

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN**



**Análisis teórico práctico de los precios de transferencia en
México**

**Tesis que para obtener el grado de
MAESTRO EN CONTADURÍA**

**Presenta:
Guillermo Gallardo Cruz**

**Director de tesis:
M.C. Leonel Rosiles López**

Mexicali, Baja California, México

Julio de 2005

ÍNDICE

Resumen	4
 CAPÍTULO I. Introducción	
1.1 Planteamiento del problema	5
1.2 Objetivos de la investigación	6
1.3 Justificación	6
1.4 Metodología	7
1.5 Definición de términos	8
 CAPÍTULO II. Antecedentes de los precios de transferencia	
2.1 La manipulación de los precios	10
2.2 Estrategias fiscales internacionales	11
2.3 Planeación fiscal internacional	12
2.4 Técnicas de planeación fiscal internacional	12
2.5 Enfoques para su resolución	13
2.6 La doble tributación	16
2.7 Instrumentos de control	17
 CAPÍTULO III. Elementos internacionales de control	
3.1 El Principio de plena competencia (OCDE)	19
3.2 Rangos Arm's Length	20
3.3 Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión	29
3.4 Acuerdos para intercambio de información tributaria.	41
3.5 Legislación domestica	50
 CAPÍTULO IV. Configuración de los precios de transferencia	
4.1 Sujetos de precios de transferencia	52
4.2 Operaciones sujetas al precio de transferencia	53
4.3 El principio de igualdad y la determinación de los precios	56
4.4 La comparabilidad	56
4.5 Selección de empresas comparables	59
4.6 Ajustes de precios de transferencia	61
 CAPÍTULO V. Métodos de precios de transferencia.	

5.1 Métodos de precios de transferencia en México	71
5.2 Métodos específicos	71
5.3 Métodos genéricos	71
5.4 Métodos tradicionales o directos	74
5.5 Métodos no tradicionales	83
5.6 Regla del mejor método aplicable	93

CAPÍTULO VI. Acuerdos anticipados de precios de transferencia APA'S

6.1 Definición	95
6.2 Antecedentes	96
6.3 Procedimiento de los APA's en México	96
6.4 Procedimiento de los APA's en los Estados Unidos de América	99
6.5 Solicitudes bilaterales o multilaterales	103
6.6 Procedimiento amistoso	105

CAPÍTULO VII. Los de precios de transferencia y la industria maquiladora

7.1 Antecedentes	106
7.2 Estructura interna de las maquiladoras	106
7.3 Estudio de precios de transferencia y la industria maquiladora	107
7.4 Safe Harbor	108
7.5 Estudio de precios de transferencia conforme a rendimiento sobre activos (ROA)	114
7.6 Otras disposiciones aplicables	121

Conclusiones	125
---------------------	------------

Fuentes Consultadas	129
----------------------------	------------

Resumen

En esta tesis se aborda la problemática de la doble tributación internacional, tanto de personas físicas como de personas morales, partiendo de los conceptos de control fiscal en materia de operaciones entre partes relacionadas y sus efectos respecto de sus establecimientos permanentes, compañías subsidiarias, afiliadas y asociadas en el extranjero.

Por una parte el problema de la doble tributación internacional repercute en las decisiones corporativas que tratan de evitar los efectos nocivos derivados de la existencia simultánea de sistemas fiscales opuestos, adoptados por las administraciones fiscales de fuente y residencia. Por otra parte, y como consecuencia de la simulación de precios en que incurrían los contribuyentes para efectuar un solo pago por sus rentas gravadas y en ocasiones evitar el pago de impuestos, las autoridades asumen sus facultades de comprobación en busca de una justa determinación de ingresos y deducciones generados en sus respectivos territorios.

Se plantean una serie de antecedentes con el objeto de ubicarnos y facilitar la comprensión del problema, destacando los esfuerzos que se han realizado en el entorno mundial orientados a su resolución, primeramente y desde la perspectiva de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico se intenta identificar la relación de administración, control o capital que surge de la existencia recíproca de intereses entre las partes operantes y las disposiciones legales recogidas por las administraciones fiscales locales, apoyadas en disposiciones internacionales tendientes a que mediante la aplicación de métodos y ajustes, se logre que un residente y su establecimiento permanente, una tenedora y sus asociadas sean vistos como entidades separadas a fin de que se eliminen los efectos de condiciones especiales en la determinación de utilidades.

En este sentido, la presente tesis, mediante el uso de ejemplos sencillos y la elaboración de casos prácticos de los distintos métodos, intenta poner a la disposición del lector de manera modesta una herramienta de consulta para la comprensión de los términos técnicos y las disposiciones legales en relación con la aplicación de los precios de transferencia y sus repercusiones.

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En el entorno económico actual gran parte del comercio internacional se efectúa entre partes relacionadas, el clima mundial de negocios se caracteriza por la globalización, que pretende la eliminación de las fronteras nacionales para promover el libre flujo de bienes y servicios, las empresas se han expandido en busca de nuevos mercados o de ventajas y condiciones más favorables para poder competir en un mercado cada vez mas diversificado.

De esta práctica derivan una serie de premisas que afectan el ámbito fiscal de las entidades multinacionales, ya que mientras las empresas buscan reducir sus costos e incrementar sus beneficios, las autoridades fiscales, de las diversas entidades pretenden una retribución justa de los beneficios generados.

En términos generales, cuando una empresa multinacional inicia operaciones en el extranjero, debe conocer las particularidades del sistema fiscal que afectaran las transacciones intercompañía, los Estados han desarrollado una amplia gama de esquemas fiscales que no necesariamente son congruentes entre sí, normalmente las empresas involucradas pretenden generar las utilidades en el país en donde le sea más benéfico en términos de su patrimonio y, en consecuencia, los países involucrados pretenden regular estas actividades de manera que se eviten practicas injustas en cuanto a la distribución y la justa participación en las beneficios generados.

Lo anterior plantea una problemática compleja y difícil de resolver pues se pretende estandarizar los diversos criterios respecto a la premisa de “Valor de Mercado” o “Precio de Mercado”, entre partes relacionadas.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, (OCDE) a establecido una serie de directrices para la regulación de las operaciones entre empresas relacionadas, partiendo del Principio de Plena Competencia (Arm's Length Principle), considerando que la relación entre las empresas no debería afectar los términos de las operaciones y para ello, establece que las condiciones pactadas en operaciones entre empresas relacionadas deben ser las mismas que se hubieran acordado en operaciones comparables, con empresas independientes bajo circunstancias similares.

El presente trabajo se planteo como material de apoyo y aborda los lineamientos básicos desde el punto de vista de la legislación fiscal mexicana, y algunos ejemplos prácticos para facilitar su comprensión.

1.2 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

Tomando en consideración de que se trata de un tema complejo y relativamente nuevo dentro de nuestra legislación fiscal, ya que sus antecedentes formales datan del año de 1995, con el establecimiento de algunas reglas aplicables a empresas Maquiladoras, habiendo incorporado los fundamentos de las reglas internacionales hasta el año de 1997 en nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta, el presente trabajo pretende proporcionar al interesado los siguientes aspectos:

- 1- Definir el alcance y los efectos fiscales en nuestro país, de la figura “precios de transferencia “
- 2- Analizar los antecedentes respecto a las prácticas comerciales entre empresas de grupo que motivaron la normatividad
- 3- Analizar y detallar los instrumentos internacionales para el control de las operaciones intercomañia.
- 4- Definir y analizar los sujetos del precio de transferencia destacando las operaciones reguladas por la legislación, y su configuración.
- 5- Recopilar los distintos tipos de ajustes de precios de transferencia y presentar una síntesis practica que facilite la comprensión de los términos técnicos.
- 6- Describir los métodos de precios de transferencia en nuestra legislación destacando sus modalidades, desarrollando algunos casos prácticos para su mejor comprensión.
- 7- Analizar las disposiciones en relación con los acuerdos anticipados de precios de transferencia, sus modalidades, ventajas y desventajas.
- 8- Hacer una exposición practica sobre los efectos de esta figura en la industria maquiladora, destacando sus opciones y modalidades.

1.3 JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

No obstante que la elaboración de un estudio de Precios de Transferencia requiere de la participación de al menos tres disciplinas profesionales, la presente tesis, tiene el propósito de permitir a los interesados evaluar las diversas alternativas respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales en materia de partes relacionadas y precios de mercado, poner al alcance de los interesados de manera sencilla y practica las alternativas, métodos y técnicas de precios de transferencia y, definir los riesgos por el incumplimiento y la selección de opciones.

Dar a conocer los riesgos y beneficios de acogerse a un acuerdo anticipado de precios bilateral o multilateral y determinar sus consecuencias.

Aportar información de apoyo a los interesados a sobre los términos asociados con el tema, analizando sus alcances y definiciones.

1.4 METODOLOGÍA

La presente tesis se planteo partiendo del análisis conceptual de las reglas y procedimientos particulares establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los lineamientos generales desarrollados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación

Con el objeto de comprender el caso de estudio se incluirá un ejemplo practico que permita ilustrar mejor la manera en como un precio de transferencia de una empresa multinacional puede ser fijado de una manera tal que reduzca o inclusive cancele el pago de impuestos en determinado país.

Se considera necesario, para la mejor comprensión del tema analizar los métodos que en materia de precios de transferencia contempla nuestra legislación y la mecánica que utiliza dicho método para saber si dos o más empresas están operando a valores de mercado en sus transacciones con partes relacionadas.

Deberemos destacar los beneficios de los acuerdos anticipados de precios, sus modalidades, antecedentes y las reglas particulares para su negociación, la información específica para su negociación, las condiciones críticas y los periodos o plazos de aplicación.

Se abordara el tema de la problemática sobre la obtención de información sobre empresas comparables, el alcance de sus operaciones, sus diferencias significativas en cuanto a la determinación de sus precios y la eliminación de estas mediante ajustes razonables.

En segundo termino, se planteara un análisis práctico comparativo, entre la aplicación del “Safe Harbor” y el estudio de precios de transferencia para la Industria Maquiladora de Exportación, destacando los efectos en costos respecto a la selección de alternativas.

Será objeto de análisis también, el termino “ajuste” en materia de precios de transferencia, recopilando los distintos tipos de ajustes y presentando una síntesis practica que facilite el uso de los términos técnicos.

1.5 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

Ajustes de precios de transferencia: Es el encaje o medida proporcionada mediante la aplicación de técnicas, con el fin de adecuar, homologar o corregir un precio o costo con relación de otro.

APA's: Es un acuerdo entre el contribuyente y las autoridades fiscales sobre la metodología de precios de transferencia que será aplicable a una transacción entre partes relacionadas.

Convenios para evitar la doble tributación: Son acuerdos fiscales entre países desarrollados o en vías de serlo, producto de los esfuerzos internacionales, orientados a eliminar el efecto de gravar más de una vez un mismo ingreso.

Doble Tributación: Es el efecto de gravar más de una vez un mismo acto o actividad por dos o más autoridades fiscales.

Impuestos: Son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la misma y que sean distintas a las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Media aritmética: En una variable estadística, es la suma de todos los posibles valores ponderada por la frecuencia de los mismos.

Métodos de precios de transferencia: Es el conjunto de técnicas que sirven para estructurar las transacciones ínter compañía respecto a las operaciones internacionales de grupo, con el fin de ajustarlas a valores de mercado.

Partes Relacionadas: Es la vinculación entre dos o más empresas o personas, resultante de la participación directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra.

Planeación Fiscal Internacional: Es la utilización de la legislación fiscal de dos o más países con objeto de reducir, diferir o desaparecer legalmente la carga fiscal del contribuyente.

Precios de Transferencia: Son 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.

Regresión Lineal: Es la correlación de Pearson o métodos de mínimos cuadrados, el procedimiento de encontrar la ecuación de la recta que mejor se ajuste a un conjunto de puntos.

Vinculación: Es la relación económica o accionaria que se refleja entre los actos llevados a cabo entre dos o más partes, cuando uno de ellos posee interés en los negocios del otro, o bien cuando existan intereses comunes entre ambos, inclusive cuando una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de estos.

CAPÍTULO II. ANTECEDENTES

2.1 La manipulación de los precios.

La práctica de establecer precios que transfieran la propiedad de bienes, servicios, intangibles o productos financieros, que distan de los precios de mercado entre partes relacionadas, existe desde que se inicio en el mundo el crecimiento de los grandes grupos multinacionales.

Con la conclusión de la segunda guerra mundial, propicio la expansión de las grandes firmas multinacionales de los Estados Unidos sobre Europa y Asia, y con esto, la practica de la manipulación de los precios con los que se transferían bienes, servicios intangibles y financieros, estas practicas generaron en un principio la distorsión de la información financiera y la manipulación de la base tributaria.

No obstante que el problema era ampliamente conocido y abordado por estudios académicos que demostraban que las practicas no eran otra cosa que una manipulación dolosa de las transacciones de las empresas de grupo, no fue hasta la década de los 80 cuando por primera vez en la historia de las administraciones tributarias, los Estados Unidos de América y el Reino Unido, incorporaron en su legislación métodos para evitar la posible elusión fiscal resultante de la manipulación de los precios de transferencia en los grandes grupos de empresas trasnacionales.

A partir de 1979, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, motivada por la problemática que representa el tema, empieza a publicar los resultados de sus estudios sobre el particular, con el objeto de dar a conocer los efectos del uso de los precios de transferencia y así mismo, publica propuestas para su regulación.

En el año de 1995, publica la guía de aplicación de los precios de transferencia titulada “Transfer Pricing Guidelines for Multinacional Enterprises and Tax Administrations”, la cual sigue vigente hasta la fecha. Esta guía comprende las reglas de operación para fijar o estudiar los precios de transferencia, norma la relación entre el grupo multinacional y la autoridad administrativa y recomienda que en su aplicación deba buscarse en principio la eliminación de la doble tributación, y que esta solo pueda darse cuando exista defraudación a alguna de las partes involucradas.

2.2 Estrategias fiscales internacionales.

El fenómeno de la globalización impulsado por la dinámica mundial en la firma de tratados de libre comercio, zonas aduaneras y la eliminación de barreras e impuestos al comercio mundial, los incentivos financieros y los estímulos fiscales, han impulsado la expansión del intercambio de bienes, servicios, inversión especulativa y flujos de capital a través de las fronteras, dada esta circunstancia, los grandes capitales han invertido gran cantidad de recursos en encontrar nuevas estrategias para eludir el pago de impuestos, así mismo, las autoridades fiscales han buscado la manera de atenuar los efectos de dichas estrategias.

Para ilustrar lo anterior, se propone el siguiente ejemplo:

Supongamos que la empresa Mexicana “X” desea exportar 100,000.00 dólares de mercancía la cual tiene un costo de 60,000.00 dólares, a la empresa “Doble XX” en los Estados Unidos, si la operación se hiciera directamente la empresa mexicana “X” tendría los siguientes resultados:

	Dolares	%
Ingresos	100,000.00	
Deducciones	60,000.00	
Utilidad Fiscal	40,000.00	100
Isr 33%	13,200.00	33
Utilidad Neta	26,800.00	67

La misma operación utilizando un esquema de estrategia fiscal internacional, incluyendo una sociedad domiciliada en un paraíso fiscal, en donde supongamos que la empresa mexicana “X” enajena la misma mercancía a la empresa “Triple XXX, Panamá” en un valor de 65,000.00 dólares, y la empresa de Panamá enajena dichas mercancías a la empresa norteamericana “Doble XX” en 100,000.00 dólares, el efecto sería el siguiente:

	“X” México	“XXX” Panamá	“X” Grupo	%
Ingresos	65,000.00	100,000.00	100,000.00	
Deducciones	60,000.00	65,000.00	60,000.00	
Utilidad Fiscal	5,000.00	35,000.00	40,000.00	100%
Isr 33%	1,650.00	0	1,650.00	4%
Utilidad Neta	3,350.00	35,000.00	38,350.00	

La manipulación de precios buscando bases y tasas de tributación más favorables, es precisamente lo que la legislación en materia de precios de transferencia busca evitar, con la finalidad de minimizar los efectos nocivos que estas prácticas ilícitas causan a los países generadores de la fuente de riqueza.

2.3 Planeación fiscal internacional.

La planeación fiscal internacional debe entenderse como la práctica de utilizar las legislaciones fiscales de dos o más países con el objeto de reducir, diferir o desaparecer legalmente las cargas fiscales.

2.4 Técnicas de planeación fiscal internacional:

a) Técnica de desvío de utilidades;

Se da cuando el contribuyente quiere desviar utilidades potencialmente gravadas por países considerados como fiscalmente caros, entre empresas del grupo multinacional, enviando las bases gravables a jurisdicciones fiscales con bases reducidas de gravamen o con tasas bajas de tributación.

b) Técnica de distribución de activos;

Esta técnica se basa en actos como cambios de residencia fiscal, liquidación de sociedades, liquidación de sucursales, reducciones de capital, son también técnicas para eludir cargas fiscales futuras, dentro de este grupo de estrategias también se pueden clasificar los actos o actividades realizadas en jurisdicciones de baja o nula imposición fiscal (paraísos fiscales)

Los países con legislaciones estandarizadas han actuado para la eliminación de estas situaciones, en nuestro caso a partir del ejercicio 2002, la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 12 dispone que el cambio de residencia fiscal a otro país constituye para efectos fiscales una liquidación, razón por lo cual el contribuyente que realice el cambio de residencia fiscal deberá previamente liquidar los impuestos que debe a la autoridad administrativa, por otro lado, en el caso de los paraísos fiscales, nuestra legislación obliga al contribuyente a que las operaciones que realice mediante este tipo de figuras deben tributar por sus resultados en territorio nacional.

c) Técnica de extracción de utilidades;

Se basa en extraer de sus empresas subsidiarias las utilidades mediante cargos por diversos conceptos, los cuales pueden ser;

1.- Cargos por contratos intangibles

- Patentes
- Marcas
- Nombres comerciales
- Procedimientos
- Licencias de uso.

2.- Cargos por programas de investigación y desarrollo

3.- Cargos por servicios profesionales

- Comisiones
- Asesorías
- Marketing
- Publicidad

4.- Cargos por servicios financieros

- Prestamos
- Operaciones financieras derivadas
- Seguros

Conceptos como los anteriores en el caso de financiamientos, cuando el préstamo lo otorga una financiera relacionada domiciliada en un paraíso fiscal, se logra vía intereses, transferir fuertes cantidades de dinero sin causar impuesto a una jurisdicción donde tampoco causara impuesto por tratarse de un paraíso fiscal.

Cualquiera de las estrategias anteriores transferiría recursos a la casa matriz o a la oficina que esta última designe, nuestra ley prevé en este sentido, que de darse una operación como esta el pago que realice el residente en territorio nacional a una sociedad domiciliada en un paraíso fiscal será considerado como un gasto no deducible

2.5 Enfoques para su resolución

Como se ha señalado, es evidente que los intereses de las empresas multinacionales no coinciden con los intereses de las administraciones fiscales de los países involucrados, sin embargo, no debe darse como un hecho que las empresas transnacionales en todos los casos busquen eludir el pago de contribuciones en el país generador de la riqueza, existen también una serie de circunstancias que pueden hacer que los precios por los que se enajenan

productos, servicios, acciones o intangibles, discrepen de los que hay en el mercado y que en la practica son normales. Eventos como estrategias de mercado, riesgos incurridos, situaciones de mercado o en su caso el tipo y las características de los bienes enajenados o las funciones realizadas.

Si bien la manipulación puede darse en la practica, esta puede estar justificada, en estos casos, las administraciones fiscales deberán reconocer los casos en donde no exista fraude, dolo, mala fe o negligencia para evitar que los grupos trasnacionales lleguen a tributar dos veces por el mismo concepto, y que si en algún caso una de las administraciones liquidara un crédito por efecto de una violación al principio de “Arm’s Length” sin que existan conductas lesivas, el otro país deberá reconocer el ajuste correspondiente en la empresa relacionada ubicada en su jurisdicción con objeto de evitar la doble tributación.

Derivado de lo anterior las legislaciones locales de cada país, en busca de una solución a esta problemática han desarrollado los siguientes enfoques:

a).- Principio “Arm’s Length”

Este principio pretende que las empresas relacionadas ya sea en su capital, en la administración o en el control, realicen sus transacciones a los precios que las hubieran realizado con empresas independientes bajo circunstancias similares, este enfoque lo ha respaldado la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, debido a que respeta la individualidad de cada una de las empresas involucradas y su aplicación correcta, cuando no existe fraude, elimina la posibilidad de la doble tributación.

b).- Método de participación de utilidades

Este método pretende reasignar la utilidad global del grupo después de impuestos, entre las diversas subsidiarias y su casa matriz, sobre una “base de prorrateo”, de acuerdo a nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta, esta base podría ser el total de activos del grupo, el total de costos del grupo o el total de gastos incurridos a nivel del grupo.

Artículo 216 Ley del Impuesto Sobre la Renta

Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 215 de esta Ley, se podrán aplicar cualquiera de los siguientes métodos.

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

a)- Se determinara la utilidad de operación global mediante la suma de las utilidades de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación

b)- La utilidad de operación global se asignara a cada una de la persona relacionada considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, recomienda que esta metodología no sea utilizada ya que genera doble tributación y su aplicación es arbitraria, dejando al contribuyente en estado de indefensión.

Este método genera dudas en al sentido de su aplicación, cada base de prorrateo que se aplique genera resultados diferentes, si se toman como base de prorrateo los activos del grupo seguramente las utilidades se concentraran en la casa matriz, pero si se toman los gastos como base de prorrateo, entonces posiblemente la utilidad se concentrara en las subsidiarias.

No es posible afirmar que este método hace justicia al país generador de la fuente de riqueza, pues siempre prevalece la duda en cuanto a la metodología de la determinación de la utilidad en relación con su base de prorrateo.

c).- Impuesto mínimo por país:

Este enfoque parte de la base de que cada país imponga un impuesto mínimo de tributación basado en un rendimiento de mercado mínimo esperado sobre el capital de la empresa.

En el caso de nuestro país existe desde 1989 la Ley del Impuesto al Activo, la cual en principio grava el capital involucrado en una empresa a un rendimiento mínimo de mercado como se ilustra en el siguiente ejemplo:

Calculo del Rendimiento Minimo Esperado		
Valor del Activo		100,000.00
(-) Valor de las Deudas		50,000.00
Base del Impac		50,000.00
Tasa de Impac	1.80%	900
Valor de Capital Invertido		50,000.00
Tasa Mínima de Mercado		5.45%
Utilidad Fiscal Mínima		2,727.27
Isr		33%
Impuesto Mínimo		900

(Rendimiento minimo esperado 1.8% / 33%)

El Impuesto al activo en México es el equivalente a lo que internacionalmente se conoce como Impuesto Mínimo, garantiza para el erario público una tributación adicional, discriminando el hecho de que su aplicación en ocasiones genera tributación en donde no existe base gravable.

2.6 La doble tributación

La doble tributación se da cuando un mismo acto es gravado más de una vez ya sea por la misma autoridad o por dos o más autoridades de diversos países.

La doble tributación internacional desalienta la inversión productiva, la inversión financiera, el comercio y los servicios, por esto las legislaciones domésticas de los países, así como los tratados internacionales en esta materia, se han preocupado por resolver el problema, los modelos de tributación internacional de la Organización de las Naciones Unidas y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, recogen una serie de conceptos encaminados a evitar esta practica.

Nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo sexto, permite que todo el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, ya sea por personas físicas o personas morales, sea acreditado contra el impuesto sobre la renta causado en territorio nacional, siempre que cumpla con las condiciones siguientes:

- a).- Se acumule el ingreso en el extranjero adicionado con el impuesto sobre la renta retenido
- b).- Que el acto o actividad por la cual se causo el impuesto sobre la renta este gravado por nuestra legislación
- c).- El impuesto retenido en el extranjero sea acreditable en México hasta por el monto del impuesto que se hubiera pagado de acuerdo a nuestra Ley.

Existen tres métodos para eliminar la doble tributación por actos o actividades realizados con fuente de riqueza en un país extranjero, y son los siguientes:

a)- Método de Acreditamiento;

Este método puede aplicarse parcial o totalmente, de acuerdo a las disposiciones fiscales en particular y bajo algunas condiciones, ya sea el 100% o de acuerdo a algún tipo de proporción establecida en la legislación doméstica, dependiendo del tipo de acto o actividad realizada.

b)- Método de exención por país de residencia

Consiste en exentar en el país de residencia el acto o actividad que se realice en el extranjero, haciendo que el impuesto pagado en el extranjero se convierta en un pago definitivo, pero al mismo tiempo se exime al contribuyente de la acumulación del ingreso generado en dicho país.

c)- Método de deducción

Este método permite la deducción del impuesto pagado en el extranjero, convirtiéndolo en un gasto y disminuyendo así sus efectos de manera considerable.

2.7.- Instrumentos de control

La figura de precios de transferencia fue creada como un elemento de control en operaciones en las que se involucran más de dos empresas, con o sin residencia en un mismo país, para supervisar que las operaciones que efectúan se apeguen a la realidad y no sean especulaciones para lograr un beneficio fiscal, para que cumplan con su función deben contemplarse en la legislación fiscal aplicable en un determinado país, y además contar con los instrumentos legales que soporten su verificación en el ámbito internacional, siendo estos los “Convenios Internacionales Para Evitar la Doble Tributación” y los “Acuerdos Para el Intercambio de Información Tributaria”.

Los convenios para evitar la doble tributación, tienen como objeto eliminar las barreras que por efectos tributarios impiden una elección libre por parte de los inversionistas, para dirigir sus operaciones de un país en lugar de otro, neutralizan las inconveniencias impositivas y tratan de igualar las tasas y las tarifas entre los países participantes.

Los acuerdos para el intercambio de información tributaria son el elemento coercitivo y la base de los instrumentos legales que exigen el cumplimiento bajo los lineamientos de los tratados tributarios, ya que verifican y en su caso sancionan la actuación indebida del contribuyente.

En nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta, los artículos 215, 216 y 216 bis, establecen los lineamientos que configuran en el marco interno a los precios de transferencia, otorgando facultad a la autoridad para determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas de los sujetos pasivos que no cumplan con el principio de plena competencia.

Artículo 215 Ley del Impuesto Sobre la Renta

Los contribuyentes del título II de esta ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando

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

En caso contrario las autoridades 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 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.

Esta facultad la puede llevar a cabo la autoridad cuando en las operaciones que celebren las partes, exista o se refleje en una de ellas interés en los negocios de la otra, incluso cuando una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de aquellas.

Los tratados para evitar la doble tributación, además de determinar a que país le corresponde gravar las operaciones su gravamen y acreditamiento, también obliga a los países contratantes a resolver amistosamente desviaciones relacionadas con el precio que se le otorga a la transferencia de bienes y servicios que eventualmente pueden realizar las partes relacionadas.

Cuando la administración tributaria de un estado liquida una diferencia por efecto de una operación realizada entre partes relacionadas, siempre que no exista dolo, negligencia o fraude, debe proponer a la autoridad fiscal del otro estado el **“Ajuste de Correspondencia”**, para que permita si esta se encuentra de acuerdo, que la contraparte de la empresa en cuestión pueda presentar una declaración complementaria corrigiendo dicho efecto.

Artículo 217 Ley del Impuesto Sobre la Renta

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

CAPÍTULO III. Elementos Internacionales de Control

Para que los precios de transferencia cumplan con su función, deben además de contemplarse en la legislación fiscal aplicable a un determinado país, contar con soportes que le permitan la verificación de las operaciones entre empresas, con el fin de controlar los flujos de inversión y utilidades que se trasladen entre los entes que participan en la operación, siendo estos instrumentos los convenios internacionales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal y los acuerdos internacionales para el intercambio de información tributaria.

3.1 El Principio de Plena Competencia “Arm’s Length”

La legislación en materia de precios de transferencia están basadas en el principio de libre concurrencia, el cual presupone que las empresas relacionadas deben de realizar sus transacciones bajo las mismas condiciones de mercado abierto que se esperaría encontrar entre empresas independientes en operaciones similares bajo circunstancias parecidas.

Este principio también presupone casos de excepción como podría ser que un grupo multinacional discrepe de las condiciones de mercado pero que esto se deba a posibles estrategias de mercado implementadas a situaciones de financiamiento, a riesgos o acciones realizadas, a situaciones gubernamentales impuestas, o a circunstancias de carácter económico.

En los casos en donde estas circunstancias puedan probarse razonablemente y no existiendo dolo o mala fe podrá realizar los ajustes correspondientes, llegando a demostrar que se cumple con el principio.

El principio Arm’s Length se considera como un estándar internacional al que las empresas que componen los grupos internacionales deben apegarse para evitar que su contabilidad sea corregida por la autoridad administrativa reclamando el no cumplimiento de esta obligación, este principio que forma parte de las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico es recogido por las legislaciones fiscales de sus miembros y los tratados para evitar la doble tributación y dicho principio establece lo siguiente:

Cuando las condiciones son creadas o impuestas entre dos empresas relacionadas en sus relaciones comerciales y financieras y estas difieren de aquellas que hubieran ocurrido entre empresas independientes, en estos casos cualquier utilidad que debido a estas condiciones se acumulo en una de las empresas, pero por

razones de esas condiciones no se acumulo, puede ser incluida en las utilidades de las empresas y gravada en consecuencia.

Tanto las legislaciones domésticas de los países involucrados, como los tratados internacionales facultan a la autoridad hacendaría para modificar las bases tributarias de las empresas involucradas en el caso de manipular los precios a los cuales transfieren bienes, servicios, acciones, intangibles o productos financieros a empresas relacionadas con ellas.

El principio Arm's Length es la esencia de la legislación tributaria en este sentido generando los siguientes efectos:

- a. Gravamen por unidad de negocios. El principio Arm's Length obliga a determinar resultados fiscales bajo la base de unidades independientes como si se tratara de una unidad de negocios.
- b. Busca empatar la fuente de riqueza con el gravamen correspondiente dado a que grava empresa por empresa como si se tratara de una unidad de negocios.
- c. Equidad y desarrollo económico. Al gravar el ingreso por país donde se genera la fuente de riqueza se logra la equidad entre producción y gravamen, generado así recaudación, gasto publico y desarrollo.
- d. Eliminación de la doble tributación. La falta de respeto al principio Arm's Length genera distorsiones graves a las bases tributarias, las empresas involucradas subestiman sus pasivos fiscales y por lo tanto corren el riesgo de tributar dos veces por un mismo acto.
- e. Comparabilidad. El principio Arm's Length obliga a las empresas que realizan operaciones relacionadas a buscar empresas independientes que efectúen transacciones comparables en circunstancias similares. La comparabilidad en materia de operaciones, tamaño de empresas, estrategias comerciales, circunstancias económicas, riesgos asumidos, sistemas contables, entre otros, se vuelve una circunstancia critica para determinar si se cumple o no con dicho principio.
- f. No distorsión de mercados domésticos. El principio Arm's Length, tiene dado su enfoque de gravar a cada empresa relacionada como una unidad de negocios, un efecto directo en las economías domésticas; permite gravar en condiciones de libre mercado empresas y competidores que no tienen esa condición.

3.2 Rangos Arm's Length

El principio de plena competencia no presupone la aplicación de precios rígidos, los estudios de precios de transferencia incorporan en su metodología

herramientas como la estadística, la cual establece rangos con un límite máximo y otro mínimo, eliminando así posibles riesgos particulares de el análisis.

La importancia de la estadística en los estudios de precios de transferencia es trascendental, ya que estos métodos permiten suavizar las diferencias u observaciones que puedan existir entre las empresas comparables.

Nuestra legislación establece que si los precios de transferencia se encuentran dentro del rango Arm's Length, se entenderá que la empresa relacionada cumple con dicho principio; en caso contrario se tomara la mediana como dato fuente para que la autoridad administradora proponga el ajuste de corrección que proceda.

El uso de métodos estadísticos es permitido para establecer los rangos, nuestra legislación, permite utilizar el método estadístico que más le convenga a las empresas, y propone el método intercuartil como un método que puede eventualmente resolver el problema ante el uso de rangos estadísticos y su aplicación.

a)- Método Intercuartil:

El artículo 276 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que para efectos de lo que establece el penúltimo párrafo del artículo 216 de la Ley, el rango de precios, de montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, se podrá ajustar mediante la aplicación del método intercuartil, y lo define de la siguiente manera:

- I. Se deberán ordenar los precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad en forma ascendente de acuerdo con su valor.*
- II. A cada uno de los precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad se le deberá asignar un número entero secuencial, iniciando con la unidad y terminando con el número total de elementos que integra la muestra.*
- III. Se obtendrá la mediana adicionando la unidad al número total de elementos que integran la muestra de precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad, dividiendo el resultado entre dos.*
- IV. El valor de la mediana se determinara ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al numero entero secuencial del resultado obtenido en la fracción anterior*

Cuando el valor de la mediana sea un número formado por entero y decimales, el valor de la mediana se determinara de la siguiente manera:

- 1- Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere le primer párrafo del presente rubro y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.
 - 2- El resultado obtenido en el numeral anterior se multiplicara por el número decimal correspondiente a la mediana.
 - 3- Al resultado obtenido en el numeral anterior se adicionara el resultado obtenido en el primer párrafo de esta fracción.
- V. El percentil vigesimoquinto, se obtendrá de sumar a la mediana la unidad y dividir el resultado entre dos. Para los efectos de este párrafo se tomara como mediana el resultado a que hace referencia la fracción III.
- VI. Se determinara el límite inferior del rango ubicado en el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente el número entero secuencial del percentil vigesimoquinto.

Cuando el percentil vigesimoquinto sea un número formado por un entero y decimales, el límite inferior del rango se determinara de la siguiente manera:

- 1- Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere le primer párrafo del presente rubro y el precio, monto de la contraprestación o utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.
 - 2- El resultado obtenido en el numeral anterior se multiplicara por el número decimal del percentil vigésimo quinto.
 - 3- Al resultado obtenido en el numeral anterior se le adicionara le resultado obtenido en el primer párrafo de este rubro.
- VII. El percentil septuagesimoquinto, se obtendrá de restar a la mediana a que hace referencia la fracción III la unida y al resultado se le adicionara el percentil vigesimoquinto obtenido en la fracción V de este artículo.
- VIII. Se determinara el límite superior del rango ubicado en el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del percentil septuagesimoquinto.

Cuando el percentil septuagesimoquinto sea un número formado por un entero y decimales, el límite inferior del rango se determinara de la siguiente manera:

- 1- Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere le primer

párrafo del presente rubro y el precio, monto de la contraprestación o utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.

- 2- El resultado obtenido en el numeral anterior se multiplicara por el número decimal del porcentil septuagesimoquinto.*
- 3- Al resultado obtenido en el numeral anterior se le adicionara le resultado obtenido en el primer párrafo de este rubro.*

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

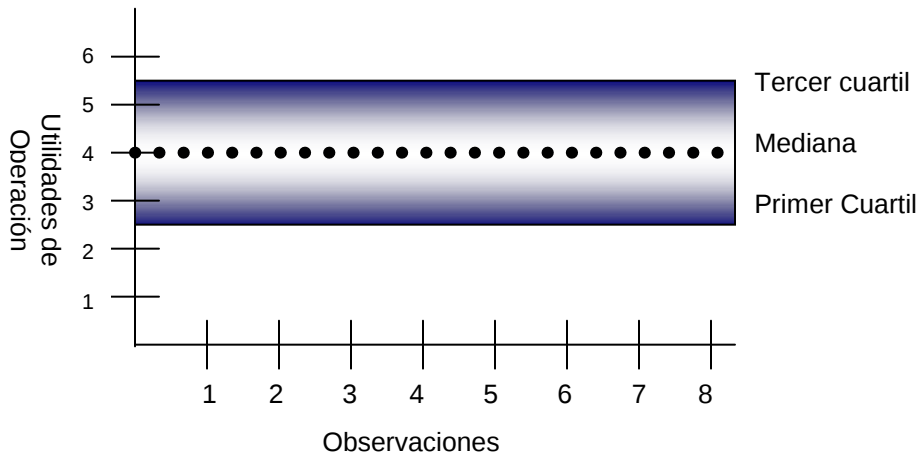
Cualquier método estadístico diferente al anterior podrá ser utilizado por los contribuyentes, siempre y cuando dicho método sea acordado en el marco de un procedimiento amistoso previstos en los tratados para evitar la doble tributación suscritos por México o cuando dicho método sea autorizado mediante reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, SAT.

b)- Rango Intercuartil:

El penúltimo párrafo del artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que, de la aplicación de alguno de los métodos de Precios de Transferencia reconocidos en México, se podrá obtener un rango de valores cuando existan dos o más operaciones comparables. Se aclara que los rangos se ajustaran mediante la aplicación de métodos estadísticos y señala que en caso de que el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente no se encuentre dentro de esos rangos, se considerara la mediana del mismo rango como parámetro para establecer el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad.

Por otra parte como se menciona en el artículo 276 del Reglamento, transcrito en el inciso anterior el rango Arm's Length se podrá ajustar mediante el método intercuartil, el cual consiste en incrementar el grado de comparabilidad mediante la eliminación del 50% de las observaciones de una muestra determinada. La mecánica de esta metodología es similar a la que utiliza en las pruebas de clavados, en donde se descarta la calificación más alta y la mas baja. En la determinación del rango intercuartil, se descarta el 25% de las observaciones que se ubican en la parte alta del rango total de observaciones y el 25% de las observaciones que se ubican en la parte baja del rango total de observaciones. Lo anterior se puede graficar de la siguiente manera:

Grafica de rango intercuartil



El artículo 276 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece dos procedimientos para calcular el rango intercuartil y la mediana dependiendo de si la muestra tiene un número par o impar de observaciones. Estos procedimientos incluyen mecanismos simples de interpolación.

De la lectura del referido penúltimo párrafo del artículo 216, se pueden obtener dos conclusiones importantes:

I)- Cuando se cuenta con dos o más operaciones comparables, se podrá obtener un rango de valores y en este caso se podrá “ajustar (ajuste estadístico)” mediante la aplicación de métodos estadísticos, sin que se haga mención de cuales son estos métodos. Sobre este punto en particular el artículo 276 del reglamento establece como opción el uso del rango intercuartil (porcentiles del 25 al 75), lo cual puede interpretarse en el sentido de que la autoridad prefiere un universo pequeño de comparables, ya que de lo contrario, también se hubiera establecido como opción el uso de otras metodología como el análisis de regresión, el cual se recomienda para muestras más amplias.

II)- En el caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado se considerara que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango.

b)- Caso Práctico Rango Intercuartil:

La empresa Industria Mueblera de B.C., S.A. de C.V. planea adquirir de su casa matriz en los tres próximos ejercicios, 500 maquinas copiadoras para madera en un precio de 7,250 dólares en promedio, ha hecho una revisión de los precios existentes en el mercado y cuenta con la siguiente información:

**Equipos comparables enajenados entre partes independientes
(en los tres últimos ejercicios)**

Empresa comparables independientes	Precio por unidad maquina copiadora
Amana Tools	\$5,500.00
Porter Cable Co.	\$6,700.00
Milwaukee Co.	\$6,100.00
John Deere Co.	\$5,000.00
Minnesota Tool Co.	\$5,400.00
Sanford Machinery	\$8,500.00
C&C Furniture Co.	\$7,600.00
Hollywood Equipment Inc.	\$7,900.00
Scott Lumber Co.	\$7,000.00
Lane Stanton Equipment.	\$5,900.00

Aplicación del artículo 276 del Reglamento

- A.- Se deberán ordenar los precios en forma ascendente de acuerdo a su valor
- B.- A cada uno de los precios se le deberá asignar un número entero secuencial, Iniciando con la unidad y terminando con el número total de elementos que integran la muestra.

Numero elementos	Importe Operación Comparable
1	\$5,000.00
2	\$5,400.00
3	\$5,500.00
4	\$5,900.00
5	\$6,100.00
6	\$6,700.00
7	\$7,000.00
8	\$7,600.00
9	\$7,900.00
10	\$8,500.00

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

Mediana	
Numero de elementos	10
Adición de la unidad	1
Suma	11
Entre:	2
Mediana	5.5

D.- El valor de la mediana se determinara ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del resultado obtenido en la fracción anterior

Cuando el valor de la mediana sea un numero formado por entero y decimales, el valor de la mediana se determinara de la siguiente manera:

- 1.-Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo del presente rubro y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.
- 2.- El resultado obtenido en el numeral anterior se multiplicara por el número decimal correspondiente a la mediana.
- 3.- Al resultado obtenido en el numeral anterior se le adicionara el resultado obtenido en el primer párrafo de esta fracción.

Valor de la Mediana	
Datos 6	6,700.00
Datos 7	6,100.00
Diferencia	600.00
Por el numero decimal	0.50
Resultado	300.00
Valor del entero	6,100.00
Valor de la Mediana	6,400.00

E.- El percentil vigesimoquinto, se obtendrá de sumar a la mediana la unidad y dividir el resultado entre dos. Para los efectos de este párrafo se tomara como mediana el resultado a que hace referencia la fracción III.

Percentil Vigesimoquinto	
Mediana	5.5
Adición de la unidad	1
Suma	6.5
Division Entre:	2
Percentil Vigesimoquinto	3.25

F.- Se determinara el límite inferior del rango ubicado en el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del percentil vigesimoquinto.

Cuando el percentil vigesimoquinto sea un número formado por un entero y decimales, el límite inferior del rango se determinara de la siguiente manera:

- 1.-Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo del presente rubro y el precio, monto de la contraprestación o utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.
- 2.-El resultado obtenido en el numeral anterior se multiplicara por el número decimal del percentil vigésimo quinto.
- 3.-Al resultado obtenido en el numeral anterior se le adicionara el resultado obtenido en el primer párrafo de este rubro.

Limite Inferior	Porcentil	Vigesimoquinto
Dato 3		5,500.00
Dato 4	5,900.00	
Dato 5	5,500.00	
Diferencia	400.00	
Por el numero decimal	0.25	100.00
Limite inferior Porcentil vigesimoquinto		5,600.00

G.- El percentil septuagesimoquinto, se obtendrá de restar a la mediana a que hace referencia la fracción "C" la unida y al resultado se le adicionara el percentil vigésimoquinto obtenido en la fracción "F" anterior.

Porcentil Septuagesimoquinto	
Mediana	5.5
Resta de la unidad	-1
Suma	4.5
Mas:	
Porcentil Vigesimoquinto	3.25
P. Septuagesimoquinto	7.75

H.- Se determinara el límite superior del rango ubicado en el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del percentil septuagésimo quinto.

Cuando el percentil septuagésimo quinto sea un número formado por un entero y decimales, el límite inferior del rango se determinara de la siguiente manera:

- 1.- Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo del presente rubro y el precio, monto de la contraprestación o utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.
- 2.- El resultado obtenido en el numeral anterior se multiplicara por el número decimal del percentil septuagésimo quinto.
- 3.- Al resultado obtenido en el numeral anterior se le adicionara el resultado obtenido en el primer párrafo de este rubro.

Limite Inferior	Porcentil	Septuagesimoquinto
Dato 7		7,000.00
Dato 8	7,600.00	
Dato 9	7,000.00	
Diferencia	600.00	
Por el numero decimal	0.75	450.00
Limite inferior Porcentil Septuagesimoquinto		7,450.00

Por lo tanto el rango Arm's Length para la adquisición de maquinas copiadoras de madera entre partes independientes será:

Rango Arm's Length	
Limite Inferior	\$ 5,600.00
Mediana	\$ 6,400.00
Limite Superior	\$ 7,450.00

El precio pactado por la matriz de \$ 7,250 dólares por unidad queda dentro del rango y cumple con el principio, se considera entonces que se pacta entre partes independientes, de tal manera que podemos establecer que el precio de transferencia es correcto.

Los rangos estadísticos presuponen diferencias inclusive cuando se trate de estudios preparados por empresas de una misma industria, aun tratándose de competidores directos, los estudios de precios de transferencia serán relativamente distintos dado a la serie de supuestos, actividades, funciones realizadas, riesgos asumidos, circunstancias económicas, estrategias de mercado y otras variables que deben incluirse en dichos estudios.

3.3 Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión

El segundo párrafo del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta faculta a la autoridad fiscal a determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o el monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, cuando considera que estas no se apegan al principio de plena competencia, es decir que no efectúan sus operaciones bajo las mismas condiciones de mercado abierto que las realizadas entre empresas independientes en operaciones similares y bajo las circunstancias parecidas.

La autoridad administrativa haciendo uso de esta facultad, puede modificar la base tributaria e imponer liquidación de diferencias a los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas en el extranjero, cuando considere que no se ha cumplido con operar dichas transacciones a valores de mercado.

Las consecuencias del incumplimiento de las obligación de celebrar operaciones entre partes relacionadas, a los precios y montos de contraprestaciones que se hubieran utilizado entre partes independientes en operaciones comparables, que dispone el artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, independientemente de generar el ajuste de correspondencia por parte de la autoridad hacendaría, impone también multas que van del 50% al 100% de las contribuciones omitidas, previa actualización, y de entre el 20% y 40% de la pérdida fiscal indebidamente declarada, con la posibilidad, de una reducción del 50% en caso de haber cumplido con la obligación de conservar a disposición de la autoridad, la documentación que permita la configuración de los precios de transferencia.

Artículo 76 Código Fiscal de la Federación

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

I.- El 40% de las contribuciones omitidas cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió.

II.- Del 50% al 100% de las contribuciones omitidas en los demás casos

Cuando se declaren perdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la perdida declarada y la que realmente corresponda, siempre que el contribuyente la hubiera disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal.

Tratándose de la omisión en el pago de contribuciones debido al incumplimiento de las obligaciones previstas en los artículos 106, octavo párrafo y 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las multas serán un 50% menores a lo previsto en las fracciones I y II de este artículo.

En caso de perdidas, cuando se incumpla con lo previsto en los citados artículos, la multa será del 15% al 20% de la diferencia que resulte cuando las perdidas fiscales declaradas sean mayores a las realmente sufridas. Lo previsto en este párrafo será aplicable siempre que se haya cumplido con las obligaciones previstas en los artículos 86 fracción XII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Esta facultad discrecional de la autoridad fiscal, prevalece cuando las operaciones se efectúan entre una entidad Mexicana y su parte relacionada domiciliada en una jurisdicción con la cual no se tienen celebrados tratados en materia fiscal, ocasionando un efecto de doble imposición.

Con anterioridad al año de 1992, en nuestra legislación solo existía un concepto incipiente de valor de mercado, con el ingreso de México a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y la consecuente celebración de tratados internacionales para evitar la doble tributación y evitar la evasión fiscal, nuestro país se obliga a utilizar las directrices desarrolladas por

este organismo en materia de Precios de Transferencia y empieza a recoger en su legislación fiscal a partir de 1995 sus conceptos y reglas.

Sobre lo anterior, el último párrafo del artículo 215 de La Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone lo siguiente:

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

La finalidad de los tratados internacionales en materia fiscal es determinar que país debe gravar las operaciones, establecer las bases para el gravamen, formas de acreditar impuestos pagados dentro de otra jurisdicción y, obliga a los países a resolver amistosamente las diferencias en relación con los precios que se otorga a las transferencias de bienes y servicios.

En relación con lo anterior el artículo 217 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone lo siguiente:

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

Los tratados internacionales para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal se rigen por una serie de principios, los cuales, en términos generales son aceptados por los países que firman estos acuerdos, dentro de estos principios los más importantes son los siguientes:

I.- **Principio de Ahorro;** El cual sustenta el derecho de los países a aplicar su Ley interna sin ninguna limitación atendiendo a su soberanía.

II.- **Principio de Fuerza de Atracción;** Tiene por objeto, ubicar el beneficio impositivo en el estado contratante en donde se genero el ingreso.

III.- **Principio de Punto de Origen;** Trata de la limitación de beneficios y

otorgarlos únicamente a los sujetos para los cuales se diseñó.

IV.- Principio de Presencia Substantial; Trata de la ubicación de la residencia en relación con la aplicación de la Ley doméstica.

V.- Principio de Asistencia en el Cobro; Consiste en la obligación de los estados de recaudar los impuestos del otro estado en la medida en que las exenciones o reducciones de impuestos no beneficien a quien no tenga el derecho.

VI.- Principio de no Discriminación; Este principio dispone que los individuos no pueden estar sujetos a imposición tributaria o requisitos en otro estado, que sean distintos o más gravosos que los que aplican a ciudadanos de ese estado.

VII.- Principio de Procedimiento Amistoso; Establece los lineamientos para que las autoridades cooperen en forma mutua, en la resolución de controversias.

En términos generales, existen tres modelos reconocidos de convenios internacionales para evitar la doble tributación, los cuales recogen los principios rectores señalados, sin embargo, para los fines del presente trabajo considero, por su importancia en nuestro entorno de negocios, analizar el convenio que nuestro país tiene vigente con los Estados Unidos de América y su relación con los Precios de Transferencia.

Las referencias sobre Precios de Transferencia en el tratado se encuentran en los siguientes artículos:

ARTÍCULO 7

BENEFICIOS EMPRESARIALES

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice o ha realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean atribuibles a:

a) este establecimiento permanente;

b) ventas en este otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de los vendidos a través de este establecimiento permanente.

Sin embargo, los beneficios derivados de las ventas descritas en el inciso b) no serán sometidos a imposición en el otro Estado si la empresa demuestra que dichas ventas han sido realizadas por razones distintas a las de obtener un beneficio del presente Convenio.

2. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante, realice o ha realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta e independiente que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones.

3. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en los que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente.

4. No se atribuirá ningún beneficio empresarial a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

5. A efectos del presente Convenio, los beneficios atribuibles al establecimiento permanente incluirán únicamente los beneficios o pérdidas provenientes de los activos o actividades del establecimiento permanente y se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

6. Cuando los beneficios empresariales comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquellos no quedaran afectadas por el presente artículo.

Del análisis del presente artículo podemos concluir lo siguiente:

Sujeto:

Los beneficios del residente de un estado cuando no constituya establecimiento permanente.

Fuente de riqueza:

El estado donde se realizan los actos, no el estado de residencia.

Derecho de gravamen:

El estado de residencia salvo que:

- a) Constituya establecimiento permanente.
- b) El residente extranjero enajene mercancías idénticas o similares a las que enajena un establecimiento permanente propiedad del residente extranjero a residentes del otro estado, salvo cuando demuestre que no obtiene ningún beneficio fiscal por dicha actividad.

Objeto:

- a) Los beneficios empresariales los debe gravar el país de residencia
- b) Las operaciones por medio de establecimiento permanente las grava el país fuente de riqueza.
- c) Los ingresos regulados por otros artículos del convenio deberán tratarse de acuerdo a esos artículos.

**ARTÍCULO 9
EMPRESAS ASOCIADAS**

1.- Cuando

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

b)- Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de un residente de un Estado Contratante, y en uno y en otro caso las dos personas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que sería acordadas por personas independientes, las rentas o beneficios que habrían sido obtenidos, por una de las personas de no existir esas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas,

pueden ser incluidos en las rentas o beneficios de esta persona y sometidos a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado Contratante incluya en las rentas o beneficios de un residente de este Estado –y somete, en consecuencia, a imposición- las rentas o beneficios sobre las cuales un residente del otro Estado Contratante ha sido sometido a imposición en este otro Estado y los montos así incluidos son rentas o beneficios que habrían sido realizados por la persona del primer Estado si las condiciones convenidas entre las dos personas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre dos personas independientes, este otro Estado cuando acuerde la inclusión, procederá al ajuste correspondiente del monto del impuesto cobrado sobre esas rentas o beneficios. Para determinar este ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente convenio, y las autoridades competentes de los Estados Contratantes se consultaran mutuamente cuando sea necesario.

3. Un Estado Contratante no modificara las rentas o beneficios de una persona que se encuentre en los supuestos a que se refiere el párrafo 1, después del vencimiento de los plazos establecidos en su legislación nacional y, en todo caso, después de cinco años contados a partir del último día del año en que las rentas o beneficios se hubieran obtenido, de no haber existido las condiciones a que se refiere el párrafo 1.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicaran en el caso de fraude, culpa o negligencia.

Sujetos:

Empresas asociadas residentes de los Estados Contratantes (Partes relacionadas).

Fuente de riqueza y derecho a gravamen:

Ambos países pueden gravar un mismo acto sujetándose al procedimiento amistoso que dispone el artículo 26 del tratado.

Objeto del artículo:

- a) Las operaciones que se realicen con o entre partes relacionadas deberán sujetarse al principio “Arm’s Length”.

- b) En caso de que un estado liquide una diferencia, podrá solicitar a su parte relacionada en el otro estado que ajuste su declaración anual para corregir dicho efecto. Esto será posible cuando la autoridad del otro estado acepte el ajuste propuesto y, siempre que se apegue al procedimiento amistoso y no exista fraude, dolo, mala fe o negligencia.
- c) No limitación en la actuación de la autoridad en materia de reasignación de efectos fiscales.

ARTÍCULO 11

INTERESES

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en otro mismo Estado.

2. Estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado. Sin embargo, si el beneficiario efectivo de los intereses es residente del otro Estado Contratante, salvo lo dispuesto en el párrafo 3, el impuesto si exigido no puede exceder del:

a) 4.9% del importe bruto de los intereses provenientes de:

(i) Prestamos otorgados por bancos, incluyendo los bancos de inversión y de ahorro, e instituciones de seguros; y

(ii) Bonos u otros títulos de crédito que se negocien regular y sustancialmente en un mercado de valores reconocido;

b) 10% del importe bruto de los intereses si el beneficiario efectivo no es una persona de las mencionadas en el inciso a) y los intereses son:

(i) pagados por bancos. Incluyendo los bancos de inversión y de ahorro; y

(ii) Pagados por el adquirente de maquinaria y equipo al beneficiario que sea el enajenante de dichos bienes en una venta a crédito;

c) 15% del importe bruto de los intereses en los demás casos.

A los efectos del presente párrafo, los intereses pagados por concepto de préstamos respaldados serán sometidos a imposición

de conformidad con el Derecho Interno del Estado del que provengan los intereses.

3. Durante un periodo de 5 años a partir de la fecha en que surtan sus efectos las disposiciones del presente artículo:

a) La tasa del 10% se aplica en lugar de la tasa prevista en el inciso a) del párrafo 2

b) La tasa del 15% se aplicara en lugar de la tasa prevista en el inciso b) del párrafo 2

4. No obstante lo dispuesto en los párrafos 2 y 3, los intereses mencionados en el párrafo 1 solo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que es residente el beneficiario efectivo de los intereses cuando:

a) El beneficiario efectivo sea uno de los Estados Contratantes, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales.

b) Los intereses sean pagados por cualquiera de las personas mencionadas en el inciso a);

c) El beneficiario efectivo sea un fideicomiso, una sociedad u otra entidad constituida y operada con el único fin de administrar u otorgar beneficios al amparo de uno o mas planes establecidos para otorgar pensiones, haberes de retiro y jubilaciones u otros beneficios a los empleados y siempre que su renta este generalmente exenta de impuestos en este Estado Contratante;

d) Los intereses procedan de México y sean pagados respecto de un préstamo a plazo no menor de tres años, concedido, garantizado o asegurado, o un crédito a dicho plazo otorgado, garantizado o asegurado, por el "Export-Import Bank" o el "O.P.I.Co."; o

e) Los intereses procedan de los Estados Unidos y sean pagados respecto a un préstamo a plazo no menor de tres años concedido, garantizado o asegurado o un crédito de dicho plazo otorgado, garantizado o asegurado, por el Banco Nacional de Comercio Exterior S.N.C. o Nacional Financiera S.N.C.

5. El termino "intereses" empleado en el presente Convenio, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusulas de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de fondos

públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios unidas a estos títulos, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo.

6. Las disposiciones de los párrafos 1,2 y 3 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante ejerce o a ejercido en el otro Estado Contratante , del que proceden los intereses una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado, o presta o ha prestado unos servicios personales independientes, por medio de una base fija situada en el, y los intereses son atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14 según proceda..

7. Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado Contratante un Establecimiento Permanente o una Base Fija y soporte la carga de los mismos, estos se consideraran procedentes del Estado Contratante donde están situados el Establecimiento Permanente o la Base Fija.

8. Cuando existan relaciones especiales entre quien paga el interés y el beneficiario efectivo de los intereses o de las que uno y otro mantengan con terceros y el importe de los intereses pagados, por cualquier motivo, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplican mas que a este ultimo importe. En este caso, el exceso del pago podrá someterse imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente convenio.

Sujeto:

El residente de un estado que perciba los intereses pagados por un residente del otro estado.

Fuente de riqueza y derecho de gravamen:

- a) El estado de residencia de donde surjan los fondos para liquidar los intereses
- b) Pueden gravar ambos estados, el estado de origen de la riqueza podrá aplicar algunas tasas preferenciales de retención.

Objeto:

- a) Régimen fiscal en caso de intereses pagados a bancos, aseguradoras, mercado de valores y demás casos. Los intereses pueden ser gravados por el Estado de donde provengan, siempre que el beneficiario sea residente del otro Estado.
- b) Residente fiscal aplicable a los intereses cobrados por los gobiernos contratantes, entidades locales, subdivisiones políticas, etc.
- c) Intereses pagados por establecimiento permanente a su casa matriz, no son sujetos a retención pues deberá tratarse en los términos del artículo 7.
- d) Créditos Back to Back. Cuando un residente tome créditos respaldados por su casa matriz en el extranjero, no podrá aplicar las tasas preferenciales del tratado.
- e) Principio Arm's Length. En caso de que dos empresas relacionadas pacten un interés superior al que hubieran pactado con una empresa independiente, el excedente en relación al interés de mercado será tratado fiscalmente como un dividendo.

**ARTÍCULO 12
REGALÍAS**

1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, dichas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no excederá del 10 por ciento del importe bruto de las regalías.

3. El término «regalías» empleado en el presente Convenio significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas y otras registradas en películas o cintas magnetoscópicas u otros medios de reproducción para uso en relación con la televisión, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, u otro derecho o propiedad similar, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico que no constituya propiedad inmueble en los términos del Artículo 6. El término

«regalías» también incluye las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquiera de dichos derechos o bienes que estén condicionadas a la productividad, uso o disposición de los mismos.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado Contratante ejerce o ha ejercido en el otro Estado Contratante de donde procedan las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado, o presta o ha prestado unos servicios personales independientes por medio de una Base Fija situado en el, y las regalías son atribuibles a dicho Establecimiento Permanente o Base Fija. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o las del artículo 14 según proceda.

5. Cuando existan relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías o de las que uno y otro mantengan con terceros, y el importe de las regalías pagadas, por cualquier motivo, exceda de las que hubieran convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso, el excedente podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente convenio.

6. Las regalías se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando quien pague las regalías es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o un residente en este Estado. Sin embargo:

a) Cuando la persona que paga las regalías, sea o no Residente en un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un Establecimiento Permanente o una Base Fija en relación con el cual se contrae la obligación de pagar las regalías, y dichas regalías son soportadas por el Establecimiento Permanente o Base Fija, dichas regalías se consideran provenientes del Estado Contratante en el que está situado el Establecimiento Permanente o Base Fija; o

b) Cuando el inciso a) no permita considerar las regalías como provenientes de alguno de los Estados Contratantes y las regalías se relacionan con el uso, o la concesión de uso de cualquier propiedad o derecho mencionado en el párrafo 3 de uno de los Estados Contratantes, las regalías se consideran provenientes de este Estado.

Sujeto:

Residente que enajene a un residente del otro país el uso o goce temporal de patentes, marcas comerciales, derechos de autor, know how etcétera.

Fuente de riqueza y derecho de gravamen:

El estado de residencia del contribuyente que pague por el uso de los derechos. Ambos estados pueden gravar la operación.

Objeto:

- a) Tratamiento fiscal. El país fuente de riqueza podrá gravar la operación con una tasa del 10% sobre el importe bruto de las regalías, siempre que el beneficiario efectivo sea residente del otro estado.
- b) Operaciones con establecimiento permanente. El párrafo 4 exenta del ISR a los pagos realizados entre un establecimiento permanente y su casa matriz, remitiendo su tratamiento al artículo 7, donde se dispone su no deducibilidad, excepto tratándose de reembolsos a la casa matriz.
- c) Principio Arm's Length. En caso de que las regalías excedan de las que se hubieren pactado con partes independientes y circunstancias semejantes el beneficio solo operara por la parte descrita con una empresa independiente y el excedente deberá tratarse de acuerdo con la legislación local.

3.4 Acuerdos internacionales para intercambio de información tributaria

En segundo termino, como instrumento de control que les permite a los países la verificación de las operaciones entre empresas relacionadas, tenemos los acuerdos internacionales para el intercambio de información tributaria.

Estos instrumentos de fiscalización internacional permiten a los países conocer los volúmenes de las operaciones bajo un esquema global, siendo el elemento coercitivo y la base de los instrumentos legales, exigen al cumplimiento bajo los lineamientos plasmados en los tratados tributarios y, verifican o sancionan la conducta de los contribuyentes.

De la misma manera, en este apartado, como se explica en el punto anterior haremos un análisis de la estructura del acuerdo para intercambio de información tributaria entre México y los Estados Unidos de América.

Este acuerdo fue firmado por nuestro país Noviembre de 1989, cuenta con 8 artículos, de los cuales a nuestro juicio, transcribimos por su importancia los siguientes:

ARTÍCULO 1o. OBJETO Y ALCANCE

1.- El objetivo de este Acuerdo es facilitar el intercambio de información entre los Estados Contratantes en relación con la determinación y recaudación de impuestos, a fin de prevenir, dentro de sus respectivas jurisdicciones, la evasión y el fraude en materia tributaria y desarrollar mejores fuentes de información en esta materia.

2.- Los Estados Contratantes se brindarán asistencia mutua, de conformidad y sujetos a las limitaciones que establezcan sus respectivas leyes y demás disposiciones nacionales, para el cumplimiento del objeto a que se refiere el presente Acuerdo.

3.- Las solicitudes de asistencia presentadas en los términos del presente Acuerdo, se ejecutarán conforme a lo previsto en el segundo párrafo de este Artículo, salvo que:

a) La ejecución de la solicitud requiera que el Estado requerido se exceda en sus facultades, esté prohibida por las disposiciones legales en vigor en ese Estado o la información solicitada no se pueda obtener con arreglo a las leyes o en el curso normal de la administración del Estado requerido o del otro Estado Contratante, en cuyo caso las autoridades competentes de ambos Estados Contratantes se consultarán para acordar medios legales alternativos que permitan proporcionar la asistencia referida;

b) la ejecución de la solicitud sea, a juicio del Estado requerido, contraria a su seguridad nacional u orden público;

c) al proporcionar la información se puedan divulgar secretos empresariales, industriales, comerciales, profesionales o procedimientos comerciales;

d) al facilitar la información solicitada por el Estado requirente para administrar o ejecutar una disposición de sus leyes fiscales o cualquier requisito relacionado con éstas, se discrimine a un nacional del Estado requerido. Una disposición de sus leyes fiscales o un requisito relacionado con éstas se considerará discriminatoria contra un nacional del Estado requerido, cuando ésta sea más gravosa para un nacional del Estado requerido en

relación con un nacional del Estado requirente en igualdad de circunstancias. Para estos efectos un nacional del Estado requirente que sea sujeto a imposición bajo el criterio de renta mundial, no está en las mismas circunstancias que un nacional del Estado requerido que no sea sujeto a dicha imposición. Lo dispuesto en este inciso no se interpretará en el sentido de que impide el intercambio de información en relación con los impuestos establecidos por los Estados Unidos Mexicanos o por los Estados Unidos de América sobre las utilidades de sucursales, los excedentes por intereses de una sucursal o sobre los ingresos que perciban las aseguradoras extranjeras por concepto de primas;

e) la solicitud no cumpla con las disposiciones del presente Acuerdo.

4.- Los Estados Contratantes se prestarán asistencia a través del intercambio de información a que se refiere el Artículo 4o y mediante aquellas medidas complementarias que puedan acordar las autoridades competentes conforme al Artículo 5o.

5.- Para alcanzar el objeto del presente Acuerdo, la información se intercambiará independientemente de que la persona a la que se refiere o en cuyo poder se encuentre, sea residente o nacional de un Estado Contratante.

ARTICULO 2o. IMPUESTOS COMPRENDIDOS EN EL ACUERDO

1.- El presente Acuerdo se aplicará a los siguientes impuestos establecidos por un Estado Contratante o en su representación:

a) en el caso de los Estados Unidos Mexicanos:

- (I) impuestos federales sobre la renta,*
- (II) impuestos federales sobre productos del trabajo,*
- (III) impuesto federal al activo de las empresas,*
- (IV) impuestos federales al valor agregado,*
- (V) impuestos federales sobre el consumo, y*

b) en el caso de los Estados Unidos de América:

- (I) impuestos federales sobre la renta,*
- (II) impuestos federales sobre la renta del trabajo,*
- (III) impuestos federales sobre transferencias destinadas a acudir el impuesto sobre la renta,*
- (IV) impuestos federales sobre sucesiones y donaciones, e*
- (V) impuestos federales sobre el consumo.*

2.- Asimismo, este Acuerdo se aplicará a todo impuesto idéntico o sustancialmente similar que se establezca con posterioridad a la fecha de firma del presente Acuerdo, en adición o en sustitución a los impuestos vigentes. Las autoridades competentes de cada Estado Contratante se notificarán cualquier cambio en sus leyes fiscales que pueda afectar sus obligaciones en los términos de este Acuerdo.

3.- El presente Acuerdo no se aplicará en la medida en que una acción o procedimiento relacionado con los impuestos comprendidos en este Acuerdo hayan prescrito o caducado de acuerdo con las leyes del Estado requirente.

4.- El acuerdo no se aplicará a los impuestos establecidos por los Estados, Municipios u otras subdivisiones políticas o posesiones que se encuentren bajo la jurisdicción de un Estado Contratante.

ARTICULO 3o. DEFINICIONES

1.- Para los efectos del presente Acuerdo, salvo que se defina de otra manera, se entenderá: a) por "autoridad competente":

(I) en el caso de los Estados Unidos Mexicanos, el Secretario de Hacienda y Crédito Público o su delegado, y

(II) en el caso de los Estados Unidos de América, el Secretario del Tesoro o su delegado.

b) por "nacional":

(I) en el caso de los Estados Unidos Mexicanos, los ciudadanos mexicanos, las personas morales, sociedades, corporaciones, fideicomisos, sucesiones, asociaciones u otras entidades jurídicas cuya condición se derive de las leyes vigentes en los Estados Unidos Mexicanos, y

(II) en el caso de los Estados Unidos de América los ciudadanos estadounidenses, las personas morales, sociedades, corporaciones, fideicomisos, sucesiones, asociaciones u otras entidades jurídicas cuya condición se derive de las leyes vigentes en los Estados Unidos de América.

c) por "persona", toda persona física o moral, incluyendo sociedades, corporaciones, fideicomisos asociaciones o sucesiones,

d) por "impuesto", toda contribución a la que se le aplique el Acuerdo;

e) por "información", todo hecho o declaración, cualquiera que sea la forma que revista y que pueda ser relevante o esencial para la administración y aplicación de los impuestos, incluyendo entre otros:

(I) el testimonio de personas físicas, y

(II) los documentos, registros u otros bienes tangibles que estén en posesión de una persona o Estado Contratante;

f) por "Estado requirente" y "Estado requerido", el Estado Contratante que solicite o reciba la información y el Estado Contratante que proporciona o al que se le solicita dicha información, respectivamente;

g) a fin de determinar el área geográfica dentro de la cual se aplicará el presente Acuerdo, por "México" los Estados Unidos Mexicanos.

h) a fin de determinar el área geográfica dentro de la cual se aplicará el presente Acuerdo, por "Estados Unidos" los Estados Unidos de América;

2.- Cualquier término no definido en este Acuerdo tendrá el significado que se le atribuya en las leyes del estado Contratante, referentes a los impuestos que son objeto del presente Acuerdo, a menos que el contexto lo exija de otra manera o que las autoridades competentes convengan en un significado común de acuerdo a lo previsto por el Artículo 5o.

ARTICULO 4o. INTERCAMBIO DE INFORMACION

1.- Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán información con el fin de administrar y aplicar las leyes nacionales de los Estados Contratantes correspondientes a los impuestos comprendidos en el presente Acuerdo, incluyendo información para la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, el cobro y la ejecución de créditos fiscales, así como

para la investigación o persecución de delitos fiscales o delitos que contravengan la administración tributaria.

2.- Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se transmitirán entre ellas información de manera automática a fin de lograr lo dispuesto en el párrafo anterior. Las autoridades competentes determinarán qué información se intercambiará con arreglo a este párrafo y los procedimientos que se utilizarán para el intercambio de dicha información.

3.- La autoridad competente de un Estado Contratante transmitirá a la autoridad competente del otro Estado Contratante, aquella información que llegue a su conocimiento que pueda ser relevante y coadyuve de manera significativa a alcanzar los fines mencionados en el primer párrafo de este Artículo. Las autoridades competentes determinarán la información que se intercambiará de acuerdo con este párrafo, adoptando e instrumentando las medidas y los procedimientos necesarios para garantizar que la información sea proporcionada a la autoridad competente del otro Estado Contratante.

4.- La autoridad competente del Estado requerido proporcionará la información que le solicite la autoridad competente del Estado requirente para los propósitos a que se refiere el primer párrafo de este Artículo. En los casos en que la información disponible en los archivos fiscales del Estado requerido no sea suficiente para dar cumplimiento a la Solicitud, dicho Estado adoptará todas las medidas pertinentes para proporcionar al Estado requirente la información solicitada:

a) el Estado requerido tiene o tendrá la facultad para:

(I) examinar libros, documentos, registros u otros bienes tangibles que puedan ser relevantes o esenciales para la investigación;

(II) interrogar a toda persona que tenga conocimiento o esté en posesión, custodia o control de información que pueda ser relevante o esencial para dicha investigación:

(III) obligar a toda persona que tenga conocimiento o esté en posesión, custodia o control de información que pueda ser relevante o esencial para la investigación, que comparezca en fecha y lugar determinados a prestar declaración bajo protesta de decir verdad y que presente libros, documentos, registros u otros bienes tangibles;

(IV) tomar la declaración bajo protesta de decir verdad a dicha persona.

b) cuando los Estados Unidos sea requerido para obtener la información a que se refiere la sección 3402 del Estatuto sobre el Derecho al Secreto Financiero de 1978 (12 USCA 3402), en vigor al momento de la firma del presente Acuerdo éste obtendrá dicha información de conformidad con la disposición referida.

Cuando México sea requerido para obtener la información a que se refiere el Artículo 93 de la Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito, en vigor al momento de la firma del presente Acuerdo, éste obtendrá dicha información de conformidad con la disposición referida.

Las leyes o prácticas del Estado requerido no limitan o afectan de forma alguna las facultades de la autoridad competente de dicho Estado para obtener y proporcionar los tipos de información a que se refieren las disposiciones mencionadas en este inciso, de conformidad con el presente Acuerdo.

c) los privilegios concedidos por las leyes o prácticas del Estado requirente no se aplicarán en el Estado requerido en el cumplimiento de una solicitud. La demanda de privilegios al amparo de las leyes o prácticas del Estado requirente se determinará exclusivamente por los tribunales de este Estado, y la demanda de privilegios al amparo de las leyes o prácticas del Estado requerido se determinará exclusivamente por los tribunales de ese otro Estado.

5.- Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de acuerdo a lo dispuesto en el cuarto párrafo del presente Artículo, el Estado requerido la obtendrá y proporcionará en la misma forma en que lo haría si el impuesto del Estado requirente fuera el impuesto del Estado requerido y hubiera sido establecido por este último. Sin embargo, de solicitarlo específicamente la autoridad competente del Estado requirente, el Estado requerido:

a) indicará la fecha y lugar para tomar declaración o para la exhibición de libros, documentos, registros u otros bienes tangibles;

b) tomará declaración bajo protesta de decir verdad a la persona física que preste dicha declaración o que exhiba los libros, documentos, registros u otros bienes tangibles;

c) permitirá la presencia de aquellas personas físicas a quienes la autoridad competente del Estado requirente señale como interesadas o afectadas por el cumplimiento de la solicitud. La persona física que preste declaración o el inculpado podrá hacerse acompañar de su abogado;

d) ofrecerá a las personas físicas a que se refiere el inciso c), la oportunidad de hacer preguntas a la persona física que preste declaración o exhiba libros, documentos, registros u otros bienes tangibles:

(I) directamente o a través de la autoridad ejecutora, en el caso de que México sea el Estado requirente, y

(II) a través de la autoridad ejecutora, en el caso de que Estados Unidos sea el Estado requirente.

e) obtendrá los originales y sin enmiendas de libros, documentos, registros u otros bienes tangibles;

f) Obtendrá o proporcionará copias fieles y auténticas de los originales y sin enmiendas de libros, documentos y registros;

g) determinará la autenticidad de los libros, documentos, registros u otros bienes tangibles proporcionados;

h) cuestionará a la persona física que exhiba los libros, documentos, registros u otros bienes tangibles, acerca del propósito para el cual el material presentado se conserva o se conservó y la forma en que esto se hace o se hizo;

i) permitirá que la autoridad competente del Estado requirente someta preguntas por escrito, a través de la autoridad ejecutora del Estado requerido que practique la diligencia, con relación a los libros, documentos, registros u otros bienes tangibles, a las cuales deberá responder la persona física que presente dicho material;

j) realizará cualquier otro acto que no sea contrario a las leyes del Estado requerido o que no esté en desacuerdo con su práctica administrativa;

k) certificará que los procedimientos solicitados por la autoridad competente del Estado requirente fueron seguidos o que no se pudieron seguir, con la explicación de la desviación y los motivos que la ocasionaron.

6.- Las disposiciones contenidas en los párrafos precedentes se interpretarán en el sentido de que imponen a un Estado Contratante la obligación de utilizar todos los medios legales y realizar sus mejores esfuerzos para ejecutar una solicitud. Un Estado Contratante podrá, a su discreción, adoptar medidas para obtener y transmitir al otro Estado la información que de acuerdo con el tercer párrafo del Artículo 1º, no está obligado a proporcionar.

7.- Cualquier información que reciba un Estado Contratante se tratará como secreta en la misma forma que la información obtenida bajo las leyes nacionales de aquel Estado, y solamente se revelará a personas físicas o autoridades, incluyendo órganos administrativos o judiciales, que participen en la determinación, liquidación, recaudación y administración de los impuestos objeto del presente Acuerdo en el cobro de créditos fiscales en la aplicación de las leyes en la persecución de delitos fiscales o en la resolución de los recursos administrativos referentes a dichos impuestos, así como en la inspección de todo lo anterior. Dichas personas físicas o autoridades deberán usar la información únicamente para tales propósitos. Dicha información podrán revelarla en procedimientos públicos ante los tribunales o en resoluciones judiciales.

ARTICULO 5o. PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

1.- Las autoridades competentes de los Estados Contratantes acordarán poner en práctica un programa destinado a lograr el objeto de este Acuerdo. Dicho programa podrá incluir, además de los intercambios de información a que se refiere el Artículo 4º, otras medidas para mejorar el cumplimiento de las disposiciones en materia tributaria, tales como el intercambio de conocimientos técnicos, el desarrollo de nuevas técnicas de auditoría (incluyendo auditorías simultáneas e investigaciones simultáneas de delitos en sus jurisdicciones y por sus autoridades competentes), la identificación de nuevas áreas de evasión de impuestos y estudios conjuntos en torno a dichos sectores.

2.- Las autoridades competentes de los Estados Contratantes tratarán de resolver por mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda derivada de la interpretación o aplicación del presente Acuerdo. Conforme a lo anterior, las autoridades competentes podrán acordar en dar un significado común a una expresión y determinar cuando son extraordinarios los costos a que se refiere el Artículo 6o.

3.- Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente con el propósito de alcanzar un acuerdo de conformidad con lo dispuesto en este Artículo.

3.5 Legislación domestica:

La evolución de los Precios de Transferencia en México, data del año de 1995 a la fecha, empieza a incorporar elementos formales a su legislación, con anterioridad a esta fecha solamente incorporaba un concepto incipiente de valor de mercado sin contar con un marco jurídico completo.

La dinámica del comercio mundial en la última parte del siglo anterior, con su tendencia a la globalización, obligo a nuestro país a abandonar su política de sustitución de importaciones para buscar incorporarse a esta tendencia y evitar quedar aislado del entorno económico mundial.

A partir del ingreso de México a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, nuestro país empieza a formalizar tratados fiscales y comerciales de carácter internacional, emprendiendo así a la evolución formal del marco jurídico internacional en materia comercial.

En el año de 1995 nuestra legislación introduce por primera vez reglas de Precios de Transferencia para Maquiladoras, los acuerdos anticipados de precios y el “Safe Harbor”, estos conceptos fueron publicados en la Resolución que establece Reglas de Carácter General Aplicables a los Impuestos Federales, excepto los relacionados con el Comercio Exterior. En su Capítulo XXIV, denominado de las Maquiladoras, el cual contenía las reglas 244, 244-A, 244-B, 244-C y 244-D se establecieron las primeras disposiciones normativas en materia de Precios de Transferencia para empresas Maquiladoras.

En términos generales, dichas reglas contemplaban que dichas empresas cumplieran con las disposiciones de precios de transferencia contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en dicho ejercicio si optaban por lo siguiente:

- a) Que la utilidad fiscal que resultara del ejercicio representara al menos el 5% del valor de los activos utilizados en la actividad de Maquila; o bien
- b) Que obtuvieran una resolución particular por parte de las autoridades fiscales reconociendo que cumplieran con lo dispuesto por los artículos 64, 64-A y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En el año de 1997, México incorpora en su legislación los lineamientos generales en materia de Precios de Transferencia desarrollados por la

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, al incluir el concepto de partes relacionadas, aspectos de establecimiento permanente cuando no se aplica el valor de mercado, obligación de preparar documentación, reconocimiento de seis métodos, intereses que pueden recaracterizarse como dividendos, aspectos relacionados con el dictamen fiscal, multas aplicables y procedimientos de acuerdos anticipados para no Maquiladoras.

En 1998, se establece el procedimiento para visitas domiciliarias en materia de Precios de Transferencia y la segmentación del estado de resultados de partes relacionadas en la declaración anual.

De 1999 a la fecha se han incorporado los siguientes conceptos:

- a) Se considera como utilidad distribuida la modificación de la utilidad fiscal determinada por las autoridades fiscales como consecuencia del ajuste de precios de transferencia.
- b) Se establece la obligación de presentar la declaración informativa de operaciones con partes relacionadas
- c) Se aclara la necesidad de efectuar un análisis transnacional, revelar en el dictamen de enajenación de acciones los elementos de comparabilidad que sustentaron la determinación del precio de venta
- d) Se establece la obligación de registrar en contabilidad la documentación e información de precios de transferencia, obligación de los establecimientos permanentes de preparar documentación en esta materia, se incorporan a texto de Ley las Guías de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y las reglas para Maquiladoras.

De acuerdo al análisis anterior, podemos concluir que en los últimos 10 años, nuestras disposiciones fiscales han registrado avances notables en esta materia, logrando el equilibrio de las disposiciones locales e internacionales, dando una mayor certeza jurídica a los contribuyentes.

CAPÍTULO IV. Configuración del Precio de Transferencia

4.1 Sujetos del Precio de Transferencia:

Para poder encuadrar un acto de comercio dentro del supuesto de Precios de Transferencia la conducta del contribuyente necesariamente debe de coincidir con la hipótesis normativa, es decir, de acuerdo con las disposiciones de Ley, los sujetos pasivos deberán llevar a cabo actos relacionados, deberán reflejar entre ellos actos comunes que generen vinculación. Se consideran actos relacionados, cuando dos o más personas participan de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas.

Con respecto a lo anterior, el artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dispone lo siguiente:

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 participa directa o indirectamente en la administración control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se considera como partes relacionadas sus integrantes así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dichos integrantes.

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

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

De acuerdo a lo anterior, concluimos que para efectos de que el procedimiento de precio de transferencia sea aplicable, deberá existir vinculación y, esta se da cuando en una operación las partes muestran interés

mutuo en los negocios, o existen intereses comunes y cuando una tercera persona se encuentra dentro del supuesto.

4.2 Operaciones Sujetas al Precio de Transferencia:

En relación con las operaciones sujetas a precios de transferencia, nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que las operaciones sujetas a ser verificadas a través del procedimiento de precios de transferencia son las siguientes:

a) Las de financiamiento

El artículo 215 en el inciso a), fracción I. párrafo tercero establece que en caso de operaciones de financiamiento se deberá tomar en cuenta el monto del crédito principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasas de interés.

La autoridad fiscal en estos casos, deberá observar que estas operaciones sean congruentes con el comportamiento y economía de las empresas contratantes, el interés debe considerarse dentro de lo común y no alterarse ni disminuirse provocando un menoscabo o beneficio mas allá de aquel que en términos generales, se ofrece en operaciones independientes.

La tasa de interés debe pactarse dentro de los límites de la que impera en el momento en que se pacta el crédito, en caso contrario la autoridad podrá determinar ingresos acumulables o deducciones autorizadas, cuando se pacte a una tasa diferente a la que corresponda en el mercado.

La autoridad esta obligada a observar la solvencia del deudor, es decir, en el caso de que el deudor presentara dificultades económicas, y recibe un préstamo de parte relacionada a tasa castigada, la autoridad tiene la obligación de tomar en cuenta esta situación para establecer un criterio.

Para el año 2005 la Ley del Impuesto Sobre la Renta, incorporo a su artículo 32 la fracción XXVI, en la que establece reglas internacionales de capitalización, comúnmente conocidas como “**Capitalización Delegada**”, cuya finalidad es impedir el endeudamiento excesivo entre empresas relacionadas, quedando como base una relación de 3 a 1 respecto al capital contable, encaminado esto a que no se trasladen utilidades o pérdidas por este medio a países en donde se obtenga un beneficio indebido mediante esta practica.

El párrafo primero de la referida fracción establece, que no serán deducibles los intereses que se deriven de las deudas que tenga el contribuyente en exceso en relación con su capital, que provengan de capitales tomados en préstamo que hayan sido otorgados por una o mas personas que se consideran partes relacionadas en los términos del artículo 215 de la Ley, siempre que el monto de

las deudas sea superior al triple del monto del capital contable según el estado de posición financiera del contribuyente, sin considerar la utilidad o pérdida neta de dicho ejercicio.

Asimismo, establece que esta disposición será aplicable a los intereses que se deriven de deudas que tenga el contribuyente, provenientes de capitales tomados en préstamo de una parte independiente residente en el extranjero, cuando el contribuyente sea una parte relacionada de una o más personas en los términos del artículo 215 de la Ley.

También establece esta disposición, la posibilidad de evitar sus efectos cuando los sujetos pasivos presenten ante la autoridad fiscal, consulta en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, en la que se demuestre que las operaciones se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes, debiendo para estos efectos, demostrar que el margen de utilidad que sea atribuible a estas operaciones resulte razonable aplicando los métodos de;

- i) Método de Participación de Utilidades
- ii) Residual de Participación de Utilidades, y
- iii) Márgenes transaccionales de utilidad de Operación

Las consultas de referencia, establecidas en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, son el fundamento de los acuerdos anticipados de precios de transferencia “APA’S”, esta figura y los métodos enumerados en el párrafo anterior serán motivo de análisis en sus respectivos capítulos.

b) La de prestación de servicios.

En el inciso b) establece que como características de estas operaciones, la observancia de elementos tales como la naturaleza del servicio, si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico.

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

El servicio prestado deberá ser congruente con el giro del contribuyente, teniendo que existir una relación directa con la actividad mediante la cual genera

ingresos y, el honorario que se pague, deberá determinarse dentro de lo normal guardando proporción entre los ingresos y las deducciones.

c) Las de uso, goce o enajenación de bienes tangibles

El Inciso c) en la misma fracción establece, en el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, deberán observarse elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien.

En estos casos el precio de transferencia será aplicable cuando la renta o el precio sea distinto al que se hubiera cobrado con o entre transacciones independientes o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares, debiendo observarse también el costo de mantenimiento, tipo y condiciones del bien y todos aquellos elementos que permitan detectar una operación tendiente a trasladar utilidades de una empresa a otra.

d) La explotación o transmisión de la propiedad de un bien intangible

El inciso d), establece que en el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección.

El precio de transferencia en estos casos, se tomara en cuenta cuando la suma total de pagos o de las regalías cobradas en base a producción, ventas, utilidades u otras medidas o el pago realizado por la concesión de licencia de patente o de registros recíprocos, sean distintos al que se habría obtenido por la concesión de explotación o transmisión de bienes idénticos o similares entre partes independientes.

e) La enajenación de acciones.

El inciso e) del mismo ordenamiento, señala que en el caso de la enajenación de acciones, se deben considerar elementos como el capital contable utilizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del ultimo hecho del día de la enajenación de la emisora.

Las operaciones enumeradas anteriormente deberán considerar todos los elementos pertinentes en cada una de estas, aun cuando se trate de operaciones a titulo gratuito y en su caso el precio de transferencia se configura a través de imputar un ingreso a quien recibe un provecho o el beneficio de no llevar a cabo una erogación.

Así mismo, el artículo 215 dispone que deberán considerarse los siguientes elementos:

- a) Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación.
- b) Los términos contractuales.
- c) Las circunstancias económicas; y
- d) Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

4.3 El principio de igualdad y la determinación de los precios.

La finalidad de la configuración de los precios de transferencia, descansa en el supuesto de que los contribuyentes reflejen la totalidad de los ingresos atribuibles tanto a operaciones controladas como a no controladas y evitar la evasión del pago de impuestos.

El principio de igualdad se cumple cuando las operaciones celebradas con partes relacionadas dan resultados similares a los resultados obtenidos en operaciones celebradas entre contribuyentes no controlados bajo circunstancias similares.

La igualdad en operaciones controladas se obtiene a través de la aplicación de diversos métodos al tipo de operación que se celebre, observando los hechos y circunstancias particulares que permitan una solución confiable, cualquier método utilizado con este fin es aceptable, no existe prioridad de métodos y siempre deberá de elegirse el método que proporcione el resultado mas confiable.

Los datos basados en operaciones celebradas entre partes independientes, son elementos objetivos para determinar si los resultados de una transacción controlada cumplen con el principio de igualdad, debiendo tomar en consideración el grado de similitud entre la transacción controlada y la no controlada y la calidad de los datos y suposiciones empleadas para el análisis.

Debe ponerse especial atención en la calidad de la información de empresas comparables, ya que de esto dependerá el grado de similitud y en consecuencia la confiabilidad de los resultados, mientras se logre un mayor grado de similitud se reduce el numero de diferencias y por lo tanto el empleo de ajustes para compensarlas.

4.4 La comparabilidad

Según las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, la comparabilidad se sustenta en que ninguna de las diferencias entre las transacciones que se estén comparando afectarían en forma

significativa la condición que sé esta examinando, o en su caso si fueran ambas diferentes se podrían proponer ajustes, que sean adecuados y lo suficientemente precisos para eliminar el efecto de cualquier discrepancia.

Para cumplir con el principio de plena competencia deberán efectuarse comparaciones con transacciones no controladas entre partes independientes, debiendo examinar las condiciones particulares del mercado en el cual se efectuaron estas, analizando los niveles de riesgo, fluctuaciones cambiarias, condiciones de oferta y demanda, riesgos políticos etcétera.

Será necesario entonces comparar los siguientes factores entre operaciones controladas e independientes:

- a)- Productos, servicios o intangibles;
- b)- Las empresas;
- c)- Las funciones efectuadas (riesgos asumidos y activos);
- d)- Condiciones contractuales;
- e)- Circunstancias económicas.
- f)- Estrategias de negocios.

Las características de los bienes tienen un gran valor en la comparación de valores discrepantes, y los elementos de estas que se pueden comparar son los siguientes:

- 1- Características físicas del bien.
- 2- Calidad.
- 3- Confiabilidad.
- 4- Disponibilidad.
- 5- Volumen de oferta.

En cuanto a los servicios deberá considerarse su naturaleza y magnitud.

En el caso de intangibles deberá considerarse si las licencias fueron enajenadas o concedidas, su duración y el grado de protección, sus beneficios anticipados y el tipo de intangible pudiendo ser:

- 1)- Patente.
- 2)- Nombre comercial.
- 3)- know how

Deberá efectuarse un análisis funcional de las operaciones que cada empresa realiza, con el objeto de identificar sus actividades económicas y las responsabilidades que asumen, pudiendo ser las siguientes:

- 1- La manufactura.
- 2- El ensamble

- 3- La investigación y desarrollo.
- 4- Los servicios.
- 5- Las compras y distribución.
- 6- Marketing y publicidad.
- 7- La transportación.
- 8- Las finanzas y administración.

Por cada parte involucrada deberá identificarse su función y proponerse los ajustes necesarios para cada empresa independiente con la que se efectúe la comparación.

En cuanto a los activos utilizados deberá tomarse en consideración el equipo en función con su avance tecnológico, las instalaciones, el uso de intangibles, la naturaleza del equipo utilizado, depreciación, valor de mercado etcétera.

En relación con los riesgos asumidos deberá considerarse una mayor beneficio a la parte que incurra en mayor riesgo, pudiendo considerarse entre estos los grados de garantías otorgadas, debiendo poner atención especial en considerar cada uno de los riesgos importantes asumidos por las partes, ya que su adopción o asignación influye directamente en las condiciones de las transacciones entre empresas relacionadas.

Entre los riesgos a considerar podemos señalar los siguientes tipos;

- Riesgos de mercado (costo de insumos y fluctuaciones de precios)
- Riesgos en las pérdidas.
 - i)- Asociados con la inversión y el uso de activos de la planta y equipo.
- Riesgos en relación a la investigación y desarrollo.
- Riesgos financieros
- Fluctuaciones en tipo de cambio.
- Fluctuaciones en tasas de interés.
- Riesgos por créditos concedidos.

El análisis del contrato debe formar parte del análisis funcional, el contrato en caso de existir deberá contemplar:

- Responsabilidades
- Riesgos
- Beneficios.

Aun tratándose de operaciones efectuadas bajo el principio Arms Length y, tratándose de los mismos bienes y servicios, los precios pueden variar dependiendo de los mercados en donde se este operando, de tal manera que deberá estudiarse el mercado interno y, que este pueda ser comparado con el mercado donde opera la parte relacionada, para que en su caso, las diferencias

por estos efectos puedan ser eliminadas mediante ajustes razonables, para lo cual deberá atenderse a la:

- Ubicación geográfica
- Tamaño del mercado
- Posiciones competitivas
- Riesgos por productos sustitutos o servicios disponibles
- Niveles de oferta y demanda
- Poder de compra del consumidor
- Reglamentación del mercado
- Costos de mano de obra
- Costo de Capital
- Nivel de mercado
- Fecha y época de transacción.

4.5 Selección de Empresas Comparables

En materia de Precios de Transferencia es esencial encontrar empresas que realicen operaciones similares, en la mayoría de los casos es difícil encontrar información detallada, de tal forma que se deberá acudir a las agencias internacionales especializadas en recopilar información financiera de todo tipo de empresas, para encontrar información confiable de empresas comparables no controladas.

En algunos casos, los precios o transacciones comparables de empresas no controladas pueden ser identificados mediante el análisis funcional, en otros casos las comparables pueden identificarse mediante la aplicación del método de Costo Adicionado o el método de Precio de Reventa, que se explicaran en el siguiente capítulo.

En otros casos, empresas comparables pueden ser identificadas utilizando métodos basados en utilidades, en estos casos, para buscar la comparación de funciones de empresas independientes se recomiendan las siguientes fases:

- 1- Mediante una búsqueda intensa se identifica un grupo de comparables.
- 2- Las Empresa con transacciones que no son del todo comparables son desechadas mediante el uso de análisis cuantitativos y cualitativos, filtros cuantitativos y descripciones de negocios.
- 3- Basándose en la información descriptiva y financiera de la muestra depurada, se establece un grupo de empresas o transacciones comparables.
- 4- La compatibilidad del grupo final se logra eliminando las discrepancias mediante la aplicación de ajustes.

Las empresas comparables se pueden localizar mediante la búsqueda entre una variedad de bases de datos internacionales, algunas se pueden obtener de los siguientes proveedores de información:

PROVEEDOR	BASE DE DATOS	COBERTURA
Bureau van Dijk	Amadeus Jade Fame	Empresas Europeas Empresas Japonesas Reino Unido
Disclosure	SEC Can Corp Worlscope	Empresas Publicas USA Empresas Canadienses Empresas Globales
Moody's	Domestic Internacional	Empresas Publicas USA Empresas Globales
Standard & Poor's	Compustat(Norte America) Global Vantage	Empresas Publicas USA Empresas Globales

Normalmente las empresas potencialmente comparables se pueden identificar de entre estas bases de datos, en algunos casos los contribuyentes están en libertad de obtenerlas de fuentes alternas de información, como pudieran ser operaciones derivadas del sujeto pasivo con terceras personas no relacionadas, o en publicaciones industriales especializadas o en la información que la empresa tenga sobre sus competidores.

El proceso de selección de comparables consta de las siguientes fases:

a)- Escrutinio de Comparables Potenciales;

De la lista inicial de las empresas, resultante de la búsqueda en las bases de datos se deberán desechar aquellas cuyas actividades no sean comparables, dejando aquellas que se hayan seleccionado mediante exámenes cualitativos y cuantitativos. Normalmente funciones, riesgos, condiciones económicas, propiedades y servicios asociados con la transacción deberán ser comparados.

b)- Selección del grupo:

Para la selección del grupo final de comparables, se deberán considerar el grupo de empresas con mayor grado y potencial de comparabilidad, y excluir aquellas que son significativamente menos comparables y confiables, la elección de un grupo de comparables no es una tarea sencilla, más bien se trata de una función subjetiva.

De acuerdo a lo anterior se deben distinguir dos situaciones. La primera es de que en el caso de que algunas comparables tengan un alto grado de comparabilidad y por lo tanto el rango Arm's Length deberá incluir todos sus

resultados. En estos casos se deberán usar esas comparables para excluir las otras que normalmente podrían ser consideradas significativamente menos comparables o confiables. En principio una de estas comparables debería ser suficiente para integrar el grupo, sin embargo se podrá optar por tener mas de una comparable para definir un rango de Arm's Length en vez de una sola referencia.

La segunda y más frecuente situación consiste en que no existan empresas con un alto grado de comparabilidad, en estos casos cuando y hasta cuando las mejor comparables nos causan cierto grado de inquietud, pudiera existir alguna inconsistencia. Así, incluyendo algunas comparables adicionales, aun que pudieran parecer un poco menos comparables, o confiables que las mejores, será más razonable que tener un grupo muy numeroso de comparables.

4.5 Ajustes de Precios de Transferencia:

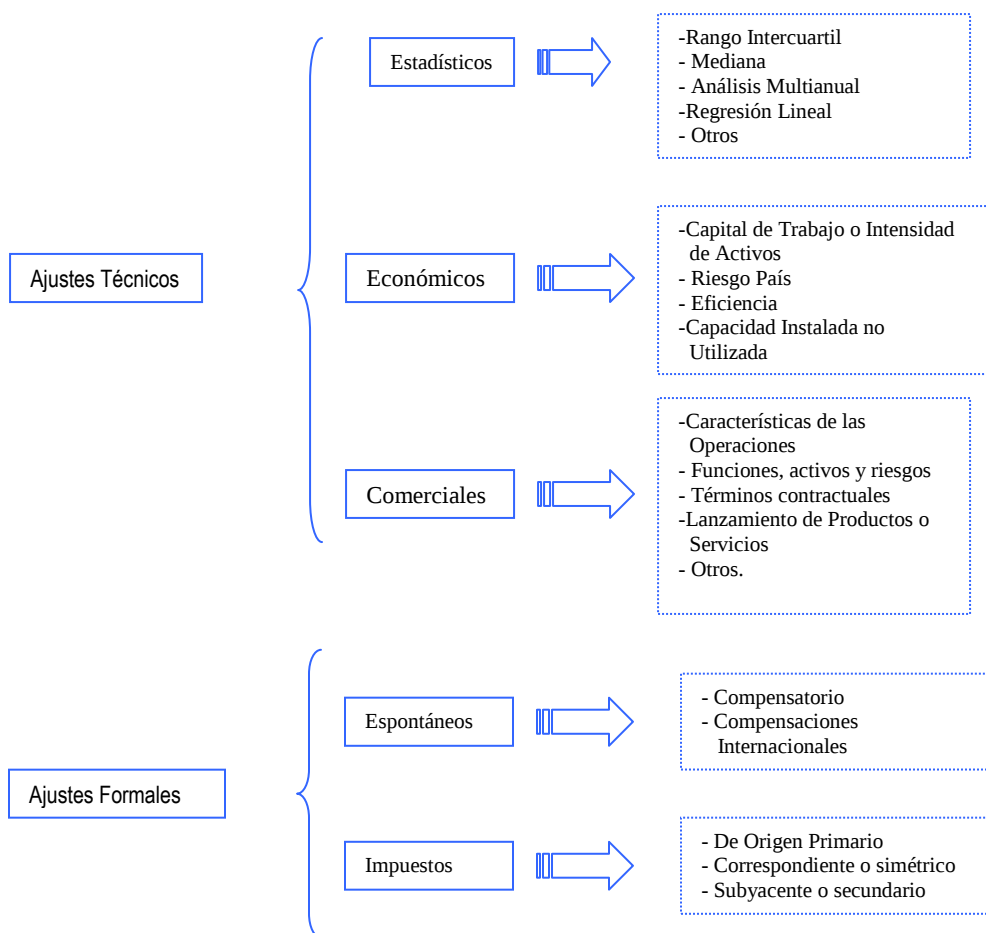
Como se ha visto a lo largo del presente trabajo, el termino “ajuste” se emplea en forma muy constante, sin especificar el tipo de ajuste de que se trata, en este punto trataremos de analizar los diferentes tipo de ajustes de precios de transferencia, con el objeto de comprender sus alcances y familiarizarnos con el uso de estos términos.

Partiendo de lo anterior, deducimos que el objetivo de aplicar un ajuste es corregir o adecuar algo con respecto a otro u otros elementos similares a aquel, con el fin de dejarlos en igualdad o similitud de circunstancias.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y la literatura de precios de transferencia, disponen que los ajustes se pueden clasificar en dos grandes grupos:

- a)- Ajustes Técnicos, y;
- b)- Ajustes Formales.

Estos a su vez se dividen en estadísticos, económicos y comerciales para el primer caso y en espontáneos e impuestos para el segundo caso. Cada una de las cinco divisiones anteriores se subdivide en varios conceptos como se aprecia a continuación:



El esquema anterior es de carácter enunciativo y puede ser complementado con alguna categoría específica, alguna de las características relevantes de los ajustes de precios de transferencia son las siguientes:

Ajustes Técnicos:

Los ajustes técnicos se refieren a procedimientos, metodologías o técnicas que, aplicados a una transacción o entidad determinada, incrementan el grado de comparabilidad de un análisis. Se pueden emplear estos ajustes antes, durante o después de que medie alguna acción por parte de la Autoridad competente.

1.- El Rango intercuartil y el uso de la mediana.

Como se he explicado ampliamente en el punto 3.2 del capítulo III “Elementos Internacionales de Control”, en el presente trabajo, el penúltimo párrafo del artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que, de la aplicación de alguno de los métodos de Precios de Transferencia reconocidos en México, se podrá obtener un rango de valores cuando existan dos o mas operaciones comparables. Se aclara que los rangos se ajustaran mediante la

aplicación de métodos estadísticos, y señala que en caso de que el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente no se encuentre dentro de esos rangos, se considerara la mediana del mismo rango como parámetro para establecer el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad.

Como se explica en el punto 3.2 mencionado en el párrafo anterior, el artículo 276 del reglamento de la citada Ley establece la posibilidad de que el rango de precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad se puedan ajustar mediante el método de rango intercuartil.

Es importante destacar un ajuste espontáneo (sin que medie acción de la Autoridad) que ubique el precio o contraprestación de la compañía a cualquier punto del rango ajustado (ajuste estadístico) puede resultar substancialmente más conveniente que un ajuste impuesto, en donde la autoridad pretenderá ubicar dicho precio o contraprestación hasta la mediana del rango ajustado.

Para ilustrar lo anterior a continuación se presenta un ejemplo de la diferencia que originaría un ajuste impuesto respecto a un ajuste espontáneo.

<u>Concepto</u>	<u>Ajuste Espontáneo</u>	<u>Ajuste Impuesto</u>
Utilidad de operación Sin ajuste	2%	2%
Ajuste	1.5%	-----
Utilidad de operación Ajustado	3.5%	5.0%

Se debe destacar que además de la diferencia con respecto al ajuste impuesto, se derivarían en este caso accesorios y multas.

En relación con el ajuste impuesto determinado a partir de la mediana de la muestra, las Guías de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, a diferencia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establecen que si el contribuyente no puede sustentar la razón por la cual el resultado económico de su operación no se encuentra dentro de un rango comparable, la Autoridad determinara como llevar a cabo el ajuste, recordando que cualquier punto dentro del rango satisface el principio de valor de mercado, y que dicho ajuste debe hacerse en la medida de lo posible, tomando en cuenta el punto dentro del rango que mejor refleje los hechos y circunstancias de la transacción ínter compañía en particular.

De la redacción del apartado 1.48 de las Guías de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, se desprende que la carga de la prueba en estos casos se revierte siendo ahora la Autoridad quien deberá establecer la forma y cuantía del ajuste impuesto.

2. Análisis Multianual:

En el párrafo siguiente a la fracción V del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se aclara que cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial, de un producto del contribuyente cubra mas de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes a dos o más ejercicios, anteriores o posteriores. Este mismo concepto se incluye en los apartados 1.5 y 1.51 de las Guías de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en donde, se hace una advertencia en el sentido de que al emplear información de los ejercicios posteriores a aquel bajo análisis, las Autoridades Fiscales no deberán emplear la información de los ejercicios más recientes para modificar o reconstruir los ejercicios previos.

El hecho de que se emplee información de más de un ejercicio, implica que se utilice otra técnica estadística: la media o el promedio. En relación con este punto, se debe mencionar que los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto, varia por cada industria y que si bien la practica común consiste en tomar tres ejercicios para desarrollar el análisis, existen industrias y circunstancias que pueden extender o disminuir este periodo.

Sobre el particular, se debe señalar que tanto la Ley del Impuesto Sobre la Renta como las Guías de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, omiten la forma de determinar los promedios y su efecto en la determinación del rango intercuartil, ya que existen dos formas básicas de determinar un promedio para efectos de Precios de Transferencia:

- a)- Obtener el rango intercuartil a partir de todas las observaciones de la muestra en forma individual o bien:
- b)- Obtener primero los promedios de cada entidad transacción comparable y a partir de estos, desarrollar el rango intercuartil.

Esta diferencia en la metodología podría originar magnitudes monetarias relevantes.

3.- Regresión lineal y otros ajustes estadísticos:

En muestras amplias de transacciones o entidades comparables, los resultados que arroja un análisis de regresión lineal pueden ser iguales o más precisos que los resultados que se obtendrían a partir de la metodología de

rangos intercuartil. Debemos considerar que de acuerdo con las circunstancias de cada caso, es posible aplicar metodologías alternas al rango intercuartil.

Ajuste económicos:

- a) Por diferencias en el capital de trabajo o intensidad de activos.

Con el propósito de incrementar el nivel de comparabilidad entre la parte analizada y las entidades o transacciones comparables, es común que tanto las cuentas de activos como las de pasivos que se relacionen con la transacción analizada, se les compare con la composición de activos y pasivos de las comparables y cuando exista una diferencia relevante, se realiza un ajuste mediante la imputación de una tasa de retorno ficto. Esta técnica busca homologar, mediante el costo de oportunidad del dinero, la información financiera propia de los Estados de Resultados, tanto de la parte analizada como la de las comparables.

La filosofía de este ajuste parte de la premisa de que si por ejemplo la parte analizada tiene una proporción de cuentas por cobrar mayor a la de las comparables, se presume que estos últimos efectuaron ventas con un costo de oportunidad mayor al de la parte analizada, por lo tanto para realizar una comparación válida, se atribuye un retorno adicional a las comparables para normalizar el costo de oportunidad de las ventas. En este caso la comparabilidad de las comparables se incrementa. En el caso contrario; es decir, cuando el nivel de las cuentas por cobrar de la parte analizada es menor a la de las comparables, el ajuste de capital de trabajo hace disminuir el rango intercuartil de las comparables. Una tendencia similar se obtiene al ajustar otras cuentas de activos (inventarios y activos fijos). El ajuste es inversamente proporcional cuando se trata de las cuentas de pasivo.

El ajuste de referencia se puede llevar a cabo con tasas de interés locales o internacionales, sobre todo en este último caso, cuando simultáneamente se lleva a cabo un ajuste por diferencias geográficas o de riesgo país.

- b)- Eficacia y capacidad instalada no utilizada:

El hecho de que una entidad obtenga pérdidas en su operación no necesariamente significa que estas se deban a un problema de Precios de Transferencia, ya que existen circunstancias como estrategias de negocios, inicio de operaciones, situaciones económicas desfavorables, ineficiencias y otras razones legítimas de negocios que justifican la generación de pérdidas en la operación. No obstante lo anterior, resulta evidente que en una entidad independiente que en forma constante genera pérdidas en su operación, eventualmente acaba por dejar de operar. Esto último podría no ser el caso cuando una entidad perteneciente a un grupo de intereses comunes continúa en

operación a pesar de incurrir en pérdidas, ya que pueden existir motivos o beneficios que favorezcan al grupo en su conjunto y no tanto a la entidad en lo individual. Cabe destacar que una medida que en alguna forma mitiga el efecto de recaudación, en virtud de las pérdidas en la operación de un negocio, es el impuesto mínimo por país, como el que México ha diseñado específicamente para estos problemas.

Existen muchas formas de llevar a cabo los ajustes de eficiencia y capacidad instalada no utilizada; sin embargo, en todos los casos se debe documentar técnicamente ambas situaciones, ya que no basta con hacer burdas inferencias y sustituir un nivel de gasto de operación o estimar la capacidad instalada no utilizada de la industria de una manera inapropiada.

Este tipo de ajustes requiere un mayor detalle, por ejemplo, incluir un análisis de las unidades producidas en un periodo que pueda abarcar más de un ejercicio; un análisis crítico del nivel de eficiencia etcétera.

Finalmente se debe recordar que difícilmente las Autoridades Fiscales no aceptarían argumentos como “producción marginal” a menos de que el contribuyente pueda demostrar que las comparables hubieran determinado sus precios de una manera similar. Por otra parte, el hecho de manejar precios ínter compañía sensiblemente bajos, podría ocasionar implicaciones en materia de “dumping” en caso de que además de esta practica se este dañando a un productor del país al que se dirigirán los productos objeto de la operación ínter compañía.

Ajustes Comerciales:

La Ley del Impuesto Sobre la renta considera, que las operaciones o empresas son comparables cuando no existan diferencias entre estas que afecten significativamente el precio o el monto de la contraprestación o el margen de utilidad, conforme a los métodos de Precios de Transferencia incluidos en la propia Ley, y cuando existan dichas diferencias, estas se eliminan mediante ajustes razonables. Para determinar estas diferencias se tomaran en cuenta los elementos pertinentes según el método utilizado, considerando entre otros, los siguientes elementos:

- a)- Las características de las operaciones
- b)- Las funciones o actividades, incluyendo los activos y los riesgos asumidos
- c)- Los términos contractuales
- d)- Las circunstancias económicas
- e)- Las estrategias de negocios.

Como ejemplo de lo anterior supongamos que una entidad relacionada, vende un producto a otra entidad relacionada en una moneda determinada; posteriormente la segunda de las partes relacionadas vende el producto a un

tercero en moneda distinta a la pactada en la compra realizada a la primera de las partes. En este supuesto el riesgo cambiario lo absorbe la segunda entidad relacionada, por lo que su expectativa de retorno en este rubro en específico, es mayor que aquel de la primera entidad relacionada. Una forma sencilla de modificar la composición del riesgo, consiste en que la operación entre las partes relacionadas, se lleve a cabo en la misma moneda en la que la segunda de ellas realice sus ventas, en este caso el riesgo cambiario se traspasa a la primera entidad y consecuentemente sus expectativas de retorno se incrementan.

Los riesgos cambiarios se pueden atenuar a través de instrumentos financieros, como son las coberturas, por esta razón, Autoridades Fiscales como las de los Estados Unidos, han desarrollado criterios muy detallados sobre los ajustes por diferencias cambiarias, como se consigna en el criterio normativo de ajustes por cambios en las diferencias cambiarias que ocurren dentro del término de un acuerdo anticipado de precios de transferencia.

Ajustes formales:

Los ajustes formales son aquellos que se refieren a la modificación de un resultado económico a partir de la aplicación de alguno o algunos de los ajustes técnicos. Los ajustes formales se pueden subdividir en espontáneos o impuestos. Los espontáneos se presentan cuando no ha mediado acción por parte de la Autoridad Fiscal, mientras que los ajustes impuestos son establecidos por la Autoridad Fiscal.

Ajustes espontáneos:

1. Ajuste compensatorio:

Este ajuste consiste en reflejar un precio de transferencia que el propio contribuyente considere de mercado, independientemente de que dicho precio de transferencia difiera de aquel precio efectivamente aplicado en una transacción celebrada entre entidades relacionadas. Este ajuste se aplica normalmente antes de que se presente la declaración anual de impuestos.

La legislación fiscal mexicana, requiere formalizar los efectos de un ajuste compensatorio, y que haya determinados requisitos fiscales que deben ser cumplidos simultáneamente, tales como; registro contable, emisión de facturas adicionales, notas de cargo, notas de crédito etcétera. Así mismo, hay implicaciones fiscales que se deberán tomar en cuenta, como son los efectos en pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, y los efectos que se causen en aspectos aduanales.

En virtud de las implicaciones fiscales que se derivan conforme al párrafo anterior, surge la duda sobre cual debe ser el momento en que se de efecto a un

ajuste espontáneo, ya que en el caso de que sea necesario aplicar un ajuste de Precios de Transferencia en una fecha posterior al inicio del ejercicio, en la práctica se pueden presentar las siguientes situaciones:

- Efectuar el ajuste a partir del ejercicio inmediato siguiente
- Efectuar el ajuste a partir de la fecha en que se conoció la necesidad de llevar a cabo el ajuste de Precios de Transferencia
- Considerar un ajuste que modifique al periodo comprendido desde que se inició el ejercicio hasta la fecha en que se conoció de la necesidad de llevar a cabo el ajuste de Precios de Transferencia.

2. Ajustes por compensaciones internacionales:

Este ajuste se refiere al caso de que una entidad recibe un beneficio de una entidad relacionada quien a su vez ha proporcionado a la primera un beneficio proporcional.

Este tipo de ajuste se presenta comúnmente en los casos en donde se tiene un portafolio de productos, en donde para satisfacer al cliente se requiere venderle un producto sin obtener retorno a cambio de efectuar también la venta de otro producto cuya rentabilidad compense la nula rentabilidad del primero.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta no reconoce en forma expresa esta mecánica, las Guías de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y el Reglamento de Impuesto Sobre la Renta de los Estados Unidos, aceptan esta figura en la medida en que se compruebe que dicha compensación fue deliberada y no circunstancial, en el sistema norteamericano se requiere manifestar anticipadamente la existencia de esas partidas.

Deberán considerarse algunos puntos relacionados a posibles implicaciones de retenciones de impuesto sobre la renta, sobre todo cuando la compensación involucra la transmisión de intangibles, así como aspectos aduanales y del Impuesto al Valor Agregado.

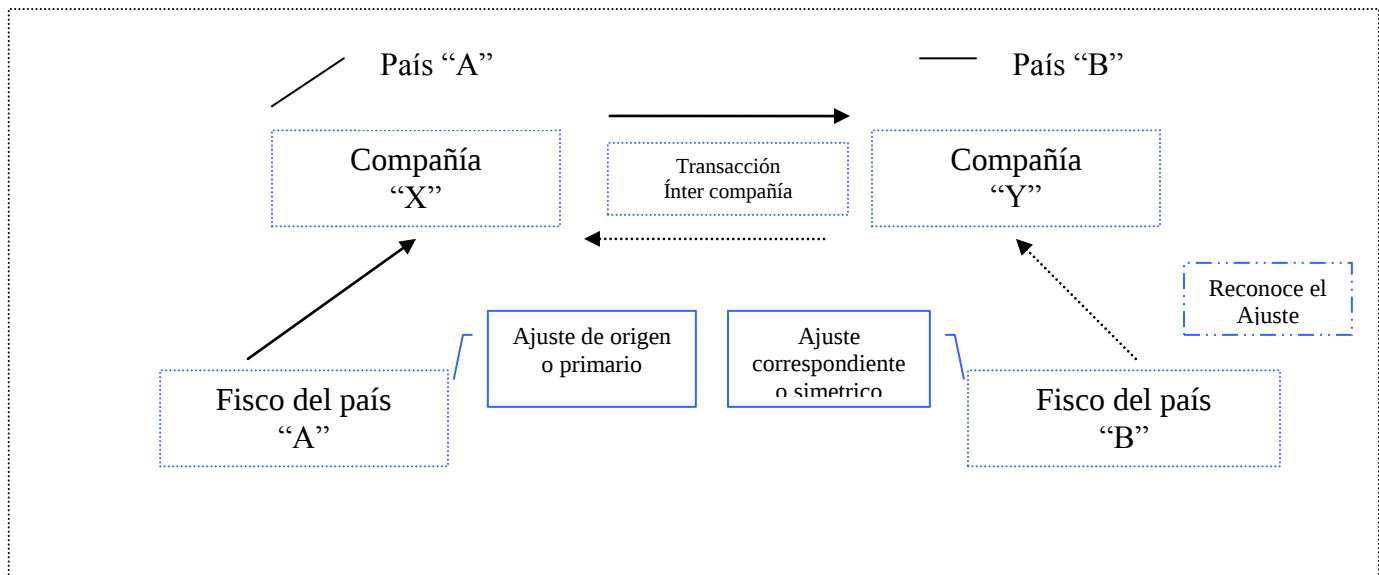
Ajustes Impuestos:

1. De origen o primario

Este ajuste es el que las Autoridades pueden establecer de conformidad con el segundo párrafo del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Como su nombre lo indica, es el ajuste que se determina en primera instancia y cuyos efectos se repercuten a la contraparte, quien deberá considerar un ajuste de correspondencia o simétrico para evitar una situación de doble tributación.

2. Correspondiente o simétrico:

Este ajuste se presenta como consecuencia del ajuste de origen o primario. El artículo 217 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, determina que de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México, las Autoridades competentes del país con el que se hubiera celebrado el tratado, realicen un ajuste a los precios o montos de las contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país, y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las Autoridades Fiscales Mexicanas, la parte relacionada residente en México podrá presentar una declaración complementaria en la que refleje el ajuste correspondiente. No existe una disposición expresa para cuando el ajuste correspondiente o simétrico se origine a partir de un ajuste de origen o primario efectuado por un país con el que México no tenga tratado en materia fiscal. Los ajustes de origen o primario y correspondiente se pueden representar de la siguiente forma:



3. Ajuste subyacente o secundario

Este ajuste se refiere al impuesto que se puede generar a partir de una transacción secundaria. Se entiende que existe una transacción secundaria cuando en virtud de un ajuste de origen o primario, una cantidad determinada se recharacteriza con una naturaleza distinta a la que tiene la operación a la que se le aplicó el ajuste de origen o primario.

Como ejemplo de lo anterior, en el caso de que conforme a los artículos 92 fracción II y 31 fracción XIV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el pago de intereses que exceda la tasa de mercado se recharacteriza como dividendo, y como se abordó en el punto 4.2 del capítulo IV del presente trabajo, la reforma al

artículo 32 con la incorporación de la fracción XXVI, que establece las reglas internacionales de la “Capitalización Delgada”.

CAPÍTULO V. Métodos de Precios de Transferencia

5.1 Métodos de Precios de Transferencia en México:

En los capítulos anteriores, hemos hecho referencia a los conceptos básicos a considerar y los elementos que se deben tomar en cuenta para determinar la diferencia resultante de la comparación entre operaciones controladas y no controladas, para satisfacer los requisitos fiscales y evitar sanciones y ajustes impuestos que pudieran ser atribuidos a los sujetos pasivos por las Autoridades Fiscales.

5.2 Métodos Específicos:

El control de las prácticas de trasladar ingresos o deducciones entre partes relacionadas, a través de actos o contratos que pretenden dentro de sus fines la obtención beneficios fiscales, se establece en el Título II Capítulo IX, Título VI Capítulo II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y como métodos específicos señala los siguientes:

- a)- Método de Precio comparable no controlado.
- b)- Método de Precio de Reventa.
- c)- Método de Costo Adicionado.
- e)- Método de Participación de Utilidades.
- f)- Método Residual de Participación de Utilidades.
- g)- Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación.

5.3 Métodos Genéricos:

Como métodos estadísticos, se puede considerar todo aquello que es comparable entre empresas independientes, la Ley del Impuesto Sobre la Renta ha considerado para estos efectos, en su artículo 90 los sectores que parten de la generalidad y que permiten determinar en forma presuntiva la utilidad fiscal de los contribuyentes, aplicando a los ingresos brutos diversos tipos de coeficientes, en relación con la actividad desarrollada.

Artículo 90 Ley I.S.R.

Las autoridades fiscales, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, podrán aplicar a los ingresos

brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente del 20% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que a continuación se indican:

I. Se aplicara el 6% en los siguientes giros:

Comerciales: Gasolina, petróleo y otros combustibles de origen mineral.

II. Se aplicara el 12% en los siguientes casos:

Industriales: Sombreros de palma y paja.

Comerciales: Abarrotes con venta de granos, semillas y chiles secos, azúcar, carnes en estado natural; Cereales y granos; leches naturales, maza para tortillas de maíz, pan: billetes de lotería y teatros.

Agrícolas: Cereales y granos en general.

Ganaderas: Producción de leches naturales.

III. Se aplicara el 15% en los giros siguientes:

Comerciales: Abarrotes con venta de vinos y licores de producción nacional; salchichonería, café para consumo nacional; dulces, confites, bombones y chocolates; legumbres, nieves y helados, galletas y pastas alimenticias, cerveza y refrescos embotellados, hielo, jabones y detergentes, libros, papeles y artículos de escritorio, confecciones, telas y artículos de algodón, artículos para deportes, pieles y cueros, productos obtenidos del mar, lagos y ríos, sustancias y productos químicos, o farmacéuticos; velas o veladoras; cemento, cal y arena, vidrio y otros materiales para construcción, llantas y cámaras, automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo, con acepción de accesorios.

Agrícolas: café para consumo nacional y legumbres.

Pesca: Productos obtenidos del mar, lagos, lagunas y ríos.

IV. Se aplicara el 22% a los siguientes rubros:

Industriales: Masa para tortilla de maíz y pan de precio popular.

Comerciales: Espectáculos en arenas, cines y campos deportivos.

V. Se aplicara el 23% en los siguientes giros:

Industriales: Azúcar, leches naturales; aceites vegetales; café para consumo nacional; maquila en molienda de nixtamal; molienda de trigo y arroz; galletas y pastas alimenticias; jabones y detergentes; confecciones, telas y artículos de algodón; artículos para deportes; pieles y cueros; calzado de todas clases; explosivos, armas y municiones; fierro y acero; construcción de inmuebles; pintura y barnices; vidrio y otros materiales para construcción; muebles de madera corriente; extracción de gomas y resinas; velas y veladoras; imprenta, litografía y encuadernación.

VI. Se aplicara el 25% a los siguientes rubros;

Industriales: Explotación y refinación de sal, extracción de maderas finas y plantas minero metalúrgicas.

Comerciales: Restaurantes y agencias funerarias.

VII. Se aplicara le 27 % a los siguientes giros:

Industriales: Dulces, bombones, confites y chocolates, cerveza, alcohol, perfumes, esencias, cosméticos y otros productos de tocador; instrumentos musicales, discos y artículos del ramo; joyería y relojería; papel y artículos de papel; artefactos de polietileno, de hule natural o sintético; llantas y cámaras; automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo.

VIII. Se aplicara le 39% a los siguientes giros.

Industriales: Fraccionamientos y fábricas de cemento.

Comerciales: Comisionistas y otorgamiento de uso o goce temporal de inmuebles.

IX. Se aplicara el 50% en caso de prestación de servicios personales independientes.

Para obtener el resultado fiscal se restara de la utilidad fiscal determinada conforme a lo dispuesto en este artículo, las perdidas fiscales pendientes de disminuir de ejercicios anteriores.

La facultad discrecional de la Autoridad Fiscal para la determinación presuntiva de la utilidad o pérdida fiscal, se establece en el artículo 91 de la propia Ley, bajo las siguientes premisas:

- I. Que las operaciones se hayan pactado a precio menor que el de mercado
- II. El costo de adquisición sea mayor que el de mercado
- III. Enajenaciones al costo o menores que el costo
- IV. En Operaciones de importación, exportación y pagos al extranjero.

5.4 Métodos Tradicionales o Directos:

I- Método de Precio comparable no controlado:

Su definición esta contenida en la fracción I del artículo 215 de la Ley, y señala que consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieren pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Consiste básicamente, en comparar el precio a que se realizan operaciones entre partes independientes, en cuanto a sus operaciones realizadas con partes no relacionadas, cuando no exista ningún tipo de control sobre dichas operaciones, cumpliendo con lo dispuesto por el principio "Arm's Length".

Este método implica el conocimiento previo del costo, el valor, las tasas de interés, los honorarios, las rentas o montos para otorgar el uso o goce o enajenación de bienes tangibles, así como cuando se cobren regalías por la explotación o transmisión de un bien intangible.

Este método tiene grandes ventajas y desventajas, ya que su aplicación requiere de que exista un alto grado de similitud y, caso contrario, será inoperable en actos que no aceptan comparación por ser únicos y como estos podemos ejemplificar los honorarios cobrados por la prestación de un servicio especializado y creado para quien lo solicito, lo que no hace posible su comparación con otros, también podemos mencionar el caso de la explotación o transmisión de un bien intangible, que refleje una tecnología que por su avance creativo no sea posible su identificación con otros bienes o productos.

Para considerar que las operaciones no controladas son comparables, deben cumplirse por lo menos las siguientes condiciones:

a)- Todos los productos, servicios o contratos así como las empresas independientes son comparables con las empresas relacionadas y por lo mismo su naturaleza no afecta significativamente la operación.

b)- Dada la comparabilidad de productos, servicios o contratos se pueden aplicar ajustes razonables para eliminar los efectos importantes de cualquier discrepancia.

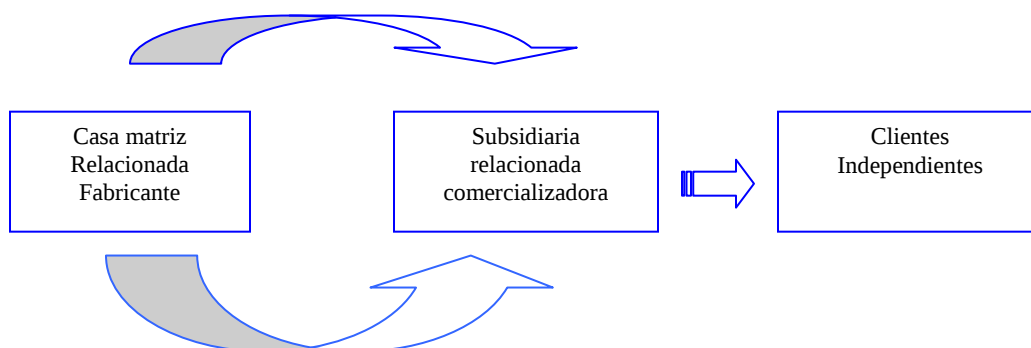
Este método, es considerado como el método mas preciso, cuando se cumple con la prerrogativa de encontrar empresas realmente comparables, que permitan ajustes precisos y la determinación del rango estadístico Arm's Length, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico lo recomienda sobre los demás métodos.

II- Método de Precio de Reventa:

La fracción II del artículo 216 define este método, de la manera siguiente;

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

Este método debe aplicarse cuando la empresa asociada adquiere los bienes de un empresa relacionada para su posterior venta a clientes independientes:



Este método pretende determinar el precio de adquisición del bien para la empresa relacionada, o igualmente el precio de venta de la casa matriz, para estos efectos se aplica la siguiente formula:

$$P = R \left[1 - \frac{U}{V} \right]$$

P: precio de adquisición

R: precio de reventa

U: Utilidad bruta (UB)

V: Ventas netas

Caso Práctico:

La empresa Aglomerados y Estratificados de Estados Unidos vende el metro cúbico de mdf (tablero de fibra de madera de mediana densidad) producido en México en \$ 800.00 dólares más impuesto, al mismo tiempo la casa matriz mexicana le vende el metro cúbico en \$ 650.00 dólares puesto en el almacén de la distribuidora en la Ciudad de Los Ángeles (incluye flete, gastos, impuestos y seguros). Los competidores de Aglomerados y Estratificados EU., los cuales venden el mismo producto, con las mismas especificaciones presentan la siguiente información financiera:

	West Pacific Lumber Co.	Pine Valey Inc.	Lane Stanton Vance Co.
(En miles de dólares)			
Ventas	228,320.00	585,700.00	495,500.00
Costo de Ventas	189,505.00	462,703.00	398,877.00
Utilidad Bruta	38,815.00	122,997.00	96,923.00
UB / Ventas	17.00%	21.00%	19.50%

De la información anterior se establece el siguiente rango Arm's Length:

	Ub / Ventas
Limite superior	21.00%
Mediana	19.50%
Limite inferior	17.00%

De manera que la empresa mexicana vende a Aglomerados y Estratificados en Estados Unidos con un margen de utilidad de 18.75%, entonces se puede concluir que al estar dentro del promedio se cumple con el rango Arm's Length, por lo que el precio de \$ 650.00 es correcto:

$$P = \$ 800 \left(1 - \frac{650}{800} \right)$$

$$P = \$ 800 (1 - .8125)$$

$$P = \$ 650$$

Como se puede observar el precio de adquisición de la casa matriz, es un precio de transferencia que cumple con el principio Arm's Length, sin embargo es importante remarcar las siguientes cuestiones:

- El precio de \$ 800.00 dólares es un precio de mercado abierto, a ese precio venden los tableros aglomerados todos los competidores de la matriz en Estados Unidos.
- Los tres competidores adquieren los tableros aglomerados de fabricantes independientes y dado a que adquieren y venden sus productos de partes independientes, los datos de las tres empresas son confiables y podemos concluir que el margen de Aglomerados y Estratificados es un

margen de empresa independiente y por lo tanto cumple con el principio de plena competencia.

El margen de utilidad bruta se calcula restando de las ventas netas el costo de lo vendido, la utilidad bruta representa la cantidad con la que la empresa debe enfrentar sus gastos de operación, gastos financieros, el costo por las funciones efectuadas y los riesgos asumidos así como un remanente que debe convertirse en una utilidad apropiada.

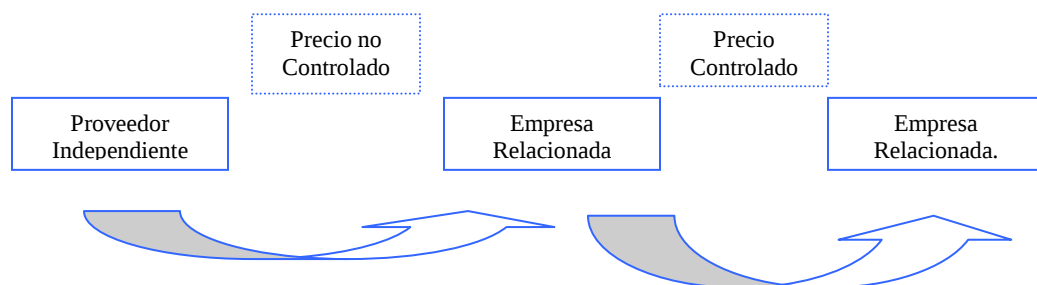
III- Método de Costo Adicionado:

De acuerdo a la fracción III del artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, este método consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos el por ciento de la utilidad bruta se calcula dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

Este método busca determinar el precio de venta pactado entre partes relacionadas, partiendo del precio a que se adquirieron los bienes de partes independientes.

El precio de enajenación de la parte controlada a su asociada es un precio que podría estar controlado, por lo tanto el método parte del precio a que un proveedor independiente no relacionado vende sus productos, por lo que el precio de venta es un precio libre no controlado y a este último debe sumarse un margen de utilidad no controlado para obtener el precio de reventa a una empresa asociada.

Este método debe aplicarse cuando se trata de empresas asociadas que revenden entre si productos o servicios previamente adquiridos a un tercero independiente cuando:



El precio de suministro de los bienes y servicios proveídos a una empresa del grupo debe ser un precio libre no controlado, el precio de venta de los bienes a otra empresa relacionada cumplirá con el principio Arm's Length cuando el margen adicionado sea igual al de la empresa comparable independiente.

Bajo estos términos y suponiendo que los precios de los insumos para la misma empresa ejemplificada en el punto anterior, son relativamente comparables y que se trata de proveedores independientes, para conocer si se cumple con el principio Arm's Length, se debe sumar el margen de utilidad al costo del insumo, este margen debe ser el relativo a partes independientes resolviendo para estos efectos la siguiente ecuación:

$$P = B (1 + u/c)$$

P : Precio de transferencia al cual se enajenan los bienes las empresas asociadas

B : Costo de adquisición de los bienes de proveedores independientes

U: Utilidad bruta de partes independientes

El margen que debe utilizarse debe provenir de aquel que corresponda a empresas independientes, para ejemplificar lo anterior, supongamos el siguiente caso:

Empresa; Aglomerados y Estratificados México S.A.

Proveedor Independiente: Anderson Desk S.A.

Producto: Fibra de madera

Precio x Tonelada: \$ 798.00

Condiciones de venta: FOB San Ysidro, California

La empresa Aglomerados y Estratificados, S.A., adquiere el producto y lo vende a su filial en Los Ángeles California a un precio de \$ 255.00 la tonelada FOB bodega de Tijuana, el estado de resultados de la empresa A. y E. S.A. es el siguiente:

Estado de Resultados del 1ro de Enero al 31 de Diciembre de 2004		
Ventas	\$ 62,725,000.00	100.00%
Costo	48,325,000.00	77.04%
Fletes	9,000,000.00	14.35%
Costo de Ventas	\$ 57,325,000.00	91.39%
<u>Utilidad bruta</u>	<u>\$ 5,400,000.00</u>	<u>8.61%</u>
Gastos de Operacion	1,150,000.00	1.83%
Utilidad de Operacion	\$ 4,250,000.00	6.78%
Impuestos	1,402,500.00	2.24%
Utilidad Neta	\$ 2,847,500.00	4.54%

Durante el ejercicio, la empresa adquirió 250,000 toneladas de fibra de madera, mismas que vendió y entregó a su filial en Estados Unidos.

Se escogen tres empresas mexicanas comparables que se dedican a adquirir el mismo tipo de fibra de proveedores independientes, mismas que exportan el producto a los Estados Unidos bajo las siguientes condiciones.

	A y E S.A.	Comparable (1)	Comparable (2)	Comparable (3)
Toneladas comerciadas	250,000	128,500	286,500	75,000
Precio de adquisición por Tonelada (+) Flete	\$234.00	\$239.00	\$230.00	\$245.00
Precio de venta (Tonelada)	\$255.00	\$260.00	\$254.00	\$265.00
Condiciones de venta	FOB Tijuana	FOB Nogales	FOB Nogales	FOB Nogales

Información financiera en miles de dólares

	A y E S.A.	Comparable (1)	Comparable (2)	Comparable (3)
Ventas	63,750.00	33,410.00	72,771.00	19,875.00
Costo	58,500.00	30,711.00	65,895.00	18,375.00
Utilidad Bruta	5,250.00	2,699.00	6,876.00	1,500.00
UB/CU	8.90%	8.70%	10.40%	8.20%

Comparables: Si la muestra de empresas comparables es mayor de dos puede establecerse un rango Arm's Length.

Calculo: Rango Arm's Length para el margen de utilidad con empresas independientes en operaciones comparables:

Lugar	Empresa	Margen
1	Comparable (1)	8.2
2	Comparable (2)	8.7
3	Comparable (3)	10.4

Calculo de la Mediana

Calculo de la Mediana		
Muestra	3	
Mas:	1	
=	4	
Entre	2	
Mediana	2	
Valor		8.7

Calculo del Límite Inferior:

Limite Inferior	
Mediana	2
Mas:	1
=	3
Entre	2
Limite Inferior	1.5

Valor Limite Inferior	
Dato 1	8.2
(-) Dato 2	8.7
	0.5
(x) Decimal	0.5
	0.25
(+) Dato 1	8.2
Limite Inferior =	8.45

Calculo del Límite Superior:

Limite Superior	
Mediana	2
Menos:	1
Diferencia	1
Limite Inferior	1.5
Limite Superior	2.5

Valor Limite Superior	
Dato 2	8.7
(-) Dato 3	10.4
Diferencia	1.7
(x) Decimal	0.5
	0.85
(+) Dato 2	8.7
Limite Superior =	9.55

Rango Arm's Length

	Lugar	Valor
Limite Inferior	1.5	8.45
Mediana	2	8.7
Limite Superior	2.5	9.55

El margen de utilidad de la empresa Aglomerados y Estratificados S.A. de C.V., es de 8.9% entonces se comprueba que cumple con el principio Arm's Length.

Se debe destacar que para efectos de comparabilidad entre controladas y no controladas, ninguna de las diferencias entre las transacciones que estén siendo comparadas afectaría el costo adicionado del margen en el mercado abierto, y que de darse diferencias estas pueden ser eliminadas mediante ajustes razonables.

En este método no es tan importante el producto en específico sino la comparabilidad en cuanto a la rama de negocios, siendo recomendable encontrar empresas que enajenen productos iguales, así las diferencias que se

presenten podrán ser eliminadas vía ajustes por actividades desempeñadas, activos utilizados, riesgos asumidos, circunstancias económicas.

5.5 Métodos no tradicionales

Cuando existan circunstancias que impidan aplicar los métodos tradicionales con confiabilidad, o cuando por la naturaleza de las operaciones no puedan ser aplicados, deben buscarse otros métodos que permitan ubicar razonablemente las relaciones de valor de mercado, estos métodos se denominan “Métodos de Utilidad Transaccional”, los cuales se basan en el examen de las utilidades que se originan de transacciones específicas entre empresas asociadas, estos métodos pueden ser:

- a)- Método de partición de utilidades
- b)- Método transaccional de margen neto

I- Método de Participación de Utilidades

La fracción IV del artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta define este método de la siguiente manera;

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

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

Este método identifica la utilidad a ser asignada entre el número de empresas que intervienen en el proceso controlado, para reasignar la utilidad global de acuerdo con una base de prorrateo económica valida que asemeje a la división que hubiere correspondido a empresas independientes en operaciones comparables.

La utilidad a distribuir puede ser la utilidad total o en su caso, la utilidad residual, esta ultima cuando después de aplicado algún método siendo un residual difícil de asignar, como podría ser una utilidad proveniente de intangibles de gran valor.

Las utilidades deben asignarse considerando los activos utilizados, los riesgos asumidos y las funciones desempeñadas, criterios que deben aplicarse considerando los precios de mercado como son:

- Porcentajes de división de utilidades
- Tasas de retorno de empresa independientes comparables.

La mecánica del cálculo del método no es muy complicada, pues consiste en la suma y prorrateo de la utilidad, pero es necesario tomar en consideración lo siguiente:

- 1- Las contabilidades deben estar efectuadas sobre las mismas bases
- 2- Las monedas de riesgo deben estar homologadas
- 3- Cuando las operaciones controladas son parte de las operaciones de las empresas.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico establece que en el caso de que se utilice el método de división de utilidades para establecer el precio de transferencia en operaciones controladas, se deberá tener cuidado en la reasignación de la utilidad bajo el entendido o tomando en consideración una relación Joint Venture.

Una relación Joint Venture debe considerar riesgos asumidos, activos involucrados, productos que se comparten, tecnología que se aporta, responsabilidad de la dirección, los Joint Venture pueden funcionar como compañías y pagar su propio impuesto o en su caso como asociaciones y de esta manera se gravara en proporción a las utilidades, la cual dependerá de su participación en el negocio de la Joint Venture.

Bajo lo dispuesto por la fracción IV del artículo 216 de la Ley, y considerando su redacción de manera literal podemos ejemplificar el método de la siguiente manera:

Ventas de Aglomerados y Estratificados S.A. a sus filiales y partes independientes

Ventas	Tableros mdf	Precio Ud	Ingresos (miles)
A y E, S.A. Nogales	325,000	95.00	30,875.00
A y E, S.A. CD. Juárez	175,000	83.00	14,525.00
A y E, S.A. Monterrey	235,000	75.00	18,330.00
Cientes Independientes	125,000	125.00	15,625.00
			\$79,355

Estados de resultados del grupo

	A y E Tijuana	A y E Nogales	A y E Juarez	A y E Monterrey	A y E Total
Ventas	\$79,355	\$65,000	\$35,000	\$47,000	\$226,355
Costo	\$47,613	\$30,875	\$14,525	\$18,330	\$111,343
Ut. Bruta	\$31,742	\$34,125	\$20,475	\$28,670	\$115,012
Gastos Operac.	\$11,903	\$9,750	\$5,250	\$7,050	\$33,953
Utilidad de Operación	\$19,839	\$24,375	\$15,225	\$21,620	\$81,059

El prorrateo de la utilidad global, será a criterio de la autoridad, sobre la base de activos, costos o gastos, para concluir el ejemplo tomaremos la base de costos:

	Costos	%
A y E Tijuana	\$47,613	42.76
A y E Nogales	\$30,875	27.72
A y E Juarez	\$14,525	13.04
A y E Monterrey	\$18,330	16.46
	\$111,343	100%

Reasignación de utilidad de operación del grupo

	Ut. Operacion Contribuyente	Ut. Operacion Reasignada	Diferencia
A y E, S.A. Tijuana	19,839	34,662.82	\$ 14,824
A y E, S.A. Nogales	24,375	22,477.36	\$ (1,898)
A y E, S.A. CD. Juárez	15,225	10,574.37	\$ (4,651)
A y E, S.A. Monterrey	21,620	13,344.45	\$ (8,276)
	81,059	81,059	\$ -

II- Método Residual de Participación de Utilidades

De acuerdo con la fracción V del artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, este método consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes conforme a lo siguiente:

a)- Se determinara la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación,

b)- La utilidad de operación global se asignara de la siguiente manera:

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

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

Como se desprende de la lectura de la disposición anterior, este método combina todos los métodos anteriores y reasigna la utilidad mínima considerando el resultado de la aplicación de cualquiera de los métodos anteriores, una vez determinada y asignada la utilidad por cada una de las partes relacionadas, si quedara utilidad residual sin asignar, se reasignara tomando en cuenta los intangibles significativos, entendiendo por estos, los cargos entre compañías del grupo por el uso de marcas, patentes o cualquier otro concepto que signifique una aplicación en el estado de resultados sobre este tipo de bienes o derechos.

Para poder reasignar la utilidad por cada una de las compañías se deberá realizar el siguiente procedimiento:

1.- Identificar las operaciones independientes y relacionadas llevadas a cabo por cada una de las compañías del grupo.

2.- Determinar la utilidad de operación por cada una de las entidades relacionadas por sus actividades.

3.- La utilidad global será la suma de las utilidades de operaciones relacionadas de cada una de las empresas del grupo.

4.- Se deberán identificar los cargos por intangibles significativos.

5.- Utilizando cualquiera de los métodos permitidos, sin considerar el efecto de los intangibles significativos, se asignará por cada una de las empresas relacionadas la utilidad global por entidad (utilidad mínima)

6.- Una vez asignada la utilidad para cada entidad relacionada deberá cuantificarse la utilidad residual.

7.- La utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas tomando en cuenta los intangibles significativos utilizados por cada una de las empresas.

Para ejemplificar lo anterior tomaremos el caso de la misma empresa que nos ocupa con los siguientes datos:

	A y E Mexico		A y E E.U.A.		A y E Canada	
	Relacionada	Independiente	Relacionada	Independiente	Relacionada	Independiente
Ventas Tableros mdf	84,150	41,506	54,156	35,503	17,381	9,775
Regalias	35,438	-	41,550	-	4,010	-
Total Ingresos	119,588	41,506	95,706	35,503	21,391	9,775
Costo	50,490	24,904	32,494	21,301	10,429	5,865
Utilidad Bruta	69,098	16,603	63,213	14,201	10,963	3,910
Gasotos Operacion	19,346	8,448	12,010	2,840	3,640	1,196
Utilidad de Operacion	49,751	8,155	51,203	11,361	7,323	2,714

Utilidad de operacion relacionada	108,276
Utilidad de operacion independiente	22,230
Utilidad de operacion global	130,506

	A y E Mexico	A y E E.U.A.	A y E Canada	A y E Global
Total Ingresos	119,588	95,706	21,391	236,685
Costo	50,490	32,494	10,429	93,413
Utilidad Bruta	69,098	63,213	10,963	143,273
Gastos de operacion	19,346	12,010	3,640	34,996
Utilidad de operacion	49,751	51,203	7,323	108,276

Utilidad de Operacion Global	108,276
(-) Intangibles significativos	80,998

Utilidad Minima a asignar	27,279
Utilidad de operacion residual	80,998

Asignación de la utilidad mínima mediante el método de participación de utilidades considerando como base de prorrateo los costos incurridos

	Costos	%
A y E Mexico	50,490	54.05%
A y E E.U.A.	32,494	34.79%
A y E Canada	10,429	11.16%
	93,413	100.00%

Utilidad Mínima a asignar 27,279

	Coeficiente	Utilidad Asiganda
A y E Mexico	54.05%	14,744
A y E E.U.A.	34.79%	9,489
A y E Canada	11.16%	3,045
	100.00%	27,279

Asignacion de utilidad residual :

La base de prorrateo son los ingresos x regalías

	Regalías	%
A y E Mexico	35,438	43.75%
A y E E.U.A.	41,550	51.30%
A y E Canada	4,010	4.95%
	80,998	100.00%

Utilidad de operacion residual 80,998

	Coeficiente	Utilidad Asiganda
A y E Mexico	43.75%	35,438
A y E E.U.A.	51.30%	41,550
A y E Canada	4.95%	4,010
	100.00%	80,998

Resultado de aplicacion del metodo

	Utilidad Independiente	Utilidad Minima	Utilidad Residual	Utilidad Operacion
A y E Mexico	8,155	14,744	35,438	58,337
A y E E.U.A.	11,361	9,489	41,550	62,400
A y E Canada	2,714	3,045	4,010	9,769
	22,230	27,279	80,998	130,506

Comparativo antes de la Reasignacion y despues con el efecto x compañía

	Ut. Oper. Anterior	Ut. Oper. Ajustada	Efecto
A y E Mexico	57,906	58,337	431
A y E E.U.A.	62,564	62,400	(164)
A y E Canada	10,036	9,769	(267)
	130,506	130,506	(0)

Las autoridades fiscales de cada país podrán modificar las utilidades de operación de las tres compañías determinando omisiones de ingresos o en su caso incrementado deducciones.

III.- Método de Márgenes Transaccionales:

El ultimo método que contempla el artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su fracción VI, y señala lo siguiente:

Consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gasto o flujos de efectivo.

En la práctica lo que se estudia es el margen neto que obtienen empresas comparables en operaciones independientes, para esto es necesario determinar sobre las empresas independientes lo siguiente:

1. Si la empresa o empresas son comparables
2. Si las transacciones son comparables
3. Que ajustes deben aplicarse para obtener resultados confiables.

Los márgenes netos son:

- Retorno sobre activos
- Utilidad neta sobre ventas
- Utilidad neta sobre capital contable
- Otros relacionados con la utilidad neta.

El utilizar márgenes netos como indicador de los precios de transferencia no admite el análisis funcional, por lo que se puede arribar a un buen indicador sin contar con grandes componentes de información de empresas independientes.

Este método se aplica sobre una sola empresa del grupo sin considerar su contraparte, la conclusión de la aplicación del método unilateralmente puede atribuir a una de las empresas del grupo a un nivel de utilidades que implícitamente dejaría a las demás empresas con niveles de utilidades elevados, o reducidos, al hacer un estudio unilateral el efecto en las otras empresas del grupo no es considerado, siendo que la utilidad total del grupo es una.

Los precios pueden ser afectados por calidades, cantidades, funciones, estrategias etcétera., sin embargo las utilidades de operación son menos vulnerables y por ende pueden ser mejores indicadores.

Los márgenes en ocasiones no pueden ser buenos indicadores, especialmente cuando se aplican en mercados con distintas economías, o mercados con distintos niveles de ingreso y de utilidad, entonces es recomendable que tanto las empresas independientes a comparar cubran el mismo mercado que las empresas relacionadas.

Factores de discrepancia:

Existen una serie de factores que pueden disminuir la confiabilidad del método y estos son:

- 1)- Los márgenes netos pueden estar influenciados por algunos factores que no tienen un efecto relevante en los márgenes brutos y en los precios como son los gastos de operación dada la eficiencia de la empresa.
- 2)- Los márgenes netos pueden ser influenciados por factores como: la posición competitiva, gastos de publicidad. El efecto de estos gastos puede influir en los precios y en los márgenes brutos.

Adicionalmente los márgenes netos pueden estar influenciados por los siguientes factores:

- Competencia (nuevas compañías)
- Posición competitiva

- Estrategia individual
- Eficiencia administrativa
- Amenaza de productos sustitutos
- Estructura de costos (edad de planta y equipo)
- Costo de capital (reinversión de utilidades o prestamos)
- Grado de experiencia en el ramo de negocios.

La confiabilidad del análisis dependerá de la confiabilidad de los ajustes necesarios para hacer comparables las empresas.

Limitaciones del método de margen neto:

Este método no podrá ser utilizado a menos que con información del mismo contribuyente los márgenes netos estén determinados en transacciones comparables, con información de empresas comparables independientes, eliminando las discrepancias con ajuste confiables.

Cuando se utilice el método de márgenes netos es importante utilizar rangos, su utilización elimina el efecto de las características de los negocios, este permitirá atenuar los resultados que ocurren bajo una diversidad de condiciones comerciales y financieras.

Los márgenes netos eliminan el efecto de las funciones incurridas, las empresas pueden tener diferencias importantes en su utilidad bruta y de todas formas obtener niveles similares de utilidades netas.

Algunas de las razones financieras que se pueden emplear en la aplicación de este método son las siguientes:

1. Margen bruto sobre ventas

$$\text{MBV} = \text{Utilidad bruta} / \text{Ventas}$$

Esta razón financiera nos indica cual es el rendimiento antes de gastos de operación, financieros e impuestos en relación a las ventas.

2. Margen operativo sobre ventas

$$\text{MOV} = \text{Utilidad de operación} / \text{Ventas}$$

Esta razón financiera nos indica cual es el rendimiento descontando el costo de ventas y los gastos de operación

3. Margen neto sobre ventas.

$$\text{MNV} = \text{Utilidad neta} / \text{Ventas}.$$

Esta razón nos indica cual es el rendimiento neto descontando costos, gastos de operación, gastos financieros, otros gastos e impuestos sobre ventas.

4. Rendimiento sobre inversión (ROI)

$$\text{ROI} = \text{Utilidad Neta} / \text{Capital contable}.$$

Esta razón nos indica el rendimiento neto descontando costos, gastos de operación, gastos financieros, otros gastos e impuestos sobre el capital contable.

5. Rendimiento sobre activos.

$$\text{ROA} = \text{Utilidad Neta} / \text{Activo total}.$$

Esta razón nos indica el rendimiento neto descontando costos, gastos de operación, gastos financieros, otros gastos e impuestos sobre los activos totales de la empresa en cuestión.

Los métodos tradicionales debe tener prioridad sobre los métodos de utilidad transaccional, como un medio para establecer cuando un precio de transferencia esta sobre la base Arm's Length.

Cuando existan casos en que los métodos tradicionales no pueden aplicarse, entonces podrá aplicarse como último recurso los métodos de margen neto y distribución de utilidades, esto sucede cuando:

1. No existe información suficiente sobre transacciones independientes
2. Cuando existiendo la información no se considere confiable.

En este caso puede apocarse un método de utilidad transaccional bajo las siguientes variantes:

- Combinación de un método tradicional con uno de utilidad transaccional
- Únicamente un método de utilidad transaccional.

En este último caso debe argumentarse las razones por las cuales no se pudo aplicar un método tradicional y estas mismas razones deben ser consideradas por el método de utilidad transaccional.

5.6 Regla del Mejor Método Aplicable:

De acuerdo a las regulaciones de los Estados Unidos, no existe una jerarquía estricta de métodos. Adicionalmente no hay métodos particulares asignados a operaciones particulares, más bien las reglas en los Estados Unidos disponen un enfoque flexible consistente en la aplicación del “Mejor Método”. De acuerdo a la sección 482-1(c)(1) del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos, el mejor método es aquel que arroje el resultado Arm’s Length más confiable, dejando en libertad a los contribuyentes de elegir métodos no especificados en su legislación siempre y cuando estos métodos arrojen un mejor resultado, siendo conocidos como “Métodos no especificados”.

Establece la sección 482-(c)(2), que usualmente la información basada en transacciones de empresas independientes, arrojan las bases más objetivas para determinar el rango Arm’s Length, en esos casos la confiabilidad es una función del grado de comparabilidad entre transacciones controladas e independientes, la calidad de la información de comparables y las presunciones críticas utilizadas en su análisis. Los factores que afectan la comparabilidad incluyen:

- El tipo de Industria
- Funciones asumidas
- Riesgos asumidos
- Términos contractuales
- Mercado relevante y
- Nivel de mercado.

Al igual que en nuestra legislación la sección 482-(d)(2), del Código de Rentas internas, dispone que en el caso de encontrar diferencias materiales entre las transacciones controladas e independientes se deben de realizar ajustes, en la medida que el efecto de las diferencias en precios o utilidades se puedan reasignar con la suficiente certeza para la confiabilidad de los resultados.

El Internal Revenue Service de los Estados Unidos, establece en la sección 482 del Código de Rentas Internas cinco posibles métodos de precios de transferencia:

1. Precio comparable no controlado
2. Precio de reventa

3. Costo Adicionado
4. Márgenes transaccionales
5. Reasignación de utilidades.

En adición a los métodos anteriores, permite el uso de algún método no especificado que produzca mejores resultados que los anteriores métodos.

La regla del “Mejor Método” rompe la rigidez de la ley, y abre las puertas para que las empresas propongan el mejor método, el Código de Rentas Internas de los Estados Unidos, en su sección 483 establece tres reglamentaciones relevantes para seleccionar un método:

1. Información completa y precisa
2. Grado de comparabilidad con operaciones no controladas
3. Los menores ajustes aplicables necesarios

Normalmente no se puede afirmar que un método de precios de transferencia sea el más confiable, se deberá escoger la mejor combinación de métodos, comparables, y ajustes para lograr resultados confiables, la elección del mejor método requiere de buen juicio.

Los diferentes tipos de métodos de precios de transferencia deben usarse de una manera creativa, basados en las circunstancias económicas y los intereses de los contribuyentes y las autoridades, por ejemplo, si un método destinado a un contribuyente de determinado país se basa en márgenes brutos, las autoridades fiscales de ese país, podrían rechazar los gastos excesivos en publicidad, ya que estos gastos no afectan los márgenes brutos, pudiendo de esta manera afectar la recaudación.

El analista debe prestar particular atención al método o la combinación de métodos que eventualmente podría aplicar, en todo caso el analista podría aplicar los métodos establecidos en la legislación domestica, una combinación de estos o cualquier otro método no definido en la Ley, siempre que compruebe que dicho método es el más indicado para la industria, el tipo de operación, sus características y circunstancias que así lo correspondan.

CAPÍTULO VI. Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia “APA’S”

6.1 Definición:

Es un acuerdo que determina anticipadamente las operaciones controladas, así como criterios apropiados (métodos, comparables, ajustes, suposiciones críticas sobre eventos futuros), para la determinación del precio de transferencia para esas transacciones por un período determinado de tiempo.

Los “Acuerdos Anticipados de Precios” son aquellos que se negocian entre el fisco y el contribuyente, de acuerdo a las disposiciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, representan procedimientos administrativos que se pueden aplicar para reducir los desacuerdos por precios de transferencia y ayudar a subyugar las controversias entre:

- Los contribuyentes y sus administraciones fiscales de cada país miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
- Las diferentes administraciones fiscales de cada país donde se encuentre cada contribuyente y su parte relacionada.

En el primero de los casos, es posible que los contribuyentes y las administraciones fiscales puedan establecer de una manera diferente las condiciones Arm’s Length para las transacciones controladas que se estén revisando; el segundo de los casos se analiza en detalle el tipo de “APA”, ya sea unilateral bilateral o multilateral.

Cada contribuyente decide cuando es conveniente iniciar un proceso de negociación de un “APA”, y que alcance se le debe dar. Generalmente los contribuyentes en busca de un acuerdo con las autoridades consideran los siguientes elementos de juicio:

- La existencia de controversias con las autoridades fiscales que deban ser resueltas dentro de un ámbito de negociación y no de la confrontación judicial.
- Se han tenido experiencias desagradables en auditorías en materia de precios de transferencia ya sea por parte de las autoridades del país de residencia o bien por parte de autoridades extranjeras.
- Si se desea minimizar contingencias financieras o fiscales, ya que al llegar a un acuerdo con las autoridades, las partes deberán apegarse a los términos en los que el APA fue negociado.
- Política corporativa conservadora.

Considerando lo anterior, el APA puede considerarse como un procedimiento conservador, que brinda al contribuyente que lo negocia una certeza sobre el tratamiento en materia de precios de transferencia, y sus posibles consecuencias desde el punto de vista fiscal.

6.2 Antecedentes

Los APA's, se originan en los Estados Unidos a principios de la década de los noventas, cuando el Departamento del Tesoro dio a conocer los lineamientos generales para la presentación, negociación y obtención de un APA. Dichos lineamientos fueron posteriormente modificados, el Departamento del Tesoro también publicó un procedimiento simplificado de solicitud, negociación y obtención de APA para pequeños contribuyentes, en el caso de nuestro país fue en el año de 1995, cuando por vez primera se hace referencia a un acuerdo anticipado de precios de transferencia en las reglas de carácter general emitidas para empresas maquiladoras.

Una vez autorizado por las autoridades de los Estados Unidos, los estudios de precios de transferencia cubren no solo sus obligaciones con el Internal Revenue Service sino que también, en virtud de los tratados internacionales, las obligaciones de los grupos multinacionales con otros países evitando pasivos ocultos o, en su caso, la posibilidad de una doble tributación. Es importante mencionar que las empresas que operen en países distintos a la Unión Americana deberán hacer su solicitud y validación en cada país correspondiente apegándose a lo que dispongan los tratados internacionales, así como a sus legislaciones domésticas.

El Internal Revenue Service, para efectos de resolver sobre APA integra lo que llama APA team, el cual incluye economistas, un analista internacional y en el caso de tratarse de un APA bilateral, un representante del país involucrado, así como los consejeros y analistas que requiera dicho instrumento.

6.3 Procedimiento de los APA's en México

En nuestro país se adoptó formalmente este procedimiento en 1997, mediante la inclusión del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, que dispone lo siguiente:

Artículo 34-A CFF.

Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los particulares relativas a la metodología utilizada en la

determinación de los precios o los montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.

Las resoluciones que en su caso se emitan en los términos de este artículo, podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquel en que se soliciten. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional del que México sea parte.

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

Por su parte el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación establece el plazo en el cual las autoridades deben responder las solicitudes de resolución en materia de precios de transferencia, fijando un plazo de 8 meses contados a partir de la fecha de la solicitud, si un contribuyente solicita una resolución en materia de precios de transferencia ante las autoridades competentes Mexicanas, esta deberá cumplir con los requisitos generales que a continuación se mencionan:

Información General:

- a)- Nombre, denominación, razón social, clave del RFC, numero de identificación fiscal y el país de residencia del contribuyente, de las personas residentes en México o en el extranjero que participen en forma directa o indirecta en el capital social del contribuyente, así como de las personas residentes en nuestro país o en el extranjero que mantengan relaciones contractuales o de negocios con el contribuyente.
- b)- Describir las principales actividades del grupo multinacional al que pertenece el contribuyente, mencionando los lugares en los que se llevan a cabo.

c)- Describir las actividades del contribuyente con partes relacionadas con empresas del mismo grupo, incluyendo un organigrama de la tenencia accionaria de las citadas empresas integrantes del grupo.

d)- Copia de los estados financieros del contribuyente incluyendo una relación de costos y gastos incurridos por el contribuyente y de las empresas residentes en México y en el extranjero que tengan relaciones contractuales o de negocios con el contribuyente. Esta información deberá presentarse por el ejercicio en el que se solicita la resolución así como los tres ejercicios anteriores.

e)- Copia de las declaraciones anuales y complementarias del impuesto sobre la renta del contribuyente presentadas por el ejercicio por el cual se solicita la resolución y tres ejercicios anteriores.

f)- Copia de los contratos, acuerdos o convenios celebrados por el contribuyente y sus partes relacionadas. Deberá presentarse en idioma español.

g)- Indicar la fecha de inicio y terminación de los ejercicios fiscales de las personas relacionadas residentes en el extranjero y que mantengan relaciones contractuales o de negocios con el contribuyente.

h)- Moneda en que se pactan las operaciones entre el contribuyente y partes relacionadas.

Información Específica.

i)- Información de las transacciones por las cuales se solicita resolución particular incluyendo un análisis que describa las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por cada una de las personas involucradas en la transacción.

j)- El método o métodos que propone el contribuyente aplicar para la transacción sujeta a resolución, así como todos los elementos de juicio para considerar que el método propuesto es aplicable a la transacción, o a la empresa.

k)- Se deberá presentar la información financiera y fiscal correspondiente en donde se muestre la aplicación del método propuesto.

l)- Información de empresas u operaciones comparables incluyendo los ajustes que para incrementar el nivel de comparabilidad se hayan realizado.

- m)- Informar si las partes relacionadas del contribuyente se encuentran dirimiendo alguna controversia en materia de precios de transferencia o bien, se encuentran siendo auditados por las autoridades fiscales competentes en su país de residencia. En caso afirmativo, se deberá mencionar el estado que guarda dicha auditoria o controversia.

6.4 Procedimiento de los APA's en los EUA.

Los Estados Unidos, fue el primer país que estableció un procedimiento formal de APA's. Dicho programa es administrado por la Oficina del Consejero Jurídico Adjunto para Asuntos Internacionales del Departamento del Tesoro.

El programa de APA's fue diseñado para ser un proceso flexible de solución de controversias en materia de precios de transferencia, mediante el cual el contribuyente propone una metodología de precios de transferencia, proporcionando toda la información cuantitativa y cualitativa necesaria para demostrar que dicha metodología es la más apropiada de acuerdo a las condiciones de la transacción y las disposiciones fiscales vigentes.

El departamento del tesoro emitió el Procedimiento de Ingresos 96-53 por medio del cual se establecen los lineamientos que deben seguir contribuyentes y autoridades para la solicitud, negociación y resolución de APA's, los cuales se analizan a continuación:

a)- Conferencias preparatorias

El contribuyente tiene la posibilidad de solicitar una o más reuniones previas a la solicitud formal del APA con las autoridades. Estas reuniones pueden llevarse a cabo en forma anónima o mencionando todas las generales del contribuyente, y tienen como objetivo principal el determinar la viabilidad de solicitar un APA, el alcance del mismo, si será necesario la participación de un experto independiente, evaluar las probables metodologías de precios de transferencia a aplicar y la información que las autoridades pudieran requerir al contribuyente. En esta reunión se evalúa la posibilidad de que dicha solicitud de APA aplique en un ámbito unilateral, o bien pudiera solicitarse bilateral o multilateral con autoridades fiscales con las que los Estados Unidos tiene vigentes Tratados para Evitar la Doble Tributación.

b)- Contenido de la solicitud de APA e información general a proporcionar

Una vez que se ha optado por presentar al APA, deberá presentar la siguiente información y documentación a las autoridades fiscales de los Estados

Unidos, esta información formara parte del expediente de las autoridades y no será devuelta al contribuyente:

- Explicación detallada de la metodología de precios de transferencia propuesta, ilustrando su aplicación por los últimos tres ejercicios fiscales. Cuando no exista información histórica para esta aplicación, se deberá presentar la aplicación de la metodología con bases de cifras proyectadas.
- Las transacciones que serán cubiertas por el APA
- Los nombres, domicilios, números telefónicos y números de identificación fiscal de las partes involucradas en la solicitud.
- Copia de la forma 2848 por cada persona autorizada a representar a las partes solicitantes.
- Una descripción general de la historia de negocios de los solicitantes, estructura organizacional domestica e internacional, composición de su capital social, estado de capitalización de las empresas involucradas, principales acuerdos financieros celebrados por las partes solicitantes, así como el lugar o lugares en donde los negocios se llevan a cabo.
- Estados financieros e información fiscal de los involucrados en la solicitud por los últimos tres ejercicios fiscales. Esta información debe ser copia de las formas 5471 (Declaración informativa de corporaciones extranjeras), formas 5472 (Declaración sobre entidades poseídas en el extranjero), declaraciones anuales del impuesto sobre la renta, reportes anuales, documentación presentada a gobiernos extranjeros , copia de contratos sobre licencias, distribución, de fijación de precios, estudios financieros de mercado, descripción de los procedimientos contables del grupo, presupuestos, proyecciones, reportes financieros por líneas de productos o segmentos de negocios en el ámbito mundial.
- La moneda funcional que se maneja en las transacciones cubiertas en la solicitud.
- El año fiscal de cada una de las partes involucradas en la solicitud.
- Una explicación de las principales diferencias contables entre los Estados Unidos y los diferentes países en donde se localicen partes involucradas en las transacciones y el impacto que estas pudieran tener en la metodología de precios de transferencia propuesta.
- Una explicación de las diversas disposiciones relacionadas con la metodología
- Una declaración relativa a los procedimientos judiciales o administrativos anteriores o en vigor que se relacionan con la metodología propuesta.

c)- Información específica a proporcionar

- Indicadores de rentabilidad pertinente tales como margen bruto, margen sobre costos y gastos de operación, rendimientos sobre activos etcétera,

- Análisis funcional por cada una de las partes involucradas mencionando las funciones realizadas, activos utilizados, costos incurridos y riesgos asumidos
- Análisis económico o estudio de prácticas generales para determinar precios y funciones dentro de los mercados geográficos que cubrirá el APA.
- Lista de competidores y en su caso, descripción de operaciones no controladas que pudieran ser comparables a la transacción por la cual se solicita el APA.
- Lista y explicación de las causas de aceptación/rechazo de comparables independientes, mencionando los criterios utilizados.
- Una explicación de los ajustes que en su caso se apliquen para efectos de incrementar el grado de comparabilidad entre las comparables independientes y la empresa solicitante.
- Descripción de las posibles implicaciones colaterales que conforme a la Legislación de los Estados Unidos pudiera presentarse.

d)- Condiciones críticas

Los APA's deben de incluir las condiciones críticas en cuanto a la aplicación de sus respectivos métodos de precios de transferencia. Las condiciones críticas son criterios objetivos económicos y de negocios en las que el contribuyente se basa para el método de precios de transferencia propuesto. Una condición crítica es cualquier hecho relacionado con el contribuyente, tercera persona, industria, o negocio y condiciones económicas, de existencia relevante que sea objeto del método de precios de transferencia propuesto por el contribuyente. Las condiciones críticas pueden incluir una forma particular de hacer negocios, una estructura corporativa o de negocios, un rango de volumen esperado de negocios. La inobservancia de cumplir con las condiciones críticas puede resultar en un APA inapropiado. El efecto legal de no cumplir con las condiciones críticas es la renegociación del APA o su cancelación.

e)- Condiciones críticas estándar

El modelo del APA incluye la siguiente condición crítica:

Las actividades de negocios, funciones realizadas, riesgos asumidos, activos empleados, métodos financieros y contables del contribuyente deben permanecer materialmente iguales a los descritos por el contribuyente en su solicitud de APA.

f)- Condiciones críticas específicas del contribuyente

Los APA's negociados hasta el 31 de Diciembre del 2002, incluyen más de 160 condiciones críticas diferentes adicionales al las que establece el modelo del APA, muchas de estas aparecen en más de un APA, la mayoría de las

condiciones críticas reflejan términos y factores específicos de cada contribuyente.

Las condiciones críticas se pueden subdividir en las categorías siguientes:

- (i) Operacionales
- (ii) Legales
- (iii) De Impuestos
- (iv) Financieras
- (v) Contables
- (vi) Económicas.

I.1 Condiciones críticas operacionales:

Más de 100 condiciones críticas recaen sobre esta categoría, de estas, más de 20 se relacionan con costos o gastos, tales como la manera en que el contribuyente define, calcula, distribuye y clasifica costos y gastos, los límites en las cantidades y la forma en que puedan variar sus costos.

Seis Condiciones críticas implican ventas, estas implican límites en mezclas de ventas, límites máximos de ventas, proyecciones de ventas, y tendencias permisibles de ventas y sus variaciones. Como ejemplo de estos podríamos mencionar las ventas combinadas de productos por cada año cubierto por un APA no debe variar al 20% del año anterior.

Cinco condiciones críticas reinciden en variaciones permisibles distintas a las ventas o a los gastos, estas incluyen el tratamiento de afiliados nuevos o excluidos, hasta que punto pueden fluctuar los inventarios, o hasta que punto las compras cubiertas pueden consistir en importaciones de productos terminados.

I.2 Condiciones críticas legales

Catorce condiciones críticas implican temas legales, estas incluyen la naturaleza y el rango de acuerdos de autoridad competente. Un ejemplo de esto podría ser el hecho de que un acuerdo conjunto de autoridad competente que condiciona un sistema de utilidad residual a un nivel mínimo específico debe prevalecer.

Otras condiciones críticas de esta naturaleza implican disoluciones, liquidaciones, cambios en leyes aduaneras, cambios en regulaciones, nuevas barreras a la importación y exportación. Como ejemplo de lo anterior se pueden señalar una restricción en los límites en variaciones por pago de aranceles de los productos cubiertos por el APA.

Otras condiciones críticas son en función a cual empresa controlada es titular de los inventarios y equipo de producción, cual entidad debe otorgar garantías.

I.3 Condiciones críticas de impuestos

Once condiciones críticas implican impuestos, estas incluyen estimativas de impuestos por pagar, efectos de los impuestos en gastos específicos, origen de los ingresos, establecimiento permanente, límites en impuesto del extranjero acreditable, la posibilidad de cambio de algún esquema fiscal, la posibilidad de tramitar devoluciones, etcétera.

I.4 Condiciones críticas financieras

Existen dieciocho tipos de condiciones críticas financieras, estas implican limitantes en pérdidas, utilidades de intangibles proyectadas, auto pagos, riesgos en tipo de cambio, también incluyen los requisitos de mantenimiento de razones financieras tales como rangos de participación de utilidades, márgenes de utilidad de operación, márgenes netos de utilidad etcétera.

I.5 Condiciones críticas contables

Son siete las condiciones críticas que implican métodos y prácticas de contabilidad, estas incluyen condiciones acerca del uso de principios de contabilidad generalmente aceptados, opiniones favorables certificadas, consistencia, computo de todas las partes relacionadas, método contable sobre pérdidas o ganancias por fluctuación de moneda y consistencia en los métodos financieros y contables.

I.6 Condiciones críticas económicas

Estas condiciones son ocho e implican condiciones económicas y financieras, incluyen condiciones referentes a tasas de interés y sus cambios, también incluyen condiciones sobre cambios en las condiciones de mercado, tecnología, riesgos de producto, diseño de producto, diseño de procesos y segmentos de mercado.

6.5 Solicitudes bilaterales o multilaterales

Los contribuyentes que soliciten el inicio de un procedimiento de APA en los Estados Unidos, tienen la opción de elegir si desean que su solicitud cubra otras jurisdicciones, para esto deberán expresar en su solicitud la intención de extender dicho procedimiento a un ámbito bilateral o multilateral, caso en el que las autoridades busquen, de conformidad con las disposiciones de

Procedimiento Amistoso, vigentes en el tratado fiscal de que se trate, llegar a un acuerdo con las autoridades de ese otro estado, sobre la metodología de precios de transferencia aplicable a las transacciones objeto del análisis, con el objeto primordial de evitar la doble imposición.

Cuando un contribuyente solicita y obtiene un APA bilateral, los términos en los que este es resuelto, por definición, no genera circunstancia alguna de doble tributación para el contribuyente. En caso de que tuvieren que realizarse ajustes en algún país, estos son considerados en forma correlativa en el otro país donde el APA fue negociado y obtenido.

En los Estados Unidos, el proceso de APA bilateral se lleva de conformidad con lo dispuesto en el Procedimiento de Ingresos 96-13, el cual establece los lineamientos a seguir, tanto para las autoridades fiscales como para los contribuyentes.

Cuando se solicita un procedimiento bilateral, la oficina del Consejo Jurídico para Asuntos Internacionales del Departamento del Tesoro, quien es la unidad competente para la administración y ejecución de los programas APA debe establecer contacto y coordinarse con la oficina del Comisionado Asistente para asuntos internacionales, del Servicio de Rentas Internas.

Desde el punto de vista procesal, el contribuyente deberá incluir en su solicitud, cierta información específica establecida en el proceso de ingresos 96-13, la cual incluye:

- Una referencia específica, del tratado de que se trate, así como las disposiciones del mismo que se invocan y por las cuales la solicitud es realizada.
- Los nombres, domicilios, números de identificación fiscal del contribuyente y de las partes involucradas en la solicitud, así como la identificación fiscal de los residentes en el extranjero.
- En documentos por separado, el contribuyente debe declarar y otorgar su consentimiento para que su información sea mostrada a la autoridad competente del país de que se trate. Esta declaración debe estar fechada y firmada por una persona autorizada para estos efectos.

Al llevarse a cabo este ordenanza al amparo del Procedimiento Amistoso contenido en los tratados fiscales, el acuerdo que eventualmente se logre alcanzar es un acuerdo entre autoridades competentes, por lo que si el contribuyente no acepta los términos de dicho acuerdo, podrá retirar su solicitud.

6.6 Procedimiento amistoso

Los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia tienen su fundamento en el Principio de Procedimiento Amistoso, como se explico en le punto 3.3 del presente trabajo, es uno de los principios rectores de los tratados internacionales para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, este principio establece los lineamientos que se deben contemplar, para que las autoridades competentes de los Estados contratantes cooperen en forma mutua, con el animo de resolver las controversias que pudieran surgir en la interpretación y aplicación de las disposiciones de dichos tratados.

El procedimiento de resolución de controversias se contempla en el artículo 25 de los modelos tributarios de la Organización de las Naciones Unidas y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y en el artículo 26 en el caso del tratado signado entre nuestro país y los Estados Unidos de América, estos modelos lo catalogan como procedimiento de acuerdo mutuo.

CAPÍTULO VII. Precios de Transferencia y la Industria Maquiladora

7.1 Antecedentes

La Industria maquiladora de exportación surgió en el año 1965 derivada de los planes de industrialización para la zona de la frontera norte del país, mediante la implementación de una considerable cantidad de oficios y directrices gubernamentales para normar la operación de la industria.

El objetivo principal de esta normatividad era el otorgar facilidades administrativas para la importación temporal de maquinaria, equipo y componentes, exentos del pago de impuestos de importación, como un incentivo para la creación de empresas orientadas a satisfacer la demanda del mercado estadounidense.

Con el transcurso del tiempo las disposiciones legales bajo las que funciona esta figura, se han venido adecuando a la realidad del entorno económico del comercio mundial, los programas de maquila forman parte de un grupo de instrumentos legales encaminados al fomento de las exportaciones para favorecer la balanza comercial, estos operan bajo programas de diferimiento de aranceles y son apoyados por parte de las disposiciones aduanales estadounidenses que permiten la importación de bienes ensamblados fuera de su territorio con componentes originarios sin el pago de aranceles en aquel país.

La industria maquiladora de exportación ha contribuido favorablemente en el desarrollo nacional, como ejemplo podemos mencionar los beneficios siguientes:

- Promoción de empleo en zonas marginadas
- Captación de divisas y equilibrio de balanza de pagos
- Desarrollo de Industrias para capacitar personal dedicado solo a actividades primarias no industriales
- Impulso a proveedores nacionales
- Inversión en infraestructura industrial
- Impulso a la franja fronteriza
- Incremento en la recaudación fiscal.

7.2 Estructura interna de las maquiladoras

Su estructura operativa se puede clasificar de la siguiente manera:

1. Las que trabajan en forma independiente, obedecen las indicaciones de la casa matriz, pues son las que desarrollan el producto y establecen niveles de producción.
2. Las que cuentan con una marca reconocida, operan con diseños propios y los cambios que pueden realizarse son estudiados previamente para identificar problemas en el uso de materiales y del recurso humano desde la oficina matriz
3. Quienes subcontratan la producción obtienen de la casa matriz la tecnología necesaria, se determina el tipo de producto con sus especificaciones y el precio al cual deben pactar.

En términos generales, la maquila ha sido un detonante en el desarrollo de la economía nacional, ha experimentado cambios sustanciales a lo largo de tres décadas, aprovechando su ubicación estratégica frente al mercado mas grande del mundo, ha sido un factor considerable en la disminución del déficit comercial y ha sido una importante fuente generadora de divisas, logrando con esto contribuir al desarrollo nacional y a mejorar la calidad de vida de los mexicanos.

7.3 Estudio de precios de transferencia y la industria maquiladora.

Es obligación de los contribuyentes que celebran operaciones con partes relacionadas, mantener la documentación que demuestre que las transacciones controladas se basan en el principio de plena competencia, por lo tanto se debe de mantener a disposición de la autoridad administrativa la documentación que demuestre este hecho, esta documentación consiste básicamente en el “Estudio de Precios de Transferencia”.

En caso de revisión, si la autoridad considera que las operaciones controladas no cumplen con el principio de plena competencia, entonces, la Ley del Impuesto Sobre la Renta la faculta para determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para las mismas los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Es importante destacar, que para que exista la obligación de efectuar un estudio de precios de transferencia no es requisito único la vinculación y las operaciones controladas, se deberá atender invariablemente al hecho de que estas operaciones se efectúen en condiciones distintas a las utilizadas con partes independientes, es decir, si existen elementos de vinculación pero las operaciones se efectúan a valor de mercado corresponderá a la autoridad la carga de la prueba.

La obligación de cumplir con el estudio de precios de transferencia se establece en la fracción I y III del artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo a lo siguiente:

Artículo 216-Bis Ley del Impuesto Sobre la Renta

Para los efectos del penúltimo párrafo del artículo 2do. de esta Ley, se considera que las empresas que llevan a cabo operaciones de maquila cumplen con lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la Ley y que las personas residentes en el extranjero para las cuales actúan no tienen establecimiento permanente en el país cuando las empresas maquiladoras cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:

I.- Que conserve la documentación a que se refiere el artículo 86 fracción XII de esta Ley con la que demuestre que el monto de sus ingresos y deducciones que celebren con partes relacionadas resultan de la suma de los siguientes valores (i) los precios determinados bajo los principios establecidos en los artículos 215 y 216 de esta Ley en concordancia con las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995 o aquellas que las sustituyan, sin tomar en consideración los activos que no sean propiedad del contribuyente y (ii) una cantidad equivalente al 1% del valor neto en libros del residente en el extranjero de la maquinaria y equipo propiedad de residentes en el extranjero cuyo uso se permita a los residentes en el país en condiciones distintas a las de arrendamientos con contraprestaciones ajustadas a lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la Ley

En términos generales, la fracción I del artículo 216-Bis dispone la obligación opcional de efectuar un estudio de precios de transferencia, sumando a la utilidad operativa que se genere el 1% del valor neto de la maquinaria y equipo del residente en el extranjero, a diferencia de las disposiciones anteriores el contribuyente no requiere solicitar y obtener de la autoridad fiscal una resolución particular sobre la metodología para precios con partes relacionadas, tampoco se deberán considerar todos los activos destinados a la operación de maquila, ya que existe la opción de excluir los inventarios.

7.4 Safe Harbor

En materia de precios de transferencia la figura Safe Harbor aplica exclusivamente a la Industria Maquiladora, esta disposición regulatoria se

estableció exclusivamente en México como método alternativo para cumplir con las disposiciones en materia de partes relacionadas, liquidando un impuesto mínimo equivalente al 6.5% sobre costos y gastos o el 6.9% sobre los activos calculado en base a las disposiciones de la Ley del Impuesto al Activo, con algunas variantes de acuerdo a lo siguiente:

Artículo 216-Bis Ley del Impuesto Sobre la Renta

Para los efectos del penúltimo párrafo del artículo 2do. de esta Ley, se considera que las empresas que llevan a cabo operaciones de maquila cumplen con lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la Ley y que las personas residentes en el extranjero para las cuales actúan no tienen establecimiento permanente en el país cuando las empresas maquiladoras cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:

II.- Que obtenga una utilidad fiscal que represente, al menos, la cantidad mayor que resulte de aplicar lo dispuesto en los incisos a) y b) siguiente:

a) El 6.9% sobre el valor total de los activos utilizados en la operación de maquila durante el ejercicio fiscal, incluyendo los que sean propiedad de la persona residente en el país, de residentes en el extranjero o de cualquiera de sus partes relacionadas, incluso cuando hayan sido otorgados en uso o goce temporal a dicha maquiladora.

Se entiende que los activos se utilizan en la operación de maquila cuando se encuentren en territorio nacional y sean utilizados en su totalidad o en parte en dicha operación.

Los activos a que se refiere este inciso podrán ser considerados únicamente en la proporción en que estos sean utilizados siempre que obtengan autorización de las autoridades fiscales.

i. La persona residente en el país podrá excluir del cálculo a que se refiere este inciso el valor de los activos que les hayan arrendado partes relacionadas residentes en territorio nacional o partes no relacionadas residentes en el extranjero, siempre que los bienes arrendados no hayan sido de su propiedad o de sus partes relacionadas residentes en el extranjero, excepto cuando la enajenación de los mismos hubiere sido pactada de conformidad con los artículos 215 y 216 de esta Ley.

Para efectos de este inciso, no será aplicable lo dispuesto por el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo.

El valor de los activos utilizados en la operación de maquila, propiedad de la persona residente en el país, será calculado de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Activo.

El valor de los activos fijos e inventarios propiedad de residentes en el extranjero, utilizados en la operación en cuestión, será calculado de conformidad con lo siguiente:

1. El valor de los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, mediante la suma de los promedios mensuales de dichos inventarios, correspondientes a todos los meses del ejercicio y dividiendo el total entre el número de meses comprendidos en el ejercicio. El promedio mensual de los inventarios se determinará al inicio y al final del mes y dividiendo el resultado entre dos. Los inventarios al inicio y al final del mes deberán valuarse conforme al método que la persona residente en el país tenga implantado con base en el valor que para dichos inventarios se hubiere consignado en la contabilidad del propietario de los inventarios en el momento de ser importados a México. Dichos inventarios serán valuados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos de América o a los principios de contabilidad generalmente aceptados internacionalmente cuando el propietario de los bienes resida en un país distinto a los Estados Unidos de América. Para el caso de los valores de los productos semiterminados o terminados, procesados por la persona residente en el país, el valor se considerará únicamente considerando el valor de la materia prima.

Cuando los promedios mensuales a que hace referencia el párrafo anterior se encuentren denominados en dólares de los Estados Unidos de América, la persona residente en el país deberá convertirlos a moneda nacional, aplicando el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación vigente el último día del mes que corresponda. Cuando las referidas cantidades estén denominadas en una moneda extranjera distinta del dólar se deberá multiplicar el tipo de cambio antes mencionado por el equivalente en dólar de los Estados Unidos de América de la moneda de que se trate, de acuerdo con la tabla que publique el Banco de México en el mes inmediato siguiente a aquel al que corresponda la importación.

2. El valor de los activos fijos será el monto pendiente por depreciar calculado de conformidad con lo siguiente:

- i) Se considerara como monto original de la inversión el monto de adquisición de dichos bienes por el residente en el extranjero.
- ii) El monto pendiente por depreciar se calculará disminuyendo del monto original de la inversión, determinado conforme a lo dispuesto en el inciso anterior, la cantidad que resulte de aplicar a este último monto los porcentos máximos autorizados previstos en los artículos 40,41,42, 43 y demás aplicables de esta Ley, según corresponda al bien de que se trate sin que en ningún caso se pueda aplicar lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta 1998 o en el artículo 220 de esta Ley, para efectos de este subinciso se deberá de considerar la depreciación por meses completos, desde la fecha en que fueron adquiridos hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina la utilidad fiscal. Cuando el bien de que se trate haya sido adquirido durante dicho ejercicio la depreciación se considerara por meses completos, desde la fecha de adquisición del bien hasta el último mes de la primera mitad del período en el que el bien haya sido destinado a la operación en cuestión en el referido ejercicio.

En el caso del primer y último ejercicio en que se utilice el bien, el valor promedio del mismo se determinara dividiendo el resultado antes mencionado entre doce y el cociente se multiplicara por el número de meses en que el bien haya sido utilizado en dichos ejercicios.

El monto pendiente de depreciar calculado conforme a este inciso de los bienes denominados en dólares de los Estados Unidos se convertirá a moneda nacional utilizando el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación vigente el ultimo día del mes correspondiente a la primera mitad del ejercicio en el que el bien haya sido utilizado.

- iii) En ningún caso el monto pendiente por depreciar será inferior al 10% del monto original de los bienes.

3. La persona residente en el país podrá optar por incluir gastos y cargos diferidos en el valor de los activos utilizados en la operación de maquila.

Las personas residentes en el país deberán tener a disposición de las autoridades fiscales la documentación correspondiente en la que, en su caso, consten los valores previstos en los numerales 1 y 2 del inciso a) de este artículo. Se considerara que se cumple con la obligación de tener a disposición de las autoridades fiscales la documentación antes referida, cuando se proporcione a dichas

autoridades, en su caso, dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales.

b) El 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de operación de la operación en cuestión, incurridos por la persona residente en el país, determinados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, incluso los incurridos por el residente en el extranjero, excepto por lo siguiente:

1. No se incluirá el valor que corresponda a la adquisición de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, utilizados en la operación de maquila que efectuó por cuenta propia el residente en el extranjero.

En lugar de considerar el valor de las mercancías, así como de las materias primas, productos terminados o semiterminados, utilizados en la operación de maquila, se considerará el valor de dichas adquisiciones de conformidad con el artículo 29, fracción II de esta Ley, efectuadas en cada uno de los ejercicios en los que se tome la opción, destinados a la operación de maquila, aun cuando no se enajenen.

2. La depreciación y la amortización de los activos fijos, cargos y gastos diferidos propiedad de la empresa maquiladora, destinados a la operación de maquila, se calcularán aplicando lo dispuesto en esta Ley.

3. No deberán considerarse los efectos de la inflación determinados en los principios de contabilidad generalmente aceptado.

4. No deberán considerarse los gastos financieros.

5. No deberán considerarse los gastos extraordinarios o no recurrentes de la operación conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados. No se consideran gastos extraordinarios aquellos respecto de los cuales se hayan creado reservas y provisiones en los términos de los citados principios de contabilidad y para los cuales la empresa maquiladora cuente con fondos líquidos expresamente destinados para efectuar su pago. Cuando los contribuyentes no hubieran creado las reservas y provisiones citadas y para los cuales la empresa maquiladora cuente con fondos líquidos expresamente para efectuar su pago, tampoco considerarán como gastos extraordinarios los pagos que efectúen por los conceptos respecto a los cuales se debieron constituir las reservas o provisiones citadas.

Para los efectos de este inciso solo deberán considerarse los gastos realizados en el extranjero por el residente en el extranjero por conceptos de servicios directamente relacionados con la operación de maquila por erogaciones realizadas por cuenta de la persona residente en el país para cubrir obligaciones propias contraídas en territorio nacional, o erogaciones de gastos incurridos por residentes en el extranjero por servicios personales subordinados que se presten en la operación de maquila, cuando la estancia del prestador de servicios en territorio nacional sea superior a 183 días naturales, consecutivos o no, en los últimos doce meses, en los términos del artículo 180 de la Ley.

Se propone el siguiente ejemplo para comprender la selección de alternativas que resulta de la aplicación de la mecánica del Safe Harbor:

Industria Mueblera de Baja Cfa. S.A. de C.V. Cedula Determinacion Utilidad Fiscal Minima Disp. 216_Bis LISR			
Sobre Valor Total de Activos: (1)			
1.- Activos Financieros			4,104,202.00
2.- Activos Fijos Propios:			
a).- Maquinaria y Equipo:	5,182,220.00		
b).- Mov. y Eq. de Oficina	535,555.00		
c).- Equipo de Computo	220,730.00		
d).- Instalaciones y Mejoras	383,511.00		
		\$	6,322,016.00
3.- Inventarios:			24,492.00
Total Activos Propios			10,450,710.00
3.- Activos Fijos Prop Extranjeros:			
a).- Maquinaria y Equipo	2,084,512.00		
b).- Equipo de Oficina	167,567.00		
c).- Otros Activos	28,529.00		
Total Ac. Fijos Extranjeros			2,280,608.00
4.- Prom. Inventarios Prop. Extranjeros			4,396,274.00
Valor Total del Activo (anual)			17,127,592.00
% de Utilidad Fiscal a) Dt LXXIV			6.90%
Utilidad Fiscal Minima			1,181,803.85

Industria Mueblera de Baja Cfa. S.A. de C.V. Cedula Determinacion Utilidad Fiscal Minima Disp. 216_Bis LISR			
Sobre Total de Costos y Gastos : (2)			
1.- Mano de Obra Directa	10,808,128	(+) Costos y Gastos Acumulables:	
2.- Gastos Indirectos	3,545,758	(+) Depreciacion Actualizada	176,020
3.- Gastos de Fabricacion	3,151,235	(+) Compras (Mat P. Mat Emp, Mat Ind.	1,624,933
4-GASTOS FINANCIEROS:	237,498	Monto Total de Gastos y Costos Propio	19,122,394
a).- Comisiones Bcos.	30,186	(+) Gastos Incurridos x Res. Ext.	
b).- Perdida en Cambios	207,312	a)- Fletes	892,804
		b)- Sueldos	965,905
		c)- Mantenimiento de Equipo	95,245
Total Costos y Gastos Contables	17,742,619	Total Gastos Inc. Res. Extranjero	1,953,954
(-) Costos y Gastos No Acumulables :		Monto Total de Costos y Gasto Maquila	21,076,348
(-) Perdida en Cambios	(237,498)	% de Utilidad 216-Bis (II)	6.5%
(-) Depreciaciones Contables	(42,779)	Utilidad Fiscal Minima	1,369,963
(-) Materia Prima	(24,531)	(OPCION A CONSIDERAR MAYOR)	
(-) Material de Empaque	(32,896)		
(-) Material Indirecto	(71,390)		
(-) Material Directo	(12,084)		
Subtotal Gastos y Costos Propios	17,321,441		

El procedimiento de Safe Harbor permite simplificar cálculos a quien toma la opción ya que como se puede observar parte de cálculos sencillos, adicionalmente proporcionan tranquilidad al usuario de haber tributado correctamente y satisface la obligación de cumplimiento ante la autoridad administrativa.

Este método puede presentar inconvenientes, el contribuyente podría incurrir en subestimación o sobreestimación de impuestos, lo cual podría incentivar el uso de esta figura para planeaciones fiscales estratégicas.

7.5 Estudio de Precios de Transferencia conforme a ROA (Método Mark Up)

Los métodos de precios de transferencia en la industria maquiladora que han sido analizados en los puntos anteriores, deberán eventualmente culminar con un acuerdo anticipado de precios de transferencia (APA), estos estudios en la practica, requieren de un largo periodo para su resolución, siendo en si un proceso complicado y costoso.

Tomando en consideración que no todas las maquiladoras pueden enfrentar los altos costos de estos estudios, La Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional de México y el Internal Revenue Service de los Estados Unidos de Norteamérica, mediante un acuerdo bilateral celebrado el mes de julio de 2001, acordaron la factibilidad para que estas empresas determinen los precios de transferencia, utilizando el método de Márgenes Transaccionales en base a la

Utilidad de Operación (MTUO), aplicando una razón estandarizada por industria que expresara el retorno sobre los activos operativos de las empresas (ROA) del Mark Up.

Este procedimiento se plasma en la fracción III del artículo 216 Bis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y adquiere la formalidad de un APA de conformidad con lo siguiente:

Artículo 216-Bis Ley del Impuesto Sobre la Renta

Para los efectos del penúltimo párrafo del artículo 2do. de esta Ley, se considera que las empresas que llevan a cabo operaciones de maquila cumplen con lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la Ley y que las personas residentes en el extranjero para las cuales actúan no tienen establecimiento permanente en el país cuando las empresas maquiladoras cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones

III. Que conserve la documentación a que se refiere el artículo 86 fracción XII de la Ley con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones que celebran con partes relacionadas, se determinan aplicando el método señalada en la fracción VI del artículo 216 de esta Ley en la cual se considere la rentabilidad de la maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero que sean utilizados en la operación de maquila. La rentabilidad asociada con los riesgos de financiamiento relacionados con la maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero no deberá ser considerada dentro de la rentabilidad atribuible a la maquiladora. Lo anterior sin perjuicio de aplicar los ajustes y considerando las características de las operaciones previstos en el artículo 215 de la Ley.

Para resolver en cuanto al indicador correcto podrán aplicarse las siguientes rutas:

Para este efecto el estudio de precio de transferencia y rango Arm's Length deberá aplicarse en dos etapas:

a) Análisis de empresas comparables:

Para determinar la utilidad operativa ajustada de las comparables (UOAC) deberá aplicarse la siguiente metodología:

1. Selección exhaustiva de empresas que sean comparables a la maquiladora

2. La información de las comparables deberá contener por lo menos cuatro ejercicios, con el objeto de suavizar posibles ciclos económicos.
3. Deberá calcularse la razón sobre los activos operativos (ROA) de cada empresa comparable
4. Deberá calcularse la Utilidad Operativa Ajustada de las Empresas Comparables (UOAC). Este ajuste se refiere a costo financiero dependiendo de las tasas de mercado y las estructuras de capital de las empresas comparables.
5. Una vez aplicado el método anterior deberá realizarse un calculo estadístico determinando un rango Arm's Length, estableciendo un limite máximo, mínimo y medio de UOAC.

b) Análisis del último ejercicio de la empresa maquiladora:

1. Por la empresa maquiladora deberá tomarse en cuenta el último ejercicio
2. Para determinar el total de los activos operativos, la maquiladora deberá tomar como valido el último ejercicio incluyendo los activos operativos (propiedad, planta, equipo e inventarios) propiedad de la maquiladora, así como los que sean propiedad del residente en el extranjero otorgados a la maquiladora.

El cálculo se realizara tomando en cuenta el promedio anual de dichos activos.

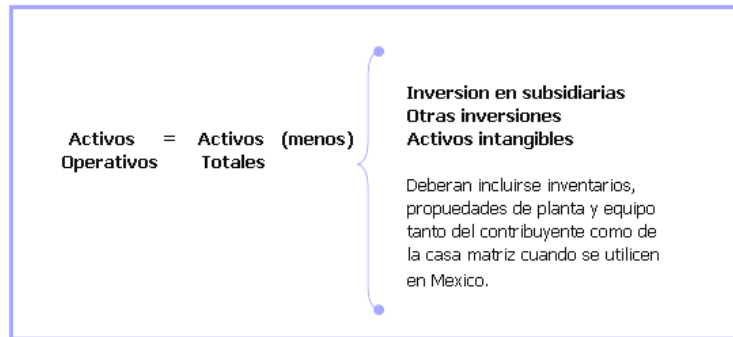
$$\text{Promedio Activos Operativos} = \left(\text{Activos Operativos al Inicio del ejercicio} \right) + \left(\text{Activos Operativos al final del ejercicio} \right) \div 2$$

3. Deberá calcularse el retorno sobre activos operativos (ROA) de la maquiladora por el ejercicio analizado.

El coeficiente ROA (Retorno Sobre Activos Operativos) debe calcularse de la siguiente manera:

$$\text{ROA} = \frac{\text{Utilidad de operacion del ejercicio}}{\text{Promedio de Activos}}$$

La utilidad de operación del ejercicio es la utilidad generada antes del costo integral de financiamiento, los impuestos y otros gastos o provisiones que la afecten.



- El cálculo de la Utilidad de Operación Ajustada debe considerar la siguiente forma:

UOA (Utilidad de Operacion Ajustada)	
Activos operativos totales	
Por:	
ROA	
Utilidad Operaiva antes de ajustes	
Menos:	
Ajustes financiero propiedad, planta y equipo	
Menos:	
Ajustes financiero inventario	
Menos:	
Ajustes financiero por gastos de mercadotecnia	
UTILIDAD OPERATIVA AJUSTADA	

- Finalmente debe contratarse la UOA de la empresa maquiladora con el rango Arm's Length Utilidad de Operación Ajustada de las comparables (UOAC). En el caso de que la UOA se encuentre dentro del rango, deberá concluirse que se cumple con el principio de plena competencia; en caso contrario, deberá calcularse el Mark Up tomando en consideración, los costos y gastos totales ajustados por la depreciación fiscal.

Ajuste financiero

Esta metodología presume que los inventarios, las propiedades, las plantas y el equipo; así como los gastos en mercadotecnia son financiados a **tasas activas de mercado** y, por lo tanto, la metodología permite el ajuste a la utilidad de operación. Para estos efectos deben proponerse las siguientes tasas y estructuras de capital como datos fijos para resolver sobre estudios por el ejercicio 2004 (estas tasas deberán variar dependiendo de su vigencia durante el ejercicio que se este estudiando).

Tasa de Finaciamiento

	Estructura de Capital	Tasa de Financiamiento
Inventarios	100% Financiado deuda	5.39%
Proiedad, planta y equipo	54% Fianciado deuda	7.66%
Marketing	100% Financiado deuda	0.38%

Para comprender mejor la metodología del método Mark Up/ROA se propone el siguiente ejemplo:

La Empresa Industria Mueblera México, sucursal de Sanford Imports Co. de los Estados Unidos, opera bajo el programa de maquila y para el ejercicio 2004 presenta los siguientes datos:

Industria Mueblera Mexico Ejercicio 2004		
Ventas netas	14,000,000	
(-)		
Costo directo	9,500,000	
Depreciacion contable	<u>500,000</u>	
Utilida bruta		4,000,000
(-)		
Gastos de operacion	<u>2,000,000</u>	
Utilidad de operacion		2,000,000
(-)		
Costo integral de financiam	<u>250,000</u>	
Utilidad antes de Isr		1,750,000
(-)		
Provision de Isr	<u>525,000</u>	
Utilida Neta		<u>1,225,000</u>

Balance General	2004	2003
Activos		
Inventarios	0	0
Propiedad planta y equipo	6,700,000	5,600,000
inversiones en subsidiarias	0	0
Otras inversiones	1,000,000	1,000,000
Intangibles	0	0
Total activos	7,700,000	6,600,000
Activo operativo	6,700,000	5,600,000
Pasivo total	6,300,000	5,340,000
Total pasivo y capita	10,500,000	8,900,000
Estructura de capital	60%	60%

Promedio a medio año:

Activos operativos	6,150,000
Inventario	0

* La estructura de capital (pasivo activo) debe ser de las comparables

** La depreciación contable y fiscal son iguales

Activos Propiedad de Sanford Imports Co. (Residente Extranjero)

	2004	2003
Inventarios	2,250,000	1,800,000
Propiedad planta y equipo	2,000,000	1,800,000
Total	4,250,000	3,600,000

Promedio a medio año

Inventario	2,025,000
Propiedades planta y equipo	1,900,000
Total activos residente en el extranjero	3,925,000

Análisis de Comparables:

Las empresas comparables de Industria Mueblera México (maquiladora) son, según los criterios de selección:

	ROA	K
Anderson Desk	15.54	80%
Industrias Marias	12.43	70%
Mueblex	10.51	60%
Lane Stanton	8.55	50%
Scott	6.75	40%
Prom. Est. Capital		60%

ROA = Retorno sobre activos operativos

K= Estructura de capital

Ajustes Financieros	
Inventarios	2,025,000
Tasa de interes (1)	5.39%
	109,148
Propiedad, planta y equipo	
Propios	6,150,000
Extranjeros	1,900,000
	8,050,000
Estructura de capital (2)	60%
Activo financiado	4,830,000
Tasa de financiamiento (3)	7.66%
	369,978
Marketing	0
Ajuste por financiamiento	479,126

1 Tasa de interes a corto plazo

2 Estructura de capital pasivo/activo total

3 Tasa de interes a largo plazo

Mark Up/ ROA	
Cociente ROA	
Utilidad de Operacion Ajustada:	
Utilidad de Operacion	2,000,000
Ajuste por financiamiento	479,126
Utilidad de operacion ajustada	1,520,875
Activo operativo total (Promedio a medio año)	
Activo propio	6,150,000
Activo residente extranjero	3,925,000
Total Activo Operativo	10,075,000

$$ROA = \frac{1,520,875}{10,075,000}$$

$$ROA = 15.10\%$$

Con una estructura de capital del 60% de financiamiento con recursos ajenos y un retorno de sobre activos de 15.10%, la empresa Industria Mueblera se encuentra dentro del rango Arm's Length analizando a cinco empresas comparables, por lo que no requiere de ajuste alguno.

7.6 Otras Disposiciones Aplicables

Adicionalmente, existen otras disposiciones fiscales en materia de la determinación del Impuesto Sobre la Renta que aportan ciertos beneficios a la Industria Maquiladora, entre las que destacan las siguientes:

a) Disposiciones Transitorias de la LISR 2003

Artículo Segundo. En relación con las modificaciones a que se refiere el artículo primero de este decreto se estará en lo siguiente:

XVII. Por los ejercicios fiscales 2003 y 2004, las personas residentes en el país que determine su utilidad fiscal conforme a lo dispuesto en la fracción II del artículo 216-Bis de esta Ley, podrán calcular la utilidad fiscal del ejercicio en cuestión multiplicando dicha utilidad por el factor que se obtenga de dividir el valor en dólares de los Estados Unidos de América de las exportaciones del ejercicio fiscal en cuestión entre el valor promedio de las exportaciones efectuadas durante los tres ejercicios fiscales inmediatos anteriores al ejercicio fiscal en cuestión o los transcurridos en caso de ser menor a tres.

No se considerara dentro del valor promedio de las exportaciones a que se refiere el párrafo anterior el retorno de maquinaria y equipo, propiedad de residentes en el extranjero, que se hubieren importado temporalmente.

Para comprender el efecto de esta disposición, veamos el siguiente ejemplo tomando en consideración los datos del ejemplo de Safe Harbor tratado en el punto 7.4:

Industria Mueblera de Baja California S.A. de C.V. Factor de Reduccion de las Exportaciones Art. 2 Fracc. XVII DT2003			
Ejercicio	Valor Dlls Exports.	No Meses	Promedio Anual
2001	1,277,662.69	12	106,471.89
2002	1,431,695.54	12	119,307.96
2003	1,717,663.63	12	143,138.64
Promedio 2001/2002/2003 Años Exports.			368,918.49 3
Promedio Anualizado			122,972.83
2004	1,138,666.81	12	94,888.90
Factor de Exportaciones			0.77
Utilidad Fiscal Safe Harbor 2004			1,369,936.17
Factor de Exportaciones			0.77
Utilidad Fiscal Ajustada 2003			1,057,076.90
% de Reduccion de Utilidad			22.84%

Como se puede observar, esta disposición beneficia a las maquiladoras que aplican el método de Safe Harbor, en la medida en que su flujo de exportaciones haya disminuido durante los tres ejercicios anteriores, es decir presupone una disminución de sus operaciones de maquila y por lo tanto incentiva fiscalmente a las empresas en la misma medida y siempre y cuando disminuyan sus operaciones.

La fracción XVII del mismo artículo, dispone un beneficio para las empresas maquiladoras con programa de albergue, al señalar que no tendrán establecimiento permanente en el país por las actividades que realicen al emparo del programa utilizando activos de un residente en el extranjero.

Asimismo, la fracción XIX aclara que por los ejercicios de 2004 a 2007 los residentes en el extranjero que mantengan o arrienden inventarios y equipo para su transformación o uso por empresas maquiladoras, podrán incluir en el valor del activo únicamente los inventarios o bienes señalados, en la proporción que la producción destinada al mercado nacional represente del total de la producción de la maquiladora.

Estas disposiciones las complementa el artículo 277 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que dispone un crédito fiscal contra el impuesto sobre la renta de la maquiladora, equivalente al monto del impuesto que se dejaría de pagar si aplicaran la deducción inmediata que dejarían de pagar si aplicaran la deducción inmediata por las inversiones en bienes nuevos de activos fijos.

b)- Decreto que otorga diversos beneficios fiscales

Con fecha 30 de Octubre de 2003, la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico dio a conocer el decreto que otorga diversos beneficios a los contribuyentes que se indican, dicha disposición establece un beneficio fiscal entre otros, a las empresas maquiladoras, haciendo mención en su exposición de motivos la necesidad de impulsar el crecimiento de estas empresas pues son consideradas como una fuente de empleos e inversión productiva importante, hace mención así mismo, de la prioridad del gobierno de impulsar a la industria pues constituye también un importante sector generador de divisas y determina otorgar una exención parcial del Impuesto sobre la Renta en los siguientes términos:

Artículo Décimo Primero:

Se exime parcialmente del pago del impuesto sobre la renta a los contribuyentes a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en una cantidad equivalente a la diferencia del impuesto sobre la renta que resulte de calcular la

utilidad fiscal que represente, al menos, la cantidad mayor de a) y b) de la fracción II del artículo 216-Bis de la citada Ley, y el impuesto sobre la renta que resultaría de calcular dicha utilidad fiscal aplicando el 3%, en ambos casos, siempre que se cumplan con los demás requisitos establecidos en el artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para calcular el beneficio a que se refiere este artículo, los contribuyentes al aplicar lo dispuesto en el inciso a) de la fracción II del artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, podrán excluir del cálculo a que se refiere dicho inciso, el valor de los inventarios utilizados en la operación de maquila.

Con objeto de comprender mejor los alcances de esta disposición y los efectos en la aplicación de este beneficio, veamos el siguiente ejemplo, tomando los mismos datos del ejemplo Safe Harbor propuesto en el punto 7.4 anterior:

Industria Mueblera de Baja California S.A. de C.V. Calculo de la Exencion Isr Art. XI Decreto 30/10/2003		
	Inc (b) 216 bis.	Dec. 30/10/03
Total Costos y Gasto Op. de Maquila	21,076,356.40	21,076,356.40
% de Utilidad	6.50%	3.00%
Utilidad Fiscal Determinada	1,369,963.17	632,290.69
Tasa de Impuesto	33.00%	33.00%
Impuesto Anual	452,087.84	208,655.93
Monto del Beneficio	243,431.92	

Los afectos de aplicar las disposiciones de la fracción XVII del artículo segundo transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y el beneficio del decreto que se analiza en este inciso sería el siguiente:

Industria Mueblera de Baja California S.A. de C.V. Calculo del Impuesto Sobre la Renta del Ejercicio 2004	
Total Costos y Gasto Op. de Maquila	21,076,356.40
% de Utilidad	6.50%
Utilidad Fiscal Determinada	1,369,963.17
Factor de reduccion de utilidad (2 T. F. XVII)	77.16%
Utilidad Fiscal Ajustada	1,057,076.91
Tasa de Impuesto	33.00%
Impuesto 2004	348,835.38
Monto del Beneficio (D. 30/10/2003)	(243,431.92)
ISR determinado 2004	105,403.46

Como se puede apreciar, sin duda alguna la aplicación de estas disposiciones representa un ahorro considerable para la industria maquiladora, en este caso se ha puesto como ejemplo la alternativa de Safe Harbor representada en el punto 7.4 del presente trabajo, sin embargo, la disposición del artículo décimo primero del decreto del que se analiza, es aplicable a todas las condiciones que señala el artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

:

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Para ser sujeto de las disposiciones fiscales en materia de precios de transferencia, además de que existan los elementos de vinculación, deberán existir operaciones comunes de financiamiento, prestación de servicios, uso goce o enajenación de bienes tangibles, explotación o transmisión de la propiedad de intangibles o enajenación de acciones, por si solas o en su conjunto, adicionalmente, la autoridad presupone que las operaciones de cualquier índole entre residentes en México y sociedades residentes en paraísos fiscales , se efectúan entre partes relacionadas, debiendo necesariamente coincidir la hipótesis normativa con la conducta del contribuyente, es decir, que en el caso de que cualesquiera de las operaciones señaladas realizadas entre partes relacionadas se efectúen en las mismas condiciones y bajo los mismos términos que las operaciones celebradas por la entidad con partes independientes, no existirá la obligación de realizar un estudio de precios de transferencia.

SEGUNDA.- Los distintos tipos de métodos de precios de transferencia en ocasiones deberán ser usados de una manera creativa, basados en las circunstancias económicas y las legítimas preocupaciones de las autoridades y los contribuyentes, si un estudio de precios de transferencia esta basado en márgenes brutos y es destinado a un distribuidor nacional que compra de una parte relacionada manufacturera en el extranjero, la autoridad administrativa pudiera cuestionar los gastos excesivos en publicidad , ya que estos gastos no repercuten sobre los márgenes brutos, el contribuyente podría contratar una gran campaña publicitaria, la que potencialmente beneficiaria a la manufacturera en el extranjero titular de la marca, y en la misma medida, reduciría la base gravable en el país. Para prevenir este tipo de situaciones, se recomienda que como parte de la negociación de un acuerdo anticipado de precios de transferencia se especifique que para estos casos, en el cálculo del margen neto del distribuidor, los gastos de publicidad hasta ciertos niveles, serán sustraídos de las ventas reduciendo su margen bruto, comprometiéndose a no incurrir en estos gastos mientras se mantenga en el margen bruto negociado.

TERCERA.- Algunos métodos de precios de transferencia, se valen del uso de transacciones comparables no controladas para determinar el rango Arm's Length, entre estos podemos mencionar el método de precio comparable no controlado, método de precio de reventa, método de costo adicionado. Otros métodos como el de participación de utilidades, se valen de empresas comparables no controladas para determinar los niveles de utilidad agregada que corresponde a la empresa analizada. En ocasiones cuando la información sobre comparable es escasa, los métodos basados en utilidades pueden ser más confiables.

CUARTA.- La base fundamental de los estudios de precios de transferencia radica en la selección de comparables, las autoridades y los contribuyentes deberán trabajar conjuntamente para establecer las comparables más confiables para cada transacción, la búsqueda de comparables potenciales puede realizarse utilizando las bases de datos disponibles en el mercado, estableciendo una lista de comparables potenciales la cual deberá depurarse mediante el establecimiento de filtros de escrutinio, que nos permitan obtener un grupo de comparables confiable para nuestros propósitos, que al final de cuentas serán objeto de supresión de diferencias mediante el uso de ajustes para incrementar el grado de igualdad y conseguir la confiabilidad en los resultados.

QUINTA.- Para la resolución de estos aspectos, como se ha mencionado, se requiere de la participación de especialistas en tres disciplinas profesionales distintas, en primer termino los abogados deberán cuidar los principios de legalidad, valoración de las pruebas, conceptos de vinculación, estudios corporativos de grupo y procedimientos de negociación legal, la intervención de los economistas deberán participar con análisis económicos que tomen en cuenta las características sociales, políticas y económicas de los países en que se desarrollen las operaciones, los niveles de inflación y su impacto en las finanzas de las entidades, y finalmente el contador deberá establecer costos, estados financieros, aplicar las metodologías de cálculo e intervenir en todos los aspectos técnicos y cuantitativos certificado los resultados.

SEXTA.- Es pertinente considerar que nuestro país ha celebrado diversos tratados comerciales a nivel mundial, con el propósito de incrementar el desarrollo económico y social de nuestro estado, estos acuerdos comerciales consisten en la eliminación de las barreras arancelarias y no arancelarias de los productos nacionales en el extranjero, así como permitir el incremento en el flujo trasnacional de capitales, bienes y servicios. Será necesario analizar el origen y el destino de los flujos de bienes y servicios, para determinar los efectos de estos acuerdos, su incidencia en los costos y sus efectos en los precios de transferencia.

SEPTIMA.- En materia de comercio exterior, es común encontrar legislación encaminada a proteger la industria y el comercio local en contra de actos de competencia desleal, como tales debemos entender el “dumping” y las “subvenciones”, debiendo entenderse por dumping a la importación al mercado nacional de mercancías extranjeras a precio inferior al valor normal que tengan las mismas en el país de origen, y subvención el otorgamiento directo o indirecto de cualquier estímulo, prima, subsidio o ayuda de un gobierno extranjero a la fabricación, producción o exportación de una mercancía, con miras a fortalecer su posición competitiva. Se debe considerar que la interacción entre las normas de competencia desleal y las reglas para la determinación de los precios de transferencia no están coordinadas, las normas contra la competencia desleal fomentan la elevación de los precios en un mercado domestico y pueden por lo

tanto crear un incentivo para elevar los precios de transferencia lo cual pudiese traer como resultado un mayor riesgo fiscal, debiendo en este sentido, identificar estos conflictos ya que estamos ante normas contradictorias que operan de manera independiente.

A diferencia de la evolución en la regulación de los precios de transferencia, en materia aduanera los antecedentes para el control de la manipulación de los precios se remontan a la primera mitad del siglo anterior, con el establecimiento de la metodología para la determinación de la base gravable en los impuestos al comercio exterior conocida como “Valor Normal”, y que pretendía definir el valor real de las mercancías partiendo de un valor teórico surgido de un contrato ideal de compra venta internacional de mercancías, método que finalmente fue desechado por cuestiones técnico-jurídicas y substituido por el Código de Valoración Aduanera, que estableció como base gravable de los aranceles el sistema llamado “Valor de Transacción”, y otros sistemas alternativos para aquellos casos en que no pudiera ser aplicable por razones de vinculación, resultando derivado del uso de este método un efectivo combate a la subvaluación de mercancías evitando así la defraudación de aranceles y las practicas de competencia desleal.

Para la aplicación de este método la Ley Aduanera previene que no debe de existir vinculación entre el comprador importador y el vendedor exportador o que de existir dicha vinculación no exista influencia en la determinación de los valores de compra venta, y la propia Ley Aduanera define los elementos de vinculación de una manera similar a la Ley del Impuesto sobre la Renta, además se exige que en el contrato de compra venta internacional de mercancías no existan restricciones a la enajenación o utilización de las mercancías por parte del comprador importador, que las operaciones no dependan de alguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar y que no revierta directa ni indirectamente al vendedor, parte alguna del producto de venta, sesión o utilización de las mercancías efectuadas por el comprador-importador.

De ocurrir alguna de las anteriores circunstancias la Ley Aduanera obliga a las aduanas a abstenerse de permitir que los compradores importadores utilicen el “Valor de Transacción” y en tal virtud la base gravable de los aranceles tendrá que determinarse conforme a los siguientes procedimientos aplicables en orden sucesivo y por exclusión; (i) Valor de Transacción de Mercancías Idénticas; (ii) Valor de Transacción de Mercancías Similares; (iii) Valor de Precio Unitario de Venta; (iv) Valor determinado como último recurso.

Como se puede apreciar, la determinación del Valor en Aduana esta estrechamente ligada con el combate a la practica de manipulación de utilidades, en el Impuesto Sobre la Renta, podemos señalar que su artículo 31 al establecer los requisitos de las deducciones en su fracción XV dispone que en caso de adquisición de bienes de importación se compruebe no solo que se

cumplieron sus requisitos legales para su importación y se pagaron los aranceles correspondientes, sino que el importe de la deducción no podrá ser superior al de su valor en aduana.

OCTAVA.- Con respecto a las disposiciones de la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, referentes a la aplicación de las normas internacionales de la “capitalización delgada”, en relación de impedir la deducción de los intereses provenientes de endeudamientos excesivos entre empresas relacionadas, deberemos evaluar la viabilidad de celebrar un acuerdo anticipado de precios de transferencia, en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación y señalar sus inconsistencias en materia de precios de transferencia.

Las disposiciones de la fracción XXVI que se analiza, no especifican si el endeudamiento excesivo se orienta a partes relacionadas residentes en el extranjero o a partes relacionadas nacionales, siendo que la legislación en materia de precios de transferencia no es precisa en cuanto a su aplicación con partes relacionadas domesticas, y siendo claro el artículo 34-A del Código Fiscal al referirse al desarrollo de la evaluación de las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, es decir, lo cual viene a demostrar que las disposiciones de esta fracción no son contundentes para aquellos contribuyentes que operan con partes relacionadas nacionales, por lo que se genera un situación de incertidumbre entre aquellos contribuyentes que sostienen endeudamientos con partes relacionadas locales, quedando claro que esta disposición debe ser dirigida únicamente a las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero y con deuda en el extranjero con terceros independientes.

Debemos de considerar que aunque la disposición no especifica si la obligación corresponde a operaciones de financiamiento con partes relacionadas nacionales o internacionales, la obligación es dirigida con partes relacionadas residentes en el extranjero o deuda extranjera con partes independientes, debido a que la legislación de precios de transferencia no es precisa en cuanto a partes relacionadas locales, así mismo como dispone el artículo 34-A, la obtención de un APA, corresponde únicamente a operaciones controladas transnacionales.

FUENTES CONSULTADAS

APA Study Guide. Internal Revenue Service United States of America. Transfer Pricing Network. www.irs.gov . 2004

Compendio de Disposiciones Sobre Comercio Exterior. Ediciones Fiscales ISEF Primera Edición. México .2005.

Compendio Sobre Precios de Transferencia. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Impresores Foc S.A. de C.V. Segunda Edición. México .2001.

Cruz Camacho Jimy. Precios de Transferencia Un Caso de Estudio. KPMG-Miami 2002.

Gómez Coteró José de Jesús. Precios de Transferencia Una Visión Jurídica. Dofiscal Editores. Tercera Edición, México. 2004.

González Toscano Enrique. De las Partes Relacionadas y sus Connotaciones Fiscales. Tax Editores. Primera Edición. México. 2004.

Herbert Bettinger Barrios. Precios de Transferencia sus Efectos Fiscales. Ediciones Fiscales ISEF. Quinta Edición México. 1997.

Herbert Bettinger Barrios. Estudio Practico Sobre los Convenio Impositivos para Evitar la Doble Tributación. Ediciones Fiscales ISEF. Onceava Edición. México 2003.

Herbert Bettinger Barrios. Efectos Impositivos del Establecimiento Permanente. Ediciones Fiscales ISEF. Tercera Edición México. 2001.

J. Kaye Dionisio (s/f). Los Precios de Transferencia y El Sistema Aduanero México D.F.

Latapí Ramírez Mariano. Casos Prácticos Sobre los Precios de Transferencia. Ediciones Fiscales ISEF. Primera Edición México. 2003.

Medición del Desempeño entre Unidades Relacionadas. Deloitte & Touche. Litográfica Ingramex. México 2003.

PricewaterhouseCoopers. Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia (publicación). www.pwcglobal.com/mx. 2003.

PricewaterhouseCoopers. Ajustes de precios de transferencia (publicación). www.pwcglobal.com/mx. 2003.

Rizo Rivas José Mario (s/f). Capitalización Delgada, viabilidad de un acuerdo de precios anticipados. México D.F.

U.S. Intercompany Transfer Pricing Regulations. Section 482 Internal Revenue Code. www.irs.gov. 2005

Terán Zacarías Ángel Gustavo (s/f). Los APA's en el Estudio de Precios de Transferencia. <http://www.mutired.com/profesio/geterzac>