

Precios de transferencia: Reflexión práctica sobre su uso adecuado en México



Colegio de Contadores Públicos
de México



Afiliado al
IMCP

C.P.C. José Francisco Calva García, integrante
de la Comisión de Desarrollo Profesional
de Apoyo al Ejercicio Independiente del
Colegio de Contadores Públicos de México

Intentar explicar el efecto de los precios de transferencia sólo mediante la redacción haría de este trabajo una complicación. Por tanto, trataré de ser explícito a partir de uno de los muchos ejemplos que pueden darse en este tipo de operaciones. A continuación se plantea un caso de estudio de precios de transferencia entre empresas mexicanas residentes en nuestro país

INTRODUCCIÓN

Como breve contexto histórico, en el año de 1997 nace la necesidad de saber qué es y para qué sirve un estudio de precios de transferencia.

La preparación de un estudio de precios de transferencia tiene el objetivo de cumplir con los requisitos que indica la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), pero además del cumplimiento fiscal, ese estudio conlleva el respeto de principios como el **de equidad, justicia y buen manejo de la competencia económica**.

La libre competencia, en la cual se ampara cualquier economía sana, es el punto de partida para que consumidores y productores determinen tanto los precios como los términos de una negociación –cantidad, calidad, plazos, precio, etcétera–, con el fin de satisfacer las necesidades y aceptación de ambas partes, lo cual lleva a lograr un máximo de la utilidad privada y social.

Cuando una empresa tiene residencia fiscal en México, está constituida y regida bajo leyes mexicanas, y además genera utilidades, entonces **quiere decir que participa en la operación de un grupo de empresas multinacionales**; por tanto, esas utilidades deberían quedarse en el país que las generó y beneficiar a las personas y autoridades del mismo donde esas utilidades se generaron.

INFORMACIÓN GENERAL

A partir de la fecha en que México formó parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y firmó el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), comenzó una nueva etapa en la vida económica de nuestro país, y a partir de ese momento se inició la publicación de nuevas reglas en materia fiscal, así como en economía y política, lo cual generó el fenómeno de la globalización.

Este fenómeno trajo a México nuevas reglas y oportunidades para realizar las actividades de comercialización de productos y prestación de servicios; la creación y publicación de Convenios para evitar doble tributación, e inició una mayor apertura democrática.

Entre las reglas referidas se encuentran los Convenios para evitar la doble tributación que comenzaron

entre los tres países firmantes del TLCAN, para posteriormente ampliarse a diversas naciones. Por su parte, los lineamientos a seguir en materia de precios de transferencia emitidos por la OCDE se encuentran en vigor desde 1969, y naturalmente a lo largo del tiempo se han venido actualizando (*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises*).

A partir de 1995, en México las empresas pertenecientes a la industria maquiladora efectuaron Acuerdos sobre Precios Anticipados (APA), haciendo negociaciones con las autoridades hacendarias, conocidas con el nombre de “Safe Harbor”, para documentar que la utilidad determinada por esas empresas en México se considerara conforme a la utilidad que hubiera obtenido una empresa no controlada del mismo sector de negocios (*Contract manufacturing*) bajo condiciones de negocio similares.

Con el tiempo, en la LISR se estableció que las empresas mexicanas que realicen operaciones **con partes relacionadas extranjeras residentes en el extranjero**, deberán tener la documentación **que determine que tales operaciones se están realizando de acuerdo con el principio de valor de mercado (*arm's length*)**. Esas regulaciones están adaptadas conforme a los términos que se establecen en las publicaciones realizadas por la OCDE y también se asemejan con las respectivas leyes aplicables en los Estados Unidos de América (EUA). Las principales diferencias radican en la aplicación de los métodos. Por ejemplo, en la ley de los EUA se aplica lo que se conoce como “regla del mejor método”.

Ello significa que existe un método más adecuado según la transacción que se esté analizando y de acuerdo con la información que se tiene a la mano. Otra diferencia en las leyes de los EUA radica en el uso del método de utilidades comparables. Aunque parecido, este método difiere con el de márgenes transaccionales de utilidad de operación que se contempla en la LISR en México.

Como puede observarse, la LISR, en materia de precios de transferencia, se apega tanto a los pronunciamientos hechos por la OCDE como a las disposiciones fiscales de su mayor socio comercial, que son los EUA, lo cual nos lleva a señalar que conforme a lo que establece la LISR mexicana, los estudios de precios de transferencia estrictamente hacen

referencia a las operaciones que se realicen entre partes relacionadas extranjeras residentes en el extranjero y nacionales.

Tomando en cuenta el criterio que actualmente están siguiendo las autoridades del Servicio de Administración Tributaria (SAT) cuando efectúan revisiones a empresas con partes relacionadas mexicanas residentes en México, es conveniente sugerir que cuando existan operaciones que se efectúen entre partes relacionadas mexicanas residentes en México, se prepare un estudio de precios de transferencia, para tener debidamente soportadas las operaciones realizadas entre partes relacionadas y cuando la autoridad revise esas operaciones, éstas se encuentren debidamente amparadas.

De otra manera, las autoridades del SAT podrían pretender estimar ingresos o rechazar la deducción de algunos de los gastos involucrados en esas operaciones, pretendiendo argumentar que de acuerdo con el análisis que esa autoridad realiza, existen operaciones entre partes relacionadas que no cumplen con los requisitos de precios de compra o de venta que se dan entre partes que no son del mismo grupo.

Lo anterior podría convertirse en una eventualidad para las empresas involucradas, lo cual les podría representar un desembolso mayor.

No hay que perder de vista que cuando una empresa realiza operaciones entre partes relacionadas y tiene la obligación de presentar su dictamen para efectos fiscales u opta por presentarlo, en el dictamen hay un anexo que debe requisitarse, referido precisamente a las operaciones realizadas entre partes relacionadas.

Por cierto, en ese anexo no se menciona que sólo deben cumplirlo en caso de que las operaciones de precios de transferencia se hayan celebrado entre empresas mexicanas con extranjeros residentes en el extranjero.

Ahora bien, es menester mencionar que para efectos de las personas físicas, en cuanto a precios de transferencia se refiere, el antepenúltimo y penúltimo párrafos del artículo 106 de la LISR en relación con el segundo párrafo después de la fracción V del artículo 215 del mismo ordenamiento, consideran partes relacionadas a las personas físicas o morales

y los grupos de personas que participan de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra.

El mismo artículo 106 menciona que también se considerarán partes relacionadas las personas físicas que tengan vinculación con otra persona, de acuerdo con la legislación aduanera. Esto se da cuando una de ellas ocupa cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otra; estén legalmente reconocidas como asociadas en negocios; tengan una relación de patrón y trabajador; tenga directa o indirectamente la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones, partes sociales, aportaciones o títulos en circulación y con derecho a voto en ambas; cuando una de ellas controle directa o indirectamente a la otra o ambas sean controladas directa o indirectamente por una tercera persona, y también si son de la misma familia.

A continuación se presenta uno de los muchos ejemplos que pueden darse en este tipo de operaciones. Se trata de un caso de estudio de precios de transferencia entre empresas mexicanas residentes en México:

ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El estudio de precios de transferencia a que se alude analizará si los precios utilizados por **La Rotativa, S.A. de C.V.**, en las transacciones que la empresa realizó durante el ejercicio 2013 con su parte relacionada mexicana residente en México fueron razonablemente similares a los precios que hubieran sido utilizados por partes no relacionadas en transacciones comparables.

El objetivo del análisis es determinar si **La Rotativa, S.A. de C.V.** y **La Rueda S.A. de C.V.**, cumplen con las disposiciones que se establecen en los artículos 215 y 216 de la LISR en vigor durante el ejercicio 2013. Asimismo, este estudio y sus anexos contienen la documentación comprobatoria a que se refiere **la fracción XII del artículo 86 de la LISR.**

Conforme a lo que se establece en las disposiciones fiscales actuales aplicables a los precios de transferencia, las empresas mexicanas que tengan partes relacionadas también mexicanas residentes en el país, **no tienen la obligación de presentar ante las autoridades del SAT algún estudio de precios de**



transferencia; sin embargo, las mismas autoridades han sugerido que las empresas mexicanas con partes relacionadas también residentes en México, tengan un estudio de precios de transferencia con el fin de que las propias autoridades estén en posibilidad de verificar si los precios de transferencia dan cumplimiento al Principio de la Distribución Justa de la Riqueza (**PDJR**) o como se le conoce en el idioma inglés: *arm's-length principle*.

Es precisamente por esa situación que se ha preparado este trabajo, y con ello determinar si las empresas mexicanas denominadas **La Rotativa, S.A. de C.V.** y **La Rueda, S.A. de C.V.**, como partes relacionadas, dan cumplimiento al **PDJR**.

1. Panorama general de la empresa **La Rotativa, S.A. de C.V.**

Denominación Social: **La Rotativa, S.A. de C.V.**

Registro Federal de Contribuyentes (RFC): LRO 000000-000

Representante Legal: XXXX

RFC Representante Legal: XXXX-000000-000

La Rotativa, S.A. de C.V., es una sociedad anónima de capital variable constituida el 14 de diciembre de 2003, mediante escritura 10,000, pasada ante la fe del Notario Público Núm. 250, Licenciado Armando Basilio e inscrita en el Registro Público de Comercio del Distrito Federal bajo el Núm. 816 del libro octavo del 14 de noviembre del año 2004, y su Capital Social está debidamente estructurado.

De aquí en adelante a **la empresa La Rotativa, S.A. de C.V.**, se le conocerá como **Rotativa**.

La actividad preponderante de **Rotativa**, entre otras, es:

La elaboración, compra, venta, transformación, procesamiento, conservación, armado, importación, exportación, distribución y comercialización en general de toda clase de productos de primera necesidad.

Celebrar todo tipo de actos, convenios y contratos permitidos por la ley, los cuales sean necesarios, convenientes, accesorios o conexos a las finalidades de la empresa.

En este estudio se prepara un análisis de las transacciones que **La Rotativa** realiza con su parte

relacionada nacional residente en el territorio nacional.

2. Estructura corporativa

La estructura corporativa está formada de la siguiente manera:

La Rueda, S.A. de C.V.

Esta empresa provee diferentes servicios a **La Rotativa**, tales como:

a) Proporcionarle a la primera todo el elemento humano necesario y suficiente para que **La Rotativa** pueda efectuar adecuadamente el desempeño de su actividad.

b) Brinda la capacitación que se requiera para que el personal proporcionado por **La Rueda** desarrolle su actividad con diligencia y calidad, y efectúe el cabal cumplimiento de sus obligaciones conforme lo dispone el contrato que para el efecto han celebrado.

3. Información fiscal

Conforme a lo dispuesto en el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación (CFF), los ejercicios fiscales de **La Rotativa** comprenden entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año.

Se confirma que **La Rotativa** es una empresa mexicana, y su parte relacionada (**La Rueda**) también lo es, y ninguna de las dos empresas ha sido objeto alguno de revisión por autoridad fiscal competente en cuanto a precios de transferencia.

73

INFORMACIÓN ESPECÍFICA

1. Partes involucradas

En el ejercicio 2013, **La Rotativa** tuvo un total de ingresos por la venta de sus productos a terceros, y de acuerdo con el análisis que se efectuó, **ninguno** de los terceros es parte relacionada.

Durante el año 2013 –año del presente estudio–, las transacciones que realizó **La Rotativa** con su parte relacionada, denominada **La Rueda**, se derivaron de proporcionarles todos los elementos humanos necesarios y suficientes para el desarrollo de la actividad de **La Rotativa**.

La Rueda, S.A. de C.V., en adelante denominada **La Rueda**, está constituida bajo las leyes de la

República Mexicana, y el servicio que presta a **La Rotativa** es proporcionarle todos los elementos humanos necesarios y suficientes para el desempeño de su actividad.

La Rueda también brinda a ese personal amplia capacitación para que la calidad de los productos que fabrica **La Rotativa** sean preparados con la máxima calidad, y que su actividad sea desarrollada con diligencia y tenga el cabal cumplimiento de sus obligaciones conforme lo dispone el contrato de prestación de servicios.

La actividad de La Rueda es, entre otras:

Prestar servicios de asesoría, consultoría, supervisión, revisión, actualización en contabilidad, tesorería, finanzas, informática, planeación económica, organizacional y comercial, promoción, publicidad y "marketing"

2. Transacciones intercompañías

Las transacciones que **La Rueda** realiza con su parte relacionada mexicana residente en México denominada **La Rotativa**, fluyen de la siguiente manera:

La Rotativa, S.A. de C.V.

Con base en el contrato de prestación de servicios que tienen celebrado las dos partes, **La Rotativa** pagó a su parte relacionada denominada **La Rueda** por la prestación de servicios del personal que le proporciona, y que ha sido entrenado y capacitado.

Como contraprestación por los servicios que **La Rueda** proporciona a **La Rotativa**, pagará el importe de los sueldos, salarios y otros servicios administrativos que se hubieran devengado por los trabajos realizados por su personal en las instalaciones de **La Rotativa**, pagos que incluyen todas las aportaciones incluyendo el Seguro Social, Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), el impuesto local del 2.5% sobre nóminas y todos los demás impuestos que se relacionan con el pago de los salarios de todos y cada uno de los trabajadores de **La Rueda** que se encuentren asignados a las instalaciones de **La Rotativa**. A esa contraprestación se incrementará un factor de compensación extraordinario por concepto de utilidad para **La Rueda**.



3. Política de precios intercompañías

La Rotativa no tiene un procedimiento específico formal para determinar los precios intercompañías, porque de ninguna manera realiza transacciones de enajenación de bienes con partes relacionadas; sin embargo, al analizar los valores de cobro por los servicios que obtiene, observamos que son razonables, pues procura que los precios de los servicios utilizados que provienen de su parte relacionada, sean razonablemente iguales a los valores que se establecen en el mercado.

Esa verificación, como parte de este estudio, se efectuó en los mercados de la competencia y considerando aspectos y servicios similares a los servicios que obtiene **La Rotativa**.

ANÁLISIS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1. Marco legal

México es miembro de la OCDE, y como tal, desde 1994 está sujeto a determinadas regulaciones de carácter internacional en relación con los precios de transferencia y al cumplimiento del **PDJR** o *arm's-length principle*.

2. Identificación del método apropiado para las transacciones analizadas

El PDJR busca asignar a dos o más entidades la porción de las utilidades o pérdidas que en justicia les corresponde; es decir, trata de equilibrar la riqueza que en estricta justicia pertenece a cada parte, en la medida en que cada una de ellas participó en la generación de esas utilidades o, en su caso, en las pérdidas. El PDJR debe ser cumplido por las entidades que las generen, incluyendo el efecto de las partes relacionadas.

Tratándose de jurisdicciones fiscales, para dar cumplimiento al PDJR, los gobiernos deben crear las leyes internas que permitan que cada jurisdicción pueda reclamar en justicia, la porción de la riqueza que se hubiera generado en su respectivo territorio.

En el caso de partes relacionadas, el PDJR se cumple cuando éstas realizan transacciones, utilizando para ellas valores razonablemente similares a los que utilizan o utilizarían con partes **no** relacionadas en

transacciones comparables. Tales valores se conocen comúnmente como **precios de transferencia**.

Para que México dé cumplimiento al PDJR, desde 1997, las autoridades hacendarias han publicado diversas disposiciones, y las han adecuado a las circunstancias de la LISR.

Para tales efectos, la fracción XII del artículo 86 de la LISR en vigor, **señala como obligación que los contribuyentes**, entre otros, deberán obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas, **residentes en el extranjero**, con la cual se demuestre que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo con los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, y deberá contener los siguientes datos:

a) Nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal de las partes relacionadas con las cuales celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa o indirecta entre esas partes relacionadas.

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

c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo con la clasificación y con los datos que establece el artículo 215 de la propia LISR.

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

Por su parte, el artículo 86, fracción XV de la LISR, menciona que las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, **considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes** en operaciones comparables. Para esos efectos, aplicarán los métodos que se enlistan en el artículo 216 del mismo precepto, considerando el orden establecido en esa disposición fiscal.

En cuanto al artículo 215 de la ley que nos ocupa, éste señala que los contribuyentes del Título II de la LISR, que celebren operaciones con partes relacionadas **residentes en el extranjero**, están obligados, para efectos de la ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado **con o entre partes independientes en operaciones comparables**.

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

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

3. Selección del método apropiado para la evaluación de transacciones

Se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran según el método utilizado, considerando, entre otros, los elementos que adelante se mencionan y que afectan a **La Rotativa** como sigue:

a) Tratándose de la prestación de servicios, se considerarán elementos tales como la naturaleza del servicio y si el servicio involucra o no, una experiencia o conocimiento técnico.

b) En el caso de enajenación de bienes tangibles, elementos como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien.

c) Cuando se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos como si se tratara de una patente, marca, nombre comercial o una transferencia de tecnología, duración y grado de protección.

4. Selección de la parte examinada

Para determinar si los precios de las transacciones entre partes relacionadas deben utilizar dos o más métodos de los que se establecen en el artículo 216 de la LISR **es necesario aplicarlos**, porque están diseñados para determinar si el contribuyente efectivamente cumple con el **PDJR** en las transacciones que realiza **con partes relacionadas por medio de la comparación de esas transacciones con operaciones similares efectuadas entre partes independientes**.

A. Precio Comparable No Controlado

Este método señala que el precio que mejor cumple con el **PDJR**, es el precio real que se cobra entre partes no relacionadas para las transferencias comparables de bienes a partes relacionadas.

El método del precio comparable no controlado evalúa si el monto que se cobró en alguna transacción controlada cumple con el **PDJR**, tomando como referencia el monto que se cobró en alguna transacción comparable no controlada. **En mi opinión, para el ejemplo que estamos suponiendo, este método no puede utilizarse para evaluar los precios de transferencia de La Rotativa y La Rueda, pues no se venden productos entre ellas.**

B. Método del Costo Adicionado

Conforme a este método, el precio que más se apega al **PDJR es el costo resultante de la producción de bienes** de la parte controlada, más un margen de utilidad bruta. Este método proporcionará generalmente una medida razonable de un resultado del grado de cumplimiento con el **PDJR, si el contribuyente controlado fabrica o ensambla mercancía que se vende a las partes relacionadas**.

Este método no es aplicable a las circunstancias de **La Rotativa y La Rueda**, pues generalmente se utiliza en casos que **sólo involucran servicios de manufactura y ensamblado con mano de obra**



intensiva u otros procesos de producción de bienes para un tercero. La Rueda no presta servicios de manufactura, sino que se trata de la prestación de servicios de personal, ocasionando que el Método de Costo Adicionado sea inadecuado para evaluar la naturaleza del PDJR de los precios intercompañías de **La Rotativa**.

C. Método del Precio de Reventa

Con este método se determina el precio que cumple con el **PDJR**, restando la debida utilidad bruta del precio de reventa que se cobra a los clientes. Este método se utiliza por lo general en los casos en que los contribuyentes controlados **realizan una función de distribución** y no agregan un valor sustancial a la mercancía distribuida.

Generalmente se aplica por empresas cuya principal actividad comercial **es la distribución de mercancía**; por tanto, **este método tampoco** podría ser elegible para aplicarlo en el ejemplo que nos ocupa.

D. Método de Partición de Utilidades

Este método asigna la ganancia o pérdida combinada **de una actividad comercial** de manera tal, que refleje el valor proporcional de la aportación de cada contribuyente a esa ganancia o pérdida combinada. A continuación mostraré, en los términos de la LISR, el procedimiento para distribuir la ganancia o la pérdida que corresponda a cada parte relacionada:

1. Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas que están involucradas en la operación.

2. La utilidad de operación global se asignará a cada una de las partes relacionadas, considerando elementos tales como: activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas con respecto a las operaciones que se realizan entre esas partes relacionadas.

E. Residual de Partición de Utilidades

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:

El Método de Partición de Utilidades asigna la ganancia o pérdida combinada de una actividad comercial de manera tal, que refleje el valor proporcional de la aportación de cada contribuyente a esa ganancia o pérdida combinada.

1. Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas que están relacionadas e involucradas en la operación.

2. La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:

a) Se determinará la utilidad mínima que corresponda, en su caso, a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II, III, IV y VI del artículo 216 de la LISR, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.

b) Se determinará la utilidad residual, la cual se obtendrá disminuyendo de la utilidad mínima a que se refiere el párrafo anterior, la utilidad de operación global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas en la operación tomando en cuenta –entre otros elementos– los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Por lo general se evita utilizar este método debido a que las autoridades del SAT consideran que se basa fundamentalmente en información interna, por lo que es muy subjetivo y fácilmente manipulable. Por esa razón, este método no será utilizado para evaluar la naturaleza del PDJR de las transacciones intercompañías de **La Rotativa y La Rueda**.

F. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación o Método de Utilidad Comparable

Este método consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como: activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

5. Selección del método apropiado para la evaluación de transacciones de bienes intangibles

De hecho no se realiza una selección de método alguno en este tipo de transacciones pues, en el año que se está preparando este estudio, **La Rotativa como empresa mexicana no cubre regalías a ninguna empresa nacional o extranjera residente en el extranjero**; en consecuencia, **no** hay efecto en esos conceptos, y tampoco existen elementos para analizar los intangibles.

6. Selección de la parte examinada

Para seleccionar el método que en mi opinión es el mejor y aplicable específicamente para este ejemplo de precios de transferencia, sigo el siguiente criterio:

Este método se basa en el principio de que el contribuyente, en situaciones similares, tiende a obtener rendimientos similares en un periodo razonable de tiempo. El método se basa principalmente en el análisis de factores de rentabilidad y no en el estudio separado de cada tipo de transacciones intercompañías; por tanto, **La Rotativa** podría hallar que este método proporciona una medida razonable del grado de cumplimiento con el **PDJR** para sus transacciones intercompañías.

Para efectos de este trabajo, es necesario determinar qué parte relacionada será evaluada contra las empresas comparables no relacionadas similares y no controladas, por las siguientes razones:

A. La Rotativa no posee intangibles valiosos.

B. Las funciones de **La Rotativa y La Rueda** pueden ser más fácilmente definidas e identificadas.

7. Información de las sociedades comparables no controladas

Una vez que se ha realizado la investigación de las bases de datos, seleccionaremos un conjunto de entes comparables con la finalidad de buscar aquellos que realizan operaciones similares a **La Rueda**, con el fin de evaluar si los servicios que proporciona a **La Rotativa** y los valores que le cobran, son razonables en función de las operaciones similares.

Después que se efectuó esa investigación sobre la situación de la prestación de servicios actual de **La Rueda** y de las actividades de **La Rotativa**, que es la que obtiene el servicio, se observa que una de las dos participa en algún tipo parecido de actividades. Ésta y otras razones me llevan a reducir y minimizar el universo de contribuyentes comparables no controlados a los necesarios. Con base en mi experiencia, consideraré que posiblemente entre **tres y cuatro** sea el número adecuado de sociedades comparables no controladas para medir el grado de cumplimiento del **PDJR** de **La Rueda y La Rotativa**.

Para ello, es necesario analizar las empresas que prestan servicios similares a los de **La Rueda**, y considerando el número de sociedades comparables no controladas, determinaré que las sociedades estudiadas son las entidades comparables no controladas.

Para efectos de lo anterior, es necesario apegarse a los Principios Generales de los Lineamientos sobre Precios de Transferencia de la OCDE, y que deberá utilizar la mejor información que, aun cuando es limitada, es la que se encuentre disponible para seleccionar las sociedades comparables no controladas, que en mi opinión, son las más adecuadas.

No obstante lo analizado, es posible que las autoridades del SAT no estén de acuerdo con esta elección de empresas o sociedades comparables, ya sea porque las autoridades utilicen alguna base de datos diferente o una base de datos que no se encuentre al alcance de nuestra disposición o bien, porque en el transcurso del tiempo se publiquen nuevas o mejores bases de datos.



8. Ajustes a la información de los Contribuyentes Comparables No Controlados

Al preparar el rango de cumplimiento del **PDJR** para las sociedades comparables no controladas, los Principios Generales de los Lineamientos de los Precios de Transferencia de la **OCDE** permiten, en su caso, ajustes a los resultados financieros de esas sociedades, con el fin de incrementar la comparabilidad con las partes examinadas, como es, en nuestro caso, **La Rotativa** y su parte relacionada: **La Rueda**.

9. Identificación de las empresas comparables no controladas

Para determinar si los precios intercompañías de **La Rueda** cumplen con el **PDJR**, es necesario comparar la facturación que **La Rueda** expide a **La Rotativa** contra las cuotas que en circunstancias similares **realizan las sociedades comparables no controladas**. Considerando un intenso proceso de búsqueda y evaluación –en empresas similares–, estamos en el supuesto de que sólo fue posible identificar cuatro sociedades como comparables contra **La Rueda**. A manera de ejemplo, utilizaré los datos de las cuotas por hora relacionados con cada una de las sociedades con actividades similares a las de **La Rueda**.

10. Determinación del rango de la distribución justa de la riqueza

Una vez que se ha identificado a las sociedades comparables no controladas, es necesario comparar su rentabilidad con la de **La Rueda**, para lo cual es necesario seleccionar la medida de la rentabilidad que se utilizará en la comparación (**Indicadores a Nivel Ganancia, que en adelante llamaré ING**).

Cabe señalar que frecuentemente se utilizan indicadores múltiples, pues cada uno puede proporcionar una evaluación distinta. La decisión de utilizar un **ING** depende de un número variable de factores, entre los cuales se incluyen:

1. La naturaleza de las actividades de la parte examinada.
2. La confiabilidad de los datos disponibles respecto de las empresas no controladas.
3. El grado en que el **ING** posiblemente no produzca una medida confiable de las utilidades de la parte en análisis (en el supuesto de que las transacciones controladas hubieran sido realizadas con base en el **PDJR**).

Para cada uno de los **ING**, es necesario efectuar un análisis.

CONCLUSIONES

Efectivamente, la rentabilidad de la parte examinada (**La Rueda**) está comprendida dentro del rango de lo analizado. En esos casos, podrá considerarse que se ha efectuado la transacción controlada emprendida por la parte que se examina, en los términos de lo que establece el **PDJR**; sin embargo, el número más importante es el promedio que se utiliza para evaluar los valores de las transacciones controladas que se encuentren bajo estudio.

Considerando la estructura de la LISR mexicana, los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas están obligados a determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando los precios y montos de las contraprestaciones que hubieran convenido con partes independientes en operaciones comparables, sin importar si esas operaciones se realizaron entre partes relacionadas mexicanas o con extranjeros residentes en México o en el extranjero.

Las disposiciones fiscales en materia de precios de transferencia hacen referencia a operaciones con partes relacionadas extranjeras, pero las fracciones XII y XV del artículo 86 de la LISR no hacen distinción alguna en cuanto a la nacionalidad de las partes involucradas, y tan es así, que para efectos de la presentación del dictamen para efectos fiscales, las autoridades del SAT incluyen las operaciones realizadas por empresas relacionadas, involucradas en precios de transferencia.

Considerando lo expuesto en el párrafo anterior, una de las obligaciones que existen para las personas morales que realicen operaciones entre partes relacionadas, sin importar que las operaciones sean o hayan sido realizadas entre empresas mexicanas o mexicanas con extranjeros residentes en el extranjero, es que deben obtener y conservar la documentación comprobatoria de sus ingresos, costos y gastos, para demostrar que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuó de acuerdo con los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:

1. Nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal de las personas relacionadas con quienes celebren operaciones, así como conservar

la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.

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

3. Información y documentación sobre las operaciones realizadas con partes relacionadas y sus importes por cada parte relacionada y por cada tipo de operación, de acuerdo con la clasificación y datos que establece el artículo 215 de la LISR.

4. Método aplicado conforme al artículo 216 de la ley de la materia, incluyendo la información sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.

Por todo lo mencionado, y considerando el criterio que están siguiendo las autoridades del SAT cuando revisan las operaciones que realizan las empresas con partes relacionadas nacionales o extranjeras, y para evitar cualquier eventualidad para las partes relacionadas por las operaciones que realizan con empresas mexicanas, sugiero preparar un estudio de precios de transferencia para que, si las autoridades llegan a revisar esas operaciones, éstas tengan la seguridad de que los precios de transferencia determinados están apegados a los lineamientos establecidos en las disposiciones fiscales correspondientes, y no corren el riesgo que la autoridad pretenda:

- a)** Realizar una determinación presuntiva de ingresos.
- b)** Rechace la deducción de los costos y gastos involucrados en esas operaciones.
- c)** Lo anterior tiene como consecuencia que las autoridades del SAT les requiera el pago de lo conducente, considerando que aplicará multa y cobrará los recargos que procedan, más las respectivas actualizaciones.

Para finalizar, no se debe perder de vista que cuando una empresa tiene la obligación de presentar su dictamen para efectos fiscales u opta por presentarlo, en éste hay un anexo que se refiere precisamente a la realización de operaciones realizadas entre partes relacionadas, pero el mismo no distingue si sólo debe ser cumplimentado cuando las operaciones de precios de transferencia se hayan celebrado entre empresas mexicanas con extranjeros residentes en el extranjero, sino que lo establece de manera general. •