de realizar dichos estudios siempre que sus ingresos por actividades empresariales y servicios profesionales en el ejercicio inmediato anterior no excedan de 13 millones y 3 millones de pesos respectivamente. Estos contribuyentes se encuentran en una posición de vulnerabilidad ya que al no contar con un estudio de precios de transferencia que justifique los montos o precios de sus operaciones, la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación, podría estimar que los precios o montos con que se realizaron las operaciones no corresponden a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Y como consecuencia estimar ingresos y/o rechazar deducciones.

Se hizo un análisis de la legislación fiscal aplicable, adicionalmente se aplicó un cuestionario para conocer cómo se documentan dichas operaciones. Los resultados muestran que las operaciones con partes relacionadas son comunes y pocos las documentan de forma particular. Por lo que, en el caso de que la autoridad fiscal ejerciera sus facultades de comprobación, y solicitara la justificación de los precios pactados en las operaciones realizadas, el contribuyente no tendría evidencia de que dichas operaciones se realizaron a valor de mercado respetando el principio de plena competencia.

## ÍNDICE

<b>I.</b>	<b>Introducción.</b>	1
1.1	Introducción.	1
1.2	Planteamiento del problema.	6
1.3	Objetivo General.	7
1.4	Hipótesis.	8
1.5	Importancia del Estudio.	8
1.6	Limitaciones del Estudio.	10
<b>II.</b>	<b>Marco de referencia.</b>	11
2.1.	Marco Contextual.	11
2.1.1	Antecedentes Históricos.	11
2.1.2	Organizaciones reguladoras de los precios de transferencia.	15
2.1.3	Problemática precios de transferencia en el mundo.	22
2.2	Marco Teórico.	30
2.2.1	Precios de transferencia.	30
2.2.2	Precios de transferencia entre partes relacionadas nacionales.	40
<b>III.</b>	<b>Metodología.</b>	55
3.1	Definición del sujeto de estudio.	55
3.2	Hipótesis de trabajo y nula.	55
3.3	Diseño del instrumento de recolección de datos.	56
3.4	Método de muestreo y definición de la muestra.	57
3.5	Diseño del trabajo de campo.	58
3.6	Técnica de tabulación y análisis estadístico.	59
<b>IV.</b>	<b>Resultados.</b>	60
4.1	Análisis y presentación de resultados.	60
<b>V.</b>	<b>Conclusiones, Interpretaciones y Recomendaciones.</b>	77
5.1	Interpretaciones	77
5.2	Conclusiones	90
<b>VI.</b>	<b>Anexos</b>	93
6.1.	Anexo 1. Cuestionario aplicado	93
6.2.	Anexo 2. Guía de Consulta	94
<b>VII.</b>	<b>Referencias.</b>	95

## LISTA DE GRAFICAS

<b>Gráfica 1.</b> Aumento en auditorias de precios de transferencia.....	51
<b>Gráfica 2.1</b> Rangos de edad de los encuestados .....	60
<b>Gráfica 2.2.</b> Escolaridad de los encuestados.....	61
<b>Gráfica 2.3</b> Tiempo de práctica profesional de los encuestados.....	63
<b>Gráfica 2.4</b> Clientes que tienen operaciones con partes relacionadas nacionales.....	64
<b>Gráfica 2.5</b> Tipos de operación con partes relacionadas nacionales.....	66
<b>Gráfica 2.6.</b> Contribuyentes personas morales cuyos Ingresos por actividades empresariales y servicios profesionales no rebasan los 13 y 3 millones de pesos respectivamente y personas físicas.....	68
<b>Gráfica 2.7</b> Contribuyentes que realizan estudios de precios de transferencia.....	69
<b>Gráfica 2.8</b> Operaciones con partes relacionadas documentadas.....	70
<b>Gráfica 2.9</b> Evidencia documental en las operaciones entre partes relacionadas.....	72
<b>Gráfica 2.10</b> Determinación de créditos fiscales por la autoridad.....	74
<b>Gráfica 2.11</b> Interposición de medios de defensa.....	75

## LISTA DE TABLAS

<b>Tabla 1.</b> Países incorporados a la OCDE posterior a septiembre 1961.....	18
<b>Tabla 2.1</b> Rangos de edad de los encuestados.....	61
<b>Tabla 2.2.</b> Escolaridad de los encuestados.....	62
<b>Tabla 2.3</b> Tiempo de práctica profesional de los encuestados.....	63
<b>Tabla 2.4</b> Clientes que tienen operaciones con partes relacionadas nacionales.....	65
<b>Tabla 2.5</b> Tipos de operación con partes relacionadas nacionales.....	66
<b>Tabla 2.6.</b> Contribuyentes personas morales cuyos Ingresos por actividades empresariales y servicios profesionales no rebasan los 13 y 3 millones de pesos respectivamente y personas físicas .....	67
<b>Tabla 2.7</b> Contribuyentes que realizan estudios de precios de transferencia.....	69
<b>Tabla 2.8</b> Operaciones con partes relacionadas documentadas.....	71
<b>Tabla 2.9</b> Evidencia documental en las operaciones entre partes relacionadas.....	72
<b>Tabla 2.10</b> Porcentaje de contribuyentes que han sido objeto de revisiones por parte de la autoridad respecto a operaciones con partes relacionadas nacionales.....	73
<b>Tabla 2.11</b> Determinación de créditos fiscales por la autoridad.....	74
<b>Tabla 2.12</b> Interposición de medios de defensa.....	75
<b>Tabla 2.13</b> Resultado obtenido de preguntas de investigación .....	79
<b>Tabla 2.14</b> Cumplimiento del Objetivo General y Objetivos Específicos.....	84

## **I. Introducción.**

### **1.1 Introducción.**

La instrumentación de los precios de transferencia surge en la Primera Guerra mundial. El primer país que legislo al respecto fue la Gran Bretaña en 1915, seguido de Estados Unidos de América quien los implemento en 1917. Es después de la segunda Guerra Mundial cuando la economía empieza a fortalecerse y que los precios de transferencia cobran importancia (Bettinger, 1997, p. 23).

Con la globalización y la apertura de las economías al comercio internacional y a la intermediación de los grupos multinacionales, aparecen en la esfera mundial organismos con cierta capacidad de legislación en las actividades de las empresas multinacionales (Mosqueda, 2009, p.235). Estos se encargan de regular las actividades de los precios de transferencia. Uno de los más importantes es la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). La cual se constituyó el 30 de septiembre de 1961.

Sin embargo sus raíces se remontan a los escombros de Europa después de la Segunda Guerra Mundial. Resueltos a evitar los errores de sus predecesores en la secuela de la Primera Guerra Mundial, los líderes europeos se percataron de que la mejor manera de asegurar una paz duradera era fomentar la cooperación y la reconstrucción, en vez de castigar a los vencidos.

En 1948 se creó la Organización para la Cooperación Económica Europea (OCEE) con el propósito de dirigir el Plan Marshall financiado por Estados Unidos para reconstruir un continente devastado por la guerra. Al hacer que los gobiernos reconocieran la interdependencia de sus economías, se preparó el terreno para una nueva era de cooperación que habría de cambiar la faz de Europa. Alentados por su éxito y por la perspectiva de trasladar su trabajo a un escenario mundial, Canadá y Estados Unidos se unieron a los



miembros de la OCEE al suscribir la nueva Convención de la OCDE el 14 de diciembre de 1960. OCDE nació oficialmente el 30 de septiembre de 1961, cuando la Convención entró en vigor.

Otros países se unieron, empezando con Japón en 1964. En la actualidad, los 35 países miembros de la OCDE recurren periódicamente unos a otros para identificar problemas, estudiarlos y analizarlos, y promover políticas para resolverlos (Oecd.org, 2016).

La OCDE publicó en 1979 originalmente en inglés y francés las directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales con los títulos: *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales. (OCDE, 2002., p.2)

Las cuales han sido revisadas y suplementadas desde su edición en 1995 y su edición en 2010. Los países integrantes de la OCDE basan en gran medida su política económica así como su legislación fiscal en los lineamientos de esta organización.

La OCDE decidió por unanimidad extender una invitación a México para su adhesión, el 14 de abril de 1994. Misma que fue aprobada por el Senado Mexicano el 10 de Mayo y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 13 de Mayo del mismo año.

Esto ha generado que en las últimas décadas la dinámica de las políticas económica y fiscal del país se ha tenido que transformar y evolucionar, debido a los nuevos retos y problemáticas que como consecuencia de la apertura económica, México ha tenido que enfrentar. El país continua implementando esfuerzos para el fortalecimiento de las relaciones económicas con otros países a través de la participación en los foros internacionales más importantes, firma de tratados de libre comercio y convenios para evitar la doble tributación.

En materia fiscal se inició con la publicación de nuevas reglas apegadas a los lineamientos de la OCDE para regular las operaciones entre partes relacionadas. Es la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Ley del ISR) en donde encontramos esta reglamentación.

El principio fundamental de los lineamientos de la OCDE respecto a la determinación de los precios de transferencia con fines fiscales es el principio de “arm’s length” en inglés o “Principio de plena competencia” en español. Por definición el principio de “arm’s length” o “Plena competencia” afirma Mozqueda (2009) “es un criterio de libre mercado y que partes no relacionadas utilizan para el intercambio de bienes y servicios. Por lo mismo, cabe pensar en cierto grado de objetividad en este principio que le ha valido que sea, en la actualidad, el criterio internacional por antonomasia y que recogen las normativas de los principales organismos internacionales” (p. 273).

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe, directa o indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2016, p.152).

En términos generales el principio de plena competencia implica, que toda transacción que se realiza entre empresas asociadas o como nuestra legislación las nombra: partes relacionadas, debe efectuarse considerando los precios y montos que se hubieran utilizado con empresas independientes en operaciones comparables. A estos precios o montos en las operaciones con partes relacionadas se conocen como Precios de Transferencia.

Debemos entender como precio de transferencia, todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que por actos de naturaleza comercial o contractual se provoquen efectos

fiscales nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios.

Las tendencias en los precios de transferencia se encaminan justamente a crear elementos que permiten verificar que las operaciones de los contribuyentes sean reales y que se apeguen a las circunstancias que en el momento influenciaron a celebrar un acto por debajo de sus estándares normales o, a contratar un servicio o en su caso, a pagar un pasivo (Bettinger, 1997, p. 29).

Las normas sobre precios de transferencia tratan por tanto de evitar que empresas vinculadas o relacionadas (casa matriz y filiales, por ejemplo) manipulen los precios bajo los cuales intercambian bienes o servicios, de tal forma que aumenten sus costos o deducciones, o disminuyan sus ingresos sometidos a tributación (Hernández y Justo, 2012, p.51).

Como ya se mencionó, es en la Ley del ISR en donde se reglamentan los precios de transferencia. Dicha ley establece que las Personas Morales que celebren operaciones con partes relacionadas (ya sean residentes en el extranjero o nacionales) deben determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando en estas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, para lo cual están obligadas a aplicar los métodos establecidos en la ley para la determinación de estos montos realizando un estudio de precios de transferencia. Por su parte obliga a las Personas Físicas que celebren operaciones con partes relacionadas, a determinar sus ingresos y deducciones autorizadas considerando los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, sin mencionar la aplicación de los métodos descritos en la ley.

Debido a la carga administrativa y financiera que representa el efectuar estudios de precios de transferencia la autoridad a través de la Ley del ISR y la Resolución Miscelánea Fiscal ha otorgado algunas concesiones para relevar a algunas Personas Morales de realizar dichos estudios.

Esto lleva a pensar que en un momento dado al no contar con la documentación comprobatoria antes mencionada, el contribuyente estaría en una posición de vulnerabilidad ante la autoridad fiscal, quien podría pretender estimar ingresos y rechazar deducciones, argumentando que, de acuerdo a su análisis, no se cumplen con los requisitos de compra o venta entre partes relacionadas.

Con esta investigación se busca determinar cuál es el riesgo real al que se enfrentarían este tipo de contribuyentes que realizan operaciones con partes relacionadas nacionales y que no cuentan con estudios de precios de transferencia, así como proponer medidas preventivas para evitar la presunción antes mencionada por parte de la autoridad. Para el desarrollo de esta investigación se analizarán las disposiciones fiscales aplicables y se propondrán controles en la realización de este tipo de operaciones, por lo que en esta investigación se adopta un enfoque cuantitativo.

## **1.2 Planteamiento del problema.**

Debido a la apertura de la economía mexicana al comercio internacional, se incrementó el número de empresas transnacionales extranjeras en nuestro país, así como empresas mexicanas transnacionales que se establecen en otros países (Promexico Inversión y Comercio, 2016).

Cada país debe asegurarse que la tributación de estas empresas sea la adecuada y que se paguen los impuestos de las ganancias generadas en el país que corresponda. Para esto se obliga a las empresas antes mencionadas, a realizar estudios de precios de transferencia para asegurarse que el precio o monto de la contraprestación pactada sea el de mercado es decir, el mismo que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Esta obligación también la tienen las empresas mexicanas que realicen operaciones con partes relacionadas nacionales. En este caso la regulación va encaminada a evitar que se simulen precios generando pérdidas fiscales a base de sobre precios, para no pagar el impuesto sobre la renta.

Los estudios de precios de transferencia pueden llegar a ser una carga administrativa y financiera muy pesada para pequeñas y medianas empresas. Por esta razón la autoridad, a través de la Ley del ISR y la Resolución Miscelánea Fiscal releva a algunos contribuyentes de realizar dichos estudios. Sin embargo esto no los releva de la obligación de realizar sus operaciones a precios de mercado, según lo establece la misma Ley del ISR.

Estos contribuyentes que celebran operaciones con partes relacionadas nacionales, se encuentran en una posición de vulnerabilidad ya que al no contar con un estudio de precios de transferencia que justifique los montos o precios de sus operaciones, la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación, podría estimar que los precios o montos con que se realizaron las operaciones no corresponden a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado

con o entre partes independientes en operaciones comparables. Y como consecuencia estimar ingresos y/o rechazar deducciones.

Por lo antes expuesto, la presente investigación se desarrolla bajo las siguientes preguntas de investigación:

1. ¿Cuáles son los riesgos a los que se enfrentarían las personas físicas o morales que celebren operaciones con partes relacionadas nacionales y que están relevadas de realizar estudios de precios de transferencia, al ser objeto de una revisión por parte de la autoridad fiscal?

2. ¿Qué medidas deben tomar las personas físicas o morales que celebren operaciones con partes relacionadas nacionales relevadas de realizar estudios de precios de transferencia y que se encuentren en el caso de que la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación determine que los precios o montos de las operaciones realizadas entre sí, no son los mismos que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables?

3. ¿Cuáles son las obligaciones fiscales que tienen los contribuyentes que realizan operaciones con partes relacionadas nacionales?

4. ¿Cuáles son los medios de defensa que tienen los contribuyentes que realizan operaciones con partes relacionadas nacionales ante las autoridades fiscales?

### **1.3 Objetivo General.**

El objetivo de esta investigación es analizar y determinar los riesgos a los que se enfrentarían las personas físicas o morales que celebren operaciones con partes relacionadas nacionales relevadas de realizar estudios de precios de transferencia. A través de la revisión de la legislación fiscal aplicable, para que estos contribuyentes cuenten con toda la información necesaria que respalde sus operaciones y de esta manera evitar que la autoridad finque créditos fiscales a su cargo. Asimismo determinar las consecuencias de no cumplir con estas obligaciones y relacionar

los medios de defensa aplicables. Integrando el resultado de esta investigación en una guía de consulta.

Objetivos específicos:

1. Identificar los riesgos a los que se enfrentarían las personas morales y físicas que realizan operaciones con partes relacionadas y que están relevadas de elaborar estudios de precios de transferencia, al ser objeto de una auditoría por parte de la autoridad fiscal.
2. Establecer las medidas que deben tomar, para dejar evidencia que los montos o precios de sus operaciones son a valor de mercado. A través de una guía de consulta.
3. Identificar cuáles son las obligaciones fiscales que tienen los contribuyentes que realizan operaciones con partes relacionadas nacionales.
4. Relacionar los medios de defensa que tienen ante la autoridad fiscal.

#### **1.4 Hipótesis.**

Los contribuyentes personas físicas, y las personas morales exceptuadas a través de la Resolución Miscelánea Fiscal de realizar estudios de precios de transferencia, que realicen operaciones con partes relacionadas nacionales, se encuentran en una posición de vulnerabilidad frente a la autoridad, quien al ejercer sus facultades de comprobación, podría estimar que los precios o montos con que se realizaron las operaciones no cumplen con el principio de plena competencia.

#### **1.5 Importancia del Estudio.**

Si bien es cierto que la apertura económica del país ha aportado grandes beneficios y avances en esta materia, estos no han sido suficientes. México es un país dependiente de sus ingresos petroleros, los cuales han caído vertiginosamente en los últimos años. Esto ha generado que las

autoridades hacendarias busquen incrementar la recaudación de impuestos, con miras a compensar sus entradas de ingresos que se han visto reducidas, por los motivos antes expuestos.

En la última década, el Sistema de Administración Tributaria ha ido evolucionando e implementando sistemas de información, que le permiten tener acceso a datos detallados de las operaciones de todos los contribuyentes.

A través de las declaraciones anuales, declaraciones informativas y dictámenes; se solicita al contribuyente que especifique los montos de todas las operaciones que realiza con partes relacionadas nacionales o extranjeras. Como se planteó anteriormente los contribuyentes personas físicas, y las personas morales cuyos ingresos no rebasen los topes establecidos, que realizan operaciones con partes relacionadas nacionales no están obligados a efectuar los estudios de precios de transferencia, sin embargo sus operaciones sí deben estar realizadas respetando el principio de plena competencia. Estos contribuyentes son por lo general pequeñas y medianas empresas que pueden caer en el supuesto de no respetar este principio.

Por su parte la autoridad fiscal ha venido anunciando desde su portal de internet y diversos medios de comunicación, el incremento en el número de auditorías que se aplicarán gracias a la implementación de la contabilidad electrónica y buzón tributario (Sistema de Administración Tributaria, 2016).

Por lo anterior se observa la necesidad de que estos contribuyentes, revisen que las operaciones que realizan con sus partes relacionadas cumplan con el principio de plena competencia y que no se estén beneficiando indebidamente por los montos pactados en estas operaciones. De esta manera, evitar que la autoridad fiscal determine ingresos omitidos o deducciones improcedentes, al ejercer sus facultades de comprobación.



Debido a los costos que supone un estudio de precios de transferencia y la dificultad y/o desconocimiento del tema, los contribuyentes realizan sus operaciones con sus partes relacionadas sin seguir criterios que les permitan asegurarse que están cumpliendo con el principio de plena competencia.

Esta investigación busca, que estos contribuyentes puedan tener acceso a una guía con criterios básicos para consultar al momento de realizar operaciones con partes relacionadas, orientados a mantener las operaciones dentro de los márgenes de la regulación fiscal.

### **1.6 Limitaciones del Estudio.**

La principal limitante a este estudio es que se llevara a cabo en la ciudad de Ensenada. Además esta investigación se limitará a contribuyentes personas físicas, y personas morales exentas a través de Resolución Miscelánea Fiscal, que realicen operaciones con partes relacionadas, y que no cuentan con estudios de precios de transferencia. Otra limitante identificada, es la dificultad de conocer la opinión de la autoridad fiscal local, respecto a los criterios internos con los que se guían para revisar a los contribuyentes con partes relacionadas nacionales. De igual forma es difícil contar con información real de contribuyentes, debido a la confidencialidad que esta requiere.

## **II. Marco de referencia.**

### **2.1. Marco Contextual.**

#### **2.1.1 Antecedentes Históricos.**

##### **2.1.1.1 Historia y desarrollo económico.**

El desarrollo de actividades económicas ha evolucionado a lo largo de la historia. En la antigüedad “la simple apropiación de lo producido por la naturaleza, la recolección, la caza y la pesca, han cedido su lugar a trabajos productivos. El hombre se dedica fundamentalmente a la agricultura y a la ganadería, cuyo rendimiento es mucho más elevado que el de las actividades anteriores...en esta época ya se trabajan los metales con bastante abundancia...el comercio liga entre sí regiones sumamente vastas, en una manera mucho más intensa que antes” (Brom, 2007, p.37). El intercambio de productos aún no se hace de manera masiva, ya que la producción es para el consumo local.

Ya en la Edad Media según afirma Rodríguez, J., Gómez, S.O., Ramírez. S. (2008) que “durante 10 siglos marco una nueva forma de organización en la sociedad y la economía europea, llamada feudalismo” (p.11).

Como explica Brom (2007) los dos grandes poderes de la Edad Media son el Emperador y el Papa, este último afirma haber recibido a la Tierra en Feudo de Dios y el emperador que se considera legítimo heredero de los gobernantes romanos. Provocando con esto, luchas de poder entre el Imperio y el Papado.

La Edad Media le da paso a la edad Moderna, caracterizada por el renacimiento y el comienzo de la expansión y colonización europeas lo que permite la apertura de nuevos caminos comerciales.

En este periodo el progreso técnico y comercial se extiende a todas las ciudades y permite la creación de muchas más, repercutiendo además en el campo. Los señores feudales aficionados al lujo se vieron en la necesidad de contar con dinero en efectivo. Por lo cual tienen que cambiar la forma del tributo, de un tributo en especie a un tributo en dinero en efectivo, que les permitiría la adquisición de mercancías y artículos. Esto generó un impulso al desarrollo de las actividades comerciales y artesanales, fomentando el progreso de las ciudades y las actividades mercantiles de los campesinos. Esto favorece el avance de la nueva forma económica de intercambio de mercancías (Brom, 2007)

Ya en la edad contemporánea que generalmente se ubica dentro del Siglo XVII al XX, se consolidan los Estados nacionales. La economía cobra fuerza y hay un amplio intercambio. El trabajo manual es sustituido por la fábrica equipada con máquinas. Empieza a desarrollarse la globalización, todo acontecimiento importante en cualquier parte del mundo, repercute en todos los países. Como consecuencia surgen conflictos entre las naciones que finalmente terminan originando dos guerras mundiales, crisis económicas y revoluciones (Brom, 2007).

Es en el siglo XX cuando el intercambio económico despierta. Cameron y Neal (2014) afirman que “el movimiento internacional de población y de capital —la migración y la inversión en el extranjero— tampoco tardó en acelerarse. Hacia principios del siglo XX era posible hablar con propiedad de una economía mundial en la que prácticamente, aunque fuera de forma mínima, participaba todo territorio habitado, aunque Europa era con diferencia el más importante; de hecho, el centro dinámico que estimulaba al conjunto” (p.327). De ahí que cada país busco proteger su economía imponiendo prohibiciones, altos aranceles a las importaciones y exportaciones. Sin embargo comenzaron también los primeros intentos por crear alianzas y convenios para el desarrollo del libre comercio. Los países europeos serían los primeros en

buscar estos acuerdos, mismos que sentaron las bases del desarrollo de la economía mundial que tenemos al día de hoy (Cameron y Neal, 2014).

Cameron y Neal (2014) afirma que “En resumen, la economía mundial a principios del siglo XX estaba más integrada y era más interdependiente de lo que nunca lo había sido o volvería a serlo hasta mucho después de la Segunda Guerra Mundial. Los pueblos del mundo, y los de Europa en particular, descubrirían a expensas de sí mismos, durante la angustia y las secuelas de la posguerra, lo afortunados que habían sido” (p.337).

Se desarrollaron muchos eventos económicos, políticos y sociales que afectaron y modificaron la forma de entender el mundo y su economía, descolonización y creación de nuevos países, migración, Primera y Segunda Guerras Mundiales, crisis económicas como la depresión de 1929 en Estados Unidos que tuvo repercusión mundial, creación de foros y organizaciones internacionales como la Organización de Naciones Unidas (ONU) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

Este proceso de evolución que ha sufrido la economía a lo largo de los años, ha venido a promover una integración mundial. Que ha impulsado el crecimiento y desarrollo de los países más pobres. Siendo receptores de mayores oportunidades laborales, de inversión extranjera, conocimiento y tecnología, como es el caso de México (ONU, 2016).

Sin embargo, también se traduce en nuevos retos y problemáticas para los gobiernos y sus administraciones tributarias, como son la doble tributación, evasión fiscal y precios de transferencia (ONU, 2016).

### **2.1.1.2 Globalización.**

Llamamos globalización al proceso de la integración en la economía mundial, “caracterizado por la aceleración de los ritmos de apertura económica y de los intercambios de mercancías y servicios; por la liberación de los mercados de capitales que ha integrado las plazas financieras y las bolsas de valores de todo el mundo; por la revolución de las comunicaciones y la informática, que ha conectado en tiempo real con el espacio, plantea a los países un cambio en sus políticas y en las funciones asumidas por el Estado” (Lamagrande, 1998, p.627).

La Organización mundial de las Naciones Unidas (ONU, 2016) afirma que la globalización es un fenómeno inevitable en la historia humana que ha acercado el mundo a través del intercambio de bienes y productos, información, conocimientos y cultura. En los últimos tiempos, esta integración mundial se ha acelerado debido a los avances sin precedentes en la tecnología, las comunicaciones, la ciencia, el transporte y la industria. La globalización es un catalizador y una consecuencia del progreso humano, pero que al desarrollarse lo hace a través un proceso caótico que requiere ajustes y plantea desafíos y problemas importantes. La integración mundial se logra a través de la apertura de las economías con la disminución de aranceles y celebración de convenios y tratados de libre comercio.

La ONU reconoce los beneficios que ha aportado la globalización, ha sido punta de lanza para el desarrollo, pero al mismo tiempo y de manera contradictoria muchos afirman que también ha sido la causante de la explotación de varios países del tercer mundo, beneficiándose de manera muy limitada y quedándose fuera del crecimiento mundial (ONU, 2016).

Como consecuencia de la globalización tenemos que, la manera de hacer comercio cambio vertiginosamente. El acceso a las nuevas vías de comunicación, hacen que las operaciones sean

agiles, inmediatas y accesibles desde cualquier parte del mundo. Como lo afirma (Tanzi, 2001) fue en los años noventa cuando se comienzan a sentir los efectos de la globalización mismos que se intensificaron con el progreso tecnológico, en consecuencia se esperaba una posible afectación en la capacidad de recaudación de los países y la distribución de los impuestos. Menciona ciertas actividades que actúan como termitas fiscales entre otras el comercio dentro de empresas multinacionales que trasladan utilidades a través de los precios de transferencia, surgimiento regímenes fiscales preferentes conocidos como paraísos fiscales, crecientes actividades en el exterior, estas nuevas formas afectan a todas las administraciones tributarias de los países que participan en el comercio internacional .

Los países han tenido que ajustar sus políticas y legislación en materia fiscal, para hacer frente a estos nuevos retos y problemáticas que la globalización trajo consigo. Así mismo han surgido organismos internacionales para la regulación y control de estas operaciones (Mosqueda, 2009).

## **2.1.2 Organizaciones reguladoras de los precios de transferencia.**

### **2.1.2.1 Organización de Naciones Unidas (ONU).**

La Organización de Naciones Unidas (ONU) se estableció formalmente en 1945, integrada por 51 países los cuales redactaron y firmaron la Carta de las naciones Unidas. En su Carta la ONU (2016) establece que tiene facultades para tomar medidas sobre los problemas que enfrenta la humanidad, como son la paz y seguridad, el cambio climático, el desarrollo sostenible, los derechos humanos, el desarme, el terrorismo, las emergencias humanitaria y de salud, la igualdad de género, la gobernanza, la producción de alimentos entre otros (ONU, 2016).

Refiere que son un foro de comunicación y dialogo entre sus miembros para lograr acuerdos y resolver problemas juntos, a través de la Asamblea General, el Consejo de Seguridad, el Consejo Económico y Social y otros órganos y comisiones. Actualmente la ONU está integrada por 193 países, cada uno con representación en la asamblea general del organismo (ONU, 2016).

La ONU fue el primer organismo internacional que busco crear soluciones y acuerdos a la nueva problemática que comenzaba a surgir respecto a los precios de transferencia y la doble tributación (Mosqueda, 2009).

Describe la ONU (2016) que a través del Consejo Económico y Social (ECOSOC) en su resolución 1273 (XLIII), aprobada el 4 de agosto de 1967 se reconoce la necesidad de concretar acuerdos fiscales bilaterales entre los países desarrollados y países en desarrollo. En 1968 se establece un Grupo Especial de Expertos en acuerdos fiscales, integrado por funcionarios y expertos fiscales de los países desarrollados y países en desarrollo.

Finalmente en 1980 después del trabajo realizado por el Grupo de Expertos, las Naciones Unidas publicaron la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, que fue precedida en 1979 por el Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo (el Manual). En su resolución 1980/13, de 28 de abril de 1980, el Consejo Económico y Social dio al Grupo de Expertos el nuevo nombre de “Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación” (Grupo ad hoc de Expertos), reconociendo lo importante de la cooperación fiscal internacional en temas fiscales (ONU, 2016)

La transformación constante en la economía internacional en la década de los noventa, obligo al grupo de expertos a revisar la Convención del modelo de las Naciones Unidas y el Manual.

Hasta que finalmente en 1999 se dio por terminada la revisión y actualización, misma que fue publicada en 2001. Una última revisión se realizó en 2011 publicada en 2013 (ONU, 2016).

### **2.1.2.2 Organización para la Cooperación y el desarrollo Económico (OCDE).**

#### **2.1.2.2.1 Antecedentes.**

Como antecedente a la creación de la OCDE (OCDE, 2002) tenemos que, después de la Segunda Guerra Mundial, Europa se encontraba destruida. Debido a esto, Estados Unidos y Canadá proponen otorgar un crédito para financiar su reconstrucción. El IMCP (2011) describe que Estados Unidos de América a través del entonces Secretario de Estado George Catlett Marshall, propuso un plan de ayuda económica, el denominado Plan Marshall que fue aprobado por el senado el 15 de Marzo de 1948 y 2 de Abril por la cámara de representantes de este país. Con este plan otorgan cerca de siete millones de dólares, que serían atribuidos en el curso de un año a los países que se acogieran al plan.

En consecuencia “el 16 de abril de ese mismo año se firma en Paris en Convenio constitutivo de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), de la que solo quedaban excluidas España y Finlandia” (Arango, 1998, p.234), misma que fue la encargada de administrar el recurso obtenido.

Años más tarde y “Alentados por su éxito y por la perspectiva de trasladar su trabajo a un escenario mundial, Canadá y Estados Unidos se unieron a los miembros de la OCEE al suscribir la nueva Convención de la OCDE el 14 de diciembre de 1960. OCDE nació oficialmente el 30 de septiembre de 1961, cuando la Convención entró en vigor.” (Oecd.org, 2016). A partir de ese momento nace uno de los organismos internacionales más importantes y con mayor impacto en la organización económica y social del planeta. Que desde su fundación ha aportado al desarrollo



de las relaciones de sus países miembros así como, la resolución de problemáticas de la nueva dinámica del mundo globalizado (Mosqueda, 2009).

Los países miembros en ese momento fueron: Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Francia, Alemania, Grecia, Islandia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Noruega, Portugal, España, Suecia, Suiza, Turquía, Reino Unido y Estados Unidos.

Posteriormente se fueron agregando los países de acuerdo a la Tabla 1, para contar actualmente con 35 países miembros de la OCDE.

Tabla 1. Países incorporados a la OCDE posterior a septiembre 1961.

<b>País</b>	<b>Fecha de Ratificación</b>
Japón	28-Apr-64
Finlandia	28-Jan-69
Australia	7-Jun-71
Nueva Zelanda	29-May-73
México	18-May-94
República Checa	21-Dec-95
Hungría	7-May-96
Polonia	22-Nov-96
Corea del Sur	12-Dec-96
Eslovaquia	14-Dec-00
Chile	7-May-10
Eslovenia	21-Jul-10
Israel	7-Sep-10
Estonia	9-Dec-10
Letonia	1-Jul-16

Fuente: Elaboración Propia con base en datos del portal de la OCDE. [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

Como se puede observar en la tabla, después del ingreso de Nueva Zelanda en 1973, fue hasta 1994 más de 20 años que la OCDE permite el ingreso de otro país a la organización. Este sería México el primer país latinoamericano en lograrlo. Al momento está en proceso de adhesión

Colombia, Costa Rica y Rusia. Con este último se tiene suspendido el proceso desde el 13 de marzo del 2014.

De manera general se puede describir a la OCDE como “un foro donde los gobiernos trabajan de manera coordinada compartiendo experiencias y buscando soluciones a problemas en común. Trabajan en temas económicos, sociales y ambientales. Midiendo la productividad y los flujos globales del comercio e inversión. Es un organismo que fija estándares internacionales dentro de un amplio rango de temas de políticas públicas” (Oecd.org, 2016).

En virtud del artículo 1 de la Convención firmada el 14 de diciembre de 1960, en París, y que entró en vigor el 30 de septiembre de 1961, la OCDE tiene como objetivo promover las políticas destinadas a:

- lograr la más fuerte expansión posible de la economía y del empleo y a aumentar el nivel de vida de los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial;
- contribuir a una sana expansión económica en los países miembros y no miembros en vías de desarrollo económico; y
- contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales. (OCDE, 2002, p.2).

Los países que se adhieren a la OCDE, adquieren con esto ciertos compromisos, “Cada país que ingresa se compromete a aplicar los principios de: liberalización, no discriminación, trato nacional y equivalente, sin embargo, en ocasiones los países interponen reservas a los códigos de liberalización, a razón de sus leyes internas o a la imposibilidad de asumir dicho compromiso de manera inmediata” (IMCP, 2011, p.24). Si bien cada país mantiene su independencia y soberanía al legislar y aplicación de políticas, estos se comprometen a apearse lo más posible a los

estándares emanados de la OCDE. Como es el caso de México, mismo que en las dos últimas décadas, es decir después de su integración a la OCDE, ha buscado la implementación en su legislación de los lineamientos emitidos por la OCDE.

#### **2.1.2.2.2 Lineamientos en materia fiscal para la OCDE.**

Dentro de los importantes temas que aborda la OCDE como ya se mencionó, se encuentra el tema económico. “La OCDE es el organismo, en el ámbito internacional, con más compromiso en estudiar y legislar las actividades Fiscales” (Mosqueda, 2009, p.236). Para esto la OCDE creo el Comité de Asuntos Fiscales, que se avoco al estudio de la problemática de la doble tributación, evasión fiscal y precios de transferencia. Generando la publicación de los siguientes estudios:

- Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio (1963)
- Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio (1977)
- Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales (1979)
- Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales-Tres cuestiones Fiscales (1984)
- Aspectos Fiscales de los Precios de Transferencia en Empresas Multinacionales: Las Disposiciones Propuestas por Estados Unidos. (1993)
- Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (1995)
- Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (Actualización 2010)

Es importante señalar que en la propuesta del Modelo OCDE, como aclara Mosqueda (2009) “se recogen las experiencias del Modelo ONU al que se adicionaron y aclararon cuestiones jurídicas hasta ese entonces ambiguas” (p.236). Sin embargo es el Modelo OCDE el que rige las actividades de los miembros de este organismo.

#### **2.1.2.2.3 Ingreso de México a la OCDE.**

Fue a partir de los años noventa cuando México comenzó su apertura económica, una de las prioridades en política exterior era el buscar la inserción de la economía mexicana en el mundo. Como estrategias México busco acercamientos con los distintos foros internacionales, como la firma del Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos y Canadá (TLCAN) en diciembre de 1992, y su entrada en vigor a partir del 01 de enero de 1994, impulso el foro del Grupo de los Tres, la Conferencia Iberoamericana y los acuerdos de libre comercio con Chile, Costa Rica y otras naciones de América Latina, ingreso a todos los foros de concertación del Pacifico, fortaleció y amplió vínculos con Europa (Flores, 1994).

El logro más importante para México fue el ingresar a la OCDE el 18 de mayo de 1994. El consejo de la OCDE decidió por unanimidad, con base en los informes presentados por los comités, que México cubría los requisitos para cumplir con las obligaciones que exige ser miembro del organismo. En consecuencia, se fijó el 14 de abril para invitar a México a adherirse a la Convención. En esa fecha, el titular de la Secretaria de Relaciones Exteriores y el Secretario General dela OCDE firmaron en Paris el acuerdo que formalizaba la invitación. El mismo día el instrumento de adhesión se envió al Senado de la Republica, el cual aprobó el documento el 10 de mayo, (Flores, 1994) y publicado en el DOF el 05 de julio de 1994 el “Decreto de Promulgación de la Declaración del Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos sobre la

aceptación de sus obligaciones como miembro de la organización de cooperación y desarrollo económicos”.

A partir de que México firmó el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN) y su posterior adhesión a la OCDE, comienza una nueva etapa en la vida económica del país. En los años posteriores y al día de hoy México continúa trabajando en la apertura de su economía, creando acuerdos y tratados con diversos países, lo que ha hecho posible que “México se posicione como una puerta de acceso a un mercado potencial de más de mil millones de consumidores y 60% del PIB mundial” (promexico.gob.mx, 2016).

Según información de ProMexico (promexico.gob.mx, 2016) México cuenta con una red de diez tratados de libre comercio con cuarenta y cinco países, treinta y dos acuerdos para la promoción y protección recíproca de las inversiones con treinta y tres países, nueve acuerdos de alcance limitado (Acuerdos de Complementación Económica y Acuerdos de Alcance Parcial) en el marco de la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI) y es miembro del Tratado de Asociación Transpacífico (TPP por sus siglas en inglés).

### **2.1.3 Problemática precios de transferencia en el mundo.**

#### **2.1.3.1 Los Precios de Transferencia en Europa.**

Como ya se comentó anteriormente después de la Segunda Guerra Mundial, algunos países europeos comenzaron a impulsar la cooperación económica con la idea de que, a medida que aumentara la interdependencia económica entre los países, disminuirían las posibilidades de conflicto. En 1958 se crea la Comunidad Económica Europea (CEE), que en un principio establecía una cooperación económica cada vez más estrecha entre seis países: Alemania, Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo y los Países Bajos. En los años posteriores se fueron agregando más países hasta llegar a 28 integrantes en la actualidad. Esta unidad económica ha

ido evolucionando, para diversificarse y activarse en todos los frentes políticos, desde el clima hasta el medio ambiente y desde la salud hasta las relaciones exteriores y la seguridad, pasando por la justicia y la migración. En 1993 cambio de nombre de Comunidad Económica Europea (CEE) a Unión Europea (UE). (europa.eu, 2016).

Esta apertura ha generado la necesidad de crear acuerdos y tratados que regulen las actividades de los países miembros. Si bien cada país mantiene su independencia, el papel de la Unión Europea es supervisar que las normas fiscales de cada país, sean compatibles con las políticas de la Unión, tendientes a fomentar el crecimiento económico y la creación de empleo, garantizar el libre mercado y velar por la equidad entre todos los participantes de este mercado (europa.eu, 2016).

En 1998 los ministros de finanzas de la Unión Europea vieron la necesidad de un estudio sobre los impuestos a las empresas de la comunidad europea. Para lo cual se creó una comisión integrada por dos paneles de expertos, que realizaría este estudio en 2001, dando como resultado un documento denominado “Company Taxation in the Internal Market” (ec.europa.eu, 2016). Este estudio “identifico la importancia creciente de los problemas tributarios relacionados con los precios de transferencia abogando por una acción decidida de las instituciones comunitarias para su resolución” (García, 2005, p.41).

Como lo describe García (2005) la comisión identifico es este estudio problemas fundamentales como son:

Los altos requerimientos de información, riesgo de sanciones y doble tributación, el costo de financiar temporalmente la misma carga fiscal, el incremento de las auditorias por parte de las autoridades fiscales.

Las pequeñas y medianas empresas pueden ser particularmente afectadas por estos problemas. Ya que no están familiarizadas con los conceptos básicos de los precios de transferencia y no disponen de los recursos y estructuras adecuados para hacer frente a estos problemas. Reconoce que los precios de transferencia pueden utilizarse para una planificación fiscal, que no solo traslade utilidades a los estados miembros de la UE, sino que también lo hagan para transferir utilidades a jurisdicciones fiscales con cargas fiscales más bajas, sin embargo considera difícil evaluar en qué medida la manipulación de los precios de transferencia se utilizan sistemáticamente como instrumento de cambio de beneficios.

Por otro lado se menciona la afectación que tienen las administraciones fiscales por los altos costos en el cumplimiento de los precios de transferencia. Las auditorías de Precios de transferencia son complejas, costosas y requieren auditores altamente capacitados. Estos costos muchas veces son tomados de las otras áreas de auditoría. Algunos estados han intentado reducir estas dificultades implementando sólidas normas de precios de transferencia y sanciones por su incumplimiento.

La comisión europea concluye en su estudio “Company Taxation in the Internal Market”, que los precios de transferencia no solo son un problema mayor en el ámbito de impuestos internacionales, sino que también son un problema importante en el mercado interno de la UE. Aunado al incremento en la dificultad de la aplicación del principio de arm’s length, se encuentran las diferencias entre la normatividad y práctica de los precios de transferencia entre sus miembros, cuyas administraciones fiscales se han enfocado a incrementar los requerimientos en la documentación y auditorías. En suma muchos aspectos en el tratamiento de los precios de transferencia han venido a constituir obstáculos para el mercado interno dificultando la

eficiencia, efectividad, transparencia y simplicidad. (Commission of the European Communities, 2001).

Como consecuencia de los resultados de este estudio se estableció el “Foro conjunto sobre los precios de transferencia”, con carácter de permanente, integrado por los representantes empresariales así como los representantes de los Estados miembros, buscando mayor cooperación y entendimiento entre las partes (Cornejo, 2007).

Como describe Trape (2005), el objetivo de este foro es “lograr una mayor uniformidad en la aplicación de las normas sobre precios de transferencia en los Estados miembros y asegurar la efectiva eliminación de la doble imposición generada por un ajuste en este ámbito proponiendo soluciones de tipo pragmático que no exijan, salvo temas excepcionales, modificaciones legislativas. Para ello, sus trabajos han de complementar sin interferir aquéllos que lleva a cabo el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE”. Reconociendo y respetando como base las Directrices de la OCDE.

### **2.1.3.2 Los Precios de Transferencia en Estados Unidos y América Latina.**

En el caso de Estados Unidos, fue en 1917 cuando ya se comenzaba a visualizar la posible problemática de la elusión fiscal en empresas multinacionales. Como consecuencia en 1928 se adiciono en el código de impuestos la primera norma específica para regular problemas de elusión fiscal. Sin embargo el antecedente más directo aparece en 1935, cuando se adopta el principio de arms’s length para evitar la evasión fiscal. Esta normatividad es aplicable no solo a operaciones internacionales sino también a prácticas internas, porque en los estados que conforman la federación estadounidense existe más de una estructura fiscal. Debido a esto la normativa estadounidense recoge los supuestos de precios de transferencia no solo entre



operaciones con partes relacionadas extranjeras, sino también las transacciones entre empresas domesticas vinculadas (esto es partes relacionadas nacionales). En 1968 incluyen la primera norma con reglas específicas en valoración y los primeros métodos para calcular precios de transferencia. Esto con la finalidad de unificar criterios que les permitieran cumplir con el principio de arm's length (Mosqueda, 2009).

Estados unidos ha sido uno de los países pioneros en la reglamentación de los precios de transferencia. Y es uno de los referentes en las reformas fiscales de otros países así como de los organismos internacionales como la OCDE. (Mosqueda, 2009).

En América Latina, la implementación de los Precios de transferencia se ha ido dando paulatinamente. El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) a través de la Dirección de Cooperación y Tributación Internacional, ha desarrollo un estudio sobre el estado de las legislaciones para el control de los precios de transferencia y su aplicación en los países de América Latina y el Caribe (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), 2013).

A través del estudio denominado “El control de la manipulación de los precios de Transferencia en América Latina y el Caribe” el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) (2013), clasifica a los países miembros en cinco grupos: el primer grupo lo conforman los países pioneros en la implementación de normas desde hace más de 10 años , como es el caso de Argentina, Brasil y México; un segundo grupo que implemento las normas con posterioridad pero con avances importantes, como es el caso de Chile, Ecuador, República Dominicana y Venezuela. En todos los países que integran estos dos primeros grupos, las legislaciones cubren todos o la mayoría de los aspectos que permiten el control de los

precios de transferencia y tienen unidades dedicadas exclusivamente al control de estos, obligaciones de documentación, auditorías, así como, casos en tribunales.

En un tercer grupo están los países que ya han integrado en sus legislaciones los precios de transferencia y han creado o están en un proceso de formación de unidades especializadas, como es el caso de Colombia, Perú y Uruguay.

Un cuarto grupo de países, están aquellos cuya normatividad y unidades especializadas de precios de transferencia están en desarrollo o que recién han entrado en vigor. En este grupo observamos a El Salvador, Guatemala, Honduras y Panamá.

El quinto grupo lo conforman el resto de los países, que a la fecha de estudio publicado en 2013 no habían introducido legislación al respecto. Aquí encontramos a Bolivia, Costa Rica, Jamaica, Nicaragua, Paraguay y Trinidad y Tobago. Sin embargo, todos los países antes señalados, con excepción de Jamaica y Bolivia, se encuentran en proceso formulación de regímenes para el control de los precios de transferencia.

En América Latina al igual que en Europa se tiene como principal problemática de los precios de transferencia el uso abusivo de estos, con el fin de transferir utilidades a jurisdicciones fiscales con tasas de impuestos más bajas. Adicionalmente afirma Galindez y Sosa (2014), que los problemas de precios de transferencia en América Latina se basan en: la redacción de cada legislación en particular, la capacitación de los auditores, el conocimiento de las cadenas globales de Valor, la estructura y funcionamiento de negocios y/o sectores económicos, el acceso a la información para la comparación de transacciones, la poca efectividad de mecanismos de intercambio de información entre las administraciones tributarias.

Por otro lado Ramos (2015) quien es parte del equipo de investigadores de la CIAT para la segunda edición de la publicación sobre el “Control de la manipulación de los precios de transferencia en América Latina y el Caribe” (cuya publicación aún no se realiza) afirma que la determinación de los precios de transferencia es una materia compleja, existen muchos inconvenientes a nivel metodológico, y en particular el hecho de que no siempre es posible contar con comparables para el análisis de los precios de transferencia, siendo esto más evidente en países con poca o nula pericia en la materia y carencia de recursos.

También sostiene que como consecuencia del liderazgo de la OCDE en materia de tributación internacional, la mayoría de los países que tienen la problemática de los precios de transferencia, han incorporado de manera directa o indirecta en sus legislaciones las directrices de este organismo. El problema es que lo han hecho con poca o ninguna adaptación a su realidad local. Considerando que la OCDE está integrada en su mayoría por países desarrollados, y por lo tanto los intereses ahí representados no siempre coinciden con los de aquellos Estados en vías de desarrollo, como lo son los países de América Latina.

No obstante cabe señalar que algunos países de la región han adoptado métodos distintos a las Directrices de la OCDE, el uso del método descrito en la normativa argentina diseñado especialmente para la exportación de “commodities” agrícolas, métodos para determinaciones de precios de hoteles todo incluido y determinaciones de oficios en República Dominicana; “regímenes de protección” o “safe harbors” para maquiladoras en México y los métodos simplificados brasileños que han generado grandes discusiones en el seno de los grandes foros tributarios internacionales (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), 2013).

### **2.1.3.3 Los Precios de Transferencia en México.**

En México, fue en 1995 después de la firma del tratado de libre comercio con Estados Unidos y Canadá (TLCAN), que se empieza a legislar sobre Precios de Transferencia, pero solo respecto a empresas maquiladoras. Esta reglamentación se encontraba en la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF). Conforme a estas reglas se les otorgaba una opción para tributar conocida como “Safe Harbor”. Sin embargo como consecuencia de la apertura en la economía y el ingreso de México a la OCDE, surgió la necesidad de hacer ajustes a la legislación, así como a las prácticas de la autoridad, para hacer extensiva la reglamentación más allá de la industria maquiladora (IMCP, 2011).

En los años siguientes se continuó construyendo el marco legal de los precios de transferencia con las reformas a la Ley del ISR, para llegar a la normatividad actual, misma que se analiza en un apartado posterior.

La problemática de los Precios de Transferencia en México, es muy cercana a la problemática que enfrentan los demás países como son: la evasión fiscal, los costos para su aplicación, la falta de capacitación de los profesionales, dificultad en el acceso a comparables para su análisis, entre otros.

Existen dos principales retos en la actualidad como lo afirman Puente, E. M. L., y Valle, R. F. (2016): el primero la seguridad jurídica en la reglamentación de precios de transferencia, se le da la posibilidad al contribuyente a elegir entre 6 métodos para su determinación, el criterio tomado por el contribuyente podría diferir del criterio de la autoridad fiscal. Segundo la simplificación, la obligación del análisis transaccional por parte de la autoridad y el costo que esto implica. La autoridad fiscal debe cumplir los preceptos constitucionales, dando certeza

jurídica a los contribuyentes respecto a la forma en que deberán cumplir con las disposiciones fiscales, evitando en lo posible la complejidad y no-viabilidad de sus reglas.

## **2.2 Marco Teórico.**

### **2.2.1 Precios de transferencia.**

#### **2.2.1.1 Definición.**

El estudio de los precios de transferencia así como la economía, ha ido evolucionando y avanzando. Para llegar a un claro entendimiento de lo que son los precios de transferencia, y poder dimensionar las implicaciones e importancia de estos en las economías tanto domesticas como internacionales, es necesario revisar las diversas definiciones tanto de estudiosos en la materia como organismos internacionales que los regulan.

La OCDE (2010) define a los precios de transferencia como “los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles o presta servicios a empresas asociadas” (p.24). También menciona la importancia de los precios de transferencia, ya que son estos los que determinan en gran medida la distribución de la renta y los gastos y, por tanto, los beneficios de empresas en diferentes jurisdicciones fiscales.

Los precios de transferencia según lo describe Mosqueda (2009), al principio eran llamados “precios ocultos”, después se les llamo precios internos o de transferencia. Algunos autores los definen como precios de transferencia internacionales o precios multinacionales. Afirma que el “mecanismo de precios de transferencia se utiliza para formalizar económicamente el traspaso de bienes o la prestación de servicios que se elaboran en un país y se venden en otro” (Mosqueda, 2009, p.13).

Por su parte Bettinger (1997) define los precios de transferencia como “aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que por actos de naturaleza comercial o contractual se provoquen efectos fiscales nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios” (p.29).

Por otro lado, Rivera (2015) afirma que debe entenderse como precio de transferencia “el precio pactado en transacciones realizadas entre compañías vinculadas, en las que se transfieren bienes o servicios y que pueden ser (o no) diferentes a los que hubieran pactado partes independientes” (p.2).

En su definición García, P. F.A. (2005) describe a los precios de transferencia como “el precio fijado para un producto o servicio suministrado por parte de una entidad perteneciente a un grupo a una entidad o parte de dicho grupo. La existencia de un precio de transferencia implica dos elementos: una transacción económica valuable, que es realizada entre dos partes relacionadas o asociadas.”

Podemos entonces concluir en términos generales que, los precios de transferencia son el precio al que se pactan las operaciones entre partes relacionadas. La regulación de estos precios tiene como objetivo asegurar la correcta tributación en cada jurisdicción y evitar la doble imposición.

Cabe señalar que si bien las directrices de la OCDE (2010) están encaminadas a los aspectos internacionales de los precios de transferencia, insta a sus países miembros a seguir estas directrices en sus prácticas internas respecto a precios de transferencia, así como a los contribuyentes a que las consideren al valorar para efectos fiscales, si sus precios de transferencia están acordes al principio de plena competencia.

Tenemos como ejemplo de esto a Estados Unidos, que como ya se mencionó en un apartado anterior, existen diferentes estructuras fiscales entre los estados que lo integran. Lo que hace necesario la regulación de los precios de transferencia entre partes relacionadas que se ubican en diferentes estados, para evitar la evasión fiscal o traslado de utilidades a un estado con tasas de impuesto más bajas.

Por su parte México, cuenta con una estructura fiscal aplicable en todo su territorio, sin embargo tiene regímenes con tratamientos preferenciales. Como lo afirma Cerrón (2011) cuando el impuesto a la renta de un país, cuenta con regímenes fiscales con tratamientos preferenciales (como son exenciones, tasas preferenciales, estímulos fiscales, etc.), se está en riesgo de una planificación fiscal agresiva. Lo que obliga a las administraciones tributarias a controlar los precios de transferencia para evitar el abuso de estos beneficios.

Es importante señalar que es legal que las empresas empleen estrategias de planificación fiscal, para aprovechar los beneficios que otorgan las leyes tributarias, siempre que se encuentren dentro de los límites que la misma ley imponga. No son correctas las planificaciones fiscales abusivas que transgreden los límites normativos con el fin de disminuir el impuesto a cargo, afectando el legítimo interés fiscal de los países (Lamagrande, 1998).

#### **2.2.1.2 Partes relacionadas.**

Como se describió, los precios de transferencia se aplican a las operaciones efectuadas entre partes relacionadas (también llamadas empresas vinculadas o empresas asociadas). Este concepto engloba a los contribuyentes que serán afectos a la normatividad de los precios de transferencia.

En el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE en su artículo 9 establece, que se consideran empresas asociadas (Partes Relacionadas) cuando:

- a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o
- b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, (OCDE, 2010, p. 27).

Por su parte la Ley del ISR en su artículo 179 para el caso de Personas Morales establece:

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 (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2016, p. 200).

La misma ley en su artículo 90 para el caso de Personas Físicas establece:

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe, directa o indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2016, p.152).

Por otro lado la Ley Aduanera (LA) en el artículo 68 establece:

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

- I. Si una de ellas ocupa cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otra.
- II. Si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios.
- III. Si tienen una relación de patrón y trabajador.



IV. Si una persona tiene directa o indirectamente la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones, partes sociales, aportaciones o títulos en circulación y con derecho a voto en ambas.

V. Si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra.

VI. Si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera persona.

VII. Si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona.

VIII. Si son de la misma familia. (Ley Aduanera, 2016, p.43)

Por último, Las Normas de Información Financiera (NIF) 2016, específicamente la (NIF) C-13, identifica y define como partes relacionadas como las siguientes:

b) parte relacionada - es toda persona física o entidad, distinta a la entidad informante (emisor de los estados financieros), que:

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

- controla, es controlada por, o está bajo control común de, la entidad informante, tales como: entidades controladoras y subsidiarias, así como personas físicas socios o accionistas y 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 está bajo influencia significativa común de, la entidad informante, tales como: entidades tenedoras de asociadas y asociadas, así como personas físicas socios o accionistas, miembros del consejo de administración y personal gerencial clave o directivos relevantes de la entidad informante;

- ejerce control conjunto sobre, es controlada conjuntamente por, o está bajo control conjunto común de, la entidad informante, tales como: participantes en negocios conjuntos, operadores conjuntos, negocios conjuntos y operaciones conjuntas;
- ii. son subsidiarias, negocios conjuntos, operaciones conjuntas o asociadas que, entre sí, tienen dueños comunes, ya sea directa o indirectamente;
- 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 significativa; 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 de la propia entidad informante o de alguna otra que sea parte relacionada de la entidad informante. (Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF), 2016, p.198).

### **2.2.1.3 Principio arm's length o de Plena Competencia.**

El principio de arm's length, plena competencia o comparabilidad es un aspecto básico cuando hablamos de los precios de transferencia, ya que estos deberán estar valuados de acuerdo a este principio (Bettinger, 1997). Este principio fue formulado inicialmente por la ONU y retomado por la OCDE, es considerado el estándar internacional sobre precios de transferencia (Mosqueda, 2009).

En las Directrices de la OCDE (2010) se afirma que cuando empresas independientes negocian entre sí, las fuerzas de mercado influirán en la determinación de sus precios, sin embargo cuando se trata de empresas asociadas, las fuerzas externas del mercado pueden no afectar de la misma forma a sus relaciones comerciales y financieras. Por tanto cuando los precios de transferencia no se basan en este principio, podría darse una distorsión en la tributación de las empresas asociadas, con una posible afectación en la recaudación tributaria.

En el Artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE (2010), dispone que:

“(Cuando)... dos empresas (asociadas) estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia”.

Por lo anterior “con el objeto de ajustar beneficios, tomando como referencia las condiciones que hubieran concurrido entre empresas independientes en operaciones comparables efectuadas en condiciones igualmente comparables (es decir, en una “operación no vinculada comparable”) el objeto del principio de plena competencia es tratar a los miembros de un grupo multinacional como si operaran como empresas independientes en lugar de como partes inseparables de una sola empresa unificada”(OCDE, 2010, p.44).

De una manera sencilla y clara Galindez, N.J.L. y Sosa, J. A. L. (2014), definen el principio de plena competencia como aquel que “establece que el precio pactado y las condiciones en las que se desarrollan las operaciones entre entidades vinculadas sean coherentes con aquellas que

acordarían empresas independientes en operaciones similares realizadas en circunstancias comparables” (p.37).

Por su parte Oscar R.R. (2015), afirma que el principio de plena competencia es aquel que “establece que las operaciones realizadas por empresas vinculadas deben ser valuadas, a los fines tributarios, como si hubiesen sido realizadas entre o con sujetos independientes” (p.2).

La esencia del principio de plena competencia afirma la OCDE (2010), es el análisis de comparabilidad, entre operaciones vinculadas y no vinculadas. Este principio aplicado a los precios de transferencia es de gran utilidad, como afirma Bonell (2005) “pone a las empresas asociadas y a las independientes en condiciones de igualdad para fines fiscales...el principio de arm’s length promueve el crecimiento del comercio internacional y de la inversión” (p.3-4).

Sin embargo, si bien el principio de plena competencia es reconocido como el estándar internacional por su eficacia, la misma OCDE reconoce que, en la aplicación de este principio las empresas pueden encontrar algunas dificultades prácticas, así como convertirse en una carga administrativa tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias (OCDE, 2002).

Entre otras, una de las problemáticas que enfrenta el mercado mexicano y el latinoamericano, como lo describe el IMCP (2011) es que no se tienen bases de datos confiables para obtener información financiera de compañías comparables mexicanas o latinas, que sirvan para elaborar el análisis de precios de transferencia. La mayoría las bases de datos con las que se cuenta son elaboradas en el extranjero y con información de empresas en el mercado estadounidense, canadiense, europeo y asiático.

#### **2.2.1.4 Métodos de Precios de Transferencia.**

A fin de determinar si una operación entre partes relacionadas fue realizada respetando el principio de plena competencia, la OCDE establece diversos métodos a través de sus Directrices en materia de precios de transferencia. Los clasifica en dos grupos: los métodos tradicionales basados en las operaciones y los métodos basados en el resultado de las operaciones (IMCP, 2011).

La OCDE (2010) “considera que los métodos tradicionales basados en las operaciones son el medio más directo para determinar si las condiciones de las relaciones comerciales o financieras de las empresas asociadas se ajustan al principio de plena competencia” (p.74). Estos métodos son:

- Método del precio libre comparable,
- Método del precio de reventa y
- Método del costo incrementado.

Por su parte los métodos basados en el resultado de las operaciones, esto es aquellos que “examinan las utilidades que se originan de transacciones específicas entre empresas asociadas” (OCDE, 2010), son:

- Método del margen neto operacional y el
- Método de la distribución del resultado.

La OCDE (2010) recomienda seleccionar el método que sea más adecuado para cada circunstancia concreta analizada. Sin embargo, cuando bajo este criterio, se puedan aplicar los dos métodos: el tradicional y el basado en el resultado, se recomienda recurrir a los métodos

tradicionales basados en las operaciones. De la misma manera se recomienda optar por el método del precio libre comparable sobre cualquier otro.

Como resultado de la aplicación de alguno de los métodos mencionados, se obtiene un rango de precios de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, los cuales podrán ajustarse mediante la aplicación de métodos estadísticos (Mancilla, 2010).

La OCDE (2010) recomienda a las administraciones tributarias “plantearse la oportunidad de practicar ajustes menores o marginales. En general, las partes deben intentar lograr una solución razonable teniendo en cuenta la imprecisión de los distintos métodos, la preferencia por los niveles más altos de comparabilidad y por el vínculo más directo y estrecho posible con la operación” (p.77).

#### **2.2.1.5 Documentación.**

Las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia OCDE (2010), en su capítulo proporcionan una guía a los contribuyentes para documentar que sus operaciones cumplen con el principio de plena competencia.

En términos generales la OCDE recomienda a los contribuyentes a preparar documentos escritos que sirvan para ilustrar el procedimiento que se llevó a cabo para cumplir con el principio de plena competencia, así como la información en la que se basó la determinación de los precios de transferencia, los factores considerados y el método seleccionado.

De acuerdo al IMCP (2011) uno de los puntos fundamentales en el análisis en materia de los precios de transferencia es la selección de las compañías o transacciones comparables. Por esta razón, sugiere que se debe documentar todo el procedimiento para su selección. Incluyendo la descripción de las bases de datos utilizadas, fechas, criterios de búsqueda y resultados;

explicando los criterios que se tomaron en cuenta para considerar una compañía como comparable y rechazo de otra posible comparable; y descripciones de negocio o contratos que se tomaron en cuenta para aceptar a una compañía o contrato como comparable.

## **2.2.2 Precios de transferencia entre partes relacionadas nacionales.**

### **2.2.2.1 Normatividad en México-sujetos obligados.**

Los precios de transferencia, son en la actualidad uno de los factores críticos tanto para las empresas como para los gobiernos, ya que tienen un impacto en la tributación nacional e internacional. La Ley del ISR regula los precios de transferencia entre partes relacionadas nacionales o extranjeras (IMCP, 2011).

El marco legal de los precios de transferencia en la actualidad, se comenzó a configurar desde 1997, donde se establecía la obligación de que las operaciones realizadas con partes relacionadas en el exterior, se hicieran a valor de mercado y las obliga a contar con la documentación comprobatoria. Como lo describe el IMCP (2011) el contribuyente lleva la carga de la prueba para demostrar que sus operaciones fueron realizadas a valor de mercado y por su parte las autoridades fiscales tendrán facultades para comprobarlo.

Para el ejercicio de 2002 se adiciona la fracción XV del artículo 86 de la Ley del ISR para ese año, en donde se establece la obligación para las personas morales, de contar con estudios de precios de transferencia, en operaciones realizadas entre partes relacionadas nacionales.

En los años posteriores, se continuó con la modificación de la normatividad con el fin de aclarar y adicionar conceptos para la configuración de los precios de transferencia, establecer exenciones, así como para su correcta documentación e informe a las autoridades fiscales.

Al día de hoy la Ley del ISR establece que los sujetos que deberán observar estas regulaciones son:

a) Las personas morales, En el artículo 76 Fracción XII se establece que:

Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 180 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2016).

Cabe señalar que existían dudas en la aplicación de esta fracción, a personas morales que efectuaban operaciones con partes relacionadas nacionales. Ya que en la citada ley en su artículo 179, hace referencia a la obligación que tienen las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, de aplicar alguno de los métodos descritos en el artículo 180 que comprueban que en dichas operaciones se consideran precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Por tal motivo la autoridad se vio en la necesidad de aclarar dicho punto a través de la publicación del criterio normativo 34/ISR/N, que se transcribe a continuación:

**34/ISR/N. Personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas sin importar su residencia fiscal. Cumplimiento de obligaciones.**

El artículo 76, fracción XII de la Ley del ISR establece que las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas deberán determinar sus ingresos acumulables



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

Adicionalmente, la fracción citada dispone que las personas morales deberán aplicar los métodos establecidos en el artículo 180 de la misma Ley, en el orden referido en dicho artículo.

De su análisis, se desprende que la disposición contenida en el artículo 76, fracción XII de la Ley del ISR determina una obligación que deben cumplir todas las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, sin que sea relevante la residencia fiscal de estas últimas.

En consecuencia, las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en México y las que realicen operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, deberán cumplir, entre otras obligaciones, las señaladas en el artículo 76, fracción XII de la Ley del ISR:

- I. Determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, y
- II. Aplicar los métodos establecidos en el artículo 180 de la Ley del ISR, en el orden establecido en dicho artículo.

Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 76, fracción IX de la Ley del ISR que determina la forma en que deben cumplir las obligaciones las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero (sat.gob.mx, 2016)

b) Las Personas Físicas, en el artículo 90 párrafo 9 se establece que:

Los contribuyentes de este Título que celebren operaciones con partes relacionadas, están obligados, para los efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, mediante la aplicación de los métodos previstos en el artículo 180 de esta Ley, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2016).

En el caso de las personas físicas, no se establece la obligación de realizar estudios de precios de transferencia pero si el de realizar sus operaciones utilizando los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables

De los artículos antes mencionados se concluye que, la observancia de los precios de transferencia se aplican a:

1. Las operaciones que realicen las personas morales con partes relacionadas en el extranjero.

2. Las operaciones que realicen las personas morales con partes relacionadas residentes en el país.
3. Las operaciones que realicen las personas físicas con partes relacionadas que sean:
  - Personas morales, residentes en el país
  - Personas morales residentes en el extranjero,
  - Personas físicas
  - Establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero
  - Actividades realizadas a través de fideicomisos.

En la Ley del ISR se obliga a las personas físicas y morales que celebren operaciones con partes relacionadas nacionales o extranjeras a llevar a cabo sus operaciones considerando los precios y montos de las contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Solamente las personas morales están obligadas a la aplicación de los diversos métodos que establece la misma ley.

Los métodos se encuentran descritos en el Artículo 180 de la Ley del ISR, son:

- I. Método de precio comparable no controlado
- II. Método de precio de reventa
- III. Método de costo adicionado
- IV. Método de participación de utilidades
- V. Método residual de participación de utilidades
- VI. Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación.

En el Artículo 179 Último Párrafo de la Ley del ISR establece que para la interpretación de la ley en materia de precios de transferencia, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por

la OCDE, siempre que vayan acorde a las disposiciones de la Ley y los tratados celebrados por México.

En el caso de que los contribuyentes obligados a efectuar sus operaciones con partes relacionadas respetando el principio de plena competencia no lo hicieran, faculta a las autoridades fiscales a determinar ingresos acumulables y deducciones autorizadas, aplicando los criterios ya descritos.

Como ya se mencionó los estudios de precios de transferencia, pueden llegar a ser una carga administrativa y financiera muy pesada para pequeñas y medianas empresas que efectúan operaciones con partes relacionadas, por este motivo la autoridad ha dado algunas concesiones a través de la misma ley.

En el caso de los contribuyentes personas morales que realicen operaciones con partes relacionadas en el extranjero en su artículo 76 Fracción IX, Inciso d, párrafo 2 establece:

Los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3'000,000.00 no estarán obligados a cumplir con la obligación establecida en esta fracción, excepto aquéllos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 179 de esta Ley. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2016)

Tratándose de personas morales que realizan operaciones con partes relacionadas residentes en el país, dicha concesión se otorga a través de la Resolución Miscelánea Fiscal que publica el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

La regla 3.9.5 establece lo siguiente:

Para los efectos del artículo 76, fracción XII de la Ley del ISR, las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en México y realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00 (Trece millones de pesos 00/100 M.N.), así como aquéllas cuyos ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3'000,000.00 (Tres millones de pesos 00/100 M.N.), podrán dejar de obtener y conservar la documentación comprobatoria con la que demuestren lo siguiente:

- I. Que el monto de sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas se efectuaron considerando para esas operaciones los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.
  
- II. Que para los efectos de la fracción anterior, se aplicaron los métodos establecidos en el artículo 180 de la Ley del ISR, en el orden previsto en dicho artículo.(Resolución Miscelánea Fiscal, 2016)

Sin embargo es importante hacer énfasis que de acuerdo a la regla anterior, se les otorga la facilidad de no obtener y conservar la documentación en donde comprueben que sus operaciones se realizaron, considerando precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables y la aplicación de los métodos establecidos en la ley, pero esto no los releva de la obligación de efectuar sus operaciones considerando los precios o montos que hubieran sido utilizados en operaciones comparables con partes independientes.

### **2.2.2.2 Auditorias fiscales y Sanciones.**

De acuerdo a la normatividad fiscal en México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Sistema de Administración Tributaria, es la encargada de comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, esta facultad se le otorga a través del Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación (CFF).

Particularmente en el artículo 179 segundo párrafo de la Ley del ISR establece que:

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

De acuerdo al Reglamento Interior del SAT (RIS) en su artículo 28 Inciso A Fracción XIV, la Administración General de Grandes Contribuyentes tiene como una de sus funciones:

Fungir como autoridad competente en la interpretación y aplicación de los acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional con cláusula fiscal, acuerdos, convenios o tratados fiscales o de intercambio de información fiscal, de los que México sea parte, incluso en lo referente a la determinación de precios o montos de contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas de acuerdo con los procedimientos establecidos en los mismos y de las disposiciones jurídicas en dichas materias contenidas en otros instrumentos jurídicos

internacionales, así como resolver las consultas de aplicación sobre los procedimientos establecidos en los mismos, tomando en cuenta la normativa emitida por la Administración General Jurídica;

En el inciso B del mismo Artículo 28 se enlistan los contribuyentes sobre los que tendrá competencia dicha administración. En referencia a nuestro tema de estudio en su fracción VIII determina lo siguiente:

Cualquier persona física o moral en materia de verificación de la determinación de deducciones autorizadas e ingresos acumulables en operaciones celebradas con partes relacionadas; verificaciones de origen llevadas a cabo al amparo de los diversos tratados comerciales de los que México sea parte; acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero; intereses a que se refiere el artículo 28, fracción XXVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta; regímenes fiscales preferentes a que se refiere el Título VI de dicha Ley; repatriación de capitales, e intercambio de información fiscal con autoridades competentes extranjeras que se realiza al amparo de los diversos acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional con cláusula fiscal, acuerdos, convenios o tratados fiscales o de intercambio de información fiscal celebrados por México, así como interpretación y aplicación de acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional con cláusula fiscal, acuerdos, convenios o tratados fiscales o de intercambio de información fiscal de los que México sea parte u otros que contengan disposiciones sobre dichas materias;

Como ya lo analizamos en el apartado anterior en el caso de México, los contribuyentes personas morales con partes relacionadas residentes en México también tienen la obligación de elaborar estudios de precios de transferencia. Y de acuerdo a la fracción VIII del artículo 28 del

RIS las personas físicas o morales que realicen operaciones con partes relacionadas ya sean residentes en el extranjero o en México, son competencia de la Administración General de Grandes Contribuyentes.

Según la normatividad mexicana la carga de la prueba la tiene el contribuyente, razón por la cual se le obliga a realizar un estudio de precios de transferencia. Por su parte la OCDE (2010) sugiere que "debido a las dificultades de los análisis en materia de precios de transferencia, sería conveniente que tanto los contribuyentes como las administraciones apliquen con particular prudencia y moderación las reglas relativas a la carga de la prueba en el curso de las inspecciones sobre precios de transferencia. Concretamente... Ni las administraciones tributarias ni los contribuyentes deberían hacer un mal uso de las reglas de la prueba como justificación para realizar afirmaciones sin fundamento y no verificables en el contexto de los precios de transferencia. (p.162).

También recomienda la OCDE a las administraciones tributarias no exigir a los contribuyentes el presentar documentación que no obre en su poder, no tengan el control o no puedan acceder a ella. De la misma forma deberán tener cuidado de la secrecía y confidencialidad de la información de los contribuyentes.

La autoridad deberá concretar un precio de transferencia de plena competencia con la información obtenida, aun y cuando la información este incompleta. De ahí la importancia de que el estudio de precios de transferencia este bien elaborado y correctamente documentado. (OCDE, 2010).



Como describe el IMCP (2011) las sanciones de la autoridad buscan castigar y desmotivar el incumplimiento en las áreas referentes a la determinación de los precios de transferencia, y se clasifican en:

- Sanciones a Contribuyentes directamente obligados en materia de precios de transferencia
- Sanciones a responsables solidarios
- Sanciones en materia de uso indebido de información confidencial
- Sanciones aplicables a Contadores Públicos Independientes

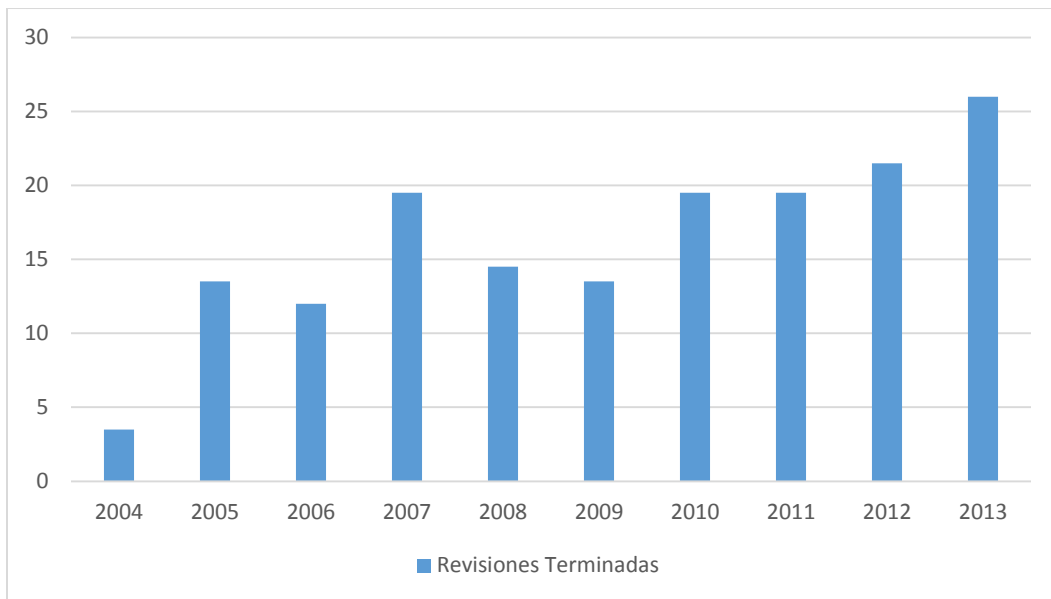
Si la autoridad fiscal, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, determina que el contribuyente omitió contribuciones por no cumplir con las disposiciones en materia de Precios de Transferencia, requerirá el pago del impuesto omitido, actualización y recargos. Así como una multa que va del 55% al 100% del impuesto omitido.

En el caso de declarar pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas como consecuencia de operaciones con partes relacionadas, la multa será del 30% al 40%, sobre la diferencia declarada en exceso.

En los últimos años se ha visto un aumento en las acciones de fiscalización del SAT debido a la necesidad de aumentar la recaudación en el país, específicamente en las auditorías en materia de precios de transferencia. En las que quedan comprendidas las operaciones entre empresas partes relacionadas residentes en el país.

En la siguiente Gráfica 1 se muestra la tendencia en aumento de las auditorías terminadas en materia de precios de transferencia de 2004 a 2013 (Platas, 2015).

Grafica 1. Aumento en auditorias de precios de transferencia.



Fuente: Platas (2015)

Los principales rubros u operaciones con partes relacionadas extranjeras y nacionales en revisión son:

- Actividades de manufactura.
- Actividades de distribución.
- Servicios administrativos (ingresos, costos, gastos).
- Arrendamientos (ingresos, costos y gastos).
- Reembolsos (ingresos, costos y gastos).
- Gastos de publicidad.
- Regalías.
- Transmisión de intangibles en reestructuras.
- Enajenación de acciones e intangibles.
- Enajenación de activos fijos y su compra.

- Intereses.
- Enajenación de cartera.
- Capitalización insuficiente. (Platas, 2015)

### **2.2.2.3 Medios de defensa.**

Como lo establece el Código Fiscal de la Federación (CFF) 2016 en su artículo 6 tercer párrafo, corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo.

Y por su parte la autoridad fiscal tiene las facultades de comprobar que esa determinación se haya efectuado correctamente, como lo establece el Artículo 42 del mismo ordenamiento.

Resultado de la autodeterminación del contribuyente y la posterior revisión de la autoridad pueden surgir controversias. Derivado de esto la determinación de créditos fiscales por la autoridad y por otro lado la interposición de medios de defensa por parte del contribuyente.

Cuando un acto de la autoridad sobre un contribuyente sea contrario a la ley o a la Constitución, y como consecuencia afecte la esfera jurídica y patrimonial del particular en materia fiscal, este puede disponer de varios instrumentos jurídicos establecidos en las leyes, con el fin de revocar, anular, dejar sin efectos o modificar el acto que le afecta (CCPM, 2004).

#### **a) Recurso de Revocación:**

El Recurso de Revocación se encuentra regulado en los artículos 116 y 117 del CFF, este recurso procederá contra las resoluciones definitivas dictadas por las autoridades fiscales federales que: determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos, nieguen devolución de cantidades, las que dicten las autoridades aduaneras, cualquier resolución que cause agravio al contribuyente.

Así como los actos de las autoridades fiscales federales que, exijan el pago de créditos fiscales, cuando se dicte el proceso administrativo de ejecución sin apearse a ley, afecten el interés jurídico de terceros.

b) Juicio contencioso Administrativo Federal o Juicio de nulidad:

En el Artículo 2 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA) establece:

El juicio contencioso administrativo federal, procede contra las resoluciones administrativas definitivas que establece la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Asimismo, procede dicho juicio contra los actos administrativos, Decretos y Acuerdos de carácter general, diversos a los Reglamentos, cuando sean auto aplicativos o cuando el interesado los controvierta en unión del primer acto de aplicación.

Las autoridades de la Administración Pública Federal, tendrán acción para controvertir una resolución administrativa favorable a un particular cuando estime que es contraria a la ley.

Razón por la cual como afirma el IMCP (2011) “una resolución emitida en materia de precios de transferencia es impugnabile mediante el juicio de anulación, así como la resolución que en esta materia de precios de transferencia se hubiese emitido en el recurso de revocación. En razón de que resulta optativo para el contribuyente agotar, de forma previa, la promoción del juicio de anulación el recurso de revocación.” (p.178).

c) Juicio de Amparo:

Gudiño (2005) citando a García R. Jorge para definir al juicio de amparo como “el recurso judicial extraordinario que se interpone ante los tribunales de la Federación para obtener la nulidad de un acto de la autoridad o la inoperancia de una ley que viola los derechos constitucionales de los particulares, ya sea por desacato directo a la Constitución o a la aplicación indebida de cualquier norma inferior” (p.35)

El juicio de amparo puede ser directo o indirecto, y se encuentra regulado en la Ley de amparo en los artículos 107 y 170 respectivamente. En términos generales el Amparo Directo se presenta contra sentencias definitivas, laudos y resoluciones que pongan fin al juicio; por su parte el Amparo Indirecto se presenta contra normas generales que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación causen perjuicio al quejoso. Actos que se consideren violatorios a derechos humanos.

### **III. Metodología.**

#### **3.1 Definición del sujeto de estudio.**

Según Hernández (2014) los sujetos de estudio son aquellos sobre que o quienes se recolectaran los datos, estos son los participantes, objetos, sucesos o comunidades de estudio a las que denomina unidades de análisis. Estos dependerán del planteamiento de la investigación y de los alcances del estudio. Estas Unidades de Análisis pueden ser individuos, organizaciones, periódicos, comunidades, situaciones, eventos etc.

En esta investigación los sujetos de estudio son los contribuyentes personas físicas, y personas morales exceptuadas a través de Resolución Miscelánea Fiscal de realizar estudios de precios de transferencia, que realicen operaciones con partes relacionadas nacionales.

Debido a que, para efectos prácticos podemos identificar que las personas responsables de cuidar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, así como quienes tienen el conocimiento técnico para identificar las operaciones con partes relacionadas son los contadores de las empresas y/o asesores, se ha decidido que sean estos los sujetos de estudio sobre quienes se recolectaran los datos.

#### **3.2 Hipótesis de trabajo y nula.**

Las Hipótesis las describe Monje (2011) como una “Suposición o conjetura verosímil, de relaciones entre hechos o fenómenos, sujeta a comprobación...debe expresar la relación entre dos o más variables.” (p.82).

La cual afirma, es una proposición que tiende a generalizarse y deberá probarse por medio de los resultados que se obtengan de la muestra recolectada.

La hipótesis de trabajo de esta investigación es la siguiente:

Los contribuyentes personas físicas, y las personas morales exceptuadas a través de la Resolución Miscelánea Fiscal de realizar estudios de precios de transferencia, que realicen operaciones con partes relacionadas nacionales, se encuentran en una posición de vulnerabilidad frente a la autoridad, quien al ejercer sus facultades de comprobación, podría estimar que los precios o montos con que se realizaron las operaciones no cumplen con el principio de plena competencia.

La Hipótesis nula es la siguiente:

Los contribuyentes personas físicas, y las personas morales exceptuadas a través de la Resolución Miscelánea Fiscal de realizar estudios de precios de transferencia, que realicen operaciones con partes relacionadas nacionales, no se encuentran en una posición de vulnerabilidad frente a la autoridad, quien al ejercer sus facultades de comprobación, podría estimar que los precios o montos con que se realizaron las operaciones no cumplen con el principio de plena competencia,

### **3.3 Diseño del instrumento de recolección de datos.**

Los instrumentos de recolección de datos son una variedad de métodos que se utilizan para recabar datos referentes a la hipótesis planteada. Afirma Hernández (2014) que a través de estos se recolectaran datos necesarios sobre los atributos, conceptos o variables de las unidades de análisis (sujetos de estudio), indica que el instrumento de recolección de datos debe reunir tres requisitos esenciales: confiabilidad, validez y objetividad.

Esta investigación es transaccional, es decir que se llevó a cabo en un momento específico (Rivas, 2004). El instrumento que se utilizó para la recolección de datos de los sujetos de estudio

fue el cuestionario, el cual consto de 13 preguntas, las cuales fueron abiertas y de opción múltiple véase Anexo 1.

### **3.4 Método de muestreo y definición de la muestra.**

Una vez identificada la unidad de análisis se deberá definir la población, que deberá estar integrada por los elementos o individuos que cuentan con las características que se pretenden estudiar. De ahí se obtendrá una muestra, que se delimitara con precisión debiendo ser representativa de la población y sobre la cual se recolectaran los datos (Hernández, 2014).

Sin embargo como lo explica Rivas (2004) existen dos tipos básicos de muestreo: el probabilístico y el no probabilístico. La diferencia básica entre ambos radica en la oportunidad que tienen los sujetos de investigación de ser seleccionados. Afirma que es deseable hacer una muestra aleatoria (es decir muestreo probabilístico), ya que esto garantiza representatividad de los hallazgos y su potencial universalización a otras realidades, sin embargo menciona que una muestra no aleatoria (es decir no probabilística) no es por necesidad mala si los sujetos son seleccionados con rigor y las causas de la no aleatoriedad se justifican con suficiencia (p.204)

Dentro de la muestra no aleatoria encontramos la muestra por conveniencia, estas muestras están formadas por los casos disponibles a los cuales tenemos acceso (Hernández, 2014). El muestreo por conveniencia, intenta obtener una muestra de elementos conveniente, en la que el investigador seleccionara la muestra en función de su fácil disponibilidad y acceso sin ningún criterio aleatorio; por lo que no existe ningún control en la composición de la muestra y no es representativa (Mas, 2012, p.379).

Este tipo de muestras afirma Hernández (2014) “son válidas en cuanto a que un determinado diseño de investigación así las requiere; sin embargo, los resultados se aplican nada más a la



muestra en sí o a muestras similares en tiempo y lugar (transferencia de resultados), pero esto último con suma precaución. No son generalizables a una población “(p.401).

Por lo antes expuesto, para esta investigación se decidió utilizar el muestreo por conveniencia. Debido a la secrecía y confidencialidad de la información que se requirió en el instrumento de recolección de datos, se previó que si se realizaba de forma aleatoria muy pocos estarían dispuestos a dar a conocer cierta información.

Como se mencionó y justificó con anterioridad los sujetos de estudio fueron los Contadores Públicos Asesores de los contribuyentes personas físicas, y personas morales exceptuadas a través de Resolución Miscelánea Fiscal de realizar estudios de precios de transferencia, que realizan operaciones con partes relacionadas nacionales. Estos fueron contadores públicos con experiencia y que de antemano se sabía que tenían a su cargo empresas de las características antes descritas, a los que se tuvo acceso y estuvieron disponibles y dispuestos a contestar el cuestionario.

En investigaciones realizadas por Berumen (2012), Lemaitre (2004), Pardo y Castañeda (2015) se encontró que se llevó a cabo la selección de la muestra aplicando el muestreo por conveniencia, seleccionando 29, 30 y 31 muestras respectivamente. En base a lo anterior se propuso aplicar un total de 35 cuestionarios, con lo que se consideró se obtendría la información suficiente, respecto a la hipótesis planteada.

### **3.5 Diseño del trabajo de campo.**

El diseño del trabajo de campo consiste en “la recolección de datos directamente de la realidad donde ocurren los hechos, sin manipular o controlar variable alguna” (Arias, 2006, p.46)

La Recolección de la información se llevó a cabo a través de la aplicación del cuestionario a la muestra seleccionada, el cual se hizo en un solo momento, durante los meses de mayo y junio

de 2017. Se realizó una lista de los asesores y contadores disponibles para aplicar el instrumento, el cual se envió vía correo electrónico y a través del mismo medio fue recibido ya contestado.

El diseño es no experimental, de corte transversal o transeccional.

### **3.6 Técnica de tabulación y análisis estadístico.**

El análisis se realizó a través del Método de análisis estadístico descriptivo, con el cual se describieron y resumieron las observaciones obtenidas de la aplicación del instrumento. A través del uso del programa Excel se elaboraron gráficas y tablas, que permiten visualizar y analizar los resultados obtenidos, mediante la media aritmética; procedimiento similar realizado por Carly (2011).

## IV. Resultados.

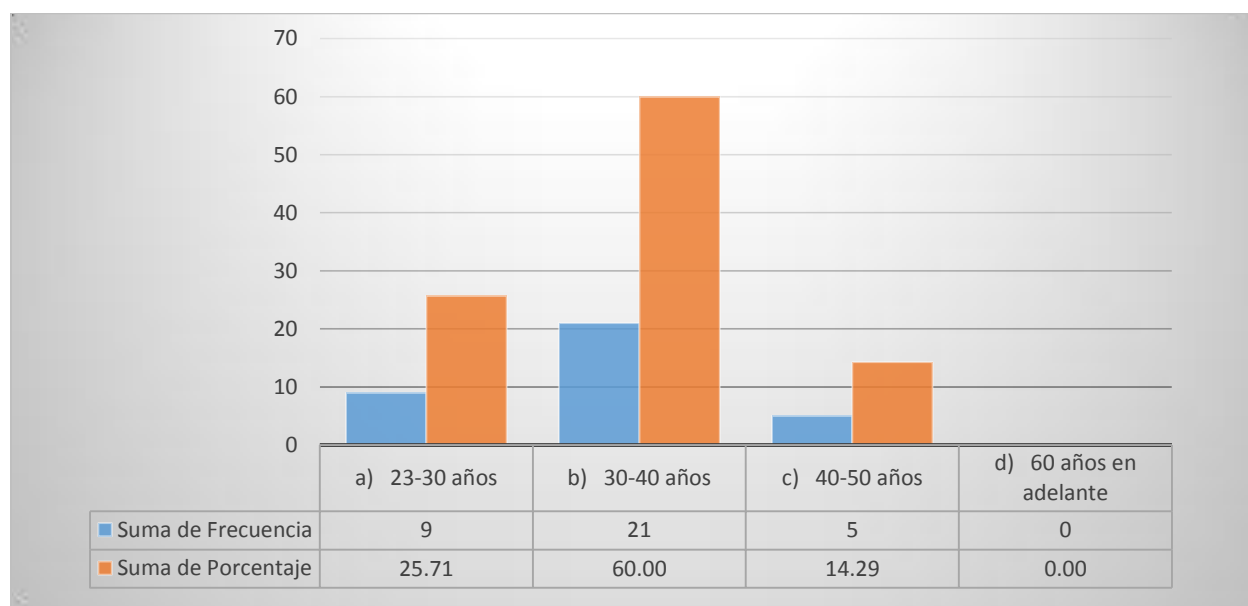
### 4.1 Análisis y presentación de resultados.

En el desarrollo de la investigación se elaboró un instrumento que consta de 13 reactivos, el instrumento se aplicó a 35 contadores de la ciudad de Ensenada, seleccionados por muestreo por conveniencia; que como se mencionó anteriormente, debido a la secrecía y confidencialidad de la información si se realizaba de forma aleatoria se presentarían dificultades en su aplicación.

A continuación se muestran los resultados obtenidos mediante gráficas y tablas.

A la pregunta 1. ¿Qué edad tiene?, los encuestados respondieron:

Gráfica 2.1 Rangos de edad de los encuestados.



Fuente: Elaboración propia con base en resultados obtenidos en la aplicación del instrumento.

Tabla 2.1 Rangos de edad de los encuestados.

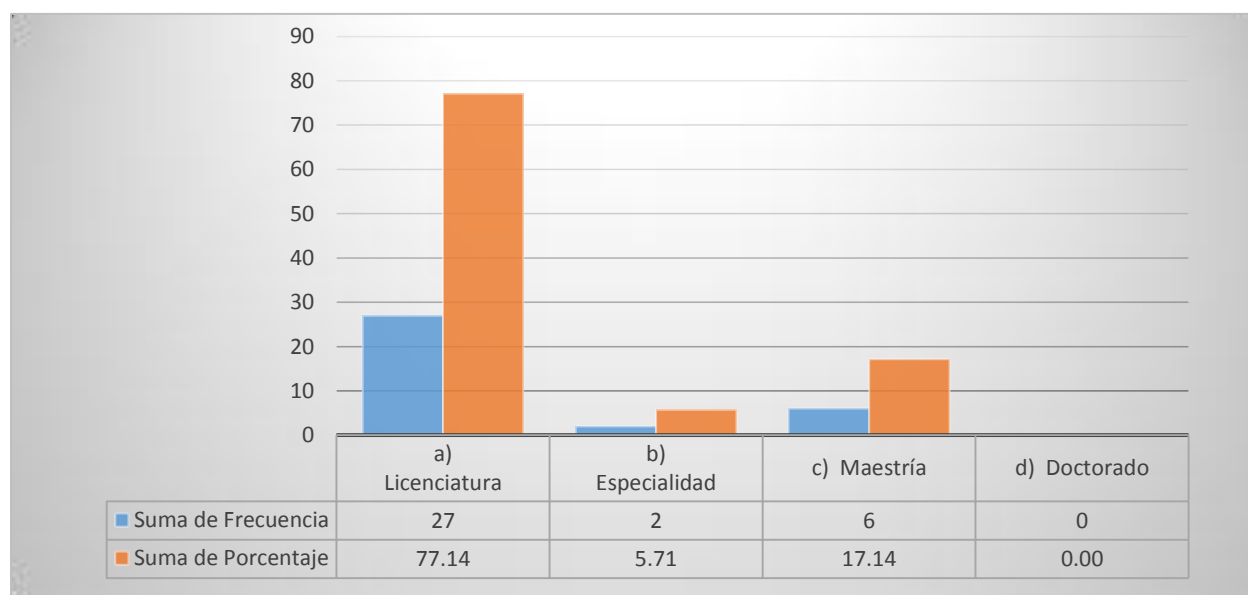
	<b>Frecuencia</b>	<b>Porcentaje</b>
a) 23-30 años	9	25.71
b) 30-40 años	21	60.00
c) 40-50 años	5	14.29
d) 60 años en adelante	0	0.00
<b>Total</b>	<b>35</b>	<b>100</b>

Fuente: Elaboración propia con base en resultados obtenidos en la aplicación del instrumento.

En la Gráfica 1.1 y la Tabla 2.1 puede observarse que un 60% de los encuestados que son los asesores y contadores, se encuentra en el rango de edad de 30-40 años, un 25.71% entre los 23-30 años y el 14.29% entre los 40-50 años de edad.

A la pregunta 2. ¿Qué escolaridad tiene?, los encuestados respondieron:

Gráfica 2.2 Escolaridad de los encuestados.



Fuente: Elaboración propia con base en resultados obtenidos en la aplicación del instrumento.

Tabla 2.2 Escolaridad de los encuestados.

	<b>Frecuencia</b>	<b>Porcentaje</b>
a) Licenciatura	27	77.14
b) Especialidad	2	5.71
c) Maestría	6	17.14
d) Doctorado	0	0.00
<b>Total</b>	<b>35</b>	<b>100</b>

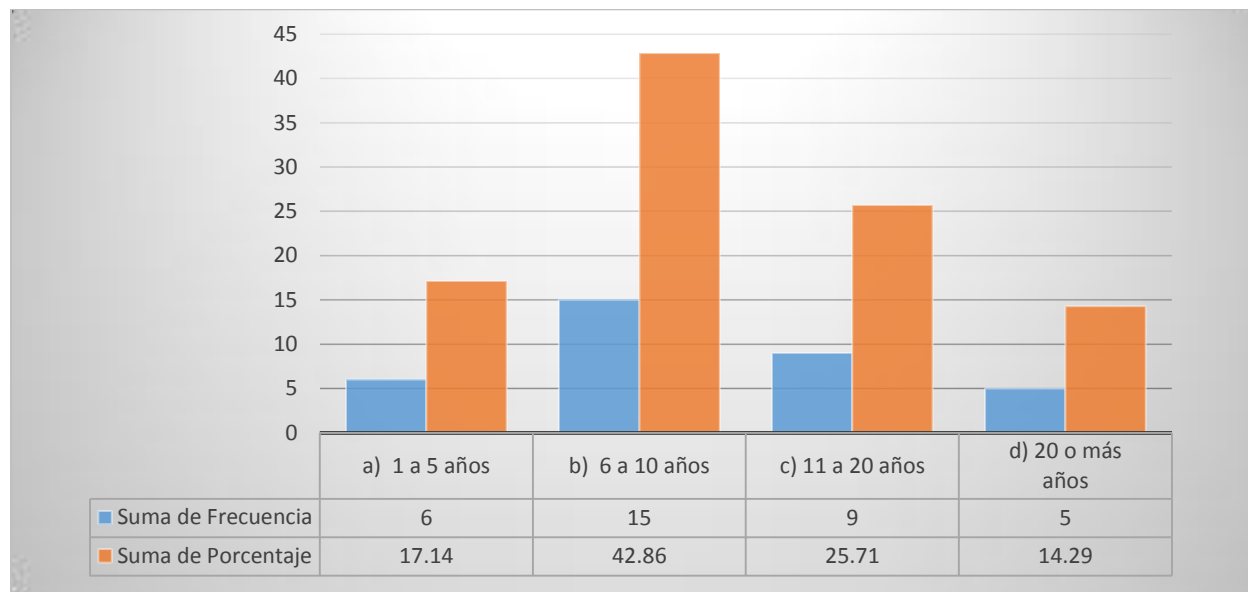
Fuente: Elaboración propia con base en resultados obtenidos en la aplicación del instrumento.

En la Gráfica 1.2 y la Tabla 2.2 podemos observar que el 77.14% de los encuestados cuentan con una preparación grado licenciatura, con nivel maestría el 17.14%, con una especialidad el 5.71% y por último como se aprecia en la gráfica 1.2 ninguno cuenta con grado de doctor.

Estos resultados nos ayudan a confirmar que las personas encuestadas cuentan con la preparación profesional que se requiere para identificar las operaciones entre partes relacionadas.

A la pregunta 3. ¿Cuánto tiempo de práctica profesional tiene?, los encuestados respondieron:

Gráfica 2.3 Tiempo de práctica profesional de los encuestados.



Fuente: Elaboración propia con base en resultados obtenidos en la aplicación del instrumento.

Tabla 2.3 Tiempo de práctica profesional de los encuestados.

	<b>Frecuencia</b>	<b>Porcentaje</b>
a) 1 a 5 años	6	17.14
b) 6 a 10 años	15	42.86
c) 11 a 20 años	9	25.71
d) 20 o más años	5	14.29
<b>Total</b>	<b>35</b>	<b>100</b>

Fuente: Elaboración propia con base en resultados obtenidos en la aplicación del instrumento.

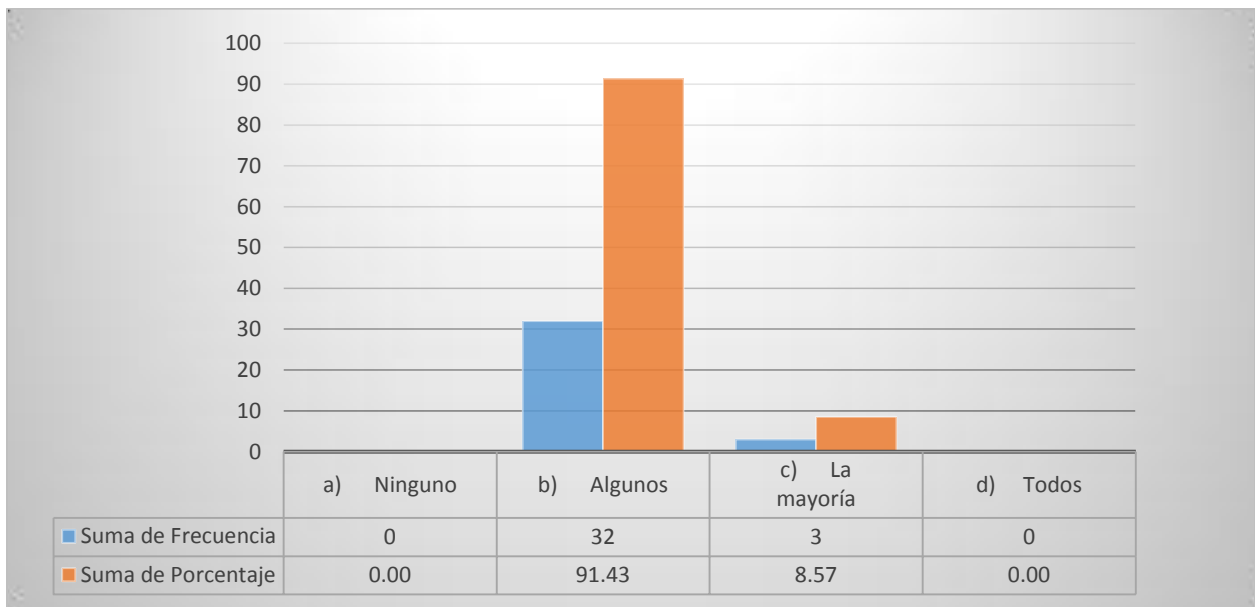
Como se puede observar en la Gráfica 1.3 y la Tabla 2.3, la información obtenida a través de esta pregunta es importante ya que nos ayuda a identificar el grado de experiencia de los

contadores que tienen a su cargo la contabilidad de los contribuyentes que realizan operaciones entre partes relacionadas nacionales.

El 42.86% de los encuestados cuenta con 6-10 años de experiencia, seguido del 25.71% con 11-20 años de experiencia, el 17.14 con 1-5 años de experiencia y por último el 14.29% con 20 o más años de experiencia laboral. En base a estos resultados podemos deducir que los encuestados cuentan con un grado de experiencia laboral adecuada, el cual debería ser suficiente para identificar las partes relacionadas nacionales y las operaciones entre estas.

A la pregunta 4. ¿Sus clientes tienen operaciones con partes relacionadas nacionales?, los encuestados respondieron:

Gráfica 2.4 Clientes que tienen operaciones con partes relacionadas nacionales.



Fuente: Elaboración propia con base en resultados obtenidos en la aplicación del instrumento.

Tabla 2.4 Clientes que tienen operaciones con partes relacionadas nacionales.

	<b>Frecuencia</b>	<b>Porcentaje</b>
a) Ninguno	0	0.00
b) Algunos	32	91.43
c) La mayoría	3	8.57
d) Todos	0	0.00
<b>Total</b>	<b>35</b>	<b>100</b>

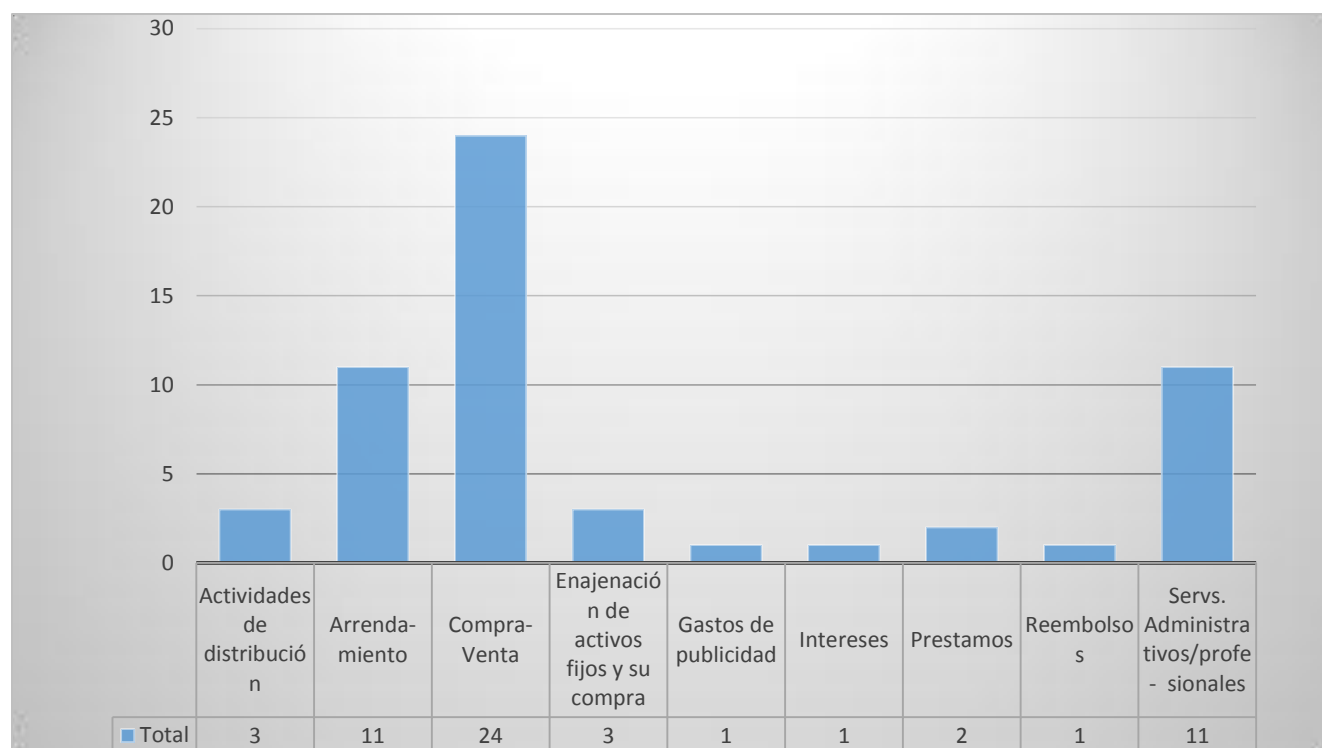
Fuente: Elaboración propia con base en resultados obtenidos en la aplicación del instrumento.

Como se puede observar en la Gráfica 1.4 y la Tabla 2.4 el 91.43% de los encuestados tiene a su cargo la contabilidad de algún cliente que realiza operaciones con partes relacionadas nacionales, mientras que un 8.57% la mayoría de sus clientes realiza este tipo de operaciones.

En la pregunta 5, se pidió a los encuestados que seleccionaran de una lista de actividades, los tipos de operaciones que realizan estas partes relacionadas (es decir, las que señalaron en la pregunta 4). Los encuestados respondieron:



Gráfica 2.5 Tipos de operación que realizan las partes relacionadas.



Fuente: Elaboración propia con base en resultados obtenidos en la aplicación del instrumento.

Tabla 2.5 Tipos de operación que realizan las partes relacionadas.

	<b>Frecuencia</b>
Compra-Venta	24
Actividades de distribución	3
Servs. Administrativos/profesionales	11
Arrendamiento	11
Reembolsos	1
Gastos de publicidad	1
Enajenación de activos fijos y su compra	3
Intereses	1
Prestamos	2

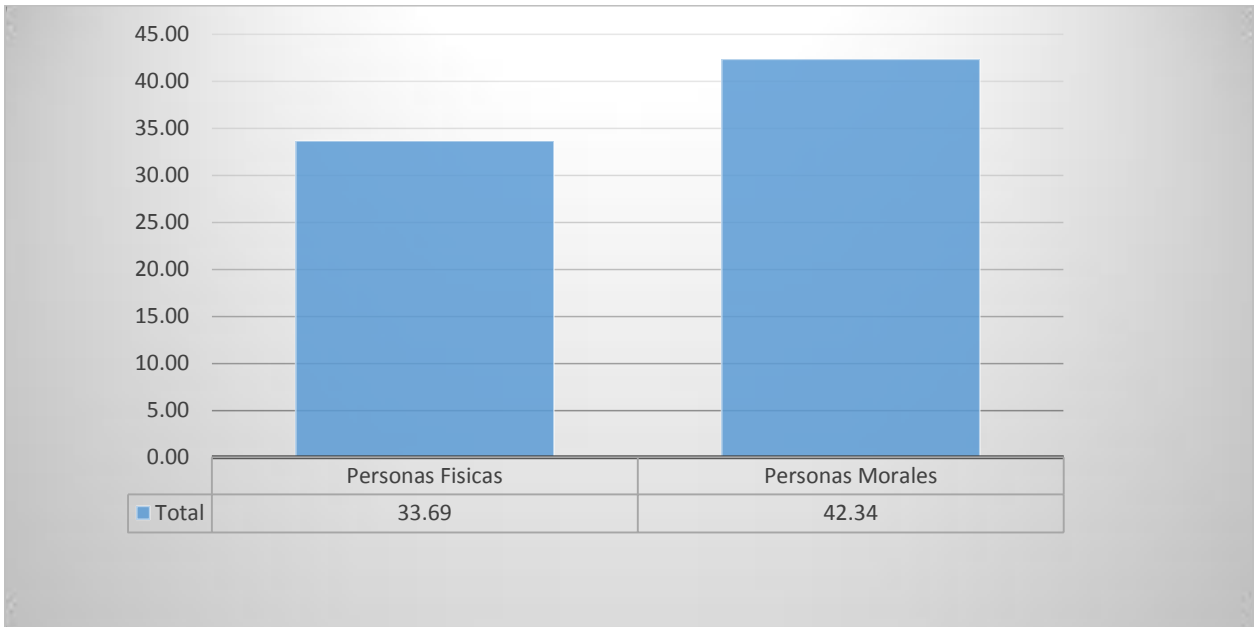
Fuente: Elaboración propia con base en resultados obtenidos en la aplicación del instrumento.

Como podemos observar en la Gráfica 1.5 y la Tabla 2.5 las actividades que fueron seleccionadas con mayor incidencia son la compra venta, seguida de los servicios administrativos y profesionales y arrendamiento.

En la pregunta 6. ¿Qué porcentaje de estos contribuyentes son Personas Morales cuyos Ingresos por actividades empresariales y servicios profesionales no rebasan los 13 y 3 millones de pesos respectivamente? y la pregunta 7. ¿Qué porcentaje de estos contribuyentes son Personas Físicas?, los encuestados debían responder el porcentaje en referencia a los contribuyentes mencionados en la pregunta 4 es decir, los que realizan operaciones con partes relacionadas nacionales.

Se obtuvieron respuestas muy variadas, por lo que se calculó un promedio de las respuestas recabadas, como se observa en las siguientes Gráfica 1.6 y Tabla 2.6:

Gráfica 2.6 Contribuyentes personas morales cuyos Ingresos por actividades empresariales y servicios profesionales no rebasan los 13 y 3 millones de pesos respectivamente y personas físicas.



Fuente: Elaboración propia con base en resultados obtenidos en la aplicación del instrumento.

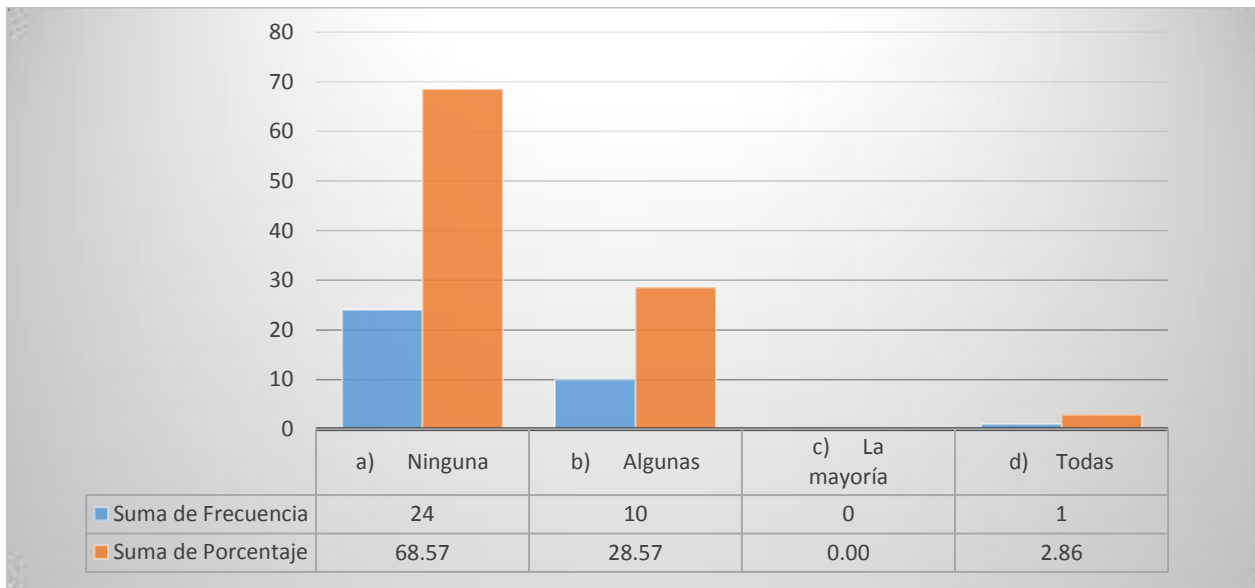
Tabla 2.6. Contribuyentes personas morales cuyos Ingresos por actividades empresariales y servicios profesionales no rebasan los 13 y 3 millones de pesos respectivamente y personas físicas.

	Porcentaje
Personas Morales	42.34
Personas Físicas	33.69

Fuente: Elaboración propia con base en resultados obtenidos en la aplicación del instrumento

En la pregunta 8. ¿Estos contribuyentes realizan estudios de precios de transferencia?, Los encuestados respondieron:

Gráfica 2.7 Contribuyentes que realizan estudios de precios de transferencia



Fuente: Elaboración propia con base en resultados obtenidos en la aplicación del instrumento.

Tabla 2.7 Contribuyentes que realizan estudios de precios de transferencia.

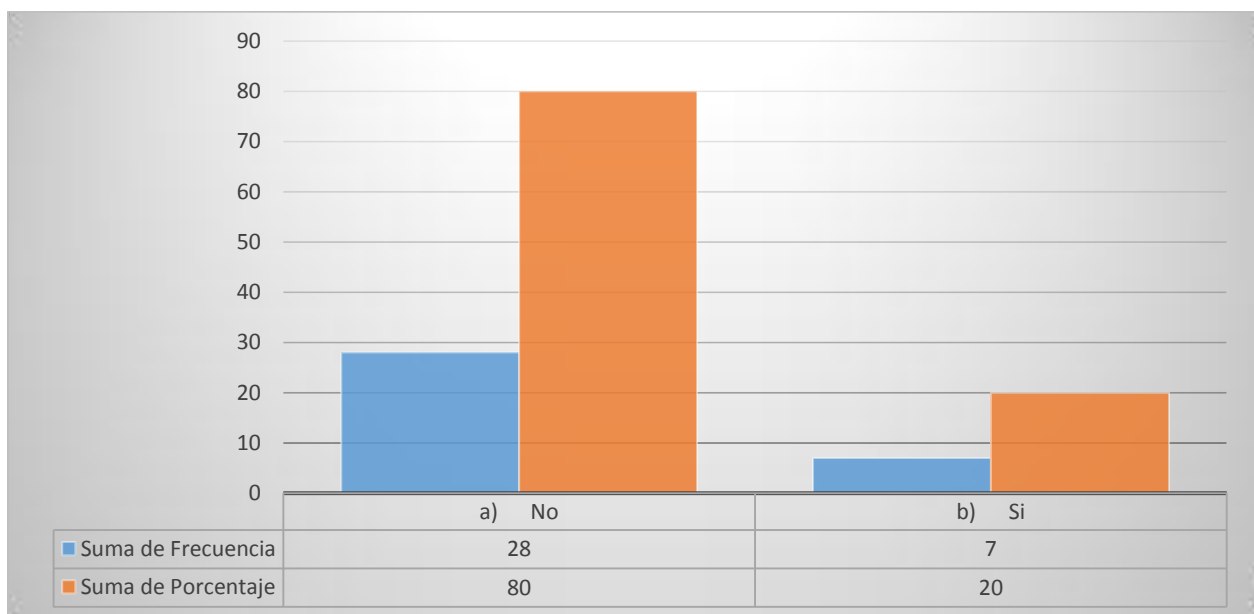
	<b>Frecuencia</b>	<b>Porcentaje</b>
a) Ninguna	24	68.57
b) Algunas	10	28.57
c) La mayoría	0	0.00
d) Todas	1	2.86
<b>Total</b>	<b>35</b>	<b>100</b>

Fuente: Elaboración propia con base en resultados obtenidos en la aplicación del instrumento.

Como se puede observar en la Grafica 1.7 y la Tabla 2.7 el 68.57% de los encuestados indica que ninguno de los contribuyentes a su cargo y que tienen operaciones con partes relacionadas realizan estudios de precios de transferencia, el 28.57% indica que solo algunos de ellos realizan estudios de precios de transferencia y solo el 2.86% indica que todos los contribuyentes que tiene a su cargo y que realizan operaciones con partes relacionadas nacionales elaboran estudios de precios de transferencia.

En la pregunta 9. ¿Se documentan estas operaciones con algún procedimiento en particular?, Los encuestados respondieron:

Gráfica 2.8 Operaciones con partes relacionadas documentadas.



Fuente: Elaboración propia con base en resultados obtenidos en la aplicación del instrumento.

Tabla 2.8 Operaciones con partes relacionadas documentadas.

	<b>Frecuencia</b>	<b>Porcentaje</b>
a) No	28	80.00
b) Si	7	20.00
<b>Total</b>	<b>35</b>	<b>100</b>

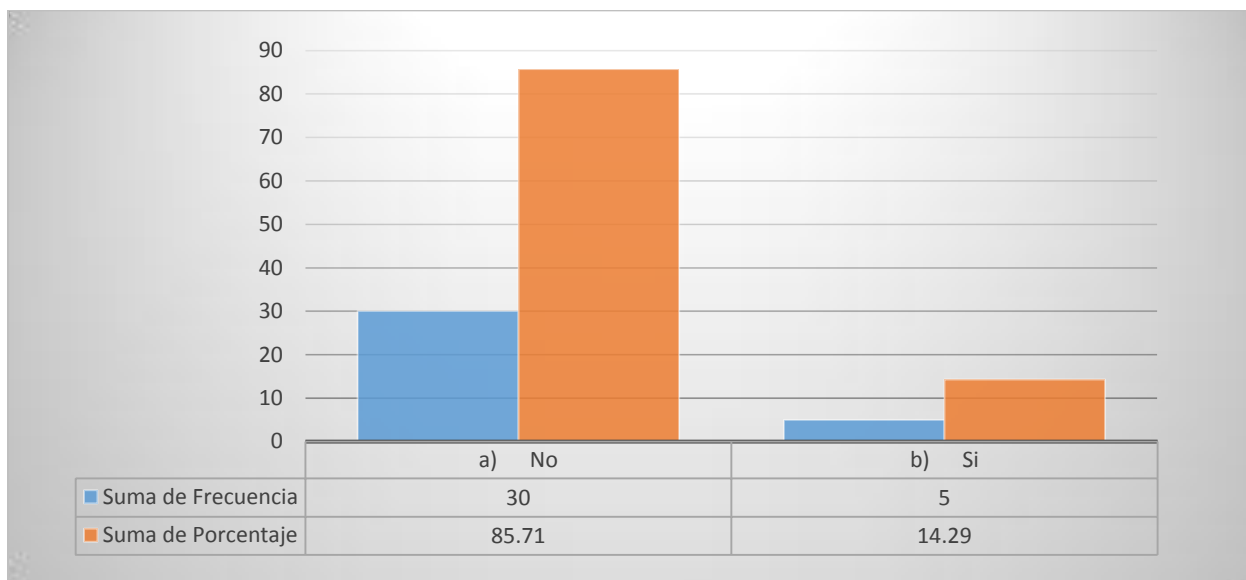
Fuente: Elaboración propia con base en resultados obtenidos en la aplicación del instrumento.

Como se observa en la Gráfica 1.8 y la Tabla 2.8, el 80% de los encuestados responde que no se documentan las operaciones entre partes relacionadas nacionales con algún procedimiento en particular.

El 20% menciona que sí, entre los procedimientos mencionados se encuentran: las cotizaciones, contratos, márgenes de operación y estudios de precios de transferencia de aquellas que si lo realizan.

A la pregunta 10. ¿Se tiene alguna evidencia documental que respalde que la operación se efectuó respetando el principio de plena competencia es decir, que se consideraron para estas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables?, los porcentajes en las respuestas concuerdan con los resultados de la pregunta anterior:

Gráfica 2.9 Evidencia documental en las operaciones entre partes relacionadas.



Fuente: Elaboración propia con base en resultados obtenidos en la aplicación del instrumento.

Tabla 2.9 Evidencia documental en las operaciones entre partes relacionadas.

	Frecuencia	Porcentaje
a) No	30	85.71
b) Si	5	14.29
<b>Total</b>	<b>35</b>	<b>100</b>

Fuente: Elaboración propia con base en resultados obtenidos en la aplicación del instrumento.

Como se puede observar en la Gráfica 1.9 y la Tabla 2.9, el 85.71% no tiene documentado que la operación entre partes relacionadas nacionales se realizó respetando el principio de plena competencia. Solo el 5% tiene algún tipo de documento para sustentar que se respeta este principio, nuevamente se mencionan las cotizaciones, estudios de precios de transferencia para aquellas que si lo realizan y la utilización de los mismos precios que se usan con otros clientes.

A la pregunta 11. ¿Qué porcentaje de estos contribuyentes ha sido objeto de revisiones por parte de la autoridad respecto a sus operaciones con partes relacionadas? Solamente nueve de los 35 contadores encuestados, contesto que algunos de los contribuyentes a su cargo han sido objeto de revisiones por parte de la autoridad, mismos que representan el 25% de los encuestados. Lo cual nos permite confirmar que estos contribuyentes si están siendo objeto de revisiones por parte de la autoridad.

Los porcentajes mencionados por los encuestados se muestran en la siguiente Tabla 2.10:

Tabla 2.10 Porcentaje de contribuyentes que han sido objeto de revisiones por parte de la autoridad respecto a operaciones con partes relacionadas nacionales.

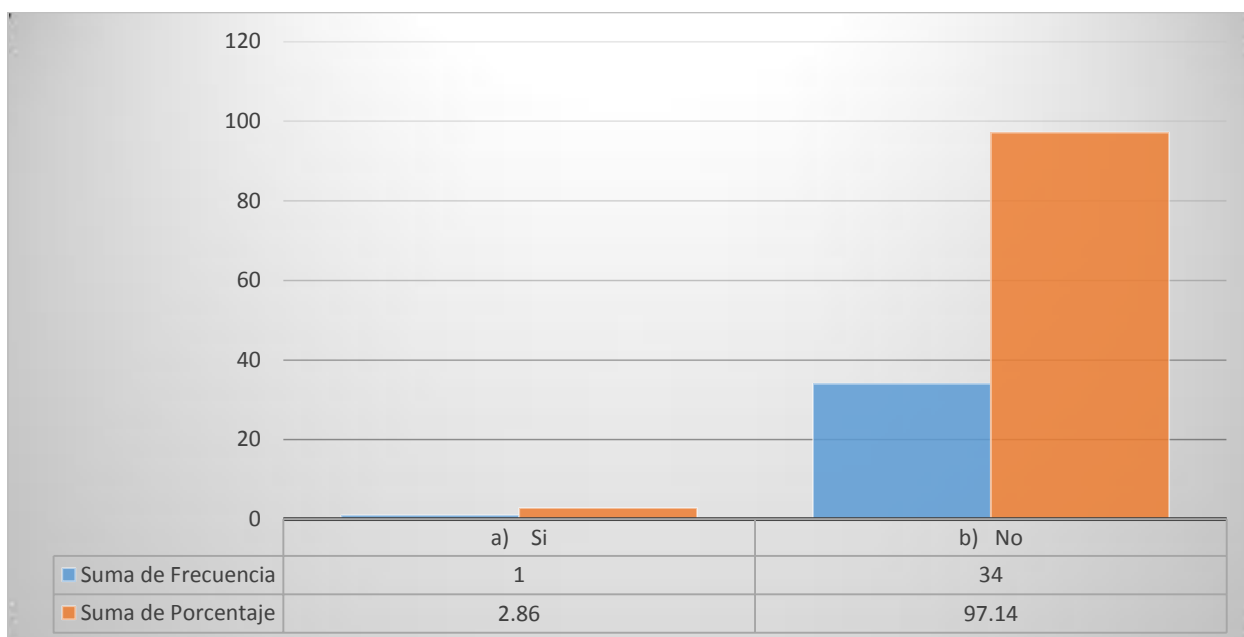
	<b>Porcentaje</b>
1	4
2	5
3	50
4	35
5	10
6	30
7	25
8	10
9	100

Fuente: Elaboración propia con base en resultados obtenidos en la aplicación del instrumento.

A la pregunta 12. ¿Cómo resultado de las facultades de comprobación de la autoridad, les han determinado créditos fiscales a los contribuyentes del punto anterior? Los encuestados respondieron:



Gráfica 2.10 Determinación de créditos fiscales por la autoridad.



Fuente: Elaboración propia con base en resultados obtenidos en la aplicación del instrumento.

Tabla 2.11 Determinación de créditos fiscales por la autoridad.

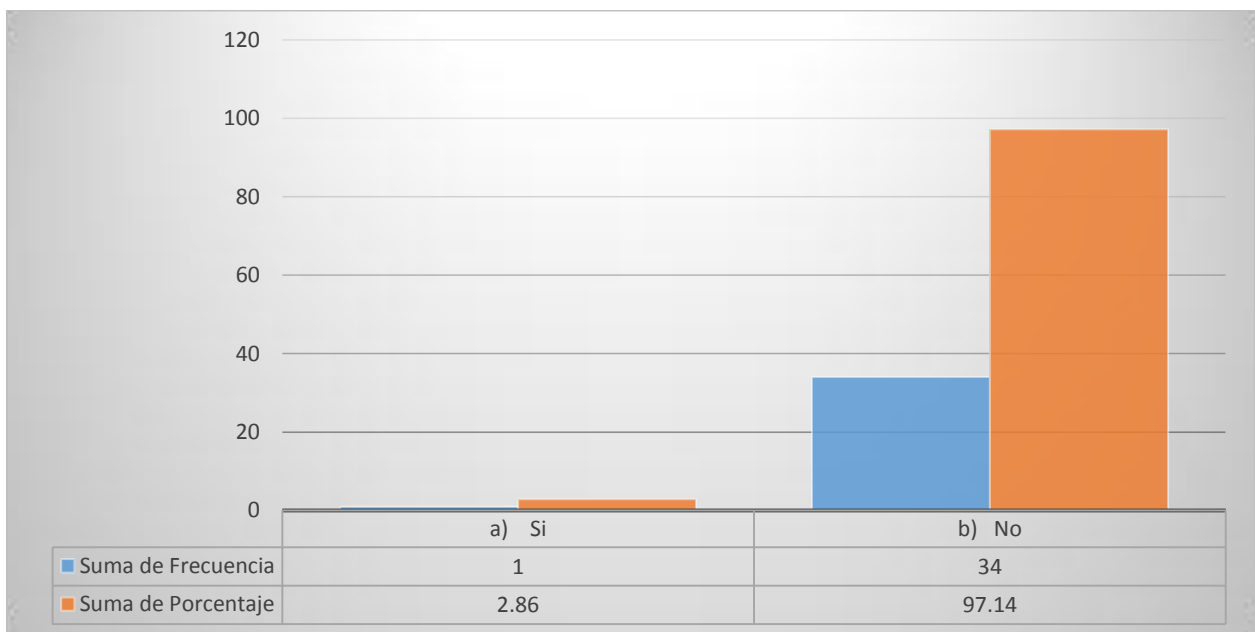
	Frecuencia	Porcentaje
a) Si	1	2.86
b) No	34	97.14
<b>Total</b>	<b>35</b>	<b>100</b>

Fuente: Elaboración propia con base en resultados obtenidos en la aplicación del instrumento

Como se observa en la Gráfica 1.10 y la Tabla 2.11 solo un contador que representa el 2.86% de los encuestados, han tenido como resultado de una auditoría por precios de transferencia la determinación de un crédito fiscal. Se les pidió indicaran el monto del crédito fiscal determinado, pero no se obtuvo respuesta.

Como última pregunta del cuestionario, la numero 13. ¿Se ha interpuesto algún medio de defensa consecuencia de estos créditos fiscales determinados por la autoridad?, los encuestados respondieron:

Gráfica 2.11 Interposición de medios de defensa.



Fuente: Elaboración propia con base en resultados obtenidos en la aplicación del instrumento.

Tabla 2.12 Interposición de medios de defensa

	<b>Frecuencia</b>	<b>Porcentaje</b>
a) Si	1	2.86
b) No	34	97.14
Total	35	100

Fuente: Elaboración propia con base en resultados obtenidos en la aplicación del instrumento.

Como se observa en la Gráfica 1.11 y la Tabla 2.12 solo un contador que representa el 2.86% de los encuestados interpuso un medio de defensa contra la autoridad. Si comparamos las respuestas de esta pregunta con la anterior, nos percatamos que solamente a uno de los encuestados se le determino un crédito fiscal y fue este mismo quien presento el medio de defensa.

## **V. Conclusiones, Interpretaciones y Recomendaciones**

### **5.1 Interpretaciones**

Como ya se ha establecido en los capítulos anteriores, las personas morales que realicen operaciones con partes relacionadas nacionales están obligadas por ley a realizar estudios de precios de transferencia, sin embargo la autoridad vía Resolución Miscelánea Fiscal exenta de la realización de este estudio a aquellas personas morales cuyos ingresos por actividades empresariales y servicios profesionales, no rebasen los 13 millones y 3 millones de pesos respectivamente. Respecto de las personas físicas solo se establece la obligación de que al realizar sus operaciones con partes relacionadas, considere los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Esto es un beneficio importante debido a que los estudios de precios de transferencia pueden llegar a ser una carga administrativa y financiera muy pesada para pequeñas y medianas empresas.

El no estar obligado a realizar un estudio de precios de transferencia no los releva de la obligación de efectuar las operaciones a valor de mercado, respetando el principio de plena competencia anteriormente descrito. En los resultados obtenidos el 91.43% de los encuestados respondieron que algunos de sus clientes realizan operaciones con partes relacionadas y un 8.57% respondieron que la mayoría de ellos, en menor o mayor incidencia pero todos los encuestados cuentan con clientes con estas operaciones; de los cuales el 42.34% son personas morales y el 33.69% son personas físicas.

A la pregunta de si estos contribuyentes realizaban estudios de precios de transferencia, el 68.57% respondió que no se realizan y el 80% de estos no tienen ningún procedimiento en particular para documentar estas operaciones; el 20% restante menciona que algunos de los procedimientos que realizan son: las cotizaciones, contratos y márgenes de operación.

Durante la aplicación del cuestionario se observó una de las problemáticas que se mencionó en capítulos anteriores que es la capacitación de los profesionistas, ya que algunos contadores encuestados no tenían claro el concepto de partes relacionadas ni cómo podían documentar dichas operaciones; a pesar de que el 17.14% tiene de 1-5 años de experiencia, 42.86% tiene de 6-10 años, el 25.71% 11-20 años y el 14.29% 20 o más años de experiencia como contador público.

De acuerdo a los datos obtenidos en esta investigación podemos observar que si bien la ocurrencia no es elevada ya que solo 9 de los 35 contadores encuestados respondió que algunos de los contribuyentes a su cargo que realizan operaciones con partes relacionadas, han sido objeto de revisiones por parte de la autoridad mismos que representan el 25%, podemos confirmar que la autoridad si está revisando estas operaciones. Incluso en uno de los casos determino un crédito fiscal a cargo de un contribuyente mismo que interpuso un medio de defensa.

Por lo que se acepta la hipótesis planteada, si bien la incidencia de las auditorias respecto a las operaciones con partes relacionadas no es mayor, los contribuyentes personas físicas y personas morales exceptuadas a través de la Resolución Miscelánea Fiscal de realizar estudios de precios de transferencia, que realicen operaciones con partes relacionadas nacionales,, si se encuentran en una posición de vulnerabilidad frente a la autoridad, quien al ejercer sus facultades

de comprobación, podría estimar que los precios o montos con que se realizaron las operaciones no cumplen con el principio de plena competencia.

A continuación se contrastan los resultados obtenidos con las preguntas de investigación:

Tabla 2.13 Resultado Obtenido de preguntas de investigación.

<b>PREGUNTA DE INVESTIGACION</b>	<b>RESULTADO OBTENIDO</b>
<p>1. ¿Cuáles son los riesgos a los que se enfrentarían las personas físicas y morales que celebren operaciones con partes relacionadas nacionales y que están relevadas de realizar estudios de precios de transferencia, al ser objeto de una revisión por parte de la autoridad fiscal?</p>	<p><b>En el caso de las personas Físicas:</b></p> <p>El artículo 90 de la Ley del ISR establece que: Los contribuyentes de este Título (Título IV de las Personas Físicas) que celebren operaciones con partes relacionadas, están obligados, para los efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la</p>

	<p>contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, mediante la aplicación de los métodos previstos en el artículo 180 de esta Ley, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.</p> <p><b>En el caso de las Personas Morales:</b></p> <p>El artículo 179 párrafo segundo y tercero de la Ley del ISR establece que: En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios</p>
--	---

y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos. Para los efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 180 de esta Ley, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables.

El riesgo para las personas físicas y morales es que si a criterio de la autoridad las operaciones con partes relacionadas, no se realizaron con precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones



	<p>comparables y el contribuyente no tiene la documentación probatoria que respalde que la operación si se realizó respetando los criterios ya descritos, la autoridad mediante la aplicación de los métodos establecidos en el artículo 180 de la Ley del ISR puede determinar diferencias. Estimar ingresos y rechazar deducciones, resultando un crédito fiscal a cargo del contribuyente. Viéndose afectado su patrimonio.</p>
<p>2. ¿Qué medidas deben tomar las personas físicas o morales que celebren operaciones con partes relacionadas nacionales relevadas de realizar estudios de precios de transferencia y que se encuentren en el caso de que la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación determine que los precios o montos de las operaciones realizadas entre sí, no son los mismos que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables?</p>	<p>Establecer controles internos para sus operaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Identificar claramente cuáles son sus partes relacionadas,</li> <li>• Identificar el tipo de operaciones se realizan,</li> <li>• Dejar documentada la operación de tal manera que en caso de revisión por parte de la autoridad, se tenga un tipo de evidencia que respalde que dicha operación se realizó con los precios y</li> </ul>

	<p>montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.</p>
<p>3. ¿Cuáles son las obligaciones fiscales que tienen los contribuyentes que realizan operaciones con partes relacionadas nacionales?</p>	<p>Las obligaciones respecto a sus operaciones con partes relacionadas son:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 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.</li> </ol>
<p>4. ¿Cuáles son los medios de defensa que tienen los contribuyentes que realizan operaciones con partes relacionadas nacionales ante las autoridades fiscales?</p>	<p>Los medios de defensa a los que puede recurrir el contribuyente son:</p> <p>Recurso de revocación, Recurso de Nulidad y Juicio de Amparo.</p>

Fuente: Elaboración propia con base a resultados de la investigación.

A continuación se presenta el cumplimiento del objetivo general y los objetivos específicos de esta investigación:

Tabla 2.14 Cumplimiento del Objetivo General y Objetivos Específicos.

OBJETIVO GENERAL Y ESPECIFICOS	CUMPLIMIENTO DE OBJETIVO
<b>Objetivo General</b>	
<p>El objetivo de esta investigación es analizar y determinar los riesgos a los que se enfrentarían las personas físicas o morales que celebren operaciones con partes relacionadas nacionales relevadas de realizar estudios de precios de transferencia. A través de la revisión de la legislación fiscal aplicable, para que estos contribuyentes cuenten con toda la información necesaria que respalde sus operaciones y de esta manera evitar que la autoridad finque créditos fiscales a su cargo. Determinar las consecuencias de no cumplir con estas obligaciones y relacionar los medios de defensa aplicables. Integrando el resultado de esta investigación en una guía de consulta.</p>	<p>A través del análisis de la legislación vigente, se pudo determinar cuáles son los contribuyentes que se encuentran relevados de realizar el estudio de precios de transferencia pero que no obstante, deben realizar sus operaciones con los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.</p> <p>Por lo que se determinó que existe un riesgo de que la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación estime ingresos o rechace deducciones al considerar que las operaciones no se realizaron con los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Y como</p>

	<p>consecuencia finque un crédito fiscal a cargo del contribuyente.</p> <p>Por lo que es necesario que los contribuyentes establezcan controles internos para que estas operaciones queden documentadas de tal manera que se pueda probar y justificar a la autoridad, la razonabilidad de los montos y precios de las operaciones con las partes relacionadas. Y de esta forma evitar una afectación en el patrimonio del contribuyente.</p> <p>Los medios de defensa a los que puede recurrir el contribuyente son: Recurso de revocación, Recurso de Nulidad y Juicio de Amparo, los cuales fueron descritos en un apartado anterior.</p>
--	--

**Objetivos Específicos**

<p>1. Identificar los riesgos a los que se enfrentarían las personas morales y físicas que realizan operaciones con partes relacionadas y que están relevadas de elaborar estudios de precios de transferencia, al ser objeto de una auditoría por parte de la autoridad fiscal.</p>	<p>Existe el riesgo de que la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación, estime ingresos o rechace deducciones al considerar que las operaciones con partes relacionadas, no se realizaron con los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con</p>
--	---

	<p>o entre partes independientes en operaciones comparables. Y al no tener el contribuyente la documentación que respalde y justifique los precios y montos de dichas operaciones, la autoridad finque un crédito fiscal a cargo del contribuyente.</p>
<p>2. Establecer las medidas que deben tomar, para dejar evidencia que los montos o precios de sus operaciones son a valor de mercado. A través de una guía de consulta.</p>	<p>De los resultados obtenidos en la aplicación del instrumento, los encuestados señalaron las operaciones más frecuentes realizadas entre partes relacionadas nacionales. La que obtuvo mayor incidencia fue la compra venta. Por lo que se describirán algunas medidas y recomendaciones para documentar estas operaciones en una guía de consulta (ver Anexo 2).</p>
<p>3. Identificar cuáles son las obligaciones fiscales que tienen los contribuyentes que realizan operaciones con partes relacionadas nacionales,</p>	<p>A partir del ejercicio de 2002 se adiciona la fracción XV del artículo 86 de la LISR para ese año, en donde se establece la obligación para las personas morales, de contar con estudios de precios de transferencia, en operaciones realizadas entre partes</p>

	<p>relacionadas nacionales.</p> <p>Sin embargo vía Resolución Miscelánea Fiscal 3.9.5 se exenta las Personas Morales cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por concepto de actividades empresariales y servicios profesionales que no hubiesen excedido a \$13 millones y \$ 3 millones, respectivamente.</p> <p>Para las personas físicas, en el artículo 90 párrafo 9 se establece que:</p> <p>Los contribuyentes de este Título (Título IV de las Personas Físicas) que celebren operaciones con partes relacionadas, están obligados, para los efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la</p>
--	--

	<p>determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, mediante la aplicación de los métodos previstos en el artículo 180 de esta Ley, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos</p> <p>Cabe aclarar que, se les otorga la facilidad de no obtener y conservar la documentación en donde comprueben que sus operaciones se realizaron, considerando precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables y la aplicación de los métodos establecidos en la ley, pero esto no los releva de la obligación de efectuar sus operaciones</p>
--	--

	considerando los precios o montos que hubieran sido utilizados en operaciones comparables con partes independientes.
4. Relacionar los medios de defensa que tienen ante la autoridad fiscal	<p>Los medios de defensa a los que puede recurrir el contribuyente son:</p> <p>Recurso de revocación, Recurso de Nulidad y Juicio de Amparo.</p> <p>Los cuales están descritos en el marco teórico.</p>

Fuente: Elaboración propia con base en resultados de la investigación.



## **5.2 Conclusiones.**

Como se describió en el marco de referencia la apertura de las economías incluyendo la de México dio lugar a nuevos problemas respecto a la tributación. Es entonces que se establecen los criterios para determinar los precios de transferencia entre empresas transnacionales y la elaboración de los estudios de precios de transferencia de acuerdo a los lineamientos establecidos por la OCDE y que posteriormente se reflejaron en la Ley del ISR.

En la actualidad esta obligación también la tienen las empresas mexicanas que realicen operaciones con partes relacionadas en México. Esto con el objetivo de evitar que se simulen precios generando pérdidas fiscales a base de sobre precios para no pagar impuesto sobre la renta.

Como resultado de los objetivos planteados se identificaron las obligaciones de las personas físicas y morales que realizan operaciones con partes relacionadas. Concluyendo que las personas físicas de acuerdo al Artículo 90 de la Ley del ISR, no se encuentran obligadas a realizar los estudios de precios de transferencia, pero si se establece la obligación de 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, esto es respetando el principio de plena competencia. Por otro lado las personas morales si tienen la obligación de realizar estudios de precios de transferencia a excepción de los contribuyentes mencionados en la Resolución miscelánea fiscal en su regla 3.9.5 que establece que las personas morales cuyos ingresos por actividades empresariales y prestación de servicios profesionales en el ejercicio inmediato

anterior no hayan excedido de 13 y 3 millones de pesos respectivamente, tampoco están obligadas a la realización del estudio.

Es importante resaltar que en ambos casos no tienen la obligación de realizar el estudio de precios de transferencia, pero no de que los precios o montos de las operaciones con sus partes relacionadas, correspondan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Por lo que concluimos que existe el riesgo de que al no realizar las operaciones respetando el principio de plena competencia o no documentarlas correctamente, la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación, estime ingresos o rechace deducciones al considerar que las operaciones con partes relacionadas, no se realizaron con los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Y al no tener el contribuyente la documentación que respalde y justifique los precios y montos de dichas operaciones, la autoridad determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente.

En este último caso, si los contribuyentes no están de acuerdo con la determinación de la autoridad, pueden recurrir a los medios de defensa descritos en el marco teórico, que son: el Recurso de revocación, Recurso de nulidad y el Juicio de amparo.

Si bien estos medios pueden ser gran apoyo, lo cierto es que de igual forma implica una disposición adicional de recursos. Por lo cual se recomienda que se establezcan medidas de control interno que permitan la correcta identificación de las partes relacionadas, las operaciones que se realizan y el respaldo documental de dichas operaciones, de tal manera que en caso de revisión por parte de la autoridad, se tenga un tipo de evidencia que respalde que la operación se

realizó con los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.


Algunas limitaciones en nuestra investigación fue la dificultad al aplicar nuestro instrumento ya que varios contadores no lo quisieron contestar o se tuvo que insistir para que lo hicieran. A pesar de que se desarrolló considerando lo delicado y confidencial de la información. Así como tener acceso a información estadística de las autoridades respecto a las auditorías a contribuyentes con partes relacionadas nacionales.

Se recomienda para futuras investigaciones ahondar respecto a formas prácticas y sencillas de documentar el tipo de operaciones que resultaron con menor incidencia en esta investigación de acuerdo a la lista incluida en la pregunta número 5 del instrumento aplicado.

La necesidad de aumentar la recaudación por parte del Estado, ha impulsado la evolución del Sistema de Administración Tributaria (SAT) al implementar sistemas de información que le permiten tener acceso a datos detallados de las operaciones de todos los contribuyentes. Uno de sus objetivos es apoyarse de esos medios electrónicos que son seguros y eficientes, para reforzar la cultura contributiva en México. El propósito es aumentar la fiscalización y si bien en la actualidad los precios de transferencia entre partes relacionadas nacionales no ha sido uno de las líneas principales de la auditoría fiscal, si han ido en aumento las revisiones por parte de la autoridad fiscal. Motivo por el cual es deseable que los contribuyentes tomen las medidas necesarias para evitar problemas fiscales en el futuro.

## VI. Anexos.

### 6.1. Anexo 1. Cuestionario aplicado.

 <b>UNIVERSIDAD AUTONOMA DE BAJA CALIFORNIA</b> <b>MAESTRIA EN IMPUESTOS</b>		
<p><b>Estimado (a) participante:</b>                      El presente cuestionario tiene como propósito recabar información sobre Precios de Transferencia entre Partes Relacionadas Nacionales. Consta de una serie de 12 preguntas. La información que se recabe tiene como objeto la realización de un trabajo de investigación relacionado con dichos aspectos.                      No hace falta su identificación personal en el presente instrumento, solo es de interés los datos que pueda aportar de manera sincera y la colaboración que pueda brindar, garantizando de antemano el uso o confidencialidad de la información proporcionada.                      ¡Muchas Gracias, por su Valiosa Colaboración!</p>		
<p><b>1. Edad</b></p> <p><input type="checkbox"/> a) 23-30</p> <p><input type="checkbox"/> b) 30-40</p> <p><input type="checkbox"/> c) 40-50</p> <p><input type="checkbox"/> d) 60 en adelante</p>	<p><b>2. Escolaridad</b></p> <p><input type="checkbox"/> a) Licenciatura</p> <p><input type="checkbox"/> b) Especialidad</p> <p><input type="checkbox"/> c) Maestría</p> <p><input type="checkbox"/> d) Doctorado</p>	<p><b>3. Practica Profesional</b></p> <p><input type="checkbox"/> a) 1 a 5 años</p> <p><input type="checkbox"/> b) 6 a 10 años</p> <p><input type="checkbox"/> c) 11 a 20 años</p> <p><input type="checkbox"/> d) 20 o más años</p>
<p><b>4. ¿Sus clientes tienen operaciones con partes relacionadas nacionales?</b></p> <p><input type="checkbox"/> a) Ninguno</p> <p><input type="checkbox"/> b) Algunos</p> <p><input type="checkbox"/> c) La mayoría</p> <p><input type="checkbox"/> d) Todos</p>		
<p><b>5. Seleccione los tipos de operación que realizan estas partes relacionadas:</b>                      (Indicar en el recuadro el número aprox. De las en presas que realizan dichas operaciones)</p> <p><input type="checkbox"/> Compra-Venta.</p> <p><input type="checkbox"/> Actividades de distribución.</p> <p><input type="checkbox"/> Servicios administrativos/profesionales.</p> <p><input type="checkbox"/> Arrendamientos.</p> <p><input type="checkbox"/> Reembolsos.</p> <p><input type="checkbox"/> Gastos de publicidad.</p> <p><input type="checkbox"/> Regalías.</p> <p><input type="checkbox"/> Transmisión de intangibles en reestructuras.</p> <p><input type="checkbox"/> Enejenación de acciones e intangibles.</p> <p><input type="checkbox"/> Enejenación de activos fijos y su compra.</p> <p><input type="checkbox"/> Intereses.</p> <p><input type="checkbox"/> Otra <input style="width: 200px;" type="text"/></p>		
<p><b>6. ¿Qué porcentaje de estos contribuyentes son Personas Morales cuyos Ingresos no rebasan los 13 millones de pesos?</b> <input style="width: 50px;" type="text"/></p>		
<p><b>7. ¿Qué porcentaje de estos contribuyentes son Personas Físicas cuyos Ingresos no rebasan los 3 millones de pesos?</b> <input style="width: 50px;" type="text"/></p>		
<p><b>8. ¿Estos contribuyentes realizan estudios de precios de transferencia?</b></p> <p><input type="checkbox"/> a) Ninguna</p> <p><input type="checkbox"/> b) Algunas</p> <p><input type="checkbox"/> c) La mayoría</p> <p><input type="checkbox"/> d) Todas</p>		
<p><b>9. ¿Se documentan estas operaciones con algún procedimiento en particular?</b></p> <p><input type="checkbox"/> a) No</p> <p><input type="checkbox"/> b) Si. Describa: <input style="width: 250px;" type="text"/></p>		
<p><b>10. ¿Se tiene alguna evidencia documental que respalde que la operación se efectuó respetando el principio de plena competencia es decir, que se consideraron para estas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables?</b></p> <p><input type="checkbox"/> a) No</p> <p><input type="checkbox"/> b) Si. Describa: <input style="width: 250px;" type="text"/></p>		
<p><b>11. ¿Qué porcentaje de estos contribuyentes ha sido objeto de revisiones por parte de la autoridad respecto a sus operaciones con partes relacionadas?</b> <input style="width: 50px;" type="text"/></p>		
<p><b>12. ¿Cómo resultado de las facultades de comprobación de la autoridad, les han determinado créditos fiscales a los contribuyentes del punto anterior?</b></p> <p><input type="checkbox"/> a) Si                      Monto del Crédito Fiscal      \$ <input style="width: 50px;" type="text"/></p> <p><input type="checkbox"/> b) No</p>		
<p><b>13. ¿Se ha interpuesto algún medio de defensa consecuencia de estos créditos fiscales determinado por la autoridad?</b></p> <p><input type="checkbox"/> a) Si</p> <p><input type="checkbox"/> b) No</p>		

## **6.2. Anexo 2. Guía de Consulta.**

Las personas Morales y Personas Físicas que celebren operaciones con partes relacionadas nacionales deberán efectuar sus operaciones considerando los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Es decir, los montos de las operaciones deberán ser a precios de mercado.

Es importante que las operaciones realizadas entre partes relacionadas queden documentadas de tal forma que se pueda comprobar que los montos y precios de dichas operaciones son a valor de mercado. Para esto se deben realizar estudios de precios de transferencia a través de los cuales se aplican los métodos establecidos en la Ley del ISR.

Sin embargo debido al alto costo administrativo y financiero que esto representa la autoridad fiscal releva a algunos contribuyentes de realizarlos, estos son: Las Personas Físicas, las Personas Morales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior por actividades empresariales y servicios profesionales no hayan excedido de \$13,000,000 y 3,000,000 respectivamente. No obstante deberán cumplir con la obligación de realizar sus operaciones a valor de mercado.

A continuación se enlistan algunas recomendaciones para documentar una operación de Compra-Venta de bienes:

1. Identificar cuáles son las partes relacionadas con las que se efectúan estas operaciones.
2. Realizar Cotizaciones con diferentes proveedores.
3. Realizar avalúos en caso de compra venta de bienes inmuebles.
4. Comparar precios de una transacción similar, realizada con un tercero independiente.
5. Elaborar contratos en donde se manifiesten las condiciones de la operación.

## VII. Referencias

Arango, J. (1998). Cronología de la construcción europea. RAE: *Revista Asturiana de Economía*, (11), 233.

Arias, F. (2006). *El proyecto de investigación. Introducción a la metodología científica*. Recuperado de: [http://www.academia.edu/9103795/Fidias\\_G.\\_Arias\\_El\\_Proyecto\\_de\\_Investigaci%C3%B3n\\_5ta.\\_Edici%C3%B3n](http://www.academia.edu/9103795/Fidias_G._Arias_El_Proyecto_de_Investigaci%C3%B3n_5ta._Edici%C3%B3n)

Berumen, R. (2012). *La deserción en un modelo de educación media superior en línea para adultos: estudio de casos y propuestas de modelos efectivos para disminuirla*. Recuperado de: <https://repositorio.itesm.mx/ortec/handle/11285/571668>

Bettinger, B. H., (1997). *Precios de transferencia: sus efectos fiscales*, México DF, México, Ediciones Fiscales ISEF, S.A.

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, *Código Fiscal de la Federación*, 2016, Recuperado de: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF\\_181115.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF_181115.pdf).

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, *Ley del Impuesto Sobre la Renta*, 2016, Recuperado de: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR\\_181115.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_181115.pdf).

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, *Ley Aduanera*, 2016, Recuperado de: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/12\\_291214.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/12_291214.pdf).

Cameron, R. y Neal, C. (2014). *Historia económica mundial*. Recuperado de <http://www.books.google.com.mx>

Carly, A. (2011). *Sistema de recaudación tributaria en materia de impuesto sobre las actividades económicas de la industria, comercio, servicio e índole similar*. Recuperado de <http://pcc.faces.ula.ve/Tesis/Especialidad/Alberto%20S.%20Carly/Tesis%20de%20Grado%20Autor%20Alberto%20Carly.pdf>

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2013). *El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe*. Recuperado de <http://www.biblioteca.ciat.gob>

Cerron, L. G.G., (2011), Precios de transferencia, las obligaciones formales en los países de Latinoamérica que han adoptado la metodología OCDE. *Cuadernos de formación*. 13/2011, 51-84. Recuperado de <http://www.ief.es>.

Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF), (2016), *Normas de Información Financiera (NIF)*, México DF, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Cornejo, P. A. (2007). El Foro conjunto de precios de transferencia. *Cuadernos de Formación. Colaboración*, 4(07).

Galindez, J. y Sosa, A. (2014) Una Revisión a la problemática de los Precios de Transferencia en América Latina en el marco de las acciones propuestas por la OCDE en su plan de acción BEPS. *Revista de administración tributaria*, N.37, 18-32. Recuperado de <http://www.biblioteca.ciat.org>

- García, P. F. A. (2005). Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea. *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, (9), 3-47.
- Gudiño, P.J.J., (2005). *Introducción al Amparo Mexicano*. México D.F., México. P.35.  
Recuperado de: <http://www.books.google.com.mx>
- Hernández O. y Justo A. (2012). Precios de Transferencia. *En Cuadernos de formación*. 15/2012 (8), 51-63. Recuperado de: [www.ief.es](http://www.ief.es).
- Hernández, S. R., Fernández C. C., Baptista L.P. (2014). *Metodología de la investigación*, México D.F., México., Mc Graw-Hill.
- IMCP, (2011), *Precios de Transferencia, Ciudad de México*, D.F., México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.
- Juan, B. (2007), *Esbozo de historia universal*, México D.F., México, Grijalbo.
- Lemaitre, N. (2004). *Visión global de la comercialización de la música popular. Caso: industria discográfica en México*. Recuperado de: [http://catarina.udlap.mx/u\\_dl\\_a/tales/documentos/lemg/lemaitre\\_w\\_n/capitulo\\_4.html](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lemg/lemaitre_w_n/capitulo_4.html)
- Mancilla, R. M. E. (2010). Auditoría tributaria de los precios de transferencia de las multinacionales en México. *Cuadernos de Contabilidad*, 11(29), 473-492.
- Monje, A. C. A. (2011), *Metodología de la investigación cuantitativa y cualitativa*, Universidad Surcolombiana, Recuperado de <https://carmonje.wikispaces.com> (82).



Mosqueda, A. R. M., (2009), *Precios de transferencia: estrategia y norma fiscal*, México DF, México, Cengage Learning Editores S.A. de C.V.

Naciones Unidas, (2013), Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Recuperado de <http://www.un.org>

OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos), (2011), *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 22 de Junio de 2010*, Madrid, España, Instituto de estudios fiscales (IEF). Doi: 10.1787/9789264202191-e.

OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos), (2002), *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, México DF, México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria.

OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos), (2011), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, Madrid, España, Instituto de estudios fiscales (IEF). Recuperado de <http://www.estrategiafiscal.net>

OECD (2016). Historia-OECD. México: OECD. Recuperado de <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/historia-ocde.htm>.

ONU, (2016), Naciones Unidas, recuperado de <http://www.un.org>

Pardo, W. y Castañeda V. (2015), *Caracterización de las prácticas deportivas como propiciatorias de la formación integral*. Recuperado de <https://repository.javeriana.edu.co/handle/10554/18709>

Platas, G.A. (2015), Colegio de contadores públicos de San Luis Potosí: Boletín de la comisión regional de precios de transferencia. San Luis Potosí, México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos Región Centro Occidente. Recuperado de <http://www.ccpslp.org.mx>.

Promexico Inversión y Comercio (2016). Comercio: México y sus tratados de libre comercio con otros países. México: Promexico. Recuperado de: <http://www.promexico.gob.mx/comercio/México-y-sus-tratados-de-libre-comercio-con-otros-paises.html>.

Puente, E. M. L., y Valle, R.F. (2016). Reglamentación fiscal sobre precios de transferencia entre partes relacionadas: perspectiva de la problemática internacional y de México. *Mercados y Negocios (1665-7039)*, 13.

Rivera, O. R. (2015). Precios de Transferencia: perspectiva latinoamericana. VIII *Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*, 7.

Rivas, T.L.A. (2004). *¿Cómo hacer una Tesis de Maestría?*. México D.F., México, Ediciones Taller Abierto.

Rodríguez, J., Gómez, S.O., Ramírez. S. (2008). *Historia Universal*. México D.F., México: Limusa.

Sistema de Administración Tributaria (2016), SAT: Criterios Normativos. México: SAT.

Recuperado de:

[http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Paginas/criterios\\_normativos\\_2015.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/criterios_normativos_2015.aspx)

Sistema de Administración Tributaria (2016), SAT: Resolución Miscelánea Fiscal 2016. México:

SAT. Recuperado de:

[http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Paginas/resolucion\\_miscelanea\\_2016.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/resolucion_miscelanea_2016.aspx)

Tanzi, V. (2001). La globalización y la acción de las termitas fiscales. *Finanzas y desarrollo: publicación trimestral del Fondo Monetario Internacional y del Banco Mundial*, 38(1), 34.

Trape, V. M. (2005). El Foro sobre precios de transferencia en la Unión Europea. *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, (825), 161-172.

Union Europea: Commission of the European Communities, 2001, Company Taxation in the Internal Market. Recuperado

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/company\\_tax\\_study\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/company_tax_study_en.pdf)