

Doctorado Interinstitucional en Administración



Universidad Autónoma de San Luis Potosí
Facultad de Contaduría y Administración
División de Estudios de Posgrado

Las Empresas Multinacionales en México y la Evasión en el
Impuesto Sobre la Renta

TESIS

Que para obtener el grado de

DOCTOR EN ADMINISTRACIÓN

Presenta

MARTHA LUISA PUENTE ESPARZA

Asesor de Tesis

DR. FELIPE VALLE RAMÍREZ

San Luis Potosí, S.L.P.
Agosto 2006

LAS EMPRESAS MULTINACIONALES EN MÉXICO Y LA EVASIÓN EN EL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TESIS

Que para obtener el grado de:

DOCTOR EN ADMINISTRACIÓN

Presenta:

Martha Luisa Puente Esparza

Jurado que aprobó el trabajo escrito de tesis para su defensa en el examen oral:



Dr. Felipe Valle Ramírez



Dra. Luz Evelia Padilla Bernal



Dr. Leobardo Plata Pérez



Dr. Fernando Orrante Varela



Dr. Carlos González López

Dedicatoria

A mi esposo Arenas, querido, por ser parte fundamental en mi proceso de superación académica, por tu apoyo incondicional para enfrentarlo y lograrlo.

Al motivo de mi interés de superación y de vida, mi querido hijo Luis.

A Sofía, amor de mi vida.

A mi papá (+) querido Negro en donde estés, por la ayuda incondicional que siempre me prodigaste.

A mi mamá, por tu cariño e inteligencia para motivarme a estudiar a pesar de mi reticencia

A mi hermana Rocío por estar siempre ahí para mí y, por tu incalculable e invaluable ayuda en este proceso en particular, para concluirlo con éxito.

A mis hermanos José, Jorge, David, Víctor y Daniel, por ser como son y por quererme y apoyarme siempre.

Agradecimientos

Al Dr. Felipe Valle Ramírez, por aceptar ser mi tutor, por su interés e incondicional apoyo para que el proyecto se hiciera realidad.

A la Dra. Luz Evelia Padilla Bernal, al Dr. Leobardo Plata Pérez, al Dr. Fernando Orrante Varela y al Dr. Carlos González López, por su guía, sugerencias y precisiones para concluir este proyecto.

En especial a todos ustedes miembros del sínodo, por su soporte moral para las diversas situaciones personales que se presentaron en el transcurso del programa, sin su sensibilidad no lo hubiera logrado.

Al M.B.A. Juan Manuel Buenrostro Morán Director de la Facultad de Contaduría y Administración por su impulso y generoso apoyo para mi superación académica, desde mi ingreso a la Facultad.

Al Dr. Manuel Betancourt Velázquez, coordinador del doctorado, por su excelente atención, impulso y soporte para que alcanzara la meta propuesta y a los maestros que formaron parte de la 3ª Generación del D.I.A.

A la Dra. G. Eneida Becerra Quintero, por haber sido la generadora de que emprendiera este reto, y al apoyo que siempre me ha brindado.

A la Universidad Autónoma de San Luis Potosí, por apoyar este programa que permitió la formación y superación académica que ahora obtengo.

Al Programa de Mejoramiento del Profesorado (PROMEP) por su apoyo como becario.

A mis compañeros del doctorado que me ofrecieron su amistad, su ayuda profesional y académica sin restricción alguna, para concluir el programa.

Al los maestros; Emilio Margáin Manautou, Elfego Ramírez Flores, César Edgar Sánchez Medina, Sergio Arturo Reyes y Gabriela López Ramírez, por su generosidad y apoyo en esta investigación.

Las Empresas Multinacionales en México y la Evasión en el Impuesto Sobre la Renta

Resumen Ejecutivo

El objetivo de esta investigación fue determinar si la reglamentación fiscal sobre precios de transferencia en México es la adecuada al ámbito de la apertura comercial y al ingreso de Inversión Extranjera Directa (IED), analizándola desde el punto de vista de soberanía constitucional, de la recaudación fiscal y en el aspecto jurídico, estableciendo si se ha logrado el objetivo de disminuir la evasión del ISR de las empresas multinacionales vía los precios de transferencia.

La investigación es un estudio documental, no experimental, descriptivo, aplicando la metodología de Cuentas Nacionales, para obtener los resultados que prueban la participación en la evasión estimada del ISR por las empresas multinacionales y analizando las disposiciones fiscales en el ámbito jurídico, determinando que se violentan los principios de constitucionalidad, legalidad y seguridad.

Se concluye, que la integración de México a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y el compromiso de apegarse a sus lineamientos sobre las empresas multinacionales y los precios de transferencia a través de una reglamentación fiscal amplia y compleja no ha disminuido la evasión del Impuesto sobre la Renta. Además se establece que la obligación por parte de la autoridad fiscal de apegarse a la Guía de la OCDE, extralimita su función y violenta la jerarquía de aplicación de las fuentes del Derecho.

Palabras clave: Partes relacionadas, precios de transferencia, empresas multinacionales, inversión extranjera directa, constitucionalidad, legalidad, seguridad

INDICE

	Pagina	
Portada	i	
Aprobación del jurado	ii	
Dedicatoria	iii	
Agradecimiento	iv	
Resumen	v	
Índice	vi	
Lista de tablas	ix	
Lista de figuras	x	
1	Introducción	1
1.1	Antecedentes del problema	1
1.2	Planteamiento del problema	1
1.3	Definición del problema	2
1.4	Objetivo	5
1.5	Justificación	6
1.6	Hipótesis	7
1.7	Limitantes de la investigación	8
1.8	Estructura de la tesis	9
2	La globalización y las Empresas Multinacionales	11
2.1	Antecedentes	11
2.1.1	Globalización	11
2.1.2	Inversión Extranjera Directa	15
2.1.3	Empresas Multinacionales en el ámbito de la Economía	18
2.1.4	Operaciones comerciales de las empresas multinacionales	20
2.2	La política fiscal en México y la globalización	21
2.2.1	Globalización y el ámbito fiscal	26
2.2.2	Globalización en México	27
2.2.3	Inversión Extranjera Directa en México	33
3	Precios de Transferencia	37
3.1	Enfoque jurídico	37
3.2	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico	40
3.2.1	Operaciones objeto de los precios de transferencia	42
3.2.2	Principio Arm's Length	44
3.2.3	Comparabilidad de precios	46
3.2.4	Partes relacionadas	49
3.2.5	Precios de Transferencia en el ámbito de la economía	49
3.3	Ejemplo de precios de transferencia en un grupo multinacional	50
3.4	Reglamentación en México sobre precios de transferencia	54
3.4.1	Problemática en el establecimiento de la reglamentación sobre precios de transferencia	61
4	Las empresas multinacionales y la cuestión fiscal	67

4.1	Problemas del sistema tributario en México	67
4.1.1	Índices de recaudación tributaria	69
4.2	Investigaciones sobre empresas multinacionales	78
4.3	Evasión y Elusión en ISR	81
4.4	Modelos de combate a la Evasión	85
4.4.1	Modelo Chileno estudio por el servicio de impuestos internos (SII)	85
4.4.2	Modelo Perú, efecto fiscal	87
4.4.3	Modelo Australia	87
5	Metodología	90
5.1	Metodología de las cuentas nacionales para estimar la evasión del ISR por las personas morales	91
5.2	Participación por las empresas multinacionales controladoras y controladas en el monto estimado de evasión de ISR por las personas morales	95
5.3	Análisis documental jurídico para determinar la violación a los principios de; constitucionalidad, legalidad y seguridad, en la reglamentación fiscal sobre precios de transferencia entre partes relacionadas	96
6	Estimación de la evasión del ISR, análisis y discusión de resultados	97
6.1	Estimación empírica de la evasión de ISR del 2002 por las empresas multinacionales, controladoras y controladas	97
6.2	Otros indicios de evasión. Corroboración por la autoridad fiscal	113
6.3	Análisis jurídico y argumentación sobre la regulación fiscal de precios de transferencia entre partes relacionadas, para probar la H ₂	119
6.3.1	Inconstitucionalidad de los Artículos 215, 216 y 217 de la Ley de Impuesto sobre la Renta	127
6.3.2	Código Fiscal de la Federación	132
7	Conclusiones y recomendaciones	120
7.1	Resumen de conclusiones	122
7.2	Actualidad fiscal y de negocios y futuros estudios	130
7.3	Reto para la autoridad fiscal	135
7.4	Limitantes en la investigación	135
	Bibliografía	137
Anexo 1	Reglamentación de los precios de transferencia de México y sus principales socios comerciales y del organismo mundial precursor de esta reglamentación la OCDE	144
Anexo 2	Reglamentación de precios de transferencia	150
Anexo 3	Análisis de los métodos establecidos en la legislación fiscal de México para comprobar que se cumple con la reglamentación sobre Precios de Transferencia	154
Anexo 4	Estudio para establecer si el precio establecido en las operaciones de una empresa cumplen con las disposiciones de la Ley de ISR en el Artículo 216	168
Anexo 5	Metodología para determinar la evasión de ISR de personas morales vía las cuentas Nacionales y en las primeras fórmulas comparadas en el lado derecho con los conceptos que se tomarían del Estado de Resultados de cualquier empresa	181
Anexo 6	Artículo 216 Bis	196

Lista de Tablas

	Pagina	
Tabla 2.1	Tasa real de crecimiento del PIB por habitante	12
Tabla 2.2	Factores determinantes en los países receptores de IED según estrategias corporativas	16
Tabla 2.3	Impacto de las estrategias empresariales sobre las economías receptoras	17
Tabla 2.4	Comercio de México con el resto del mundo volumen comercial como proporción del PIB	33
Tabla 2.5	Economías mas favorecidas para la inversión por las EM	33
Tabla 2.6	Ingresos y Egresos de IED en los países de la OCDE	35
Tabla 3.1	Ejemplos típicos de precios de transferencia en un grupo multinacional	50
Tabla 3.2	Reglamentación fiscal sobre precios de transferencia entre partes relacionadas en México. Cronología	55
Tabla 3.3	Métodos a utilizar para definir la comparabilidad de las operaciones	57
Tabla 4.1	Universos de contribuyentes activos	68
Tabla 4.2	La administración tributaria en AL, una perspectiva comparada entre Argentina, Chile y México	72
Tabla 4.3	Australia: Sistema fiscal y estadísticas	88
Tabla 6.1	Padrón de grandes contribuyentes a diciembre de 2002	98
Tabla 6.2	Padrón de grandes contribuyentes a diciembre de 2005	98
Tabla 6.3	Tasa de evasión. Calculo	100
Tabla 6.4	Presupuesto de gastos fiscales 2002 y 2003	101
Tabla 6.5	Industria maquiladora. Estadística 2002	102
Tabla 6.6	Cifras globales de las 500, sobre la magnitud de las mayores empresa de México 2002	103
Tabla 6.7	Empresas no financieras de México mas importantes a nivel mundial	104
Tabla 6.8	Las empresas transnacionales más importantes de México 2002	104
Tabla 6.9	Contribuyentes personas morales activas, localizados e inscritos en el padrón	106
Tabla 6.10	Evasión estimada del impuesto sobre la renta por las personas morales en el ejercicio 2002	108
Tabla 6.11	Obtención de los conceptos base, para determinar la estimación de evasión de impuesto sobre la renta por las empresas controladoras y controladas,2002	108
Tabla 6.12	Reforma fiscal integral. Administración tributaria	114
Tabla 6.13	Evasión de impuestos en México en 2004	116
Tabla 7.1	Participación de las empresas multinacionales en la estimación de la Evasión en ISR de las personas morales	138
Tabla 7.2	Baja en al recaudación en México como porcentaje del PIB	139

Lista de Figuras

		Pagina
Figura 2.1	Inversión Extranjera Directa	15
Figura 2.2	Incremento de IED en México	34
Figura 3.1	Análisis de comparabilidad	44
Figura 3.2	Flujo de transacciones en un grupo multinacional	50
Figura 4.1	Comparativo de la carga fiscal en función el PIB para las empresas	74
Figura 4.2	Comparación internacional de los ingresos tributarios en México	74
Figura 4.3	Desempeño de los grupos multinacionales y sus consecuencias en la economía nacional	75
Figura 6.1	Distribución del padrón de contribuyentes personas morales 2002	109
Figura 6.2	Distribución de la recaudación potencial en ISR por las personas morales, los grandes contribuyentes y las empresas controladoras y controladas, 2002	109
Figura 6.3	Distribución de la recaudación observada en Impuesto sobre la renta e impuesto al activo por las personas morales, entre los grandes contribuyentes y las empresas controladoras y controladas, 2002.	110
Figura 6.4	Estimación de la participación en la tasa de evasión y en la evasión de impuesto sobre la renta por las personas morales, para los grandes contribuyentes y las empresas controladoras y controladas,2002.	111
Figura 6.5	Estimación de la participación en el porcentaje de evasión del impuesto sobre la renta de las personas morales con respecto del PIB, de los grandes contribuyentes y las empresas controladoras y controladas.2002	112
Figura 6.6	Segmentación de contribuyentes personas físicas y morales 2004	113
Figura 6.7	Evolución por tipo de contratación	114
Figura 6.8	Recaudación potencial 2004	116
Figura 6.9	Recaudación de impuesto sobre la renta	117
Figura 6.10	Distribución Constitucional de la potestad tributaria	120
Figura 7.1	Participación de los grandes contribuyentes y de las empresas controladoras y controladas en el porcentaje de evasión de ISR/PIB estimado para 2002 por las personas morales	139

CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN

1.1. Antecedentes del problema

Un aspecto fundamental en el ámbito de las operaciones comerciales en el proceso de la globalización, es el aspecto fiscal internacional; en particular, el régimen fiscal de las utilidades que obtienen las empresas relacionadas establecidas en diferentes países. Los precios de transferencia utilizados en las operaciones comerciales entre estos grupos multinacionales, constituyen un problema complejo y de difícil control para las administraciones fiscales, siendo el aspecto de los precios un concepto dinámico, objeto de una importante y constante consideración por parte de las autoridades fiscales en el ámbito internacional en general y en México en particular, que no obstante la firma de convenios para evitar la doble tributación, en la actualidad es también un tema objeto de estudio por parte de los organismos internacionales, siendo el principal de ellos la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Algunas de las principales operaciones efectuadas por las empresas relacionadas son: la prestación de servicios, la venta de bienes, la asistencia técnica, las patentes, las marcas y las licencias para su utilización.

Entendiendo por parte relacionada en México la que describe la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) en su Artículo 215 que dice: “se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una de ellas participa directa o indirectamente en la administración, control o capital de la otra, o bien, cuando una persona o grupo de personas participa directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas” (LISR, 2006) Esta Ley no define lo que es precio de transferencia, considerando para esto la definición que emite la OCDE para indicarnos que son los precios en los que una empresa transfiere bienes físicos, propiedad intelectual o presta servicios a una empresa relacionada.

1.2. Planteamiento del Problema

México es reconocido por la OCDE como uno de los países con mayor reglamentación fiscal sobre las operaciones de las empresas relacionadas y los precios de

transferencia como se puede observar en el Anexo 1, este organismo también señala la complejidad de las normas por su falta de claridad, según el dictamen sobre la revisión efectuada y las recomendaciones emitidas (Hurtado y Ahrens, 2005).

Resulta necesario señalar que aun cuando se han efectuado algunas investigaciones sobre evasión fiscal relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA), al impuesto sobre la renta (ISR) de personas físicas asalariadas y personas físicas con ingresos por arrendamientos, los estudios específicos sobre la evasión o elusión por el desempeño de las empresas multinacionales son escasos. Los investigadores de organismos públicos en nuestro país y del Banco de México (Banxico) indican que hasta 2003 no tenían conocimiento sobre un enfoque en ISR para las personas morales en general y en particular sobre la contribución o no en forma adecuada de las empresas transnacionales desde el punto de vista de la repercusión en caso de incumplimiento en el ingreso público. Bergman, Carreón, y Hernández (2005) corroboran lo anterior, en su estudio sobre la evasión fiscal del Impuesto sobre la Renta de Personas Morales, indicando además que este es un primer estudio llevado a cabo en México sobre estos contribuyentes. Ellos hacen énfasis en el reducido número de estudios en el ámbito internacional para determinar la evasión por parte de las empresas.

Estos investigadores consideran además, que los países con estructura similar en ISR para las personas morales y con niveles de desarrollo económico parecidos, debieran de recaudar niveles casi iguales de impuestos. Demostrando en su estudio que esto no es el caso y, que una de las causas atribuibles a estas diferencias es el precio de transferencia, práctica típica de evasión fiscal.

1.3. Definición del Problema

Los precios utilizados por este tipo de empresas pueden no estar determinados como resultado de un precio de mercado, y es reconocido por las administraciones fiscales y por la OCDE, que son utilizados para situar sus ingresos o sus utilidades en el país que le represente el menor costo fiscal o jurisdicciones sin carga fiscal (paraísos fiscales). Los precios de transferencia se establecen cuando las operaciones entre empresas del

grupo se realizan a un precio diferente al que hubieran pactado en operaciones con partes independientes.

La motivación de este trabajo es analizar la forma de operar por parte de las empresas multinacionales, definiendo el problema de investigación en dos aspectos; el primero es estimar o definir la participación de estas empresas en el detrimento en la recaudación del impuesto sobre la renta, no obstante la regulación fiscal establecida para evitar la manipulación de precios entre empresas del grupo. El segundo aspecto es el establecer si la reglamentación fiscal para las empresas relacionadas y sus precios de transferencia es violatoria de los principios de constitucionalidad, legalidad y seguridad.

Una de las acciones que busca contrarrestar este problema mundial y en México en particular, es la reglamentación fiscal para este tipo de operaciones, pensadas para evitar al máximo la evasión o elusión de estas empresas, no obstante, es reconocido internacionalmente que esta reglamentación es compleja, y que no se han conseguido acuerdos de coordinación con las administraciones fiscales de los diferentes países, por lo cual no ha dado los resultados esperados y es motivo de investigaciones y propuestas para llegar al fin principal que es la obtención de los ingresos por impuestos que le corresponden a cada país.

En México la reglamentación fiscal en la LISR sobre el tema de precios de transferencia entre partes relacionadas es objeto de modificaciones a partir de la incorporación del país como miembro de la OCDE en 1994 y desde 1997 se llevan a cabo considerables adecuación con el objetivo de evitar o disminuir las prácticas comerciales que permiten evadir o eludir el pago del impuesto que realmente corresponde por parte de los grupos multinacionales.

La importancia del tema radica en el consenso mundial que acepta, que aún la OCDE, siendo la organización creadora de las “Guías sobre precios de transferencia para las empresas multinacionales y las administraciones fiscales”, reconoce el problema en la actualidad de no obtener los resultados esperados de evitar en lo posible la evasión o elusión por los grupos multinacionales, no obstante la aceptación de sus miembros de la observancia de sus lineamientos a este respecto.

Lo anterior es avalado por el interés de las Administraciones Fiscales y de los organismos internacionales para encontrar lineamientos que se apliquen en forma eficaz y que comprometan a los grupos multinacionales en el cabal cumplimiento de la normatividad para evitar el detrimento de las economías de los países desarrollados y, en vías de desarrollo, por la disminución de sus ingresos vía la recaudación tributaria, siendo este un aspecto que resulta prioritario para México.

Es importante en esta investigación establecer la afectación en los ingresos fiscales en México por el actuar de los grupos multinacionales mediante la fijación de precios entre sus empresas, al considerar la naturaleza de las normas que se pueden considerar subjetivas en cuanto a los precios de transferencia, y su efectividad en determinar y evaluar o valorar la cuantía del precio de transferencia pactado que cumpla con la disposición de que sea igual al que se hubiera pactado entre partes independientes, además de tener en cuenta los criterios de las diferentes administraciones fiscales y los Convenios firmados para evitar la doble tributación.

Los precios de transferencia son el ejemplo que indica la necesidad de que los países adopten criterios comunes para su control y, que de corresponder un ajuste en los ingresos tributarios base del impuesto por la manipulación de los precios, se evite la sobrecarga impositiva, sin perjuicio de la aplicación de sanciones en los casos de maniobras fraudulentas Figueroa (2001).

El interés en este tema inicia con el trabajo de dos investigadores americanos Pak y Zdanowicz (2001), considerados como autoridades en el tema de precios de transferencia, ellos establecieron que mediante la fijación de los precios entre empresas de los grupos multinacionales hubo en el año 2000, una evasión en impuesto sobre la renta en los Estados Unidos de Norteamérica por 42.55 billones de dólares, considerando entonces que la importancia de los ingresos, la estructura de este país y los recursos de su administración fiscal y el problema de evasión que se tiene, lleva a la consideración de que México no es la excepción, del problema causado por el accionar de los grupos multinacionales, se establecerá entonces, la participación por parte de estos grupos en la evasión estimada de ISR para 2002 de las personas morales, utilizando la metodología de Cuentas Nacionales, considerando la importante participación de estos contribuyentes en el total del ingreso nacional por recaudación.

Punto focal en esta investigación es la carencia de información pública para establecer de una manera fehaciente cantidades, tanto de ingresos como de recaudación, por lo cual en un primer punto, se establecerá la participación de las empresas de los grupos multinacionales a partir de la estimación en la evasión antes mencionada, dando esto fundamento al segundo punto a investigar en este trabajo que es; el establecer si la reglamentación fiscal en México violenta los principios de constitucionalidad, legalidad y seguridad al incluir en el Artículo 215 de la LISR en su último párrafo la obligación de aplicar las guías de la OCDE para la interpretación de las disposiciones fiscales para las empresas multinacionales.

Cuando se habla de no contar con información del dominio público, se establece otro punto de referencia en cuanto a violentar los derechos de los contribuyentes, ya que la base para establecer que los precios fijados entre empresas de un grupo son los que se hubieran fijando entre partes independientes, para lo cual necesitan haber cumplido con el principio de plena competencia (Arm's Length) que es la comparabilida y esta, no se puede llevar a cabo al no contar en el país con la información suficiente del dominio público.

1.4. Objetivo

Bergman et al (2005) indican la carencia de estudios sobre evasión en impuesto sobre la renta en general y en particular, estudios enfocados a la evasión de las personas morales, por lo que este trabajo se enfoca en la evasión o elusión de las personas morales en la clasificación que establece la autoridad fiscal para los grupos multinacionales considerados Grandes Contribuyentes, en particular de las empresas controladoras y controladas.

El objetivo de este trabajo es; determinar si la reglamentación fiscal sobre precios de transferencia en México es la adecuada al ámbito de la apertura comercial y al ingreso de Inversión Extranjera directa (IED), analizándola desde el punto de vista de soberanía constitucional, de la recaudación fiscal y en el aspecto jurídico, estableciendo por medio de la información disponible si se ha logrado el objetivo de disminuir la evasión o elusión del ISR de las empresas multinacionales vía los precios de transferencia, al estimar la recaudación potencial de este impuesto y compararla

con la recaudación observada, además de presentar la información emitida por la autoridad fiscal respecto de la evasión por parte de las personas morales en general.

Se analiza el problema de la reglamentación fiscal en cuanto a su efectividad en la recaudación y la parte jurídica de esa reglamentación, al considerar que se extralimita y violenta la jerarquía de las leyes en México al referir al contribuyente a una guía de un organismo privado (OCDE) para su cumplimiento.

Algunos estudios efectuados sobre el tema de la efectividad de la reglamentación o regulación sobre los precios de transferencia por los organismos internacionales como la OCDE, el Banco Mundial (BM), la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), demuestran el interés sobre esta temática y coinciden en reconocer la importancia y la gran influencia que ejercen los países desarrollados con su inversión sobre los países en los que operan para obtener los mejores beneficios con los menores costos, siendo uno de ellos el pago de los impuestos.

Una de las acciones para evitar este tipo de evasión es el compartir buenas prácticas y perseguir objetivos comunes de mejora del funcionamiento de los sistemas fiscales nacionales pensando que: “los países en vías de desarrollo deberían poder recaudar los ingresos necesarios para financiar los servicios demandados por sus ciudadanos y la infraestructura (fiscal y social). La fiscalidad juega un papel clave en esta movilización de ingresos. Como contrapartida, requiere políticas fiscales bien diseñadas que se traduzcan en una legislación clara y administrativamente aplicable. Quizá el mayor reto de los países sea mejorar la eficiencia de sus administraciones fiscales” (DFI, 2003).

1.5. Justificación

El trabajo aporta las etapas o pasos con los cuales se determinan los montos y, los porcentajes de participación de las empresas multinacionales (controladoras y controladas) en la evasión estimada de ISR de las personas morales para el ejercicio 2002, por medio de la utilización de la metodología de Cuentas Nacionales y de acuerdo con la información recabada de estos contribuyentes. Se analiza en segundo término la reglamentación fiscal establecida en la LISR, en particular de los Artículos 215 y 216 estableciendo y fundamentando con los resultados de las tesis emitidas

por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, si se violentan los principios jurídicos y tributarios de constitucionalidad, legalidad, certidumbre y seguridad.

Por último, se analiza el resultado obtenido y se confronta con la información emitida por la autoridad fiscal respecto de las empresas multinacionales las cuales integran lo que esta denomina los grandes contribuyentes, estableciendo los elementos que sustentan las siguientes hipótesis.

Considerando que este trabajo puede ser de utilidad para la autoridad fiscal como una llamada de atención a la urgencia de adecuar la regulación fiscal a las necesidades del país y a la urgencia de contar con una administración fiscal eficiente, sin modelos que son de países desarrollados y, para los interesados en los temas fiscales en particular de los grupos multinacionales, por la importancia de una recaudación acorde con la actividad empresarial que se lleva a cabo en el país que permita cumplir en forma adecuada o razonablemente con los fines sociales de todo gobierno.

Lo anterior solo se dará, si se reconoce que la complejidad de la reglamentación fiscal y los antecedentes internacionales del actuar de los grupos multinacionales, no están permitiendo obtener los montos estimados de impuestos y esto, debe de motivar las propuestas de simplificación de la norma fiscal, pero más importante es, el establecer mecanismos que permitan asegurar en la medida de lo posible el cumplimiento por parte de estos contribuyentes y la recaudación que realmente corresponde por su actividad en el país.

1.6. Hipótesis

En este trabajo se plantean dos hipótesis, las que serán probadas siguiendo los procedimientos ya indicados. Estas hipótesis son las siguientes:

H₁: La reglamentación en la Ley del Impuesto sobre la Renta sobre precios de transferencia entre partes relacionadas no ha evitado la evasión o elusión de los grupos multinacionales.

H₂ La regulación fiscal en México sobre precios de transferencia entre partes relacionadas no cumple con el principio de constitucionalidad y legalidad, y del principio tributario de seguridad.

1.7. Limitantes en la investigación

Siendo este trabajo el resultado de una inquietud respecto del actuar de la autoridad fiscal y el entorno económico nacional y mundial por parte de un pequeño grupo de contribuyentes en relación con el total nacional, muestra de una forma muy breve la amplitud y complejidad del tema, es impactante constatar con la infinidad de estudios sobre el tema de precios de transferencia, la relevancia del mismo en el ámbito de los negocios y de la economía de un país, por el actuar de unos pocos, que en este caso son las empresas multinacionales, es relevante el interés por parte de los organismos internacionales para tratar de solucionar o mitigar en lo posible la evasión o elusión por la manipulación de los precios, y son muchos los aspectos que se pueden profundizar en torno al aspecto fiscal.

Sin embargo, considero que la principal limitante en nuestro país y en el ámbito mundial, es la falta de información por parte de los organismos públicos y de las autoridades fiscales, se acepta el compromiso de acatar la guía sobre precios de transferencia pero, los países no emiten la información necesaria para corroborar el cabal cumplimiento de los lineamientos.

El no haber obtenido para este caso en particular la información determinante como lo son: los giros de las empresas clasificadas como grandes contribuyentes y de las empresas controladoras y controladas, de los impuestos pagados en especial por estas empresas, carecer de información del dominio público para llevar a cabo la comparabilidad de precios que exige la autoridad fiscal.

El haber efectuado una estimación sobre un tema tan importante como lo es la recaudación y evasión de los grandes contribuyentes, basado en un estudio sobre la evasión en ISR de las personas morales, que se utilicen datos de las cuentas nacionales que no presentan toda la información y, la carencia de los conceptos necesarios para efectuar un cálculo veraz o lo más cercano posible a la realidad, hacen pensar en la necesidad de un cambio estructural profundo, enfocado a lograr cuando menos en este tema, personas que lo pongan en marcha y que tengan la visión y la práctica en los negocios, que tengan el espíritu de servicio público para el desarrollo de iniciativas en materia impositiva adecuadas a nuestra realidad.

No se obtiene nada en el aspecto de recaudación, por formar parte de organismos internacionales cuyos miembros son países del primer mundo, si no contamos con información veraz sobre los contribuyentes, si no se tiene el registro en el padrón de todos los que tienen obligación de contribuir, si se carece de los recursos humanos y económicos para eficientizar la administración fiscal, la guía de un organismo como la OCDE no genera los ingresos tributarios que corresponden para tener unas finanzas públicas sanas, con un sistema que exija y vigile con cuidado extremo de la aplicación de los recursos, con una población en extrema pobreza que cada vez sea menor, un sistema de administración pública adecuado para asignar los fondos necesarios en educación, salud y seguridad, así como la infraestructura necesaria para incentivar la inversión que genere al país el ingreso tributario que le corresponde para lograr lo anterior.

1.8. Estructura de la Tesis

Esta revisión documental presenta en el capítulo 1 el antecedente del problema por el actuar de los grupos multinacionales a partir de la globalización, el problema para las administraciones fiscales por la forma de operar de estos grupos y, la fijación de los precios de las operaciones comerciales entre sus empresas, delimitando la investigación en cuanto al detrimento en la recaudación del impuesto sobre la renta por el accionar de los grupos multinacionales y, la extralimitación jurídica de la reglamentación sobre los precios de transferencia entre partes relacionadas. En el capítulo 2 se abordan los principales conceptos que han dado lugar a esta problemática en el marco de la globalización, principalmente con la apertura de los mercados a los flujos de Inversión Extranjera Directa(IED) y con ello, a la forma de operar de las empresas multinacionales en el ámbito de la economía mundial, estos mismos conceptos en el ámbito de México y su relación con este problema desde el punto de partida de la Política Fiscal y sus repercusiones en la administración pública.

En el capítulo 3 se aborda el panorama de la norma fiscal sobre las operaciones entre partes relacionadas y los precios de transferencia, respecto del contexto en el que esta se aplica en el ámbito nacional y en el internacional, los señalamientos de los organismos internacionales y de las administraciones fiscales,

sobre su efectividad para evitar la evasión o elusión, y el efecto en la economía de las naciones, por su incumplimiento. En el capítulo 4 se establecen los problemas del sistema tributario mexicano en el ámbito de la tributación en general, por parte de las empresas multinacionales en lo particular y de los precios de transferencia, al considerar que este último concepto es referenciado en el campo de la Economía, antes de que se reglamentara para efectos fiscales y posteriormente en este marco, relacionando a continuación la respuesta que han tenido en otros países vía su recaudación al haber adoptado medidas para fiscalizar el comportamiento de estos contribuyentes

Para probar la primera de las hipótesis se aporta el establecimiento de dos etapas a la metodología utilizada por Bergman, Carreón, Hernández (2005) para determinar el porcentaje de participación de las empresas multinacionales en la evasión estimada de impuesto sobre la renta de personas morales, procedimiento (metodología) y aplicación que se detalla en el capítulo 5 y, en el capítulo 6, se presenta la obtención del porcentaje de evasión estimada para los Grandes Contribuyentes (controladoras y controladas) y, fundamentación del resultado obtenido con información emitida por la autoridad fiscal, así como, el establecimiento de la violación a los principios de constitucionalidad, legalidad y seguridad de la regulación fiscal.

El capítulo 7 presenta las conclusiones sobre los resultados obtenidos al desarrollar la metodología, lo que permite apreciar la relevancia de las empresas multinacionales (controladoras y controladas) en la evasión estimada de las personas morales para el ejercicio 2002, además de demostrar de acuerdo al texto de nuestra Carta Magna, la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Código Fiscal de la Federación y los resultandos de algunas de las jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la violación a los principios de constitucionalidad, legalidad y seguridad en las obligaciones establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta en el último párrafo del Artículo 215.

CAPÍTULO 2. LA GLOBALIZACIÓN Y LAS EMPRESAS MULTINACIONALES

2.1. Antecedentes

2.1.1. Globalización

De acuerdo con Stiglitz (2002) quien define la globalización como "... la integración más estrecha de los países y los pueblos del mundo, producida por la enorme reducción de los costos de transporte y comunicación, y el desmantelamiento de las barreras artificiales a los flujos de bienes, servicios, capitales, conocimientos y (en menor grado) personas a través de las fronteras". Acorde con esta definición, es también conocido el proceso de creciente interdependencia económica entre países, debido al aumento de flujo de bienes, servicios, capitales, tecnología e información.

En los últimos años se ha dado un cambio en la forma de operar de las corporaciones debido a la globalización. Opalin (1999) la define como motor de la economía, uno de los lineamientos de la Organización Mundial del Comercio (OMC) es la integración de los países a través de diversos esquemas como lo son; las empresas, los productos, los servicios y los procesos productivos. Montufar (2003) indica que la globalización actual es un fenómeno inicialmente económico de asociación, cooperación y especialmente de apertura al comercio mundial

La globalización y su efecto en las economías de los países en vías de desarrollo, en especial por el actuar de las empresas de las economías fuertes, es tema de diversos estudios enfocados en la repercusión de esta apertura y su efecto en el ámbito de los impuestos. Gropp, Kostial (2001) consideran que un resultado de esta apertura es la movilidad de los capitales, lo que ha incrementado oportunidades con un perjuicio potencial en la competencia de impuestos, sobre todo en los países ávidos de atraer la inversión extranjera directa. Bettinger(2000) considera además que no toman en cuenta la capacidad económica, política y social de los países que participan en este esquema. Tanzi (2003) hace énfasis en la necesidad de que los países efectúen reformas que implican elevados niveles de gasto público y con ello la consecuente necesidad de aumentar los impuestos, por las presiones para apoyar la pérdida de empleos o de capital debido al impacto de la competencia extranjera.

Acorde con este último comentario, el Instituto Mexicano de la Competitividad (IMC, 2004) indica que el proceso de apertura comercial no ha rendido los dividendos esperados para impulsar la dinámica de crecimiento de la economía por encima del crecimiento poblacional según se muestra en la tabla 2.1.

Tabla 2.1 Tasa real de crecimiento del PIB por habitante

1980-1988	1988-2000	2001-2003
-1.6	1.5	- 2.1

Fuente: IMC (2004) con datos de INEGI

El PIB por habitante puede crecer por un aumento en la productividad promedio de la fuerza laboral, por un aumento en la participación de la población total en la fuerza laboral, o bien por combinación de ambos factores. La productividad media de la fuerza laboral está directamente correlacionada con el nivel de capital humano acumulado por la fuerza laboral, la inversión en activo productivos y los factores externos o efectos que tiene en la economía la provisión de bienes públicos (infraestructura, marco regulatorio y judicial)

Se debe tener en cuenta que si bien, los aumentos en el PIB por habitante son consecuencia de la participación de la población en la fuerza laboral, para que esto sea positivo en la productividad media y en la competitividad, se requiere que la población que se suma al mercado de trabajo sea más productiva que el promedio y que los que ya estaban mantengan o aumenten su nivel de productividad. Para que el potencial productivo de los trabajadores se materialice en una mayor productividad, se requieren inversiones acordes en activos productivos, infraestructura, servicios públicos e intangibles, tales como la seguridad, educación y una regulación favorable.

La OCDE expresa su opinión acerca de la necesidad de la Reforma Tributaria en México, indicando que un ingreso tributario bien diseñado puede generar los ingresos públicos adicionales necesarios para financiar el gasto social y menciona en específico la aplicación en los rubros de educación e infraestructura.

Aún cuando se han promovido las bondades de la apertura comercial en los estudios efectuados por los diversos organismos internacionales, también se encuentran investigaciones sobre los perjuicios a corto o mediano plazo. Uno de ellos

es el de Tanzi (2001) en su estudio sobre la Globalización y la acción de las termitas fiscales, en el cual considera la probabilidad de un efecto negativo considerable en la capacidad de los países para obtener ingresos a través de su sistema tributario, establece que si bien el porcentaje de carga tributaria para las empresas se ha mantenido estable, no ha sido igual en las aportaciones a la seguridad social las cuales han aumentado sustancialmente. Gurtner (2004) coincide en este punto y expresa que países en todo el mundo se enfrentan cada vez a más dificultades para recaudar los impuestos y financiar bienes y servicios públicos (educación, infraestructura, servicios sanitarios).

Es un hecho según diversas investigaciones que los países en vías de desarrollo, como lo es México, ceden parte de su soberanía fiscal al celebrar acuerdos comerciales o convenios tributarios que los afectan o los limitan. Una empresa multinacional al incursionar en el extranjero tiene ya, un estudio de identificación de oportunidad de negocio, además, del conocimiento de las particularidades del sistema fiscal y como se pueden ver afectadas sus operaciones. Los efectos de este proceso son: la presencia de esas empresas en otros mercados, sus consecuencias tributarias y la repercusión de este aspecto en sí, en la Administración Pública de esos países. Los gobiernos se han visto obligados a aplicar reglas fiscales que graven a las empresas multinacionales, creando problemas complejos tanto para los gobiernos como para las empresas, dado que las reglas sobre las operaciones comerciales deben ser aplicadas bajo un enfoque internacional.

Byrne (1999) indica que la apertura de las economías en los países de América Latina, las hizo susceptibles de los riesgos en el ámbito de la tributación internacional al considerar que éstas operaciones realizadas en un contexto nacional no representan mayor problema, ya que los precios determinados por una empresa que lo considere gasto, para la otra empresa representarán un ingreso, no afectando la recaudación global.

Wachtel (1999) y Gurtner (2004) consideran en términos generales que la globalización erosiona la base tributaria con la que contaban los gobiernos, al socavar en particular su capacidad para gravar con impuestos los productos de la especulación financiera, los beneficios y las inversiones de las grandes empresas por la movilización

de capitales de los países desarrollados. Menciona Gurtner, que si bien los mercados se han globalizado, las estructuras fiscales siguen siendo nacionales. En los países en vías de desarrollo en algunos casos, el efecto de la globalización los está obligando a que se reduzca el impuesto sobre ese capital financiero (IED) y en algunos de ellos existe incluso una tasa más baja para aplicar a estos capitales (Tanzi, 2003).

En el presente, el comercio electrónico y su crecimiento vertiginoso es tema actual y de gran preocupación para las Administraciones Fiscales. Debido al incremento de este tipo de operaciones y su carencia de medios para controlarlas, es reconocido que aun teniendo documentación para efectuar las revisiones las administraciones fiscales no logran en su totalidad los resultados esperados por esa fiscalización, con las operaciones electrónicas en auge, las Administraciones se verán obligadas en un corto o mediano plazo a implementar nuevos procedimientos de fiscalización. Tanzi (2001) indica al respecto la importancia de esta modalidad para comercializar los productos, en un estudio de The Economist se establecía que en 1999 este tipo de comercio representó más de 150 millones de USD, considerando que para 2003 se establecerían en el orden de 3 billones de USD. Hee (2003) en su estudio sobre este tema y su efecto en los ingresos fiscales hace notar que los EUA han propuesto que este tipo de comercio quede libre de gravamen.

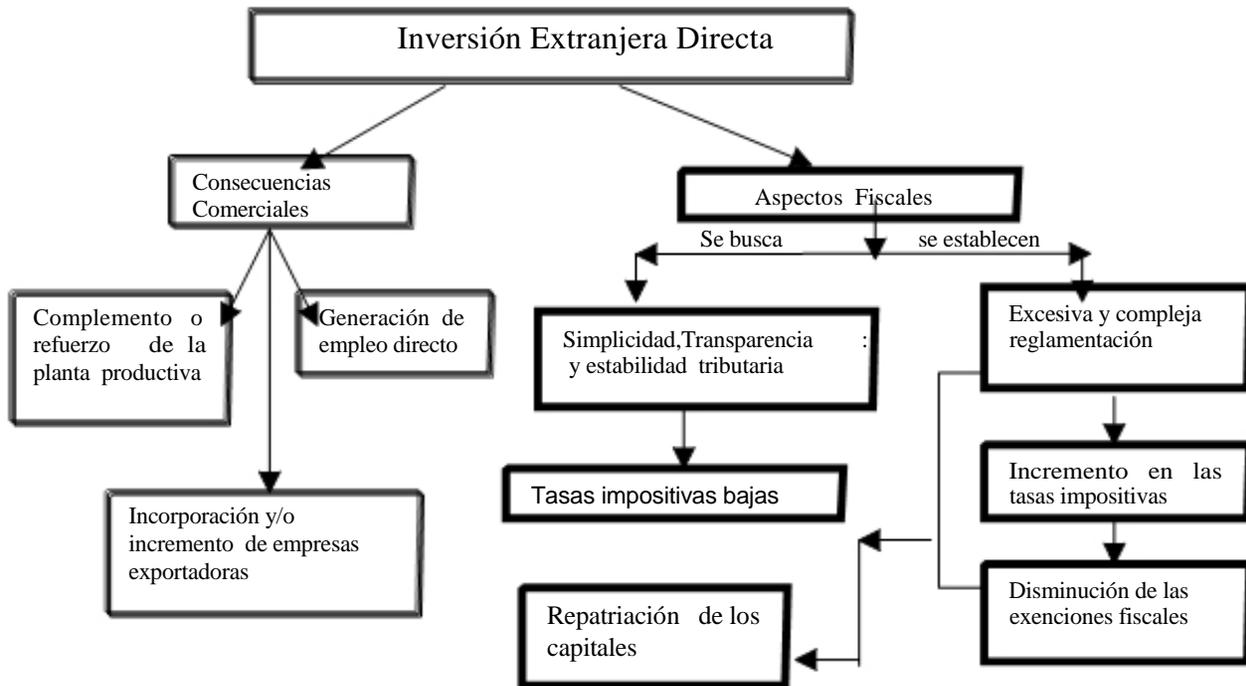
El Grupo ad hoc de expertos de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en cuestiones tributarias (2003) propusieron la realización de investigaciones y, la puesta en marcha de nuevas iniciativas para determinar los principios de tributación de este tipo de comercio, en forma particular, los conceptos del establecimiento permanente, que podían ser de utilidad para los países en desarrollo y las economías en transición

2.1.2. Inversión Extranjera Directa

Las empresas multinacionales tienen perfectamente estudiado y definido los pasos a seguir cuando las autoridades fiscales de determinado país incrementen sus regulaciones o establezcan cortapisas a la actuación de dichas empresas estableciendo mayores gravámenes. Buscarán nuevos horizontes en los países en

vías de desarrollo, que representen nuevas y buenas oportunidades de inversión, las cuales encontrarán en aquellas legislaciones que no establezcan tantas excepciones o regulaciones al respecto movilizándolo sus inversiones a dichos países. Como lo ejemplifica la figura 2.1.

Figura 2.1 Inversión Extranjera Directa



El concepto fiscal es de Byrne (1999) para CEPAL, Ilustración M. Puente (2006)

Del esquema anterior, se visualizan las áreas económica y fiscal que se ven influenciadas por la IED vía las operaciones comerciales. Es la competencia en los mercados de productos lo que ha obligado a los países en general, y al nuestro en particular, a incrementar su capacidad para competir en los mercados internacionales, teniendo el reto y el problema de generar mercancías de mayor calidad y con mayor contenido de tecnología de punta.

Como punto de apoyo a la realidad de México y en el punto anterior en particular, el IMC (2004) hace mención de que si bien se ha estado incrementado la IED sobretodo en 2001, fue por la compra (fusión) de Banamex a Citigroup, en términos generales se ha descendido del lugar 31 al lugar 47 entre 1999 y 2003, según

el índice que presenta el Foro Económico Mundial (WEF, por sus siglas en inglés), Indicando además, que los principales factores para ese descenso son: el marco institucional y la capacidad de innovación de desarrollo tecnológico.

Las tablas 2.2 y 2.3 muestran en forma resumida y explícita lo que las empresas multinacionales visualizan para su inversión en otros países y el impacto de éstas en esas economías (CEPAL, 2002).

Tabla 2.2 Factores determinantes en los países receptores de inversión extranjera directa, según estrategias corporativas

Estrategia de la IED	Factores determinantes principales
Búsqueda de materias primas	Abundancia y calidad de recursos naturales. Acceso a los recursos naturales. Tendencias de los precios internacionales de productos básicos. Regulación del medio ambiente.
Búsqueda de mercado (nacional o regional)	Tamaño, ritmo de crecimiento y poder de compra del mercado. Nivel de protección arancelaria y no arancelaria. Barreras a la entrada Existencia y costo de proveedores locales. Estructura del mercado (competencia). Requisitos regulatorios y de supervisión locales
Búsqueda de eficiencia	Acceso a mercados de exportación. Calidad y costo de recursos humanos. Costo de infraestructura física (puertos, caminos, telecomunicaciones). Logística de servicios. Calidad de proveedores, formación de aglomeraciones productivas (clusters). Acuerdos internacionales de comercio y protección de la inversión extranjera
Búsqueda de elementos estratégicos	Presencia de activos específicos requeridos por la empresa. Base científica y tecnológica.

	Logística tecnológica
--	-----------------------

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) 2001.

Tabla 2.3 Impacto de las estrategias empresariales sobre las economías receptoras

Estrategia de IED	Beneficios potenciales	Posibles dificultades
Búsqueda de materias primas	Aumento de las exportaciones de recursos naturales	Actividades que operan en forma de enclaves y no están integradas a la economía local
	Mejoramiento de la competitividad internacional de recursos naturales	
	Alto contenido local de las exportaciones	Bajo nivel de procesamiento local de los recursos
	Empleo en áreas no urbanas Ingresos fiscales (impuestos y regalías)	Precios internacionales cíclicos Bajos ingresos fiscales por recursos no renovables
Búsqueda de mercados locales (nacional o regional)	Nuevas actividades económicas locales	Producción de bienes y servicios sin competitividad internacional (alejados de la clase mundial)
	Incremento del contenido local	
	Profundización y creación de encadenamientos productivos	Débil competitividad internacional
	Desarrollo empresarial local	Problemas regulatorios y de competencia
	Mejoramiento de servicios (calidad, cobertura y precio) y mejoramiento de la competitividad sistémica	Disputas provenientes de obligaciones internacionales de inversión Desplazamiento de empresas locales
Búsqueda de eficiencia para la conquista de terceros mercados	Aumento de las exportaciones de manufacturas	Estancamiento en la trampa del bajo valor agregado
	Mejoramiento de la competitividad internacional de manufacturas	Concentración en ventajas estáticas y no en las dinámicas

	Transferencia y asimilación de tecnología	Limitados encadenamientos productivos: dependencia de importaciones de componentes en las operaciones de ensamblaje
	Capacitación de recursos humanos	
	Profundización y creación de encadenamientos productivos	Desplazamiento de empresas locales
	Desarrollo empresarial local	Reducción de los estándares en los costos de producción (salarios, beneficios social y tipo de cambio) Aumento de incentivos: Impuestos e infraestructura
	Avanzar desde plataforma de ensamblaje hacia centros de manufactura	
		Limitados avances hacia la creación de clusters
Búsqueda de activos tecnológicos	Transferencia de tecnología	Baja propensión a la inversión tecnológica
	Mejoramiento de la infraestructura científica y tecnológica	Estancamiento productivo
		Política nacional poco clara

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) 2001.

En la revisión del capítulo referido a las inversiones del Acuerdo de Libre Comercio de las Américas (ALCA) el autor Estay (2002), indica que en este acuerdo, se aseguran las más completas facilidades y garantías al capital extranjero y, en particular a las mayores empresas del hemisferio que en su inmensa mayoría son estadounidenses, con lo cual, dichas empresas están en vías de lograr el mejor de los escenarios posibles para su total penetración en las economías de América Latina y el Caribe, imponiendo sus condiciones con mayor rapidez y, de manera más completa de lo que han podido hacerlo a un nivel global.

2.1.3 Empresa Multinacional en el ámbito de la economía

La empresa multinacional es una organización económica con un enfoque de la propiedad, de organización de las actividades de las empresas del grupo o del

corporativo, y de todas las operaciones relacionadas con ellas. La teoría de las empresas multinacionales (EMN) se origina en los años sesenta, así como, el análisis de los determinantes de la actividad de este tipo de organizaciones y sus iniciadores fueron: Hymer en 1960 y Vernon en 1966, respectivamente, citados por Caves (1982).

Refiriéndose a las organizaciones multinacionales el autor Hymer, argumenta que este tipo de organizaciones establecen filiales en el extranjero que les generen valor agregado. Éstas deberán de aportarles ventajas en el aspecto financiero, de mercadotecnia o de costo, que sea suficiente para compensar las desventajas a las que se enfrentan al competir con las organizaciones locales en los mismos mercados. El autor asumió que las ventajas serían exclusivamente para la matriz

Considera que es la organización de la actividad económica el medio para incrementar el poder monopólico de las organizaciones multinacionales, y no como un medio para la reducción de costos, de la mejora en la calidad, o bien, en la innovación de los productos, lo que llevó a considerar alternativas entre la IED y otras formas de inversión internacional diferentes en términos normativos, en lugar de un análisis racional de costos y beneficios de éstas opciones.

(Vernon citado por Caves, 1982) explica el fenómeno macroeconómico de las organizaciones multinacionales desde punto de vista del ciclo del producto, y considera que adicionalmente a los recursos naturales y humanos con que se cuenta, los países son propensos a comerciar, dependiendo de la capacidad tecnológica que tengan para mejorar esos activos, o para crear nuevos. Dunning (1993) cita que en la década de los setenta se efectuaron intentos para explicar como un todo, las actividades en el extranjero de éstas organizaciones tratando de ofrecer una teoría general de ellas.

El enfoque de la IED va dirigido a explicar que actividades deben ser emprendidas en algunos países en particular. Debido a las fallas de mercado que pueden existir en algunos mercados de bienes intermedios, resulta conveniente producir o comerciar en zonas que tengan mercados de acuerdo con los intereses de la empresa. Igualmente, esta teoría toma en cuenta los recursos de los países para la producción de bienes intermedios, así como su tecnología, habilidades en específico y los aspectos normativos

Los tipos de organizaciones multinacionales desde el punto de vista de la Economía son:

- Las que producen las mismas líneas de productos en sus plantas localizadas en diferentes países.
- Las que producen bienes en las diferentes plantas que sirven de insumos en otras plantas del mismo grupo, que se sitúan en diferentes etapas de un proceso de producción.
- Las que tienen relaciones comerciales en operaciones que no se encuentran incluidas en las dos opciones anteriores.

2.1.4. Operaciones de las Empresas Multinacionales

Éstas empresas efectúan sus operaciones comerciales por medio de los grupos transnacionales y son el factor que según los datos proporcionados por la OCDE en 2002, el 70% del comercio mundial derive del comercio entre partes relacionadas. Esto implicaría la utilización de precios de transferencia, constituyéndose esta forma de operar en factor de impulso para una mayor participación de los países en desarrollo en este ámbito, 1000 empresas multinacionales son dueñas de más del 20% de los activos mundiales. Gerard, Godfroid (2001) expresan que en el año 2000 estas empresas representaban el 50%.

Como lo señala Cruz (2000), es la demanda cada vez mayor de los bienes y servicios por empresas multinacionales que desean aprovechar las economías a escala y, dividir las funciones entre las subsidiarias para el mejor rendimiento de los recursos con que se cuenta. Existen diversos esquemas fiscales dentro de los cuales algunos gravan los incrementos patrimoniales (utilidades) como es en nuestro sistema tributario el ISR o los que gravan el consumo, como es el Impuesto al Valor Agregado (IVA). García (2001) indica que son las economías de Latinoamérica y Centroamérica afectadas por la deuda externa que buscando el equilibrio fiscal, eligieron impuestos sobre productos, de fácil recaudación y control, siendo uno de ellos el IVA que grava el consumo.

Uno de los aspectos que se debe considerar, es la presión que ejerce el FMI vía la entrega de apoyos para proyectos, lo que privilegió de cierta forma la apertura

comercial y financiera, generando la movilidad del capital en forma ilimitada y, diversos incentivos fiscales para atraerlos.

2.2. La política fiscal en México y la globalización

Los objetivos de la política fiscal son:

- Funciones de promoción económica y social
- Seguridad nacional
- Paz pública y bienestar colectivo

Por lo tanto la política fiscal es una función derivada del conjunto de obligaciones impuestas al sector público por la sociedad. Su eficiencia se juzga, atendiendo a la medida en que el sector público haya sido capaz de movilizar y aplicar el volumen de recursos necesarios para alcanzar los objetivos planteados, teniendo en cuenta si los recursos se han asignado de acuerdo con la jerarquía de prioridades concertada con la comunidad, cualquiera que sea el mecanismo político por el cual se llegue a los acuerdos (Alejo citado por Méndez, 1994).

FitzGerald (2002) considera que los actuales sistemas internacionales de tributación presentan problemas especiales vinculados con las dificultades para adquirir los posibles recursos fiscales generados por las empresas transfronterizas extranjeras y nacionales, los costos económicos de la competencia tributaria entre países en desarrollo tendiente a atraer IED, las consecuencias en términos de fuga de capitales y la equidad social por la incapacidad de gravar los activos en el extranjero de los residentes.

En su texto, Méndez (1994) efectúa un análisis crítico y descriptivo de México; por sexenio y de las acciones que se tomaron en materia de política fiscal, de los cuales solo se toma el de Carlos Salinas de Gortari por considerarlo detonante y, punto de partida para la presente investigación. Al firmar el acuerdo de libre comercio en 1994, el incremento de la Inversión Extranjera Directa (IED) y la incorporación del país en el mismo año a la OCDE, buscando la regulación de los precios de transferencia por esta apertura comercial, y el énfasis que en forma posterior (1997) se dio al tema de los precios de transferencia en las disposiciones fiscales.

Algunos puntos de su análisis son:

- Reducción del ISR de 42% en 1988 a 35% en 1991 y 34% en 1994 (29%, 2006).
- Pretensión de seguir una política de ingresos públicos que permita financiar las actividades del sector público sin que exista déficit.
- Ampliación de la base tributaria de los diversos impuestos y el número de contribuyentes, aunque se disminuyen las tasas impositivas.
- Creación del impuesto al activo de las empresas que se grava con el 2% (ahora 1.8%).
- En los dos primeros años del sexenio (1988-1994), los impuestos representaron en promedio el 30.6% de todos los ingresos públicos; los financiamientos, 22.8% y los otros ingresos 46.3%.
- Como porcentaje del PIB, los ingresos públicos totales representan alrededor del 46.6%; los financiamientos 20% y los impuestos 12.5%.

Cerca de 8 millones de personas productivas, tanto de la economía formal e informal están fuera del padrón de contribuyentes.

Una de las características que afirma se tiene en el periodo de 1970 a 1994 es:

Evasión fiscal muy alta, sobre todo entre los grandes capitalistas y las empresas transnacionales².

La crítica a la política fiscal que tiene o aplica el país y que aún ahora tiene vigencia y es a su vez base de esta investigación es la expresada por (Ramírez, 1981)

“... . la política fiscal mexicana ha olvidado su papel de instrumento de justicia y de equidad y se ha convertido exactamente en lo contrario: el mecanismo para alentar la concentración de la riqueza y el ingreso.

Bajo el criterio de que lo importantes es recaudar y no equilibrar, el fisco asume las características de un justo sin justicia... ..Justo sin justicia, porque grava el trabajo y la renta y, no se atreve a tocar la riqueza acumulada... .”

Este comentario coincide con el de Hallivis (2003) en su texto sobre fisco, federalismo y globalización en México, en él considera que la competencia que se da nivel mundial por tener un sistema fiscal favorable que permita atraer las mejores

² Estas referencias indican el conocimiento sobre la evasión o elusión por las grandes empresas desde antes de la incorporación del país a la OCDE.

inversiones, se ha reflejado en una baja general de la carga fiscal a las ganancias de las grandes corporaciones, iniciando su descenso desde 1986, siguiendo la pauta marcada por el Gobierno norteamericano que redujo su tasa del 46% al 34%.

Más importante y contundente es la percepción de la población en ese mismo sentido y su desaliento para cumplir con la obligación más importante que se tiene con la sociedad, que es, el pago de las contribuciones. Igual obligación es para las empresas y más importante aún, es el daño a la sociedad en general, al no cumplir con esta obligación.

La referencia al comentario anterior es con base en lo vertido por Hallivis que cita a José Luis Calva 2002 en su obra “México, alternativas dentro del cambio global”, considera que a 16 años de haber iniciado el proyecto económico neoliberal, en 1998, el producto interno bruto por habitante fue 1.2% menor que el de 1992, la inversión bruta per cápita fue 7.4% menor, el salario mínimo perdió un 68.8% de poder adquisitivo y, más de 20 millones de mexicanos cayeron bajo la línea de pobreza.

Habiendo establecido que la relación del contribuyente y el Estado es fundamental para el desarrollo económico de los países y, que es en el presupuesto de ingresos en el ámbito de la Administración Pública de México, en donde se refleja el resultado esperado de esa relación, el contribuyente tiene la obligación de contribuir al gasto público y el gobierno de llevar a cabo las funciones de recaudación para ejercer ese gasto público según lo indica la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM). Congruente con lo que aquí se expresa es el comentario de (Gutiérrez, 2003) “ el valor del crecimiento económico lo determina su impacto sobre la calidad de vida de la población”, o bien la consideración de (Mostajo, 2002) “... *el presupuesto público es la herramienta principal que tiene el gobierno para obtener buenos resultados de sus intervenciones en términos de calidad, costo, eficiencia, efectividad, equidad y oportunidad; el sistema presupuestario necesita una estructura fiscal coherente que sea viable*”³

³ El remarcado es propio, para resaltar uno de los puntos clave en el problema que se aborda y este es el de viabilidad para llevar a cabo la comparabilidad que solicita la autoridad fiscal tratándose de los precios de transferencia.

Esta relación de contribuyente y Estado como lo indican Hurtado y Bustelo (2002), trae como consecuencia que el contribuyente, persona física o moral, busque ser eficiente o más eficiente en el esquema de los negocios y el Estado defina y establezca un sistema de recaudación que sea igualmente eficiente para obtener la recaudación de las operaciones que se realicen. En un marco de viabilidad, de equidad y de certidumbre.

En el mismo documento se menciona, que el incremento en la recaudación podría estimular el crecimiento económico y la creación de empleos a través de la obra pública, ambos de importancia en la actualidad económica del país como resultado de una:

- Infraestructura provista por el sector público que incrementa la productividad de la inversión privada
- Formación de capital humano que también estimula la productividad laboral, aumentando así los salarios reales.

Al ser los tributos un factor primordial para el funcionamiento de toda sociedad o Estado, se considera conveniente que se analice la forma de contribuir de las empresas transnacionales Hallivis (2003), las considera como actores principales de la globalización. Un bosquejo del accionar de éstas agrupaciones es; que producen en un país, consideran el monto fuerte de sus gastos en otro país y, pagan impuestos en otro, considerando que su principal fuente será la mano de obra directa en el país que más ventaja le represente.

En un estudio del Banco de México, Díaz (2003) uno de sus autores, hace referencia a la ineficiencia administrativa en materia tributaria que se da, por la falta de generalidad de la estructura tributaria. La OCDE establece que la experiencia internacional muestra; que el incremento en la recaudación debe provenir de una estrategia complementaria, en la que se fortalezca la estructura legal de los impuestos y, se eleve la eficiencia administrativa. México mantiene una baja recaudación en el ISR comparada con los países de la región y con los países miembros de la OCDE, el contraste radica en lo elevado del gasto público, y considera que cualquier que sea la estructura tributaria, la elevada carga tributaria (proporción de impuestos/PIB) crea distorsiones significativas. Se considera que en México la proporción de impuestos/PIB es

muy baja y volátil, al estar financiado en gran parte por los ingresos relacionados con el petróleo; debido también a las deficiencias en el diseño tributario y, a las distorsiones económicas que son innecesariamente grandes, limitando el gasto público.

Coincide en este punto el presidente del Centro de Estudios Económicos del Sector Privado (CEESP) Claudio X. González en una entrevista para el periódico El Financiero de distribución nacional en marzo de 2006, y añade que el excesivo aparato burocrático, la escasez en seguridad pública, educación y seguridad social han limitado al gobierno para proveer a la población de bienes y servicios públicos de calidad.

Enfatizando lo anterior, en la Primera Convención Nacional Hacendaria (2004) en el Foro Regional de la mesa II: Ingresos Propuestas y Diagnóstico, que se llevó a cabo en Marzo de 2004, en el punto de diagnóstico se establecieron diferentes aspectos, entre otros:

1. Insuficiencia de los ingresos fiscales del país.
2. Dependencia excesiva de los derechos de hidrocarburos y sobrecarga fiscal a PEMEX.
3. Evasión y elusión importantes.
4. Sistema fiscal con elementos innecesariamente complejos y costosos.

La CEPAL (2003) en su estudio sobre economía coincide con la OCDE, al establecer que los ingresos tributarios no petroleros arrojaron una recaudación menor a la esperada, pero fueron compensados por precios del crudo mayores que los considerados en el presupuesto, contribuyendo así positivamente al balance fiscal, este punto es vigente en 2005, al rebasarse el precio estimado del barril de 27.00 Dólares en más de un 75%.

Al ser México una economía que basa el mayor porcentaje de la recaudación en los ingresos petroleros y, que la recaudación que no proviene de esta fuente es menor a lo presupuestado, implica un menor gasto ejercido por parte del gobierno lo que se traduce en una menor formación del capital físico y humano, repercutiendo negativamente en el crecimiento económico del país e impidiendo abatir los niveles de pobreza y desigualdad.

2.2.1. Globalización y el ámbito fiscal

Las administraciones fiscales inicialmente se crearon pensando en un accionar dentro de un entorno nacional y, la apertura comercial trajo como consecuencia, que las personas físicas y morales iniciaran e incrementaran sus actividades en el ámbito internacional.

Esto ha dificultado la ubicación de las actividades y bases, sujetos del impuesto, ha incrementado la competencia fiscal desleal y, por medio de los acuerdos comerciales que evitan la doble imposición, no están recibiendo lo que les corresponde por esas operaciones, al tener en su contenido, acuerdos para la acreditación o no del impuesto pagado en el país. Además de la competencia desleal entre países que ofrecen menores tasas impositivas como se había comentado anteriormente.

Hallivis (2003) expresa que uno de los fundamentos para que subsista un Estado, junto con las atribuciones de policía, política exterior y defensa, es la tributación y ésta, como un medio para controlar la actividad económica en el interior de un territorio. Tanzi (1999) expresa que la globalización está minando progresivamente el principio de territorialidad, ámbito que es tradicional para basar las leyes impositivas, sobre todo en las tasas de impuesto para las corporaciones multinacionales.

De acuerdo con lo anterior Bryon (2000) expresa que la expansión global de los negocios ha generado; que se evite el pago de impuesto y, partiendo del supuesto que la globalización les proporcionaría un mercado libre con preferencias y subsidios, las empresas se están moviendo a países en donde se tiene inclusive esclavitud laboral y esto, contribuye a que se haya perdido hasta un 10% del ingreso por impuestos para los países que tienen que competir con diferentes condiciones fiscales y laborales como lo es la competencia de China para México.

Como resultado de los manejos sobre precios de transferencia por las empresas, Haishun (1999) indica que los países están recibiendo menos ingreso, por la manipulación de precios en las importaciones y exportaciones. Esto les permite evadir o eludir el impuesto, las tarifas y el riesgo de negocio, minimizando las utilidades en el país que le convenga a sus intereses. Coinciden en este punto Bryon (2000), Gropp y Kostial (2001). Estos últimos autores consideran además, que esta práctica en sí puede ser muy nociva, la dificultad de las autoridades fiscales para gravar el capital de

éstas empresas multinacionales, puede resultar en distorsiones en los patrones de comercio e inversión.

Vallejo y MGL (2003) enfatizan en la equidad y eficiencia, como fundamento de la imposición fiscal, considerando que se cambian ante el entorno de la globalización para tener como objetivo principal la neutralidad impositiva.

Es reconocido en el ámbito internacional y, se comprueba con el interés de los organismos internacionales y de las investigaciones sobre éstas organizaciones, que estos grupos multinacionales utilizan su creatividad legal para evadir el pago de impuestos que consideran altos, minimizarlos o eludirlos, la manipulación de los precios de transferencia se puede dar además por otras causas como son: sus estrategias para penetración en el mercado manejado por la competencia, por desconocimiento del precio real ante la falta de operaciones con empresas independientes para demostrar que los precios fijados entre empresas del grupo están fijados a precios de mercado.

2.2.2 Globalización en México

En un adelanto de su próximo texto Cademartori (2002), autor chileno, reafirma lo presentado en los cuadros 2.2, 2.3 y en el texto de su investigación sobre el actuar de las empresas multinacionales. En su estudio sobre la implantación del TLCAN, indica que México ha visto el deterioro de las condiciones de vida, la independencia económica y la fortaleza industrial, el aumento del comercio con Estados Unidos, y el no aprovechar el intercambio con la Unión Europea y Asia, continuando con el déficit neto. Las importaciones a siete años de la firma del Tratado fueron en el orden del: 74% provenientes de Estados Unidos y, el 89% de las exportaciones dependen del mercado estadounidense. Considera que si bien la tasa de crecimiento del PIB aumentó después del Tratado, resulta muy inferior a la que el país tenía en los años setenta.

Como fundamento de la problemática en el ámbito fiscal por la globalización, Hallivis (2003) indica que existe consenso respecto a que: la legislación tributaria de todo país en desarrollo debe alentar la competitividad de la economía, el empleo, el desempeño eficiente de los mercados, otorgar seguridad jurídica al contribuyente y, marcar directrices generales para redistribuir en forma efectiva el ingreso nacional.

Como ejemplos de la cesión de derechos o de la soberanía de los países por la apertura comercial para atraer la IED, se detallan dos casos específicos uno en México y otro de Chile: la expansión de la industria maquiladora en México es casi en su totalidad, sucursales de multinacionales instaladas en la frontera con Estados Unidos, sin que ello signifique un mayor estímulo para éstas industrias. El 98% de las piezas y componentes que se utilizan, las importan de Estados Unidos y otros países, con las cuales ensamblan los productos que después la estadística registra como exportaciones mexicanas, siendo solo el 4% de éstas exportaciones las que corresponden a empresa mexicanas, el resto pertenece a las multinacionales.

En cuanto a Chile, a la firma del Tratado de Marrakesh, los fabricantes británicos de whisky exigieron el inmediato cumplimiento del Tratado. Dos regiones de Chile sufrieron el golpe económico en una de sus industrias importantes. El Gobierno cedió a la presión, al rebajar el impuesto al producto de 47% al 27% lo que representó una merma al Estado de 11 millones de dólares en ingresos tributarios, además de la pérdida para la industria y la amenaza de pérdida de 2,000 hectáreas de parronales de alto rendimiento. Perjudicando además al entorno laboral de los parceleros, obreros, transportistas, comerciantes y Municipios. Los pequeños industriales tienden a desaparecer, mientras la industria se concentra en dos grandes compañías.

Otra consecuencia del “libre comercio” fue la exigencia de la OMC de eliminar el reintegro de impuestos del que gozaban los exportadores nacionales no tradicionales, subsidio que muchos otros países desarrollados siguen otorgando a sus exportadores.

Chile es un país con gran potencial geológico-minero, cuenta con las mayores reservas mundiales de cobre, ubicadas en yacimientos de buena calidad y cercanos a puertos, lo que permite que los costos de producción sean bajos. A esto se agrega el favorable régimen institucional bajo el cual opera la IED en la minería, así como la estabilidad económica y política del país, todo lo cual hace que el sector minero sea atractivo para la IED. En Chile, la gran minería está sujeta al régimen tributario general, con la salvedad de que puede optar, en el marco del acuerdo por la invariabilidad tributaria.

Ciertas características especiales de la gran minería le permiten aprovechar mejor algunos incentivos de carácter general. Uno de ellos es la depreciación acelerada, que hace posible una rápida recuperación de la inversión, lo que constituye un importante estímulo para una actividad con alta densidad de capital. Bajo la forma jurídica de "sociedad contractual minera", éstas empresas deben pagar el impuesto a la renta (primera categoría) y el impuesto al giro de dividendos que es de un 35%. Sin embargo, la ley contiene instrumentos que permiten eludir el pago, como la opción de realizar remesas al exterior sin pagar el impuesto al giro de dividendos, siempre que no aparezcan como utilidades. Además, dado que el pago de intereses está sujeto a sólo un 4%, las empresas registran parte de sus aportes a las filiales como préstamos Inter-compañía, para así evitar el pago del 35% aplicado a los dividendos.

Este régimen impositivo ha permitido a las empresas transnacionales mineras mantener bajos sus costos después del pago de impuestos y tener buena rentabilidad, pero, sus aportes a los ingresos fiscales han sido reducidos, más aún, si se comparan con los que realiza la estatal Codelco. El cuestionamiento del régimen tributario de la minería surgió con fuerza en el 2002, a raíz de la venta de la mina Disputada de Las Condes, por parte de Exxon Mobil, en 1.300 millones de dólares. La polémica se generó porque en sus 20 años de operaciones en el país, la empresa declaró sólo pérdidas, con lo cual que evitó pagar el impuesto a la renta.

Como una forma de mejorar el sistema tributario, se ha abierto el debate sobre la posibilidad de aplicar a las empresas privadas de la gran minería, el pago de una regalía (royalty), la cual corresponde a un derecho (no un impuesto), que usualmente se cobra a las empresas por extraer un recurso natural no renovable. Los detractores de esta propuesta argumentan que sería una discriminación en contra de la principal actividad del país, mientras que sus promotores opinan que al no pagar regalías por la extracción y el uso del mineral, se está creando una situación de discriminación positiva, pues es la única actividad que obtiene gratuitamente sus materias primas.

En general, las empresas interpretan los proyectos de cambios tributarios como una modificación de las reglas del juego, y adelantan que someterán sus proyectos a una revisión tendiente a limitarlos, si aquellos cambios llegaran a implementarse. Sin embargo, hay que destacar que dadas las condiciones tanto geológicas como

institucionales del país, Chile ofrece a las empresas ventajas que seguirían siendo muy favorables, aun si se aplicara una regalía (Arze, 2003; Lora, 2003).

Estos conflictos llaman a poner atención a la forma en que los países de la región han actuado para atraer la inversión extranjera. El principal problema que se debe resolver es; cómo lograr incrementar los vínculos entre éstas empresas y los países que las acogen, como una forma de romper con la condición de enclave que asumen éstas compañías. Aunado a esto, las políticas fiscales, entendiendo principalmente que las normas regulatorias e impositivas, deben ser coherentes con los objetivos de reducir los impactos adversos e incrementar los positivos. Entre los primeros figura el propósito de evitar mayores daños al medio ambiente, así como a los términos de intercambio debido a la incidencia negativa sobre los precios internacionales como también el de mejorar la integración con la actividad local.

Tanzi (2003) indica que Chile es uno de los países en el continente americano que merece especial mención al haber conseguido en las últimas dos décadas una política orientada a crear un sistema tributarios eficiente, capaz de financiar un nivel razonable de gasto público, evaluado cuidadosamente para minimizar ineficiencias o gastos innecesarios. La tasa de impuestos sobre la Renta de las empresas de 15% es relativamente baja y, el impuesto para las personas físicas es progresiva con un límite superior de 45%, teniendo una recaudación por impuesto de alrededor de 6% del PIB, la mayor parte proviene de las personas físicas, genera alrededor del 18% del PIB en recaudación general, lo que representa un nivel promedio para países en desarrollo.

Un punto importante es la atención especial que han puesto en la administración fiscal tratando de que sea más eficiente y, con el objetivo de aislarla completamente de las influencias políticas.

Modelos de adaptación a los cambios en la industria global de prendas de vestir

El modelo mexicano emergente implica; una transición desde las ensambladoras a la producción, el factor clave en este caso ha sido el TLCAN, que a partir de 1994 eliminó las restricciones comerciales que habían encerrado a México en un papel de ensamblador. El sistema de las maquiladoras requería proveedores en México que utilizaran insumos estadounidenses con el objetivo de ganar acceso libre de aranceles para el mercado de Estados Unidos. En los 10 años de vigencia del TLCAN, se ha visto

que una parte cada vez mayor de la cadena de proveedores de la industria de prendas de vestir (en áreas tales como cortado, lavado y producción textil), se está localizando en México a medida que se van eliminando restricciones tarifarias específicas en cada una de estas fases.

Los países asiáticos no usaron las normas de producción compartida establecidas por los Estados Unidos, debido a que las distancias entre ambas partes hacían poco conveniente el uso de insumos textiles estadounidenses. Además, las fábricas de tejidos de Estados Unidos no tenían ni la capacidad de producción requerida, ni el deseo de responder a la nueva demanda, debido a que estaban orientadas a la producción en masa para proveer un amplio rango de telas destinadas a la confección de ropa de mujer y prendas de vestir de alta moda, las cuales se transformaron en la especialidad de los exportadores asiáticos.

Esto creó un nicho que las compañías de prendas de vestir de Asia no tardaron en explotar, sin embargo, el TLCAN por sí solo no era garantía de éxito para México. Mientras las fuertes devaluaciones del peso en 1994-1995 convertían al país en un atractivo destino para las firmas estadounidenses de la industria del vestir con operaciones internacionales de subcontratación, México carecía de la infraestructura necesaria para producir el “paquete completo” de prendas de vestir. Desde la perspectiva de la cadena de valor, la solución para completar la transición hacia el “paquete completo” y desarrollar nuevos nichos de producción y comercialización sería la creación de encadenamientos liderados por firmas que puedan proveer los recursos necesarios y el tutelaje. En otras palabras, México necesita desarrollar nuevas y mejores redes para competir con los productores del continente asiático por el mercado estadounidense del “paquete completo” (Gereffi, Memedovic, 2003).

Una incorporación importante de países de Latinoamérica, que han implementado reglamentación fiscal de precios de transferencia a las empresas con operaciones en partes relacionadas; como lo es Brasil en 1997, Chile en 1998, Argentina en 1999, Venezuela en 2001, para enfrentar el reto de frenar el abuso de fijación de los precios, de acuerdo a las necesidades de planeación financiera y fiscal por la empresa matriz en economías fuertes, que se traducen precisamente en la disminución de los ingresos obtenidos por el Estado. Según datos proporcionados por

Ernest & Young (2001), estos países tienen ciertas similitudes, en cuanto a considerarlos en vías de desarrollo. El Anexo 2, muestra la reglamentación en forma de matriz de estos países, igual a la que se presentó para los principales socios comerciales de México.

En un estudio elaborado por la Universidad de Michigan se estimó que el aumento del PIB en EEUU sería del orden de 4,200 millones de dólares anuales, mientras que el PIB en Chile crecería en unos 700 millones de dólares, lo que representa para 2002 un incremento del 1%. Esta comparación permite ver quiénes son los beneficiados en la apertura comercial.

Como resultado previsible de las situaciones fiscales antes detalladas, se dará un déficit fiscal o bien, mayores impuestos a la población o recorte de servicios sociales. Se imponen fuertes limitaciones a la capacidad del estado para ejercer soberanía en el ámbito económico y social. Una de las restricciones es la capacidad de establecer o modificar tributos, la política monetaria y crediticia, la regulación del mercado de divisas y la balanza de capitales.

El debate sobre la conveniencia o no de la apertura comercial ha avanzado desde una visión de naturaleza ideológica a otra más técnica, según la cual, es evidente que si bien los impactos positivos de la IED en los países huéspedes son probables, están lejos de ser automáticos. Por lo tanto, se debe demostrar (no suponer) que son positivos, consideración que tienen importantes implicaciones y una de ellas es que la política sobre IED, debería enfocarse menos en alcanzar una masa crítica de inversiones y más en lograr que éstas sean de beneficio mutuo entre los inversores y los países huéspedes.

2.2.3. Inversión Extranjera Directa en México

Velasco (2004) en su estudio sobre la política comercial en México, indica que en diciembre de 1993 se promulgó la Ley de Inversiones Extranjeras que rige actualmente como marco regulatorio de la IED, en la cual se especifican los criterios que debe considerar la Comisión Nacional para Inversión Extranjera (CNEI) para la aprobación de solicitudes de inversión: a) la creación de empleos y capacitación de la mano de obra; b)

aporte tecnológico; c) el respeto a la normatividad en materia ambiental; y d) la contribución de la competitividad.

La importancia del comercio de México con el resto del mundo se aprecia a partir de la participación del volumen de comercio como proporción del PIB ($X+M/PIB$), lo cual da una idea del tamaño de la economía del país con relación a las transacciones que se realizan con el exterior. Al igual que el comportamiento de las exportaciones e importaciones, el volumen comercial como proporción del PIB no crece más de un 15% entre 1984 y 1993, como se ve en la tabla 2.4 siguiente.

Tabla 2. 4 Comercio de México con el resto del mundo, volumen comercial como proporción del PIB

año	1984	1993	1994	2002
porcentaje	20.30	34.42	39.45	71.75

Fuente: CEPAL (2003)

El incremento que la tabla muestra en los dos últimos años es el resultado de las negociaciones comerciales (TLCAN), la IED se incrementó a partir de la flexibilización en 1984 por parte de la CNIE al autorizar la participación extranjera en un límite superior al 49% o totalmente extranjero en diversos sectores, siendo algunos de ellos; el sector exportador, intensivos de capital o de alta tecnología y, la apertura de filiales de empresas extranjeras.

En la tabla 2.5, se presenta el reporte elaborado por las Naciones Unidas, en el cual se puede ver el interés de los países por invertir en México. Las economías huésped más favorecidas como una prioridad de localización en el periodo 2002-2005, por región, como un porcentaje de la respuesta total por las empresas multinacionales.

Tabla 2.5 Economías más favorecidas para la inversión por las empresas multinacionales

Latinoamérica	%
Brasil	31
México	20
Argentina	15
Chile	10

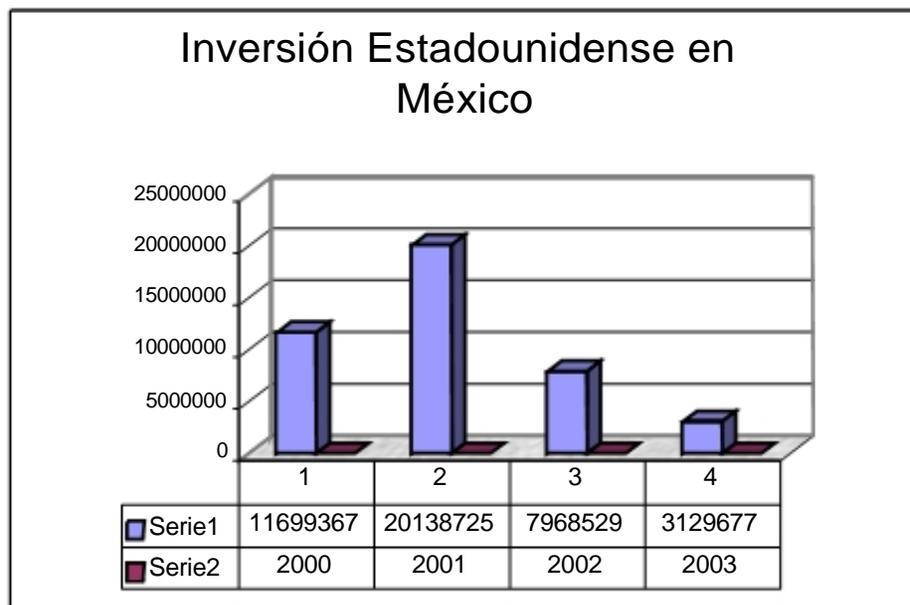
Colombia	5
Perú	4
Bolivia	3
Venezuela	3
Otros	8

Fuente: ONU (2002)

En el 2002 existían en México 25,708 filiales de EMN cuya matriz estaba ubicada en el extranjero, según datos proporcionados por el Banco de México, INEGI y CEPAL. Se estimó que en 2001, 42 filiales de EMN ubicadas en el país, tuvieron ventas netas en el año 2001 que representaron en conjunto aproximadamente el 16% del PIB a precios de 1993.

En el año 2002 se estableció por parte de la Secretaría de Economía que el 70.9% de la IED que se recibe en el país proviene de EU y que la entidad Federativa que más recibe este concepto es el Distrito Federal en el orden del 56.8%. Justifica lo anterior, la figura 2.2., respecto al incremento de IED en México.

Figura 2.2. Incremento de IED en México



Fuente: SHCP (2003)

La figura también respalda el interés de la presente investigación, al mostrar la importancia y lo que representa para nuestro país la apertura comercial y el ingreso de la IED estadounidense.

En los datos proporcionados por la Secretaría de Economía se determina que el sector manufacturero ha perdido importancia en comparación con el sector de servicios y, por la competencia de los países asiáticos principalmente China, por el costo de su mano de obra. En función de los datos anteriores, la tabla 2.6 muestra el declive en este tipo de inversiones, considerando la disminución de la IED en el contexto mundial, según el documento elaborado por Christiansen y Bertrand para la OCDE (2003), México como uno de sus miembros, muestra un gran declive en el periodo 1999-2002 en la recepción de flujos de IED, en el orden de un 40 a un 50 por ciento

Tabla 2.6 Ingresos y egresos de Inversión extranjera directa en los países de la OCDE: 1999-2002 (billion US dólares)

1999		Salidas			Entradas			
		2000	2001p	2002e	1999	2000	2001p	2002e
Australia	0.7	0.6	11.0	6.8	2.9	13.0	4.0	14.0
Austria	3.3	5.7	3.5	5.4	3.0	8.8	6.1	1.7
Bélgica/Luxemburgo	132.3	218.4	100.6		142.5	221.0	84.7	
Bélgica				13.3				18.3
Luxemburgo				154.1				125.7
Canadá	15.6	47.5	35.5	27.9	24.4	66.6	27.5	21.4
Checoslovaquia	0.1	0.0	0.2	0.2	6.3	5.0	5.6	8.4
Dinamarca	16.9	25.0	13.0	4.9	16.7	32.8	11.5	6.0
Finlandia	6.6	24.0	8.4	9.8	4.6	8.8	3.7	9.2
Francia	126.9	177.5	93.0	62.6	46.5	43.3	52.6	48.2
Alemania	109.6	56.9	42.1	24.6	55.8	203.1	33.9	38.1
Grecia	0.6	2.1	0.6	0.7	0.6	1.1	1.6	0.0
Hungría	0.3	0.6	0.3	0.3	2.0	1.7	2.6	0.9
Islandia	0.1	0.4	0.3	0.2	0.1	0.2	0.2	0.1
Irlanda	6.1	4.6	5.9	2.7	18.5	26.5	15.7	19.0
Italia	6.7	12.3	21.5	17.1	6.9	13.4	14.9	14.6
Japón	22.8	31.5	38.4	32.3	12.7	8.3	6.2	9.3

Corea	4.2	5.0	2.4	2.7	9.3	9.3	3.5	2.0
México			4.4	1.0	12.9	15.5	25.3	13.6
Holanda	57.6	73.5	48.5	26.3	41.2	60.3	51.2	29.2
Nueva Zelanda	1.1	0.6	0.7	0.3	0.9	1.3	4.0	0.3
Noruega	6.3	8.3	-0.7	4.8	8.3	5.9	2.1	0.8
Polonia	0.0	0.0	-0.1	0.3	7.3	9.3	5.7	4.1
Portugal	3.2	7.5	7.6	3.5	1.2	6.8	5.9	4.3
Slovaquia	-0.4	0.0	0.1	0.0	0.4	2.2	1.3	4.0
España	42.1	54.7	33.1	18.5	15.8	37.5	28.0	21.2
Suecia	21.9	40.6	6.6	10.9	60.9	23.2	11.8	11.1
Suiza	33.3	44.7	17.3	11.8	11.7	19.3	8.9	9.3
Turquía	0.6	0.9	0.5	0.2	0.8	1.0	3.3	1.0
Reino Unido	202.3	255.2	68.1	39.7	89.3	119.7	62.0	25.0
Estados Unidos	188.9	178.3	127.8	123.5	289.5	307.7	130.8	30.1
Total OECD	1009.7	1276.5	690.4	606.4	893.0	1272.6	614.5	490.6

Notas: Los datos están convertidos a US dólares utilizando tasa de cambio promedio. p: preliminar; e: estimado
Fuente: OCDE Base de datos de IED.

CAPÍTULO 3. PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En este capítulo se presenta una panorámica de los precios de transferencia, iniciando con el aspecto jurídico, un breve resumen de lo que significa y representa la OCDE y, un breve bosquejo de lo que son los principales puntos en su guía sobre precios de transferencia; tipo de operaciones, el Principio Arm's Length, la comparabilidad y partes relacionadas, así como, la definición en el ámbito de la economía sobre este término y la reglamentación en México.

Cabe recordar la definición de precios de transferencia que ya se dio en la introducción, está expresada por Mecikovsky (2000) en ella indica que para la OCDE y para la doctrina en general, los precios de transferencia se establecen en transacciones entre entidades de control común que operan en diferentes jurisdicciones fiscales.

3.1. Enfoque Jurídico

El Artículo 133 de la CPEUM nos indica que las leyes del Congreso de la Unión que de ella emanen y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República con la aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de la Nación. Indica además, que los jueces de cada Estado se apegarán a ella aún con las disposiciones que en contrario pueda haber en las leyes de los Estados.

Respecto de este punto el reconocido investigador, autor y maestro Daniel Diep Diep, experto en esta área expresó; "Que una investigación importante deberá llevarse a cabo sobre el tema de los Tratados Comerciales, enfocado a establecer en qué medida se socava la Soberanía del país, como inicio de un estudio sobre precios de transferencia". Su comentario fue en forma verbal a modo personal en el 2005, por lo cual no tiene referencia bibliográfica. Otros aspectos jurídicos se mencionarán conforme se presente la situación específica en el transcurso de la investigación.

La lectura simple y llana de la legislación fiscal, no permite determinar si en la reglamentación sobre precios de transferencia, cumple con el precepto constitucional de nuestra Carta Magna en su Artículo 31 fracción IV de equidad, se hace necesario

efectuar un análisis; para determinar en qué medida el ámbito fiscal asegura el cumplimiento de la norma constitucional, aplicándola en igual forma para todos los contribuyentes o grupos de ellos cuando se establece la reglamentación.

Entendiendo la equidad desde dos principios básicos: el del beneficio y la capacidad de pago. El primero nos indica que todos deberán pagar impuestos en función del beneficio que reciban por los servicios que provee el gobierno. El segundo establece; que la carga tributaria sobre una persona está en función de su capacidad de pago para hacerle frente (Margáin, 2003; Tesis de la SCJN, 2004). Barros (1999) además, señalan que son dos las grandes preocupaciones respecto a los impuestos:

1. Los efectos que éstos pueden tener sobre la eficiencia con que operan los mercados.
2. La justicia con la que la carga impositiva se distribuye entre los agentes económicos.

Hace énfasis en el segundo punto al considerar que además, tiene una amplia dimensión política, porque cada vez que un sistema impositivo es sometido a debate inevitablemente aparecen argumentos acerca de la equidad del mismo, de cómo el ingreso está distribuido y, lo que el sistema puede hacer al respecto.

Aun cuando existe entre los economistas cierto consenso en torno a la idea de que la principal herramienta (en cuanto a eficiencia y magnitud) redistributiva de que dispone el gobierno es el gasto, esto sugiere, que los impuestos deben ser diseñados de modo que distorsionen lo menos posible el funcionamiento de los mercados, resulta entonces inevitable hacer referencia al modo en que los impuestos afectan la distribución del ingreso en una sociedad.

Sin embargo, no existe un criterio universalmente aceptado para determinar la justicia con la que los impuestos se reparten entre una población. Aun cuando los principios de equidad vertical y horizontal representan criterios sobre las condiciones mínimas que un sistema debe cumplir, no existen herramientas establecidas para determinar con precisión el grado en que un sistema impositivo es justo.

La equidad horizontal se refiere al principio de que los iguales deben ser tratados igual; establece que agentes pertenecientes al mismo grupo de ingreso deben ser tratados de la misma manera. La equidad vertical hace referencia a la idea de que los

diferentes deben ser tratados de acuerdo con la magnitud de sus diferencias; establece que la carga impositiva debe distribuirse justamente entre agentes con distinta capacidad de pago.

En este contexto el principio de igual sacrificio; aun cuando tiene algunos inconvenientes, representa un marco de referencia objetivo a partir del cual, es posible determinar el grado en que un sistema impositivo se aproxima a un estándar de justicia distributiva. El principio de igual sacrificio se basa en la idea de que un individuo con mayores ingresos debe pagar más impuestos que uno con menores ingresos, pues al más rico una cierta pérdida monetaria le resulta menos costosa. Bajo esta óptica, resulta justo un sistema de impuestos cuando éste es tal, que los individuos pertenecientes a todos los grupos de ingreso pierden la misma cantidad de utilidad por pagar impuestos.

Es importante aclarar que para utilizar el principio de igual sacrificio, no es necesario suponer que existe una función de utilidad que ofrezca una visión de las preferencias de cada individuo sobre el dinero, se puede utilizar la misma función de utilidad para todos los individuos, considerándola como una simple norma objetiva que trata por igual a todos los agentes.

Es necesario hablando de equidad para efectos fiscales, conocer o recordar los siguientes dos conceptos; el primero u horizontal, nos indica que paguen más impuesto los que mayores niveles de ingreso tienen, el segundo o vertical, estipula que a ingresos iguales paguen impuestos iguales.

El incumplimiento de los preceptos anteriores, no permite determinar de forma fehaciente el nivel de recursos para la Administración Pública, entendiendo que no es con presión fiscal como se lograrán estos recursos. Es necesario establecer entonces, el o los esfuerzos que ésta realiza, para garantizar el cabal cumplimiento de su función, vía la recaudación adecuada y justa, así como, la distribución en la misma forma al gasto social.

Este cumplimiento de la Ley fiscal se dará en forma cabal; cuando se haya efectuado un estudio a fondo de la realidad económica de los objetos y sujetos de tributación, que la normatividad sea adecuada a esa realidad, que se establezca en términos claros que permitan su viabilidad y, la necesidad de un entendimiento total

para que pueda ser acatada. Montufar (2003) opina, que las nuevas necesidades que genera la globalización son: especialización y funciones bien definidas, que deberán significar un sistema tributario más simple y eficiente.

La globalización económica crea una interdependencia de los sistemas tributarios nacionales, requiriendo con ello que las reformas que se promuevan, tomen en cuenta lo que sucede en el campo internacional (Montufar, 2003).

Los recursos que se necesitan para la actividad de éstas empresas pueden ser entre otros: los excedentes o faltantes de efectivo aplicados en los lugares que cuentan con mayor o menor potencial de crecimiento, nuevas líneas de productos, apertura de nuevos negocios y el reparto de dividendos. Pita (2001) amplía los conceptos en su estudio al considerar la actividad financiera, la de seguros, la de servicios y, analizando las consecuencia en materia de pérdida de bases imponibles, por la utilización de técnicas de planificación fiscal internacional por parte de estos grupos.

También se reconoce que estos grupos multinacionales se ven presionados por las gestiones y medidas de fiscalización de los gobiernos que buscan con ellas como se ha indicado anteriormente, el evitar que se utilicen los precios de transferencia para acciones que afecten la economía del país. Éstas medidas fiscales generan en las multinacionales cargas administrativas adicionales y problemas para cumplir con las disposiciones fiscales en cada uno de los países en donde se encuentren sus filiales. Añade Ramírez (2004) que las diferentes reglas fiscales no pueden ser examinadas en forma aislada, deben ser vistas en el amplio contexto internacional.

3.2. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

La OCDE como organismo generador del modelo de precios de transferencia, tiene su origen en 1948, en la Organización para la Cooperación Económica Europea, que tuvo el objetivo de administrar el Plan Marshall para la reconstrucción europea. En 1960, este Plan había cumplido su cometido y, los países miembros acordaron invitar a Estados Unidos y Canadá en la creación de una organización que coordinara las políticas entre los países occidentales, su sede se encuentra en París.

La OCDE tiene como principal objetivo, el fomento económico y crecimiento de sus países miembros. Uno de sus principales compromisos es: estudiar y normar las

actividades de las empresas relacionadas para lo cual, ha establecido una serie de lineamientos para su regulación. La base de dichos lineamientos es su The Arm's Length Principle, como criterio fundamental para establecer una política internacional de Precios de Transferencia, o como Principio de Plena Competencia para Ernest & Young (2003).

Este principio se consolida después de la segunda guerra mundial, proponiendo un esquema que pretende establecer mecanismos que faciliten el intercambio económico entre los diversos países, según la opinión emitida por la OCDE en el año 2000. Este principio establece la política de precios para las empresas con partes relacionadas, con la característica de que estos precios sean comparables con el de las operaciones celebradas entre partes no relacionadas

Sus objetivos entre otros son el promocionar las políticas tendientes a:

- Realizar la mayor expansión posible de la economía y el empleo y un progreso en el nivel de vida dentro de los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera, contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial.
- Contribuir para lograr una sana expansión económica en los países miembros, así como no miembros, en vías de desarrollo económico.
- Contribuir para lograr la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales.

Dentro de los objetivos de la OCDE, se considera la necesidad de eliminar obstáculos jurídicos internacionales para el libre movimiento de bienes, servicios, capital y personas entre países miembros sobre una base no discriminatoria, sin embargo, esta base sólo será no discriminatoria si en realidad la comunidad internacional fuera homogénea. Pita (2001) resume lo expresado por los expertos en el Foro sobre los problemas de tributación y, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) de Chile coincide con los dos primeros:

- Transparencia Fiscal Internacional
- Intercambio de Información
- Metodologías para enfrentar la Competencia Fiscal Nociva
- Desarrollo de conceptos técnicos de las prácticas nocivas fiscales.

Es reconocido que los miembros de la OCDE son en su mayoría países desarrollados y, que aun con la incorporación de países en vías de desarrollo, los acuerdos bilaterales o multilaterales con base en principios, definiciones, reglas y métodos uniformes para las economías y características de estos últimos países, las políticas y los modelos que se establecen pueden repercutir de manera muy diferente en cada uno de ellos.

La OCDE cuando menciona los precios de transferencia en su definición, no hace referencia en ella a prácticas indebidas y, no menciona que la transferencia sea de utilidades sino de bienes y servicios. Así mismo, señala que los precios se fijarán por cualquiera de los métodos autorizados o cualquier otro que consideren pertinente, siempre y cuando se respete el principio de Arm's Length o de plena competencia.

Su creación se debe a los incrementos en la IED en empresas o áreas que se conocen como centros de costos en mano de obra barata (maquila), a mayores funciones inter-compañías e importantes retornos de inversiones o recuperación de sus recursos, con base en ubicación de activos y riesgos, manufactura integrada y explotación de sus intangibles como ejemplo; las operaciones sujetas a esta reglamentación que se han establecido con anterioridad.

El objetivo es; evitar prácticas de especulación que resulten en beneficios fiscales para las empresas además de, supervisar que las operaciones realizadas entre dichas empresas se realicen teniendo como base los precios que se establecen en el mercado por la oferta y la demanda.

3.2.1. Operaciones objeto de los Precios de transferencia

La característica de las operaciones objeto de los precios de transferencia es; que la fijación de estos precios no se rige por el precio de mercado como se indicó al relacionar el tema con la economía, son los corporativos los que manejan tanto la oferta como la demanda. En este tipo de operación es el grupo en sí, el que busca obtener el mayor beneficio posible. A diferencia de las operaciones entre partes independientes en las cuales tanto el que ofrece como el que demanda pretenden obtener el mayor beneficio.

Es entonces necesario considerar la operación de planear en forma adecuada por parte de las diversas administraciones fiscales, una tasa impositiva adecuada o bien, una base gravable que permita la obtención de las contribuciones que por derecho les corresponden.

La Ley del ISR en México no establece como ya se mencionó anteriormente, el término precios de transferencia. Indica en el Artículo 215 la obligación de determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas a los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero. Considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Recordando que son partes relacionadas, la relación entre personas físicas o morales, cuando una de ellas participa directa o indirectamente en la administración, control o capital de la otra, o bien, cuando una persona o grupo de personas participa directa o indirectamente en la administración control o capital de dichas personas

Las operaciones pueden ser:

- Transferencia de bienes que pueden incluir compra- venta de bienes tangibles ya sea materia prima, productos semiterminados y productos terminados.
- Servicios: Asistencia técnica, administrativa, de tesorería, de contabilidad, entre otros.
- Uso o goce temporal de bienes tangibles e intangibles; Patentes, marcas, procesos industriales.
- Operaciones de financiamiento.

El interés de las administraciones fiscales por este tipo de organizaciones, inicia al percatarse del manejo de estos grupos, para que algunas de sus empresas obtengan pérdidas o ganancias, partiendo del manipular de los precios en las operaciones antes mencionadas, con la consecuente disminución de ingresos públicos, vía impuestos.

Se da entonces inicio a una serie de regulaciones por parte de las autoridades fiscales, buscando evitar la manipulación del resultado fiscal de estas empresas por la fijación de los precios de transferencia como ya había mencionado. En el entendido que las autoridades fiscales involucradas saben que si las operaciones efectuadas a precios que no son los que rigen en el mercado, necesariamente una de las partes

estará declarando un mayor o menor ingreso y la otra parte declarará un mayor o menor costo, con la repercusión en su caso de la base gravable y por ende del impuesto a declarar.

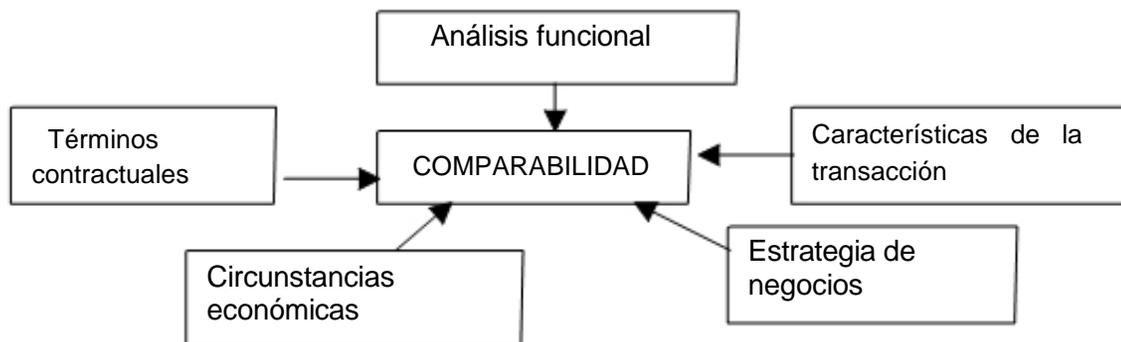
Siendo el parámetro de las autoridades fiscales para juzgar si no existe manipulación en los precios entre partes relacionadas, el que se demuestre por parte de estos grupos, que los precios pactados en las operaciones entre partes independientes son los mismos, se analiza y se determina en su caso, que la reglamentación para este tipo de operaciones no ha obtenido el resultado esperado que es evitar la evasión o elusión y, la obtención del impuesto por los utilidades que obtienen los grupos.

3.2.2. Principio Arm's Length.

Este principio se encuentra establecido en el capítulo 1 de las guías de la OCDE y se basa en la consideración de que cada una de las empresas del grupo fueran independientes, lo cual, las obligaría a encontrar los mejores precios para comprar y vender, esto lleva a la obtención de una utilidad similar a las que generan las empresas independientes que se basan en las fuerzas del mercado y, no por condiciones de manejo del grupo multinacional.

Para que se dé el principio de plena competencia (Arm's Length) se requiere de dos aspectos importantes y esenciales que son: un análisis de comparabilidad y la aplicación de la metodología, el primero de ellos se muestra en la siguiente figura 3.1.

Figura 3.1. Análisis de comparabilidad de precios



Fuente: Elaboración M Puente (2005)

La empresa que más arriesga, la que más invierte, la que emplea más sus activos, espera obtener el mayor rendimiento; por lo cual, tratan de obtener los aspectos claves que les permitan buscar operaciones o empresas comparables y definir el método fiscal para demostrar que se cumple con la normatividad y, que este sea el más apropiado a las características del negocio. Se debe realizar un estudio que analice la viabilidad y aplicación del método para cumplir con la normatividad y, tomando en cuenta los posibles ajustes a los resultados por parte de la autoridad fiscal, considerando que para este análisis, se parte de la información disponible y el criterio de quien lo efectúa.

La autoridad fiscal establece la obligación de demostrar que las operaciones entre compañías deberán ser similares a las efectuadas con partes independientes y para esto; se necesita que haya información pública disponible, se tiene entonces el problema en México en específico, y en otras economías similares, de probar el requisito de similitud y, no poder llevarlo a cabo con información del país. Esto da como consecuencia que la comparación no lleve a resultados confiables, en cuanto al objetivo de que se pague el impuesto en el lugar en el que los ingresos se generen, al utilizar en su gran mayoría en el caso de México los métodos basados en las utilidades tanto brutas como de operación, las cuales se obtienen y se pueden determinar principalmente por las ventas, los activos y los costos, esto es tema de observación en el dictamen elaborado para la OCDE por Christiensen y Bertraund (2005) en la revisión efectuada en el país a la reglamentación y práctica sobre los precios de transferencia.

El problema de la valoración o determinación de los precios de mercado depende entre otros aspectos de la frecuencia de operaciones de ese bien, sus características y de la transparencia en las condiciones del mercado. Dos de los conceptos problemáticos son la valoración de las operaciones con activos intangibles y de servicios prestados entre compañías de un mismo grupo

La consecuencia de poder definir con mayor facilidad el resultado de esos tipos de operaciones es; que la autoridad fiscal puede determinar que al no presentarle el resultado que obtienen otras empresas del mismo giro, por el manejo de las mismas cantidades y, en los mismos rubros, es motivo de presuntiva de que los precios de transferencia no cumplen con el requisito de precios de mercado. Se acota en este punto

que este actuar de la autoridad, da la pauta para demostrar la violación a los principios tributarios y jurídicos que se mencionan en la segunda hipótesis.

Los expertos de la ONU (2001) refieren que si bien, la norma indica la utilización de transacciones reales del mercado como base para la asignación de ingresos, ha encontrado dificultades para su aplicación en países en vías de desarrollo y en economías en transición, debido a los limitados mercados de muchos tipos de bienes y servicios y a la falta de precios comparables. Es la comparabilidad de los precios dentro de las regulaciones fiscales la que presenta el mayor reto para los grupos multinacionales y, el de mayor controversia con la autoridad fiscal, este concepto se analiza en el siguiente apartado.

3.2.3. Comparabilidad de precios

Allemant, Mur, Roder (2003) indican, que este proceso es fundamental en el estudio de precios de transferencia, la defensa ante la autoridad fiscal depende de las características básicas de la selección de empresas comparables y éstas, deben tener información financiera de dominio público a la que se pueda acceder sin restricciones. Deben cotizar sus acciones en bolsa de valores, lo que asegura grupos de interés independientes que velarán por el manejo transparente de la información y, ésta información deberá considerar un periodo de 2 a 3 años de tal manera, que de haber situaciones que puedan haber distorsionado los estados financieros que se analizan, no sean influenciados en forma concluyente.

En el criterio de búsqueda y selección se debe sintetizar: que es el entender la actividad empresarial, lo que determina la fijación del precio y, el resultado de ganancia o pérdida que se obtiene. Se anexa un estudio elaborado por uno de los despachos más reconocidos en el manejo de Precios de Transferencia, proporcionado en el entendido que la utilización del mismo es solo para efectos académicos. Anexo 4.

El párrafo anterior es el fundamento principal de la investigación, al considerar que la autoridad fiscal se extralimita en su reglamentación, violentando el marco jurídico. Una regla fiscal a cumplir, debió tomar en cuenta como se menciona anteriormente, la viabilidad de la misma. México no cuenta como en otros países con una reglamentación que obligue a las empresas a publicar sus estados financieros. Se

establece en este punto la escasa o inexistente información para cumplir con la disposición fiscal de comparabilidad, dependiendo por ende de la información que se obtiene de las empresas que cotizan en bolsa en EU o en otros países desarrollados.

La información obtenida de esta forma se considera de sí fuera del contexto de las operaciones efectuadas en nuestro país. En el entendido que este tipo de países tienen economías más complejas, este punto de vista se justifica por factores como el nivel de competencia en el mismo sector en nuestro país, respecto de los otros países, la diferencia en el costo del capital, las variaciones cambiarias y la capacidad instalada.

La OCDE considera como puntos básicos de la comparabilidad los siguientes:

1. Las características de los bienes o servicios
2. El análisis funcional
3. Los términos contractuales
4. Las circunstancias económicas
5. Las estrategias de negocios

Las características de los bienes o servicios, serán más importantes cuando se comparen precios y menos importantes, cuando se comparan márgenes de utilidad.

En el análisis funcional que se menciona en la figura 3.2 se evalúan; las funciones, los activos y, los riesgos de la empresa se busca; identificar y comparar las actividades económicas importantes para poder determinar la correcta distribución de las utilidades, en relación con las actividades realizadas por las empresas relacionadas frente a las actividades desarrolladas por empresas independientes.

Los términos contractuales son otra parte del análisis funcional, en el cual, se determinan los derechos y obligaciones de la empresa evaluada, si estos se están llevando en la realidad y, no solo se encuentran establecidos en un documento, por lo que se deberá analizar también la correspondencia entre las partes.

Las circunstancias económicas para determinar sí hay comparabilidad, hacen necesario que el mercado en el que se encuentra la empresa independiente y la empresa relacionada (asociada) sean comparables, que las diferencias no tengan un efecto importante en el precio, y en caso de haberlas, que se puedan llevar a cabo los ajustes necesarios. Otras circunstancias económicas pueden ser: la ubicación geográfica, tamaño de los mercados y grado de competencia en ellos, la posición

competitiva relativamente de los proveedores y compradores, la disponibilidad de productos sustitutos o de servicios, los niveles de oferta y demanda en el mercado, el nivel de la cadena en el mercado, la fecha y época de las operaciones.

Respecto a las estrategias de negocios, aun cuando ya se habían mencionado anteriormente, se detallan algunas: introducción al mercado de un nuevo producto por lo que se fija un precio menor para poder penetrar en él, para mantenerse frente a la competencia, cambios políticos, leyes relacionadas con la actividad actual y futura.

Si bien nuestro país cuenta con la Bolsa Mexicana de Valores, se indicó al inicio de la presente investigación que el porcentaje más alto de nuestra industria lo conforman las empresas micro pequeñas y medianas las cuales no cotizan en bolsa, siendo relativamente pocas en relación con el total nacional las empresas que si cotizan, aunado a la situación en México de no contar con una disposición legal que obligue a las empresas a registrar sus estados financieros como lo tienen por ejemplo en España, vía las cuentas públicas.

En el estudio de Argentina con Brasil sobre este tema presentado por Felitte (2003) indica que el principal problema para determinar la comparabilidad, fue la falta de un valor mayorista para el producto comercializado en el país de destino, producto el cual tenía incorporado un valor de marca y que solo le eran proveídos a su afiliada brasileña, además, de no existir en el país (Argentina) mayoristas comparables que se dedicasen al mismo negocio.

Al elaborar los estudios de cumplimiento sobre los precios de transferencia, los despachos contables establecen la comparabilidad con los datos que se obtienen en las casas de bolsa o bases de datos de la Unión Americana y de Europa, será tema de otros estudio para establecer si los resultados obtenidos para demostrar la comparabilidad con precios de economías desarrolladas impactan o no la recaudación fiscal del país.

Al haber definido que las autoridades fiscales tienen como objetivo evitar la evasión o elusión, esto se dificulta aún más implantando o implementando medidas complejas, confusas y cambiantes, que en lugar de incentivar su cumplimiento lo inhiben. Avalando lo anterior, se tiene la iniciativa presentada por la Cámara de Diputados de la LVIII Legislatura (2001) en uno de sus estudios; en él considera que las

características de un buen sistema tributario deben estar asociadas con los conceptos de certidumbre, equidad, justicia, eficiencia, neutralidad, sin complejidad administrativa y un diseño eficiente de la política impositiva.

El diseño de la política impositiva puede generar que la aplicación de los principios genere conflicto, el diseño en sí, con la equidad, y ésta a su vez con la complejidad administrativa, como lo indica la Comisión de Estudios Fiscales de esta Cámara.

3.2.4. Partes Relacionadas

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. (2003) en el boletín C-13 de Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) establece: “son Partes relacionadas de la empresa contratante, aquellas entidades o personas que individual o conjuntamente, directa o indirectamente

- (1) Ejercen control o influencia significativa sobre ella.
- (2) Están bajo su control o influencia significativa
- (3) Están bajo el mismo control o influencia significativa que ella “

Continua diciendo “que existe control cuando se tiene directa o indirectamente la mayoría de votos para tomar decisiones operacionales y financieras, y existe influencia significativa cuando, aún sin tener la mayoría, se está en condiciones de influir en la mayoría”.

Ernest&Young (2002) definen partes relacionadas como la participación de una empresa en el control, capital o administración de la otra, ya sea de manera directa o indirecta o cuando una persona o grupo de personas, participan directa o indirectamente en la administración, capital o control de dichas personas.

3.2.5 Precios de Transferencia en el ámbito de la Economía

En el ámbito de la ciencia económica el término precios de transferencia aparece en los artículos de Hirshleifer (1956,1957), él considera que el problema es; establecer este precio en los bienes y servicios intercambiados dentro de una firma con varias filiales, teniendo como fin el maximizar la utilidad global, concluyendo que un precio de transferencia eficiente para las operaciones comerciales, debe ser el

equivalente al costo marginal de producción del bien, con el fin, de que no se afecten los costos de las otras empresas.

En el caso de existir un mercado externo perfectamente competitivo y que no existan costos de transacción en este mercado, la empresa multinacional debe fijar su precio de transferencia al precio de mercado. En un segundo estudio, el autor arriba mencionado afirma que el precio de transferencia sería el escogido por cada empresa de la multinacional si operaran como centros de negocios independientes y, buscaran maximizar sus utilidades de forma separada, en el supuesto de que la tasa impositiva y los aranceles fueran iguales en todos los países en donde operan las empresas del grupo.

3.3. Ejemplo de Precios de transferencia en un Grupo Multinacional

A continuación se presenta en la figura 3.2 y en la tabla 3.1 un ejemplo elaborado por Cruz (2000) que describe la situación indicada en este capítulo

.Figura 3.2. Flujo de Transacciones en un Grupo Multinacional

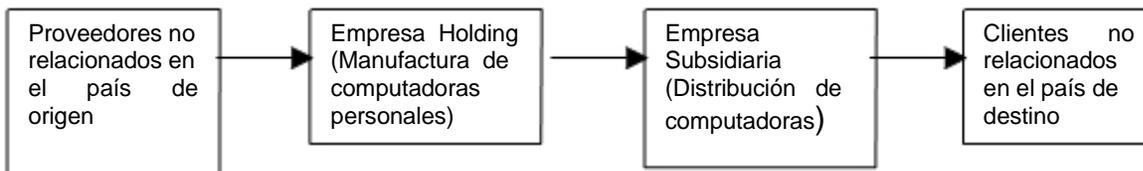


Tabla 3.1 Ejemplos típicos de Precios de transferencia en un Grupo Multinacional

	Precio al costo de producción	Emp. Holding (Oficina matriz de la emp. subsidiaria) País de origen	Precio de Transferencia	Empresa Subsidiaria (99% poseída por la emp Holding) País de Destino	Precio de Venta	T
Caso 1	100		200		300	
Utilidad antes de impuestos (\$)		100		100		200
Tasa de impuesto (%)		20		60		
Impuestos Pagados (\$)		20		60		80
Utilidad después de impuestos (\$)		80		40		120
Caso 2	100		280		300	

Utilidad antes de impuestos	(\$)		180		20		200
Tasa de impuesto	(%)		20		60		
Impuestos Pagados	(\$)		36		12		48
Utilidad después de impuestos	(\$)		144		8		152
Caso 3		100		300		300	
Utilidad antes de impuestos	(\$)		200		0		200
Tasa de impuesto	(%)		20		60		
Impuestos Pagados	(\$)		40		0		40
Utilidad después de impuestos	(\$)		160		0		160
Caso 4		100		400		300	
Utilidad antes de impuestos	(\$)		300		-100		200
Tasa de impuesto	(%)		20		60		
Impuestos Pagados	(\$)		60		-60		0
Utilidad después de impuestos	(\$)		240		-40		200
Caso 5		100		500		300	
Utilidad antes de impuestos	(\$)		400		-200		200
Tasa de impuesto	(%)		20		60		
Impuestos Pagados	(\$)		80		-120		-40
Utilidad después de impuestos	(\$)		320		-80		240

Fuente: Cruz C.Jimy (2000)

Se analiza a continuación cómo pueden ser manipulados los precios entre las empresas integrantes de un Grupo Multinacional, según los casos expuestos en la tabla anterior. Se redactan las condiciones de la primera operación y se efectúan las reflexiones sobre los supuestos que se manejan en los 4 ejemplos siguientes:

Fijación del precio de transferencia con pago de impuesto

Caso 1

1. La empresa matriz adquiere los componentes para la manufactura de sus productos de las empresas no relacionadas, el costo es de 100
2. Exportar la computadora a su subsidiaria ubicada en otro país, utiliza un precio de transferencia el cual es de 200
3. La empresa subsidiaria puede vender esa computadora a los clientes no relacionados al precio competitivo en el mercado local de 300
4. La matriz obtiene una utilidad antes de impuestos de 100
5. La subsidiaria también obtiene una utilidad antes de impuestos de 100 conformidad con las tasas que se han supuesto,
6. La matriz paga un impuesto de 20
7. La matriz obtiene una utilidad después de impuestos equivalente a 80
8. Por su parte, la subsidiaria paga impuestos por un monto de 60

9. Obtiene una utilidad después de impuestos equivalente a 40

El grupo multinacional en su conjunto, paga impuestos por un monto de 80 pesos y obtiene una utilidad global después de impuestos de 120 pesos.

La tabla anterior muestra 5 diferentes resultados después de impuestos, partiendo de los siguientes supuestos:

- Que el precio de costo de las computadoras es siempre de \$ 100.00
- El precio de venta al consumidor final es siempre de \$ 300.00
- Que la tasa de impuesto en el país de la matriz es del 20%
- Que la tasa de impuesto de la subsidiaria es del 60%

LO UNICO QUE VARIA ES EL PRECIO DE TRANSFERENCIA

- Esto permite que en el primer caso las dos empresas paguen impuesto
- En el segundo caso
 1. Las dos empresas pagan impuesto.
 2. La matriz paga más que la subsidiaria al haber incrementado el precio de venta y al obtener más utilidad.
- En el tercer caso
 1. Solo la matriz paga impuesto el cual tiene un pequeño incremento respecto del caso 2.
 2. La subsidiaria no obtiene utilidad al vender en lo mismo que compra.
- En el cuarto caso
 1. La matriz paga más impuesto que en el caso 3 al haber incrementado su precio de venta.
 2. La subsidiaria pierde al haber vendido a menos precio del que compra.
- En el último caso
 1. La matriz al haber incrementado en un 300% su precio de venta original, obtiene más utilidad y paga más impuesto.
 2. La subsidiaria compra aun más caro que en el caso 4, por lo tanto, incrementa su pérdida y no tiene impuesto a pagar.

Se puede determinar que aún cuando son números muy simples se nota el manejo por parte de la empresa matriz para manipular los precios en función de las tasas impositivas que rigen en cada uno de los países.

Algunas consideraciones y aspectos relevantes sobre el ejemplo analizado.

En primer lugar el costo de manufactura del bien elaborado por la empresa holding nunca se modificó.

Partiendo del supuesto que los proveedores de la empresa holding sean todos partes no relacionadas, por lo cual, el precio de adquisición de dichos insumos se dan en un mercado competitivo mediante negociaciones abiertas con todos los posibles proveedores. Una consideración importante en este caso será, ¿qué pasa si uno de los proveedores hubiera decidido aumentar el precio de un insumo en forma arbitraria?. Esa acción hubiera incrementado el costo de manufactura del bien que se analiza, la empresa holding puede o podrá en cualquier momento cambiar al proveedor que le ofrezca el precio anterior y mantener el costo de manufactura al mismo nivel que antes.

En segundo lugar, el precio de venta en el mercado local donde opera la empresa subsidiaria tampoco se modificó. Esto debido a que se ha supuesto que todos los clientes de la empresa subsidiaria sean partes no relacionadas. Por lo que, de haber aumentado el precio de venta, los clientes inmediatamente podrían haber buscado otros proveedores en el mercado, sacando inmediatamente de competencia a la empresa subsidiaria.

Sin embargo, ¿Cómo pudo el grupo multinacional aumentar su utilidad después de impuestos en un 100%, de 120 pesos en el caso 1 hasta 240 pesos en el caso 5? Se ha obtenido, al no haber aplicación alguna de innovación tecnológica a los procesos de producción, ni aplicaciones de valor agregado a los productos que se manufacturan, y no únicamente mediante la manipulación del precio de transferencia.

Es decir, a diferencia de las transacciones de mercado que realizan la empresa holding con sus proveedores y la empresa subsidiaria con sus clientes independientes, la operación de venta de producto terminado de la empresa holding a la empresa subsidiaria, es una transacción afectada por la relación de control que existe entre ambas empresas, en donde el precio entre ellas se puede fijar hasta ciertos límites, en forma discrecional.

Mosqueda (2000) indica que en 1915 Gran Bretaña fue el primer país que trató el tema de los precios de transferencia. Establece que el incremento comercial entre empresas multinacionales ha llamado la atención de los gobiernos sobre la necesidad de establecer reglas, que les permitan captar la proporción justa de ingresos por

recaudación derivados de las operaciones comerciales y, movimientos financieros de estos grupos, que operan con precios de transferencia.

Bettinger (2000) indica que es el valor pecuniario o monto de la contraprestación, asignado o por asignar a cualquier transacción sobre bienes o prestación de servicios, que se realiza o realizará entre dos o más empresas o personas físicas relacionadas y combinaciones entre éstas.

Bannock, Baxter y Rees (1999) lo definen como “el precio pactado por operaciones efectuadas entre dos o más divisiones, que pertenecen a un mismo grupo de empresas, sea este multinacional o no”. De esta manera, para que un precio pueda considerarse de transferencia tiene que ser resultado de una transacción realizada entre dos o más empresas que se asuman como entidades relacionadas. En resumen podemos decir que un precio de transferencia es aquel que se establece en transacciones que se realizan entre diferentes empresas de un mismo grupo multinacional.

El movimiento internacional de fondos por parte de las empresas transnacionales se efectúa utilizando la fijación de precios en función de su interés o de las restricciones para la salida o repatriación de utilidades de una empresa filial, al elevar los precios de los productos vendidos a esta filial que pueden ayudar a eludir las utilidades base de los impuestos.

3.4. Reglamentación en México sobre Precios de Transferencia

Es a partir de la apertura comercial como se ha mencionado y de la firma de los tratados comerciales para evitar la doble tributación, así como, la incorporación a la OCDE, que se inicia por parte de nuestras autoridades fiscales la incorporación de diversas disposiciones en la LISR. En 1997 se enfatiza la reglamentación sobre precios de transferencia establecida con los criterios de la OCDE, los acuerdos para evitar la doble tributación con nuestros principales socios comerciales y estos a su vez, fundadores de la OCDE, tanto la LISR como los acuerdos o Tratados comerciales, tienen el objetivo de garantizar a los contribuyentes mecanismos de resolución de controversias mediante los cuales se pueda eliminar la doble tributación, como consecuencia de los ajustes determinados por la autoridad fiscal a la base gravable

para ISR, que se ha visto afectada por la aplicación del mecanismo o metodología de los precios de transferencia.

La base de dichos lineamientos es su *The Arm's Length Principle* o de plena competencia, como criterio fundamental para establecer una política internacional de Precios de Transferencia. Este principio se consolida después de la segunda guerra mundial, proponiendo un esquema que pretende establecer mecanismos que faciliten el intercambio económico entre los diversos países según la opinión emitida por la OCDE en el año 2000. Este principio establece, la política de precios para las empresas con partes relacionadas con la característica de que estos sean comparables con el de las operaciones celebradas entre partes no relacionadas.

El concepto de Precios de Transferencia no se adquiere por el hecho de ser utilizado por partes relacionadas, su naturaleza no radica en la calidad de las partes, ni de que éstas estén de acuerdo en considerarlos. Consiste en un estudio metodológico para su determinación y dependen de que la autoridad fiscal que los estableció, realice las consideraciones pertinentes de la correcta aplicación de esta reglamentación.

Las políticas en el ámbito fiscal han sido una de las áreas que han enfrentado más tendencias al cambio por las operaciones entre empresas multinacionales. Es a partir de 1981 cuando aparece el término partes relacionadas en nuestro país en la Ley del ISR (LISR), en 1992 y hasta 1996 reglamenta las operaciones de este tipo entre empresas nacionales y extranjeras y en 1997 (Art. 64, 64-A y 65) incluyendo las obligaciones de determinar el valor de mercado, ingresos y deducciones por operaciones con partes relacionadas nacionales y extranjeras; en 2002 establece un capítulo en especial para empresas multinacionales con la reglamentación en los Artículos 215, 216 y 216 bis entre otros.

La cronología de las disposiciones fiscales relevantes sobre los precios de transferencia en México, en la Ley de ISR (LISR), Código fiscal de la Federación (CFF) y las Reglas de la Resolución Miscelánea (RM) se presenta en la tabla 3.2.

Tabla 3.2 Reglamentación fiscal sobre Precios de Transferencia entre partes relacionadas en México. Cronología

Anterior a 1992	Concepto inicial de valor de mercado
1992-1994	Ingreso a la OCDE Tratados fiscales y comerciales
1995	Reglamentación de precios de transferencia para maquiladoras; APA (Advance Pricing Agreement) y “Safe Harbour”
1997	Concepto de partes relacionadas Aspectos de establecimiento permanente (EP) cuando no se aplica el principio de valor de mercado Obligación de preparar la documentación Reconocimiento de seis métodos para determinar si el precio establecido cumple con el requerimiento fiscal. Intereses que pueden considerarse o caracterizarse como dividendos Aspectos relacionados con el dictamen fiscal(Art.52 del CFF) así como las Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP, boletines 3020,3030, 5050 Multas aplicables Procedimiento de APAs para no maquiladoras
1998	Procedimiento para visitas domiciliarias de precios de transferencia Segmentación del estado de resultados en la declaración anual(ISR) en lo correspondiente a partes relacionadas
1999	La autoridad fiscal establece que se considerará como utilidad distribuida, la modificación a la utilidad fiscal determinada por ellos, cuando efectúe el ajuste de precios de transferencia.
2000	Obligación de presentar Declaración informativa de operaciones con partes relacionadas(Forma 55 ISR) Modificación de la vigencia de APAs para las empresas no maquiladoras
2001	La necesidad de efectuar un análisis transaccional En el dictamen de enajenación de acciones entre partes relacionadas se establece la necesidad de revelar los elementos de comparabilidad que sustentaron la determinación del precio de venta
2002	Aplicación de un método a las operaciones locales entre partes relacionadas Obligación para los Establecimientos Permanentes de preparar documentación de

	<p>precios de transferencia</p> <p>Registro en la contabilidad de la información en materia de precios de transferencia y archivo de la documentación respectiva</p> <p>Incorporación al texto de la Ley de la aplicación de las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE</p> <p>La incorporación de los integrantes de las Asociaciones en Participación como partes relacionadas.</p> <p>Partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma.</p>
2003	Incorporación al texto de la Ley de las reglas a las maquiladoras(art.216 Bis)
2004	Reglamentación para las empresas que forman un corporativo en el ámbito nacional
2005	Art.216 se podrá aplicar cualquiera de los siguientes métodos.....(se mencionan en la tabla 2.5
2006	<p>Obligación de la utilización del Método del precio comparable no controlado(MPC) en primera instancia.</p> <p>Utilización de los otros métodos(el mejor método) cuando el anterior no sea apropiado para determinar que las operaciones se realizaron a precios de mercado</p>

Fuente: Ernest & Young 2002, actualización M.Puente(2002-2006).

La LISR (2004) define que las operaciones son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos por la misma Ley en su Artículo 216, se definen y se señalan las ventajas y desventajas de los mismos en el Anexo 2 y se enumeran en la tabla 3.3 estableciendo un comparativo de los métodos utilizados con los principales socios comerciales y la OCDE, aun cuando ya se relacionaron en la matriz de reglamentación respecto de este tema en el Anexo 1.

Tabla 3.3 Métodos a utilizar para definir la comparabilidad de las operaciones

	OCDE	EUA	México
Métodos tradicionales, basados en utilidades	1. Comparable Uncontrolled Price Method (CUP)	1. CUP y/o Comparable Uncontrolled Transaction (CUT)	1. Método de Precio Comparable No Controlado (MPC)
	2. Resale Price Method (RPM)	2. RPM	2. Método de Precio de Reventa (MPR)
	3. Cost Plus	3. Cost Plus	3. Método de Costo Adicionado (MCA)
	4. Profit Split Method (PSM)	4. PSM	4. Método de Partición de Utilidades (MPU)
	5. Transactional Net Margin Method (TNMM)	5. Comparable Profit Method	5. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (MTUO)
	6. Otros métodos (1.68)	6. Otros métodos	6. Método Residual de Partición de Utilidades (MRPU)

Fuente: Pricewater House (2001).

Los considerados tradicionales son métodos más directos, más confiables y requieren mayor grado de comparabilidad. Los alternativos o basados en utilidades, se utilizan cuando la información no está disponible o no es adecuada, requieren menor grado de comparabilidad y aportan menor grado de confiabilidad, este criterio es compartido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. (1999) y de la OCDE.

La elección del método normalmente se apoya en tres factores: la disponibilidad y exactitud de la información, el grado de comparabilidad de las operaciones o transacciones evaluadas y la amplitud de los ajustes necesarios para aplicar el método.

En forma extraoficial también, se expresó por personal cercano a las autoridades fiscales en el área de Auditoría y Comercio Exterior, el criterio de la autoridad respecto de revisar con mayor énfasis a las empresas que utilizan cualquiera de los tres primeros métodos, al aceptar que no son confiables por no tener en nuestro país la información que les permita probar la comparabilidad de precios entre partes independientes. Están tomando con mayor confiabilidad los métodos basados en utilidades. Dentro de las recomendaciones efectuadas por la OCDE a México en 2005 a partir de la revisión efectuada a su legislación y en sus prácticas sobre la utilización de

los métodos, para determinar la comparabilidad de los precios de transferencia, se indica la utilización excesiva de los métodos basados en utilidades, proponiendo los métodos tradicionales.

Aun cuando no se puede establecer la autoría del párrafo anterior, fue vertido por una persona profesional, experto en el tema de precios de transferencia y asesor de la Autoridad fiscal, lo que contradice lo expresado por algunos autores que consideran que los métodos tradicionales son los más adecuados, es privativo y discrecional entonces por parte de las autoridades fiscales, en este caso de México, aceptar o no los estudios sobre Precios de Transferencia que muestren que los precios se fijaron atendiendo al Principio de Plena Competencia. Contradican los dos párrafos anteriores la recomendación y su aplicación en la LISR de 2006 comentada anteriormente.

Teniendo una idea de la forma en que se debe desarrollar el método que se escoja, el siguiente paso es: cumplir con la norma que nos indica que el método más adecuado será el que tome en cuenta las características de las operaciones, de los riesgos que se asuman, de las circunstancias económicas, de las estrategias de negocios, y que permita establecer que el precio fijado es de acuerdo al mercado y es el más confiable. Los factores que determinan la confiabilidad son:

- Grado de similitud
- Disponibilidad de datos completos y precisos
- Consistencia con los resultados obtenidos, utilizando otros métodos.

Se considera que uno de los puntos focales en esta investigación se refiere a la complejidad de la ley, su efecto en la recaudación y la certidumbre, esto es referenciado en el punto anterior, cuando se habla de ser un precio de mercado confiable, según el grado de similitud. La pregunta o preguntas serán entonces: ¿qué entender por idéntico o similar refiriéndonos a un bien?, ¿Qué entender cuando la Ley refiere “bajo condiciones idénticas o similares?

Las operaciones sujetas a Precios de transferencia son:

- Operaciones de financiamiento
- Compra venta de bienes
- Compra venta de servicios (asistencia técnica)

- Uso o goce de bienes tangibles
- Explotación o transmisión de bienes intangibles (proceso de fabricación)
- Enajenación de acciones

Es en este tipo de operaciones que se establecen los acuerdos entre estos grupos de empresas multinacionales, encaminados a combatir y disminuir los costos generados por la investigación, desarrollo, consumibles, que no se negocian en un mercado abierto y que resultan por lo general distintos a los que existen entre partes que no son relacionadas en operaciones comparables bajo las mismas circunstancias. Ernest & Young (2001) hacen énfasis en la dificultad de unificar la recaudación fiscal por este tipo de operaciones al no existir un criterio único para fijar los precios de este tipo de operaciones.

A manera de ejemplo sobre la definición anterior y las operaciones sujetas a este régimen, la Ley indica que se tomará en cuenta para determinar diferencias, en el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, solvencia del deudor y tasa de interés entre otras características.

En este caso en particular es a partir de la apertura comercial en el contexto de la globalización y de la incorporación de nuestro país a la OCDE en 1994, integrado este organismo en forma original por países con economías desarrolladas y, por lo tanto, el modelo establecido para el tema de Precios de transferencia fue fijado con el criterio de esas economías. México entonces ¿está preparado para aplicar el modelo?, ¿Está dando el resultado esperado en los países fundadores? Bergman et al (2005), corroboran lo expresado en este punto en particular, al estimar para su estudio de evasión de ISR-PM, que un país en vías de desarrollo presenta características y problemas distintos a los países industrializados.

En términos de evasión los mismos autores consideran que uno de los fenómenos que ha ocasionado que las cifras que ellos determinaron sean relativamente altas y también en varias partes del mundo y de la región, lo constituye la política de precio de transferencia.

Justificando lo anterior, El Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación (2003) dependiente de las Naciones Unidas, para la reunión número 10^a llevada a cabo en Ginebra propuso en su agenda, en el

punto número 7 y, formuló recomendaciones específicas sobre el asesoramiento en materia de políticas, asistencia técnica y la cooperación internacional en cuestión de la fijación de precios de transferencia, al reconocer que los países en desarrollo y las economías en transición deben aumentar su capacidad para elaborar y aplicar normas sobre esa fijación, así como, la forma de evitar y resolver controversias en torno a este tema, recomendando examinar la viabilidad del arbitraje para estos casos.

Recomiendan como pertinente el modelo europeo y un análisis comparativo del modelo de la OCDE. La recomendación debería basarse en el Consenso de Monterrey de la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo. En el cual se alentó a los países a fortalecer “la cooperación internacional en cuestiones tributarias, mejorando el diálogo entre las autoridades tributarias nacionales y aumentando la coordinación de la labor de los órganos multilaterales competentes y las organizaciones regionales pertinentes, prestando especial atención a las necesidades de los países en desarrollo y los países con economías en transición”.

Se considera la necesidad de encontrar en primera instancia, las investigaciones en el ámbito internacional y nacional sobre este tema, los diferentes enfoques sobre el impacto en la recaudación de los impuestos, los motivos para establecer las disposiciones objeto de estudio, determinar en nuestro país la viabilidad y certidumbre en su aplicación y, la obtención o no de los resultados esperados en el renglón de la recaudación y el abatimiento de la evasión.

3.4.1. Problemática en el establecimiento de la reglamentación sobre precios de transferencia

Uno de los principales retos a considerar en este ámbito es; la seguridad jurídica, al establecerse en la reglamentación sobre precios de transferencia la posibilidad por parte del contribuyente hasta antes de 2006, de elegir entre los seis métodos establecidos por la autoridad fiscal, el que le permita cumplir con esta obligación. Este poder de decisión es el punto de partida de la posible discrepancia con el criterio de la autoridad fiscal, la cual de si, no hace del conocimiento oficial a los contribuyentes sobre sus criterios para determinar los posibles ajustes por no estar de acuerdo con la aplicación del método. Esto se puede constatar en el Anexo 4 sobre el estudio para

determinar la comparabilidad y el método, que cumpla con el requisito de demostrar que el precio establecido por la empresa está dentro de los parámetros exigidos.

En septiembre de 2005 se propusieron reformas a la LISR en el régimen de precios de transferencia para el ejercicio fiscal 2006, considerando que las mismas fundamentan la incertidumbre jurídica que se pretende probar, las reformas indicadas al Artículo 216, para requerir el uso del método de precio comparable no controlado en primera instancia. Ante la imposibilidad práctica de aplicación de este método, se demanda el uso de la mejor metodología otorgando prioridad a los métodos tradicionales.

Se establece a partir de 2006, la modificación en el Artículo 216 de la LISR, la obligación en el orden de aplicación de los métodos y se adiciona un antepenúltimo párrafo para establecer que los contribuyentes deberán aplicar el método del precio comparable no controlado (MPC), considerado como el medio más directo para precisar si las condiciones de las relaciones comerciales y financieras entre partes relacionadas cumple con la característica de ser a precios de mercado.

El Artículo 216 también indica que no será aplicable la disposición de utilizar el MPC en primer término, cuando el contribuyente demuestre que el mismo no es el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado, de acuerdo con las Guías de precios de transferencia para las empresas multinacionales y las Administraciones fiscales, emitidas por la OCDE. Se adiciona además un penúltimo párrafo para indicarles que cuando apliquen los métodos de precios de transferencia de reventa, de costo adicionado y de márgenes transaccionales de utilidad de operación, que utilizan primordialmente como elementos comparables costos y precios, deberán demostrar que los mismos se encuentran a precios de mercado, con el objetivo de que acrediten que se cumple con la metodología correspondiente, además de que los contribuyentes utilicen los elementos idóneos que permitan establecer que sus operaciones con partes relacionadas se realizan a precios que utilizarían partes independientes en operaciones comparables.

Estas modificaciones se efectuaron en correspondencia a las recomendaciones por la OCDE en enero 7 de 2005, fecha en que emite el documento en el cual, como punto principal evalúa positivamente a México en materia de precios de transferencia,

señalando como se expuso al inicio del párrafo, recomendaciones directas a la autoridad y también en cuanto a la práctica, en una de las cuales señala el uso extensivo y frecuentemente inapropiado de métodos no tradicionales, en forma particular el de márgenes transaccionales de utilidad de operación (MNTUO) como se había indicado anteriormente.

Confirman las disposiciones anteriores, la incertidumbre jurídica que se pretende demostrar en la presente investigación. Se debe utilizar un método en particular, si no se adecúa, se establece la aplicación de cualquier otro método (regla del mejor método) debe de cumplir con el requisito de comparabilidad, se insiste para efecto de este análisis en la obligación de demostrar la comparabilidad y en la imposibilidad de cumplimiento de este requisito en nuestro medio, al no tener información del dominio público como ya se indicó anteriormente, debiendo con ello recurrir a información extranjera para comprobar que los precios son comparables. Es conocido en el ámbito nacional e internacional que la posibilidad de probar que los precios son de mercado entre partes independientes con la utilización de algunos de los métodos en forma discrecional, tiene o puede tener como consecuencias: una interpretación errónea del principio Arm's Length y, la posibilidad de disminuir la base gravable. Por parte de la autoridad en el país, esta nueva disposición la posibilita o le permite al igual que antes, el que efectué objeciones a la metodología aplicada por el contribuyente si no cuentan con un adecuado soporte sobre su elección, lo que puede traer como consecuencia un ajuste a su base gravable.

La autoridad fiscal en este país busca, al igual que la mayoría de las autoridades fiscales, mecanismos que les permitan que este tipo de agrupaciones contribuyan de manera proporcional y equitativa a los ingresos que reciben por su quehacer empresarial y que esto a su vez, les permita obtener los ingresos para el ejercicio del gasto social. Esto solo se logrará evitando la manipulación de los precios cuando se transfieren bienes y servicios entre empresas de un grupo.

Sobre este punto cabe destacar que, independientemente de las particularidades de esta regla entre los países que la han adoptado, su propósito general consiste en; que dependiendo de los hechos y las circunstancias de cada una de las transacciones celebradas entre entidades relacionadas, se aplique aquel método

que genere el mejor nivel de confiabilidad (comparabilidad) y con ello, se obtengan los mejores elementos para comprobar el cumplimiento del principio de valor de mercado. Se considera que se comprueba lo aquí expresado con las siguientes traducciones parciales de la regla fiscal de EUA.

IRS 482 1(c) 1992 Comparabilidad (traducción propia, del texto legal)

La flexible regulación reconoce que la comparabilidad no puede ser exacta, pero en operaciones no controladas debe de serlo, o deberá ser ajustada para ser lo suficientemente similar para proveer una medición creíble en un resultado de mercado (Arm's Length). Generalmente, los ajustes basados en las prácticas comerciales, principios económicos o de un análisis estadístico, deben ser hechos por las diferencias materiales entre las operaciones controladas y no controladas, si la confiabilidad de la medida es perfeccionada. Si los ajustes por diferencias materiales o físicas no pueden ser hechos, las operaciones no controladas pueden ser usadas como una medida de un resultado Arm's Length, pero, la confiabilidad del análisis se reduce. La extensión y confiabilidad de cualquier ajuste afecta la relativa confiabilidad de análisis sobre la regla del mejor método.

Regla del Mejor método (traducción propia del texto legal del IRS)

Sobre las regulaciones, el resultado Arm's Length de una operaciones controlada deberá determinar sobre el método, que sobre los hechos y circunstancias, provea la más confiable medida de un resultado Arm's Length. Ni el IRS, ni los contribuyentes está llevando a cabo la anterior jerarquía de métodos, pero si otro método muestra en forma subsecuente que produce un resultado más confiable del principio Arm's Length, ese método prevalece.

La Ley de ISR no cuenta con una definición de "mercado", se considera que las operaciones celebradas entre partes no relacionadas corresponden, por definición, a las transacciones propias de un mercado abierto; es decir, de mercado.

Se deduce entonces, que se requiere un adecuado nivel de comparabilidad y la aplicación de una metodología que permita comprobar o refutar las conclusiones. No obstante lo anterior, existen actualmente en la LISR disposiciones que por motivos diversos, no aplican este espíritu o precepto. Uno de ellos es el Artículo 216-bis, que se transcribe en el Anexo 6, referente al régimen de precios de transferencia aplicable

a las maquiladoras para considerar que éstas no constituyan establecimiento permanente, propone tres opciones. Una de ellas es la relativa a emplear (sin necesidad de evaluar otras alternativas) el método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (MTU) o Transactional Net Margin Method (TNMM), tomando en cuenta los ajustes correspondientes conforme a las características de las transacciones analizadas. De igual manera, el Artículo 45-H establece que cuando los contribuyentes enajenen mercancías a una parte relacionada en los términos del Artículo 215 de la LISR, se utilizará cualquiera de los métodos tradicionales (precio comparable no controlado, precio de reventa y costo adicionado)⁷ En relación con este último punto, una interpretación armónica de la disposición llevaría a concluir que; sólo resulta aplicable en caso de que el costo de las mercancías sea superior al precio de mercado o de reposición, bajo ciertas circunstancias, tal como se establece al inicio del propio Artículo 45-H.

Por lo que respecta a la fracción XV del Artículo 86, la cual establece la obligación de determinar ingresos acumulables y deducciones autorizadas conforme al principio de valor mercado, cuando se celebren transacciones con partes relacionadas (sin que se especifique que esta disposición solamente resultará aplicable a transacciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero) para estos efectos, aplicará cualquiera de los métodos establecidos en el citado Artículo 216

De acuerdo con las consideraciones anteriores, se establece que la reglamentación en los Artículos 215 y 216 propuesta en 2006 sobre precios de transferencia, excede los estándares internacionales en algunos casos, cuando requiere demostrar que el método utilizado es el más apropiado o el más confiable.

Se entiende el interés de la autoridad, y esta a su vez, no deberá olvidar cumplir con uno de los preceptos fundamentales, la certidumbre jurídica respecto a la forma en la cual los contribuyentes deben cumplir con esta disposición en particular, evitando en lo posible la complejidad y no viabilidad de sus reglas, que por lo mismo, se conviertan o lleguen a convertirse en impedimento para el desarrollo de la actividad empresarial (IMEF, 2004).

En el contexto anterior, la autoridad fiscal en México pretende según la tendencia de sus modificaciones a la reglamentación sobre este tema, que en un futuro cercano

proponga modificaciones o adiciones al Código Fiscal de la Federación, para sancionar los errores en la selección del método que produzcan o conduzcan a diferencias sustanciales en el monto de los ingresos acumulables o deducciones autorizadas derivadas de las operaciones entre empresas del grupo.

Éstas disposiciones obligan a los contribuyentes a obtener y conservar la documentación que muestre tanto los ingresos como las deducciones en las operaciones que se llevan a cabo entre partes relacionadas, que los precios denominados por la autoridad fiscal como Precios de Transferencia sean los pactados entre esos grupos de empresas y, que se efectúen acuerdos con los precios que se pactaron entre partes independientes en operaciones, que la autoridad fiscal y los organismos internacionales marcan o denominan como comparables.

CAPITULO 4. LAS EMPRESAS MULTINACIONALES Y LA CUESTIÓN FISCAL

4.1. Problemas del Sistema tributario en México

La estructura tributaria en México está alejada de los principios de equidad, neutralidad, justicia, eficiencia, mínimos costos administrativos y facilidad para ejecutar la política fiscal. La violación de estos principios básicos de la tributación están llevado al sistema tributario mexicano a problemas estructurales casi endémicos, que se han reflejado en incrementos sustantivos de la evasión fiscal (Congreso de la Unión, Cámara de Diputados, 2002)

La evasión fiscal ha estrechado la base tributaria del país de manera significativa. Así, el número de personas físicas que pagan impuestos asciende a 5.5 millones, es decir, únicamente el 16.18% de la población económicamente activa (PEA) de México contribuyen regularmente con el fisco, adicionalmente, solo el 27.5% de las personas morales pagan impuestos regularmente. De esta manera, encontramos que: "El índice de cumplimiento obligatorio en materia tributaria es bastante bajo en México (...) Es evidente que falta mucho por hacer, cuando se observa que el padrón de causantes de personas físicas asciende a 5.5 millones cuando la población económicamente activa, supera los 34 millones de personas. Asimismo, basta contrastar el número de empresas cautivas que tiene registrada la SHCP que es en el orden de 550 mil, mientras que el Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática (INEGI) reporta en los Censos Económicos que el país cuenta con dos millones de establecimientos registrados que realizan actividades económicas". La tabla 4.1 muestra las cifras oficiales a este respecto.

En este sentido, es también la declaración en marzo de 2006 en El Financiero (publicación periodística) del presidente del CEESP Claudio X. González, indicando que en 2005 solo 2 millones 835 mil contribuyente soportaron la carga fiscal, aun cuando el fisco tiene registrados a 18 millones 788 mil y, que las cifras indican que la población ocupada en el país supera los 42 millones de personas. Considera que las exenciones y regímenes especiales sólo se utilizan como herramientas para evadir el pago del impuesto.

**Tabla 4.1. Universo de contribuyentes activos
(al 31 de diciembre de 2001)**

Sector	Total	Personas morales	Personas físicas			Evasión per cápita (precios de 1993)	
			Total	Actividad empresarial	Actividad no empresarial	(miles de pesos)	(pesos)
Total	7,148,799	503,508	6,645,291	4,830,990	1,814,301	8,959,524.66	1,337.16
Agricultura, ganadería, pesca	529,883	32,515	497,368	497,368	-	175,205.48-	330.65-
Minería y petróleo	5,189	1,924	3,265	3,265	-	159,711.78	30,778.91
Industria manufacturera	462,583	53,806	408,777	408,777	-	2,466,050.68	5,331.04
Electricidad, gas natural y agua potable	1,939	923	1,016	1,016	-	488,647.40	252,010.00
Construcción	140,736	35,768	104,968	104,968	-	944,681.92	6,712.44
Comercio, restaurantes y hoteles	2,738,744	139,879	2,598,865	2,598,865	-	254,526.58	92.94
Transportes, comunicaciones y agencias de viaje	448,028	21,569	426,459	426,459	-	696,941.10	1,555.57
Servicios financieros, inmobiliarios y profesionales	1,026,374	89,811	936,563	328,889	607,674	316.16	0.31
Servicios comunales, sociales y personales	1,346,952	120,668	1,226,284	437,012	789,272	4,123,854.52	3,061.62
Otros	448,371	6,645	441,726	24,371	417,355	nd	na

nd: no disponible. na: no aplica.

Fuente: Anexo del IV Informe Trimestral (2001), SHCP.

La consecuencia de tener un alto nivel de evasión es, que se generan rezagos en la política de recaudación. En 1999, México recaudó el 14.8% del PIB, mientras que, algunos países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) presentan la siguiente tasa de recaudación (como % del PIB):

- Bélgica (1997) 45.4
- Francia (1997) 43.6
- Austria (1997) 43.5
- Alemania (1996) 37.7
- Reino Unido (1998) 36.4

México también tiene una tasa de recaudación tributaria baja, con respecto a los países miembros, del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN):

- Canadá (1995) 36.0
- Estados Unidos (1997) 27.5

Finalmente, México tiene una recaudación inferior con respecto a los países de América Latina, que tienen similitud respecto al tamaño de sus respectivas economías:

- Brasil (1994) 29.3
- Argentina (1997) 21.1
- Chile (1998) 20.8

Sin embargo, la evasión fiscal no es el único problema que sufre el aparato fiscalizador mexicano, un análisis más profundo sugiere clasificar dichos problemas estructurales en económicos y político administrativos.

4.1.1. Los índices de recaudación tributaria

En un estudio de la Cámara de Diputados, se efectúa un análisis de la ineficiencia del sistema tributario mexicano a través de los siguientes índices de recaudación tributaria: concentración, erosión rezagos, costos.

a. Índice de concentración. Este índice se refiere al número de impuestos existentes en la estructura impositiva y su contribución a la recaudación total. Cuanto mayor sea el índice, mayor será la concentración de los ingresos en unos cuantos impuestos. Cuanto más bajo es el índice, menor es la concentración. En un buen sistema impositivo, una gran proporción de los ingresos tributarios totales proviene de pocos impuestos, con tasas impositivas reducidas y uniformes.

Cuando la recaudación total se vuelve difusa, debido a que prevalece una gran variedad de impuestos o porque para un determinado impuesto existen varias tasas impositivas, se dificulta la conducción de la política tributaria.

La ventaja evidente que se tendría con una mayor concentración es, que el sistema tributario se vuelve más transparente y más manejable. Lo ideal sería contar con tres grandes impuestos y rangos de tasas impositivas, si no es que hasta menos. En el caso de México, el índice de concentración es bajo. Esto obedece a que existen varios impuestos y todos contribuyen a la recaudación.

b. Índice de erosión. La erosión del sistema tributario se origina por diversas exenciones, deducciones, tasas cero o por acciones ilegales (evasión, elusión, contrabando, inflación) Independientemente del origen, siempre lleva a una reducción de la base gravable.

La erosión de la base gravable es uno de los principales problemas de la estructura impositiva mexicana. La mejor manera de mostrar que en México la base impositiva se encuentra muy erosionada es cuando se revisa la relación entre el cobro de los impuestos y el PIB, tomando a éste como la medida de capacidad de pago.

En el caso del ISR de las personas físicas y morales dicha relación equivale a 4.5% del PIB y la relación IVA/PIB es de sólo 3.1%. La baja participación de estos impuestos como proporción del PIB se debe a que la base está erosionada y a que mucha gente no paga lo que debe.

c. Índice de rezagos en la recaudación. Este índice se refiere al periodo de retraso en los pagos de impuestos más allá del tiempo en el cual debe cumplirse la obligación fiscal. Estos retrasos provienen de las disposiciones administrativas que permiten que el contribuyente pague sus impuestos mucho tiempo después de que se ha incurrido en una obligación tributaria.

En general, este tipo de rezagos lleva a la ineficiencia del sistema impositivo independientemente de qué tan bien diseñada esté la estructura impositiva. De esta manera, la relación ingresos tributarios/PIB se vuelve muy sensible a la tasa inflacionaria, bajando esta relación cuando la inflación sube y aumentándola cuando la inflación baja.

d. Índice del costo en la recaudación. Es evidente que cuanto más bajo es el costo de la recaudación y más eficiente el desempeño de esta tarea, tanto menor es el índice del costo en la recaudación, por lo que el sistema tributario de un país es mejor. Un menor costo implica también mayor eficiencia y menor pérdida de bienestar. Costo implica también, mayor eficiencia y menor pérdida de bienestar.

México no se caracteriza precisamente por tener un bajo costo en la recaudación de ingresos tributarios. Existen cálculos que indican que por cada peso recaudado se incurre en un costo administrativo adicional de aproximadamente 30 centavos, por lo que la recaudación tributaria en nuestro país se considera costosa e ineficiente. El SAT en su boletín del 13 de febrero de 2006 señala que dentro de los datos más relevantes de su informe trimestral, que el costo por peso recaudado continúa disminuyendo (considerando la recaudación bruta, cada peso recaudado conlleva un costo de \$0.09 centavos)

En conclusión, para minimizar los problemas estructurales del sistema tributario es necesario, que el sistema impositivo mexicano satisfaga los siguientes requisitos de desempeño:

- Índice alto de concentración;
- Índice bajo de dispersión y erosión;
- Índice bajo de rezago en la recaudación;
- Índice bajo de especificidad impositiva;
- Índice alto de obligatoriedad en el cumplimiento aunado a una estructura de penalizaciones razonable; y
- Bajo costo y alta eficiencia en la recaudación

Una batalla contra la evasión fiscal se ha planteado en el transcurso del tiempo, considerando como puntos básicos la estructura y la administración, coincidiendo con lo que se ha mencionado en párrafos que anteceden. Murillo, Saavedra (1999) indican que tratándose de la reforma estructural de la Administración Fiscal de México, se deben aunar a los principios considerados en el ámbito nacional, entre otros:

1. Lograr el consenso político sobre la necesidad de reformar el sistema tributario; en su estructura y en su administración, buscando sea sostenible.
2. Simplificación del sistema fiscal para facilitar la administración y, reducción de costos para los contribuyentes por el cumplimiento de sus obligaciones.
3. Ofrecimiento de trato diferencial de acuerdo a la capacidad del contribuyente y, la creación en 1999 de la unidad especial de fiscalización de la SHCP para los grandes contribuyentes.

Respecto del enunciado número 3, en forma extraoficial se sabe que el personal de la SHCP, destinado a las auditorías para el cumplimiento de Precios de Transferencia en la Administración Central era de 15 personas en 2004. Los mandos superiores para el departamento que vigila el cumplimiento de este tipo de contribuyentes se han pasado a la iniciativa privada. Bergman (2001) presenta la siguiente información al respecto.

Tabla 4.2. La administración tributaria en América Latina; una perspectiva comparada entre Argentina, Chile y México.

País	No. de empleados (a)	% asignado a fiscalización (b)
Argentina (1)	18,000	25%
Chile (2)	2,800	45%
México (3)	31,000	¿ .?

Cantidad de empleados y asignación al área de fiscalización C IDE

1. Incluye solo el personal asignado a la Dirección General Impositiva previo a la unión con la Administración General de Aduanas.
2. Parte de las funciones recaudatorias en Chile las desarrolla la Tesorería, que es independiente del SII (Servicio de Impuestos Internos).

3. Año 1997 Depurado de la administración del personal afectado a Aduanas.
(a) Personal redondeado (b) Porcentaje aproximado
Fuente: Argentina: Control de Gestión 1998, Chile SII (1999), México SAT (1999).

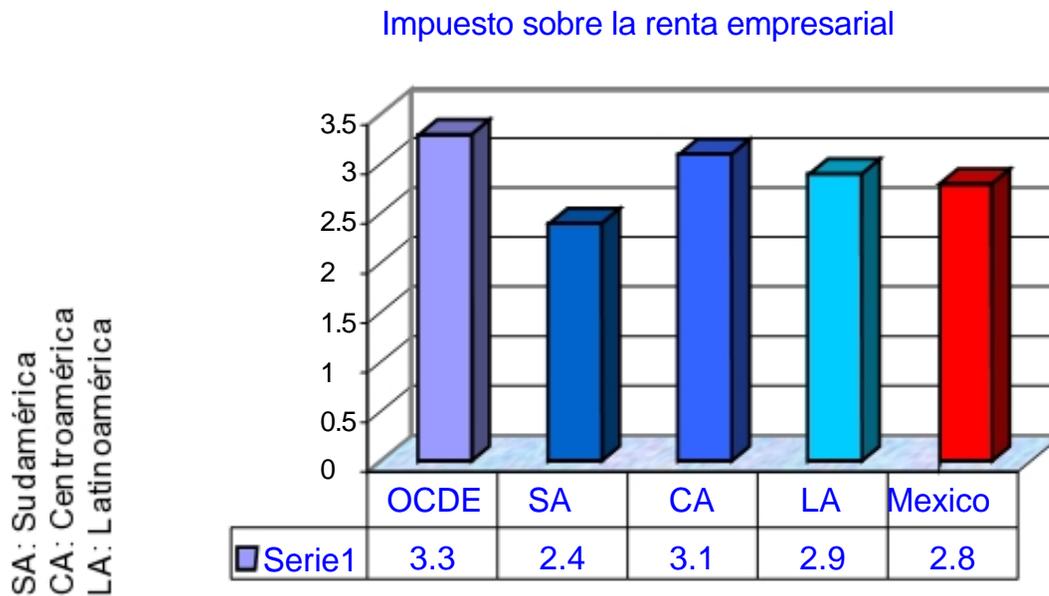
Del concepto de viabilidad (sostenibilidad) tratado en el punto número 2, Santaella (2001) considera que se refiere a la trayectoria planeada de antemano del superávit primario y, no a la trayectoria histórica del mismo, estudia esa viabilidad por el periodo 2000-2025, considerando la actualidad del país, indicando que si bien no se prevén problemas por ello en un futuro cercano, deberá reconocerse de las obligaciones contingentes del sector público fácilmente trasladada la política fiscal a una senda insostenible en el largo plazo.

Hernández, Scott, Andrés y Zamudio (2001) consideran necesario establecer porqué no se recauda, en el estudio que desarrollaron sugieren:

1. Por un sistema complejo con muchos tratamientos especiales, con huecos en la Ley, facilitando la elusión y evasión fiscal.
2. Deficiente sistema de recaudación.

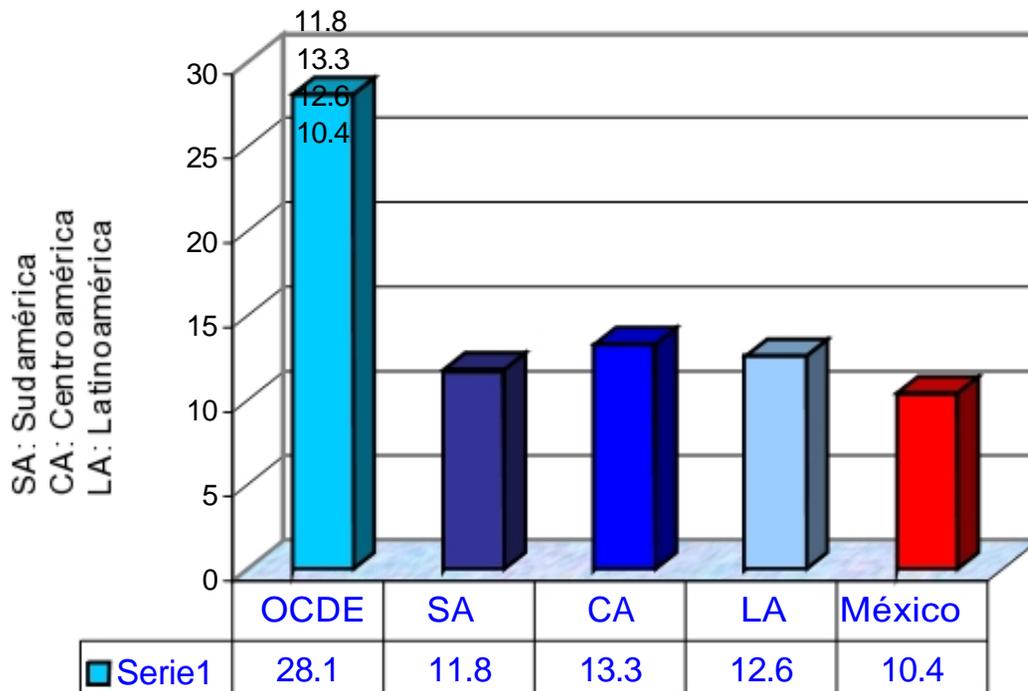
Continuando con la coincidencia en las causas que propician el fracaso de la recaudación que le corresponde a la Hacienda Pública, Chávez (2001) expone que las reformas fiscales han fracasado por el bajo crecimiento económico. La limitada expansión de la base de causantes, la tortuosa administración tributaria y los pobres combates a la elusión y evasión fiscal.

Figura 4.1. Comparativo de la carga fiscal en función del PIB para las empresas 2001



Fuente: SHCP (2001), porcentaje de recaudación con respecto del PIB.

Figura 4.2. Comparación Internacional de los ingresos tributarios de México, respecto de las diferentes tasas de economías desarrolladas, similares y en desarrollo Sudamérica, Centroamérica, Latinoamérica y OCDE sin incluir México. 2001.



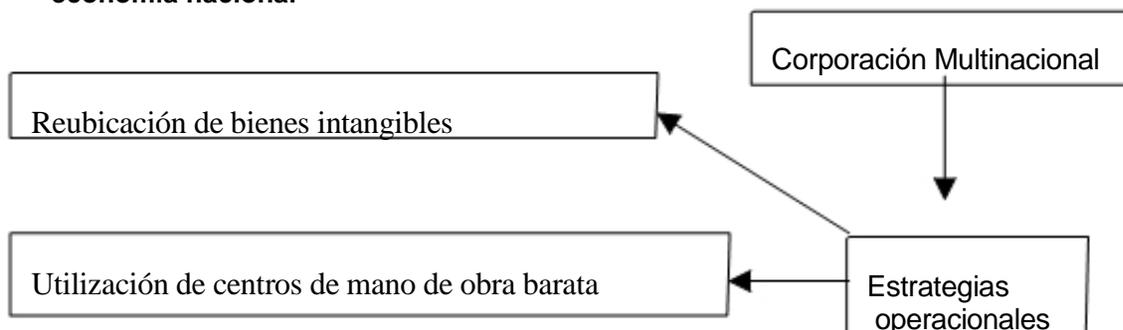
Fuente: SHCP (2001) porcentaje de recaudación con respecto del PIB.

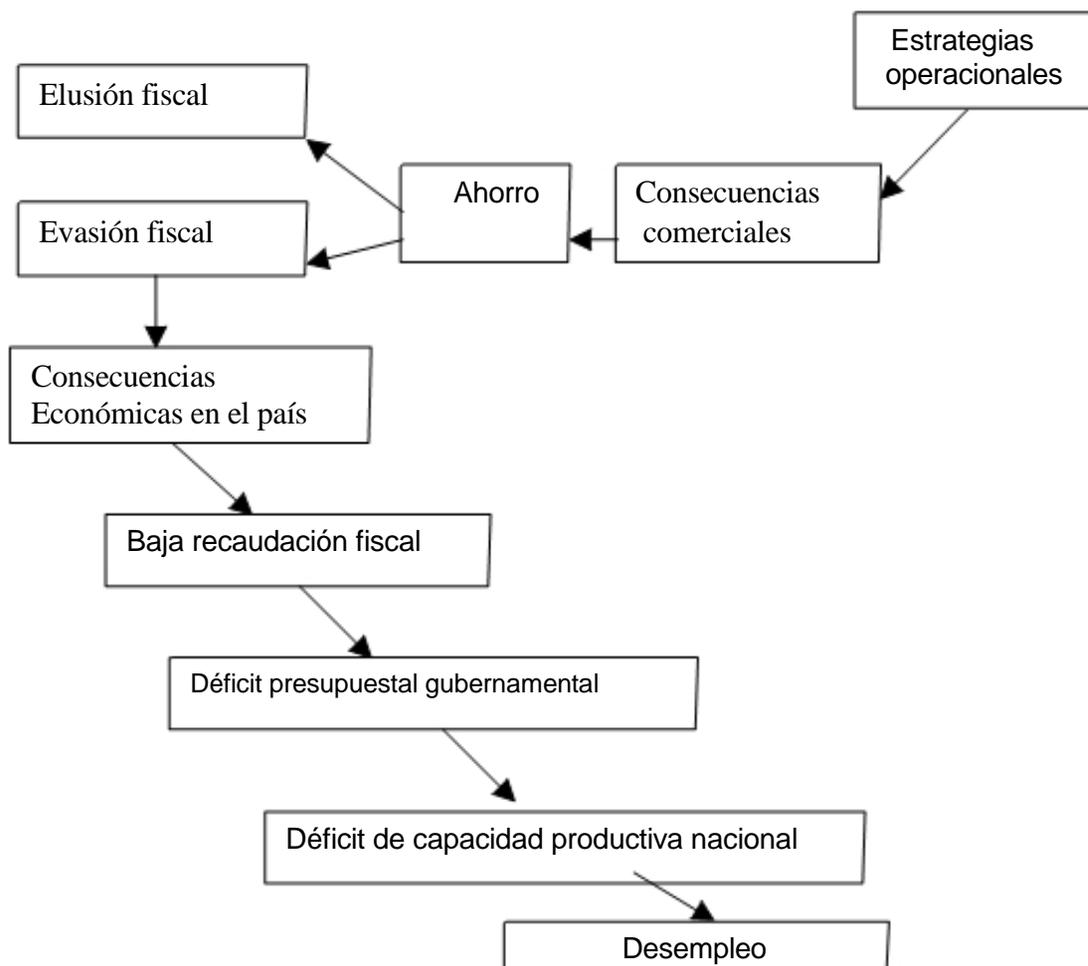
Las figuras anteriores permiten observar que en función de nuestro entorno geográfico, sin las potencias que representan Estados Unidos y Canadá, cuyas cifras se encuentran incluidas en los datos que presenta la OCDE, México tiene la menor carga fiscal en función de porcentaje y aun con esto, tiene menores ingresos tributarios.

Esto confirma la importancia del tema y poder determinar, si el actuar de las organizaciones transnacionales y la excesiva reglamentación fiscal en México, comparado con sus principales socios comerciales y con la OCDE, que se presenta en el Anexo 1, impactan en la disminución de los ingresos fiscales y como consecuencia de esto, en el no cumplimiento de las funciones sociales del gobierno. Coinciden en este punto Gropp, Kostial (2001), indicando que la habilidad de las empresas multinacionales por minimizar su carga impositiva o escapar en su totalidad de ella, tiene considerables implicaciones en la estructura fiscales de esos países, con posibilidad de ocasionar retroceso en la estructura de los sistemas impositivos, gran déficit presupuestal o una reducción en el gasto público.

La figura 4.3 permite observar lo que se pretende probar con la presente investigación, partiendo de las estrategias comerciales de las empresas multinacionales, en el ámbito fiscal de los precios de transferencia. Latapí (2003); Gropp, Kostial (2001) coinciden en este aspecto, al considerar que la práctica nociva entre Estados por atraer la IED, puede generar distorsión del comercio e inversión pudiendo llevar a la erosión de las bases impositivas nacionales.

Figura 4.3. Desempeño de los grupos multinacionales y sus consecuencias en la economía nacional





Fuente: El formato y la información es de Ernest&Young (2003) la traducción y adecuación de la información respecto de México por M Puente (2006)

Lo excesivo y complejo de los requerimientos fiscales es una realidad, es tema vigente que cada vez toma más relevancia, tanto para las autoridades fiscales como en las empresas. OCDE (1999) en un estudio elaborado sobre nuestro país, como medidas adicionales recomiendan algunos mecanismos para reducir la evasión fiscal, medidas de mayor control sobre los contribuyentes y las auditorías que se les practican. Gropp, Kostial (2001) establecen que los países no han ampliado su base de contribuyentes, en forma conjunta con la disminución de las tasas, según el estudio efectuado en los países miembros de la OCDE, entre 1988 y 1997 éstas se redujeron de un 44 por ciento a un 36 por ciento en términos generales.

El resumen de la evolución en la reglamentación fiscal en nuestro país presentado anteriormente, confirma lo expresado en el párrafo que antecede en

cuanto a lo excesivo y, complejo. Sin embargo, aún con el interés observado por la autoridad fiscal, se hace necesario una reglamentación que sea precisa, viable y de acuerdo a la realidad del país como ya se había mencionado, que facilite el cumplimiento por parte de los contribuyentes y sea acorde con: el interés del gobierno federal, de la apertura comercial, de la inversión y del pago justo de impuestos como resultado de esas operaciones comerciales.

Esta necesidad se ve confirmada por el estudio de los maestros investigadores de la Universidad de Florida Simon Pak y John Zdanowicz (2001), en el cual determinan que la reglamentación fiscal sobre precios de transferencia en la Unión Americana, no evitó la evasión fiscal en operaciones de comercio exterior en el año 1999 por 42 billones de dólares. Bergman et al (2005) hacen mención del trabajo presentado por estos autores en 2001, en el cual indican que encontraron en su estudio que los tres países que en el año 2000 realizaron mayor elusión por medio de Precios de transferencia son Canadá, Japón y México (en ese orden), en relación al comercio con los EUA, haciendo notar que estos países son los principales socios comerciales en el año de su investigación.

La anterior referencia permite observar que sí en ese país, aun con el régimen fiscal establecido, los recursos humanos y económicos con que cuentan, no han podido evitar la evasión, se hace necesario una investigación que permita a la autoridad fiscal de nuestro país, visualizar y tomar conciencia de que tal vez un modelo de organismos internacionales no siempre puede ser un esquema adecuado para nuestra realidad económica, política y social para enfrentar con éxito el objetivo de la recaudación. No se puede descartar la experiencia de esos organismos respecto del tema, se trata de encontrar un modelo que se adecue a la realidad del país.

La excesiva reglamentación, los constantes cambios en las mismas por medio de la Resolución Miscelánea, las exenciones vía los regímenes especiales y la economía informal, representa para las empresas enfrentar desafíos, tanto en el cumplimiento de los requerimientos de la autoridad fiscal como en el aspecto financiero, para cumplir en este caso en especial con la normatividad de precios de transferencia.

4.2. Investigaciones sobre empresas multinacionales

Ornelas y Córdova (2002) llevaron a cabo una investigación en la que demuestran, que si bien se ha hablado de el declive de la supremacía de las empresas estadounidenses, son consideraciones vertidas sin la debida atención, determinado que éstas conservan la supremacía mundial, realizando en el periodo estudiado 1980, 1985-1997, 2000, el 38,6% de las ventas y 48,4% de las ganancias totales de la muestra (valores medios ponderados). Las empresas de Japón aparecen como las principales competidoras de Estados Unidos, con participaciones de 20,5% de las ventas y 9,3% de las ganancias.

Las empresas de Inglaterra destacan por controlar más de 13% de las ganancias totales.

Se establece en esta investigación, como notable, la forma literal del liderazgo estadounidense en el control de las ganancias. Los valores anuales de las ganancias muestran la gran ventaja que posee este grupo de empresas sobre sus competidores a lo largo de todo el periodo de estudio. Se advierte una tendencia ascendente de las ganancias de las empresas de Estados Unidos a partir de 1992, frente a un lento crecimiento de las ganancias de los otros grupos. En el año 2000, 192 empresas estadounidenses realizan casi 250 mil millones de dólares de ganancias, casi siete veces más que su más cercano competidor, las empresas de Japón.

Corroborando lo anterior Diewert, Alterman, Eden (2004) consideran la importancia de las operaciones entre empresas del mismo grupo, haciendo referencia al Reporte del Buró de Análisis Económico para el 2000, estableciendo que EUA tuvo exportaciones por 241 billones de dólares (31%) e importaciones por 452 billones (37%) éstas cantidades corresponden a partes relacionadas.

Se relacionan los dos párrafos anteriores por considerarlos importantes para la presente investigación al pretenden probar la hipótesis de evasión con las empresas que representen en nuestro país, el mayor porcentaje de IED y su manejo de los precios de transferencia.

El Grupo Ad hoc de expertos sobre cooperación internacional en cuestiones tributarias (2003) consideran que se deben elaborar directrices con miras a la promulgación de legislación que fomente los impuestos directos e indirectos sobre la premisa de un fortalecimiento de la base impositiva, evitando el trato preferencial de un

uso particular del comercio electrónico, y sobre la base de los principios de transparencia, certidumbre, eficacia, eficiencia y no discriminación.

Avi-Yonah (2001) en la 11ª reunión de estos expertos, considera que la Organización Mundial de Comercio (OMC) es un candidato más atractivo para crear una “organización tributaria mundial”. Tiene muchos más miembros que la OCDE y los países en desarrollo están mucho mejor representados (y tienen auténtico peso, como lo demostró la última contienda para elegir al Director General). Además, como se indicó antes, sus normas ya abarcan y prohíben la mayoría de las modalidades de competencia fiscal perjudicial identificadas por la OCDE

Una objeción importante a lo expresado en el párrafo anterior es de Robert Green citado por Avi-Yonah, el cual arguye, que la necesidad de que la OMC resuelva diferencias comerciales de manera legalista se basa en dos características que suelen estar ausentes en el contexto fiscal; la retorsión y la falta de transparencia.

La retorsión es una característica de juegos del tipo “dilema del prisionero” y garantiza que los participantes tengan incentivos para cooperar. En un juego de confianza (búsqueda del máximo beneficio), ambos jugadores cooperan, si pueden estar seguros de la cooperación del otro jugador. En el primer caso, se necesita de una configuración institucional para gestionar las estrategias de retorsión, mientras que en el segundo se le necesita, para facilitar la información requerida para que haya confianza.

Estos dos conceptos son problemas graves en el contexto de la competencia fiscal, ejemplos; en el caso de las inversiones de cartera, los EU comenzaron una espiral descendente aboliendo su impuesto de retención en la fuente y otros países respondieron (es decir, aplicaron la retorsión) aboliendo sus propios impuestos. En la situación actual, ningún país se atreve a restaurar esos impuestos sin una garantía adecuada de que otros países harán lo propio.

Para la IED, los países han adoptado incentivos fiscales o normas de aplazamiento o exención para sus sociedades multinacionales residentes, en respuesta a las medidas de otros países, y temen cambiar esas políticas sin estar seguros de que los demás los seguirían. La soberanía es otra de las objeciones para conceder

facultades a la OMC en materia fiscal, los países no se fían de renunciar a ella sobre cuestiones fiscales, que es el fundamento de su capacidad para ejercer su poder nacional. Especialmente en los EU, su renuncia casi provocó el fracaso de la Ronda de Uruguay, al insistir en último momento, en excluir los impuestos directos del ámbito del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS).

Avi-Yonah (op. cit), considera en el punto anterior que no necesariamente es verdad la objeción del señor Green, al considerar que el análisis a la OMC, demuestra que esta ya tiene jurisdicción sobre la mayoría de las modalidades de competencia fiscal perjudicial, de manera que no hace falta ampliar mas sus facultades. Aún si él tuviera razón, de conformidad con el régimen del GATT, todas las decisiones se deben tomar por consenso, es decir, con el acuerdo de la parte de cuyo régimen se trata.

Su propuesta es; la creación de una organización multilateral con facultades normativas diferentes de la OMC, pero, con una composición igualmente amplia, considerando que las Naciones Unidas son obviamente un ámbito apropiado para crear una organización de este tipo.

En la conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo, el Grupo de alto nivel dirigido por el Dr. Ernesto Zedillo, formuló recomendaciones con miras al establecimiento de un marco institucional para la creación de una organización internacional o foro de cooperación internacional en cuestiones de tributación, respaldando en forma concreta la creación de una organización fiscal internacional que se encargara de cuestiones en materia de tributación, como la elaboración de procedimientos de arbitraje, el intercambio de información relativa a la evasión de impuestos, la recopilación de estadísticas y las actividades de vigilancia.

La recaudación fiscal baja crea un delicado problema de decisión política, esto genera que la autoridad tenga que decidir entre:

- Incrementar la deuda pública
- Aumentar la recaudación de impuestos
- Mantener los niveles de gastos bajos y volátiles

Considerando que la deuda externa es mayor del 40% del PIB, un financiamiento que aumente el déficit actual no parece ser una opción recomendable, además de

correr el riesgo de perder credibilidad entre los inversionistas, efecto que sobrepasaría los beneficios del gasto público adicional.

El incremento en la recaudación tributaria como medio para financiar el gasto que representen altos beneficios sociales y económicos (salud, educación, capacitación, infraestructura física) es visualizada como la mejor opción, siempre que el gobierno mantenga un aparato burocrático “pequeño” y minimizar la carga tributaria mediante una estructura fiscal óptima.

4.3. Evasión y Elusión en ISR

Se incluye la siguiente información, aun cuando no tiene autoría personal, al considerarla de importancia por la siguiente razón: que los encargados de aprobar las cuentas nacionales y la política fiscal del país estén consientes de lo que la evasión representa en los números nacionales. Sin embargo, no hay en este momento de su parte, una propuesta eficaz y viable para combatirla.

Una definición de lo que se considera un punto importante de esta investigación es la de evasión y elusión fiscal, considerando que las contenidas en el estudio de Bergman et al (2005), es explícita: la evasión fiscal no se encuentra como regla general en lagunas o imperfecciones de las normas contenidas en el marco legal (en este caso, la LISR), sino en específico, en la capacidad de la administración tributaria para fiscalizar y descubrir la omisión. La evasión fiscal no atiende como principio general a un problema de ley, sino a uno de administración tributaria.

La elusión aunque genera el mismo efecto de evitar o disminuir la carga fiscal se lleva a cabo mediante mecanismos de planeación que no se encuentran restringidos por la Ley. Por lo tanto, se trata de estudiar cuidadosamente los esquemas generados por el contribuyente y tener una respuesta legislativa para evitarlos. Consideran entonces que la elusión es una práctica realizada típicamente por contribuyentes de altos ingresos con negocios internacionales Figueroa (2001) expresa, que las circunstancias en que son firmados los tratados comerciales en cierta forma, habilitan éstas vías de elusión y/o evasión cuya detección es en algunos casos, compleja, más aún para las administraciones fiscales de los países en desarrollo por deficiencias que

se observan en su desempeño, ya sea por falta de recursos humanos o de orden material.

Coinciden con parte de lo expresado a lo largo del texto, que si bien se considera que es conveniente seguir los pasos que se deciden en foros internacionales para combatirlos (guías OCDE), es necesario considerar que los lineamientos deben adecuarse a las posibilidades reales de administración de cierto tipo de legislación (paraísos fiscales, precios de transferencia). El esfuerzo de México no puede ser únicamente seguir las directrices marcadas por los cánones internacionales creadas en países desarrollados, con mayores posibilidades en términos de la administración pública.

López (2003) en el documento preparado para la Reunión del Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación, hablando de los convenios de arbitraje en la comunidad europea, reconoce que los lineamientos de la OCDE son los generalmente aceptados. Sin embargo, la aplicación detallada de estos métodos puede variar según los países y en ciertas operaciones es notoriamente difícil determinar el precio en régimen de independencia (de mercado). Incluso cuando la empresa trata de fijar los precios de acuerdo al mercado, no hay garantía de que la administración fiscal coincidirá con esa interpretación.

Gurtner (2004) indica que los países en desarrollo pierden al menos 15,000 millones de dólares al año por la evasión fiscal de sus elites adineradas. Refiere también que en un seminario de la Fundación Friedrich Ebert, celebrado en NY en 2002, los representantes de los países en vías de desarrollo hicieron un enérgico llamado desde su punto de vista, al indicar que USA y UE actúan como paraísos fiscales para sus propios ciudadanos ricos que buscan evadir impuestos en sus países de origen.

Los asistentes a este seminario también hacen mención sobre la falta de reglamentación de la competencia fiscal internacional y de las prácticas tributarias perjudiciales y considera que estos conceptos son los responsables de la pérdida de al menos 35,000 millones de dólares anuales.

Es obvio que los países en vías de desarrollo intentan proteger su base gravable y autores como los mencionados anteriormente, indican que esto solo se podrá

contrarrestar mediante iniciativas globales, la OCDE estableció un programa para eliminar las prácticas fiscales perjudiciales dentro y fuera de los países miembros. Este organismo promueve también el intercambio de información con las autoridades fiscales y el sector financiero. Figueroa (2001) considera que la planificación tributaria por definición no implica necesariamente, evasión fiscal. Sin embargo la misma facilita, cuando existe un tratado, reducir o postergar ciertas obligaciones fiscales.

En la Primera convención Nacional Hacendaria en el Foro Regional de la mesa II: Ingresos, Propuestas y Diagnóstico, que se llevó a cabo en Marzo de 2004 en el punto marcado como 4, consideran la importancia de la evasión y elusión y diagnostican lo siguiente:

1. En materia de impuestos directos no existe una metodología estándar para estimar la evasión o el grado de incumplimientos de estos impuestos
2. Existen diversas metodologías para la estimación de la evasión del IVA, la cual en términos generales se define como la brecha entre el IVA potencial y la recaudación real.
3. El Centro de Investigación y docencia Económicas A.C. (CIDE) estimó para el caso de México, la evasión de 2001, empleando diversas metodologías.

En este mismo punto entre otras consideraciones, mencionan los resultados de un estudio informal elaborado por la Facultad de Economía de la Universidad Autónoma de Nuevo León, respecto de la economía informal que se consideran importantes para avalar la evasión y elusión en el país.

1. La economía subterránea equivale a 24.6 % del PIB
2. El potencial recaudatorios del ISR sería negativo en 0.10% del PIB, y una vez considerado el IVA, el potencial recaudatorio global sería del 0.42% del PIB.

Propuestas para combatir la evasión en el Grupo Ad Hoc de expertos sobre Cooperación Internacional en materia fiscal de la ONU (2002), el cual ya se ha referenciado en el texto, El FMI, el BM y la OCDE, lanzaron el Dialogo Tributario Internacional pero no llegaron a promover su iniciativa, también lo es el Foro Social Europeo celebrado en Florencia en 2002, en el cual, algunas Organizaciones no Gubernamentales (ONG) y movimientos sociales europeos que actúan en el ámbito penal financiero, fundaron la Red Europea por la Justicia Fiscal (RJF) para combatir la

evasión fiscal, en respuesta a las tendencias nocivas de la política fiscal internacional debidas a la globalización y, que inhibe la capacidad del estado para gravar debidamente a los contribuyentes adinerados y a las grandes corporaciones, encontraron que éstas tendencias tienen implicaciones muy importantes para el desarrollo, la democracia, los servicios públicos y la pobreza. En 2003 en el Foro Social Mundial, la RJF se amplió para convertirse en una red mundial, gracias a organizaciones de América del Norte y del Sur, en 2004 en el Foro Social Mundial de Mumbai, se amplió a Asia, faltando solo el apoyo de África para que sea realmente una Red Global.

Objetivos de la RJF

- Eliminar la evasión transnacional.
- Limitar el alcance de la evasión fiscal.
- Divulgar temas relacionados e informar a las partes interesadas.

En un primer borrador se incluye entre otros puntos:

- Eliminar la evasión fiscal transnacional y limitar el alcance de la misma, de modo que las grandes multinacionales y los individuos adinerados paguen impuestos de acuerdo con su capacidad económica.
- Incrementar la influencia de los ciudadanos en el control democrático de la aplicación de impuestos y restringir el poder del capital para dictar políticas fiscales exclusivamente en su propio interés.
- Restablecer un tratamiento fiscal similar para las diferentes formas de ingreso, invirtiendo la tendencia a trasvasar la carga impositiva hacia los ciudadanos corrientes.
- Suprimir los incentivos fiscales u el secreto que estimulan el flujo de salida de capitales para inversiones desde los países más necesitados de desarrollo económico.

4.4. Modelos de combate a la evasión

4.4.1. Modelo Chileno, estudio por el Servicio de Impuestos Internos (SII)

Ingresos tributarios vs Ley de Presupuestos y la variación, con base en la información de la Tesorería de la República. Se toman en cuenta los supuestos de la Ley

sobre los conceptos de crecimiento de la economía y la inflación. En el caso de crecimiento su base es el PIB

1. Un comparativo de los ingresos tributarios en moneda nacional de un año a otro y su variación.
2. Un comparativo de los ingresos tributarios en moneda nacional por un período de 5 años.

Métodos alternativos de medición de la evasión, sus ventajas y desventajas

1. Método muestral: se estima el porcentaje de evasión a partir de una muestra de contribuyentes. Se contrasta el impuesto declarado con el resultado de las auditorías practicadas a sus declaraciones. La diferencia entre el impuesto antes y después de auditorías (extendida sobre el universo de contribuyentes) da cuenta del nivel de evasión. La confiabilidad de la medición está determinada principalmente por la calidad y profundidad de las auditorías y por la representatividad de la muestra
2. Potencial teórico vía Cuentas Nacionales: este método consiste básicamente en calcular la base teórica a partir de una fuente de información independiente. Esta fuente corresponde por lo general al Sistema de Cuentas Nacionales. La recaudación teórica se estima aplicando la tasa impositiva legal a la base teórica construida con las Cuentas Nacionales y luego se le compara con la recaudación efectiva, de modo que la diferencia da cuenta del incumplimiento tributario agregado.

El primer método requiere que la muestra sea estrictamente representativa, reconocen que las estadísticas de casos detectados disponibles habitualmente en los departamentos de fiscalización por lo general no se pueden utilizar pues tienen un sesgo de selección. Además la calidad de los resultados de este método depende de la profundidad y calidad con que se practiquen las auditorías, ya que ellas pueden descubrir solo parte de la evasión total. Barra y Jorrat (1999) fiscalizando una muestra representativa de contribuyentes y extendiendo luego sus resultados al universo de ellos.

La ventaja relativa de este método es, el poder aplicar técnicas estadísticas para definir niveles de confianza y precisión para los resultados, clasificar los mismos por categoría y la validación de determinadas hipótesis. Una desventaja relativa es que sólo permite obtener medidas de la variable para el año o mes en que se realiza.

El segundo método, tiene como principal limitante que la precisión de sus resultados se encuentra condicionada por la propia confiabilidad del sistema de Cuentas Nacionales. Ejemplo, si en su construcción se utiliza información tributaria, el potencial teórico pierde independencia y la estimación de evasión resulta subestimada.

Consideran que este método, cuando se aplica a gravámenes directos que constan generalmente de tasas progresivas, se torna menos ventajosa por la cantidad de supuestos que se requiera aplicar para llegar a construir una aproximación razonable de la recaudación teórica.

Presenta en el año 2000 una estadística del personal ocupado y del porcentaje de este, que está destinado a la fiscalización en un período de 10 años, una estadística del número de contribuyentes en los tres impuestos más importantes y su variación en porcentajes en un periodo de 10 años y una estadística del número de contribuyentes por fiscalizador ocupado en los principales impuestos por un periodo de 10 años.

Además se presenta una estadística por países miembros de la OCDE, en el cual se determina en la primera columna el indicador de costo completo de recursos asignados a las administraciones tributarias de los países entre el PIB y en la segunda columna el número de habitantes por funcionario.

Operación Renta, Toro (1995) citado por Bergman (2001) indica que todas las declaraciones del Impuesto a la Ganancia son procesadas por un sistema que analiza desvíos significativos. En la sede central se determina que declaraciones serán revisadas en agencia, en función del grado de desvío (sospecha) y de los recursos humanos disponibles. Un reducido número de ejecutivos genera un calendario de revisiones y gira a las agencias su "calendario de trabajo". Típicamente 120 agentes revisan un 8%-10% de las declaraciones y reportan resultados a sede central. Este es un esquema simple de verificación que condiciona a los contribuyentes a ser cautos en sus declaraciones. Funciona en Chile desde 1984 y, recientemente se inauguró un esquema

comparable para IVA. Ni Argentina ni México poseen hoy un sistema cercanamente similar.

4.4.2 Modelo Perú, efecto fiscal

Mostajo (2002) indica que aún este país con evidente fragilidad en las finanzas públicas, un cuestionable sector público, la no existencia de planes sectoriales de naturaleza estratégica e integradora y, un ineficiente e improductivo manejo del gastos público, hacen imprescindible el logro de un pacto fiscal, buscando una redefinición o reformulación de un Estado más moderno, eficiente, eficaz y más equitativo. Pensando que esto es muy similar a la situación de México, a continuación se relacionan los competentes que la autora destaca en su investigación.

1. Consolidar un ajuste fiscal que permita enfrentar las fluctuaciones económicas, independientemente del origen de sus causas
2. Incrementar la productividad del gasto público, a través de un reordenamiento de funciones institucionales. Introducción de criterios de eficiencia, eficacia y calidad en la gestión pública. Introducción de nuevos agentes prestadores de servicios sociales.
3. Dotar de transparencia a la acción gubernamental y minimizar las practicas cuasi fiscales. Promover y resguardar la equidad.
4. Robustecer la institucionalidad democrática en pro de mantener niveles de ingresos y gastos compatibles con el equilibrio macro y el crecimiento económico de garantizar una utilización de recursos acorde con los objetivos y planes del Estado, de incentivar el uso eficiente de los recursos públicos.

4.4.3 Modelo Australia

Según el autor (Murray 2004) México tiene un cierto paralelismo con Australia, al ser economías abiertas, de mediano ingreso, comprometidos con el libre comercio, ambos democráticos, exportan petróleo y cuentan con sectores agrícolas de tamaño considerable por lo tanto, sus políticas económicas requieren pasar por procesos políticos similares, y considera que la principal similitud ocurre en el terreno fiscal.

Ambos países buscan alcanzar una situación de finanzas públicas sostenible y aumentar su credibilidad en los mercados financieros, enfrentando presiones fiscales de largo plazo en términos de mayores necesidades futuras de gasto. En el caso de México éstas necesidades son en el campo de la educación, salud, vivienda e infraestructura. Esto deberá alcanzarse sin crear gran desequilibrio fiscal.

Australia tiene como principales características de su sistema fiscal las que se muestran en la tabla 4.3.

Tabla 4.3. Australia: Sistema fiscal y estadísticas

Recaudación de impuestos	30% del PIB (90's)
Impuesto a las ganancias de capital	80's
ISR	Dependencia para la recaudación Eliminación de la depreciación acelerada Ajustes en los cálculos de depreciación, basados en la vida efectiva de los activos Disminución de la tasa del 46% al 30%
IVA	10% exenciones; educación, salud y alimentos básicos El IVA incremento los precios a los consumidores. Medida para contrarrestar el efecto: reducción en las tasas de ISR de las personas. Tasa marginal máxima para las personas es de 47%, el cual se paga a partir de 40,000.00 dólares americanos (60,000.00 dólares australianos)
Reformas impositivas	Con el objetivo orientado a mejorar la productividad y estimular el crecimiento económico.
Retos	Comprobar el comportamiento de su política fiscal en época de desaceleración o recesión. En la crisis asiática no se vio afectada por tener una moneda fuerte y, bajas tasas de interés
Crecimiento del PIB	3 componentes: población, la participación de la fuerza laborar y, la productividad.

	<p>Las dos primeras combinadas forman la base del empleo necesaria para el crecimiento del PIB.</p> <p>La productividad, junto con el empleo, da por resultado la tasa de crecimiento del producto.</p>
Políticas a considerar:	<ul style="list-style-type: none"> • Contar con impuestos competitivos al capital • Mantener una política liberal hacia la IED • Los dos puntos son claves para estimular flujos de capital e inversión foráneos necesarios para que aumente la productividad • Para evitar que la mano de obra calificada emigre, se debe contar con impuestos competitivos al trabajo
Importancia de la reforma impositiva	<ul style="list-style-type: none"> • La política de ampliar las bases tributarias y bajar las tasas impositivas son la piedra angular para incrementar la eficiencia • Equidad, punto a considerar • Presiones de la competencia mundial a la baja de impuestos al capital internacional y al trabajo calificado
Dificultad	Incrementar la razón de impuestos a PIB

CAPITULO 5. METODOLOGIA

En este capítulo se describe el trabajo realizado para probar las hipótesis planteadas, se inicia con la exposición de las mismas en las cuales se centra el trabajo de investigación. A continuación se describe el origen del método utilizado para demostrar la evasión o elusión por parte de las empresas multinacionales (controladoras y controladas) y el procedimiento mediante el cual se demuestra la violación a los principios jurídicos y tributario de la reglamentación sobre precios de transferencia entre partes relacionadas.

H₁ La regulación fiscal sobre precios de transferencia entre partes relacionadas (empresas multinacionales) no ha disminuido o evitado la evasión o elusión tributaria.

H₂ La regulación fiscal en México sobre precios de transferencia entre partes relacionadas no cumple con el principio de constitucionalidad y legalidad, y del principio tributario de seguridad.

Para la comprobación de la H₁ se siguió la metodología del excedente de explotación de cuentas nacionales aplicada en la investigación de Barra y Jorrat en 1999 para estimar la evasión en el ISR de Primera Categoría¹ en Chile. En México, Hernández, Zamudio, Núñez y Jarillo (2004) utilizaron también esta metodología sobre evasión fiscal del IVA, y consideran que lo hacen de una forma más fidedigna al combinar el sistema de cuentas nacionales y la encuesta nacional de ingreso-gasto de los hogares. Bergman, Carreón, Hernández (2005) utilizaron el mismo procedimiento que Barra y Jorrat para calcular la evasión del ISR de Personas Morales (ISRPM) de los ejercicios fiscales 2002 y 2003, desarrollo que se puede ver a detalle en el Anexo 5.

¹ Equivalente al ISR de personas morales en México.

En el apartado 4.1. se detallan las etapas del trabajo desarrollado por Bergman, et.al (op.cit) y, en el apartado 4.2 se establecen dos etapas o pasos como la aportación de este trabajo de investigación, que permiten determinar para el ejercicio 2002 el grado de participación de los grupos multinacionales (grandes contribuyentes) en el ingreso nacional, en la recaudación de ISR y en la evasión estimada de ISR para las personas morales, avalando el procedimiento en el capítulo 5, con los datos de la autoridad fiscal (extraoficial), al no contar con información de dominio público. En el apartado 4.3 se resume lo que se desarrollará en el capítulo siguiente para demostrar la violación por parte de la autoridad fiscal a los principios de constitucionalidad, legalidad y seguridad al establecer en la regulación sobre los precios de transferencia entre partes relacionadas la obligación de observancia de las guías de la OCDE.

5.I. Metodología de las Cuentas Nacionales para estimar la evasión del ISR por las personas morales

Inicia como en cualquier empresa o negocio, obteniendo lo que se denomina Resultado Tributario(RT), a través de las Cuentas Nacionales y de adecuaciones a los números nacionales según la carencia de información pública específica, este proceso se observa a continuación en la siguiente fórmula.

$$RT = IB - CD -GNPR - AE + GR + CM (1a)$$

En donde: RT es Resultado tributario del periodo y se obtiene de restar a los Ingresos Brutos (IB), el costo de los bienes y servicios (CD), los gastos necesarios para producir rentas o gastos administrativos (GNPR) y las rentas o actividades exentas (AE); y adicionando los gastos rechazados (GR) lo que se conoce en una contabilidad de negocio como gastos no deducibles y la corrección monetaria (CM).

Se debe tomar en cuenta que el ISR de personas morales se aplica sobre la utilidad que se obtiene de disminuir a los ingresos acumulables según la legislación fiscal, las deducciones autorizadas por la misma. También es conveniente señalar que si el resultado es negativo (pérdida) la base y el impuesto son cero, y la pérdida fiscal de esos ejercicios podrá disminuirse de la utilidad fiscal de ejercicios posteriores, cuando se dé pérdida para efecto de ISR, se aplica en este caso el Impuesto al Activo.

Con el Resultado Tributario es posible determinar el ISR de las empresas. En México no es fácil la obtención de la información, por cuestiones legales y/o institucionales e inclusive políticas, siendo esta situación uno de los argumentos de la presente investigación, las empresas que publican su información son únicamente las que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores.

La situación anterior propicia que se utilice esta metodología, que de alguna manera permite obtener los elementos necesarios a nivel nacional como lo son las Cuentas Nacionales y las estimaciones en los determinados rubros en los que no se cuenta con información pública específica y suficiente.

La metodología de Excedente de Explotación

El excedente de explotación (EE), es el concepto de lo que en términos de la Administración y de la Contaduría Pública se conoce como utilidad o pérdida del ejercicio antes de impuestos y en términos de esta metodología representa la retribución al riesgo empresarial derivadas de la actividad productiva de la unidad económica. Expresado de otra forma, se define como la producción bruta a precios del productor menos la suma del consumo intermedio, la remuneración de los asalariados, el consumo de capital fijo y los impuestos indirectos menos los subsidios.

Se considera que el Excedente solo pueden obtenerlo las industrias o productores de mercado, el excedente neto de explotación se obtiene de la siguiente fórmula:

$$\text{ENE} = \text{VBP} - \text{CI} - \text{RS} - \text{CCF} - \text{CIS} - \text{IISI} \quad (2a)$$

En donde, ENE es el Excedente neto de Explotación y se obtiene de restar al Valor bruto de la producción (VBP), el consumo intermedio (CI), las remuneraciones a los trabajadores (RS), el consumo de capital fijo (CCF), las contribuciones imputadas sociales (CIS) y los impuestos indirectos IISI.

Los datos para determinar el concepto anterior, se toman de las cuentas nacionales, y los cálculos corresponden a estándares internacionales de acuerdo al INEGI. Las estimaciones públicas se obtiene para los ejercicios 2002 y 2003 y del resultado del ejercicio 2002 se determinará la participación de las empresas multinacionales (grandes contribuyentes) en la evasión estimada de las personas morales.

En el concepto de consumo de capital, se hace la observación de que la depreciación legal puede diferir de la depreciación que utiliza el contribuyente, considerando que en régimen estable no debiera esperarse ningún sesgo por este concepto, supuesto que se toma en cuenta para determinar la evasión. Se hace énfasis sobre el ENE debiendo considerarlo siempre como una aproximación de las utilidades que generan los diferentes agentes como empresas, personas físicas con actividad empresarial, hogares e instituciones sin fines de lucro.

El siguiente paso es obtener, como se menciona al inicio de esta metodología, el ingreso líquido gravable o base gravable según los conceptos fiscales, de los contribuyentes sujetos a ingreso efectivo con la definición de excedente de explotación en el SCN.

$$RT = ENE - D - PEA - DON - AE \quad (3a)$$

En donde, RT es el Ingresos líquido gravable y se obtiene de restar al Excedente neto de Explotación (ENE), las deducciones de ley que se marcan en la Ley de ISR (D), las Pérdidas de ejercicios anteriores (PEA), las donaciones (DON) y las actividades e ingresos exentos (AE)

Como en México el Excedente Neto de Explotación (ENE) incluye tantos los resultados positivos como negativos (utilidades, pérdidas), el resultado anterior se ajustará para determinar de este excedente neto de explotación, cual es el porcentaje que corresponde a las personas morales, y se utiliza la siguiente fórmula:

$$BGPM = ENEPM - D - PEA - DON - AE \quad (4a)$$

En donde, BGPM que es la Base gravable de las personas morales se obtiene de restar al Excedente de neto explotación de las Personas Morales (ENEPM), las Deducciones por ley de ISR (D), las Pérdidas de ejercicios anteriores (PEA), los donativos y, las actividades o sectores como son; agricultura y autotransporte, exentos del ISR (AE).

Estimación de la recaudación teórica

Con la base gravable de las personas morales (BGPM), se está en posibilidad de obtener la recaudación teórica potencial (RP), al aplicarle la tasa de impuesto sobre la base gravable y, descontando del resultado los créditos (o gastos fiscales) aplicados efectivamente por los contribuyentes (CE), el cual se expresa de la siguiente forma:

$$RP = BGPM * T_t - CE \quad (5a)$$

En este apartado cabe hacer mención que los créditos o gastos fiscales que se mencionan, son los incentivos fiscales para los contribuyentes según el Artículo 219 de la LISR vigente en el ejercicio 2002 y hasta la fecha, el cual señala; la aplicación de un crédito fiscal equivalente al 30% de los gastos e inversiones realizados en el ejercicio, en investigación o desarrollo de tecnología, contra el impuesto causado.

En este renglón se hace notar que es imposible estimarlos teóricamente, por lo cual se excluye la posibilidad de evasión por el abultamiento de éstos, lo cual puede generar una subestimación de la evasión.

Estimación de la evasión

Ahora es posible estimar el monto de la evasión y, se expresa de la siguiente forma:

$$EVA = RP - RO \quad (6a)$$

En donde, el monto de la evasión (EVA) se obtiene de restar a la Recaudación Potencial (RP), la recaudación efectiva observada (RO).

En el caso de México, en la recaudación efectivamente observada se hace la aclaración de que incluye tanto el ISR como IMPAC. En los datos estadísticos que publica la SHCP, no se encuentra ninguna información en donde se detalle únicamente el ISR.

La tasa de evasión expresa el monto de la evasión como porcentaje de la recaudación teórica, de la siguiente forma.

$$TEVA = (EVA / (RP)) * 100 \quad (7a)$$

En donde, TEVA es la Tasa de evasión y se obtiene del resultado de dividir el monto de la evasión estimada (EVA), entre la recaudación potencial (RP), multiplicando el cociente por cien para expresarlo en por ciento.

5.2 Participación por la Empresas Multinacionales (Controladoras y Controladas) en el monto estimado de evasión de ISR por las personas morales

La aportación básica en este trabajo para probar la primera hipótesis en esta investigación se basa en las etapas o pasos que se desarrollan a continuación para determinar la participación en la estimación de la evasión en ISR, de las empresas controladoras y controladas, siendo éstas, solo dos de las fracciones de lo que la autoridad fiscal clasifica como grandes contribuyentes en su padrón.

Se tomaron únicamente estos renglones, al coincidir y corroborar con la definición vertida al inicio del presente trabajo, ya que éstas cumplen con uno de los requisitos de la misma autoridad para poderlas considerar como partes relacionadas y este es la participación accionaría en forma mayoritaria, además lo que este grupo de grandes contribuyentes representan en la recaudación total de ISR, y los cuales son en su mayoría sujetos de la reglamentación fiscal sobre precios de transferencia entre partes relacionadas.

El primer paso es establecer la participación en la evasión en el ISRPM por parte del universo de grandes contribuyentes.

$$EVAPMGC = EVAPM * PGCRN \quad (1b)$$

En donde: EVAPMGC es la Evasión de las personas morales grandes contribuyentes y se obtiene de multiplicar Evasión de ISR de personas morales (EVAPM) por el Porcentaje de aportación de los grandes contribuyentes en la recaudación nacional PGCRN.

Con el resultado anterior, en forma específica, se está en posibilidad de estimar el porcentaje con el cual participarían en la evasión de ISR, las empresas multinacionales (controladoras y controladas), expresado de la siguiente forma:

$$EVAECC = EVAPMGC * TASA \quad (2b)$$

$$TASA = (ECC/PGGC) * 100$$

En donde la Evasión de las empresas multinacionales (controladoras y controladas) (EVAECC) es el resultado que se obtiene de multiplicar la Evasión estimada de las personas morales grandes contribuyentes (EVAPMGC), por la Tasa que se calculará dividiendo el número de empresas controladoras y controladas (ECC) entre el total de empresas en el Padrón General de la Secretaría de Hacienda y Crédito

Público de Grandes contribuyentes (PCG) en el año 2002; el cociente así obtenido se multiplicará por cien y se expresará en por ciento.

5.3 Análisis documental jurídico para determinar la violación a los principios de constitucionalidad, legalidad y seguridad en la reglamentación fiscal sobre precios de transferencia entre partes relacionadas.

Para probar la H₂ considerando que se centra en el aspecto jurídico, la metodología utilizada consiste en un análisis descriptivo del quehacer de la Suprema Corte de Justicia de la Nación por medio de las diferentes jurisprudencias, y de acuerdo con el texto de la LISR en los Artículos 215, 216 principalmente. Análisis que permite establecer la inconstitucionalidad e ilegalidad de la reglamentación fiscal al referir dentro de su articulado la obligación por parte del contribuyente de seguir los lineamientos de un documento privado emitido por un Organismo Internacional (OCDE), además de analizar la prelación de la Carta Magna que es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos sobre los tratados internacionales y el alcance de estos, demostrando con esta confrontación, como la autoridad fiscal violenta los principios jurídicos mencionados y el principio tributario de seguridad, en su regulación fiscal para las operaciones entre partes relacionadas.

CAPITULO 6 ESTIMACIÓN DE LA EVASIÓN DEL ISR POR LAS EMPRESAS MULTINACIONALES Y ANÁLISIS JURÍDICO DE LA REGULACIÓN FISCAL PARA ESTOS CONTRIBUYENTES.

En este capítulo el enfoque principal es desarrollar los pasos indicados en el capítulo V para determinar la participación de las empresas controladoras y controladas, en la evasión estimada del impuesto sobre la renta de las personas morales, estas empresas se encuentran clasificadas en el padrón de los grandes contribuyentes de la autoridad fiscal por cumplir con la característica que permite establecer la certeza de ser partes relacionadas, aportando en este trabajo en primera instancia la información que establece la importancia de este grupo de contribuyentes y su relevancia en la recaudación nacional. Probando la hipótesis que indica que la regulación sobre precios de transferencia para partes relacionadas no ha evitado la evasión o elusión fiscal.

En el segundo apartado se presenta información oficial por la autoridad fiscal que valida la relevancia del accionar de los grupos multinacionales en la evasión del impuesto sobre la renta, y en el último apartado se analiza la reglamentación fiscal sobre las partes relacionadas y los precios de transferencia en la ley del impuesto sobre la renta, para fundamentar la violación a los principios de constitucionalidad, legalidad y seguridad y se presentan los resultados obtenidos.

6.1. Estimación empírica de la evasión de ISR del 2002 por las empresas multinacionales controladoras y controladas

Se estimará la participación por parte de las empresas controladoras y controladas en la evasión del impuesto sobre la renta por el ejercicio 2002, iniciando con la información obtenida sobre estos contribuyentes y con los números oficiales del padrón de grandes contribuyentes para el mismo ejercicio, establecimiento su importancia en la recaudación potencial, en la recaudación observada, en la tasa de evasión y en el porcentaje de evasión respecto del PIB.

Se toman como base los contribuyentes clasificados con las claves de fracción IX y X que se muestran en la tabla 6.1 con información extraoficial de la autoridad fiscal sobre los grandes contribuyentes. El año 2002 es la referencia en virtud de haberse establecido el estimado de evasión en el ISR por las personas morales para

ese ejercicio (Anexo 5), y como base para establecer la participación en esa evasión, en su caso, de los grandes contribuyentes en específico de las empresas controladoras y controladas.

Es importante hacer notar que siendo la autoridad fiscal la que establece la regulación para las empresas que son partes relacionadas en el Artículo 215 de la LISR, en el padrón que se muestra llama la atención que en la clave de fracción XV para partes relacionadas, no aparecen contribuyentes registrados.

Tabla 6.1. Padrón de grandes contribuyentes a Diciembre de 2002

Clave de fracción	Fracción	Total del Año 2002	Total del Año 2003	Diferencia
IX	Sociedades mercantiles controladoras	418	422	4
X	Sociedades mercantiles controladas	6,537	6488	- 49
XI	Sociedades controladoras de grupos financieros	0	0	0
XII	Contribuyentes diversos	5,879	7194	1315
XV	Operaciones de partes relacionadas	0	0	0
total		12,834	14,104	1,270

Fuente: SAT (extraoficial), 2002. Resumen propio (2006).

También en forma extraoficial se cuenta con la información del mismo padrón para el año 2005 que se presenta en la tabla 6.2, el cual no muestra una variación notoria en las fracciones IX y X, de las empresas controladoras y controladas.

Tabla 6.2. Padrón de grandes contribuyentes a Diciembre de 2005

Clave de fracción	Fracción	Total del Año 2002	Total del Año 2005	Diferencia
-------------------	----------	--------------------	--------------------	------------

IX	Sociedades mercantiles controladoras	418	423	5
X	Sociedades mercantiles controladas	6,537	6502	- 35
XI	Sociedades controladoras de grupos financieros	0	0	0
XII	Contribuyentes diversos	5,879	7185	1306
XV	Operaciones de partes relacionadas	0	0	0

Fuente: SAT(extraoficial), 2002. Resumen por M Puente.

Con la documentación extraoficial de la autoridad fiscal sobre la Administración General de Grandes Contribuyentes (AGGC), unidad administrativa dependiente del Sistema de Administración Tributaria (SAT) que inicio actividades en octubre de 2001, en donde considera dentro de los grandes contribuyentes a las empresas denominadas controladoras y controladas que consolidan sus resultados para efectos fiscales y que su principal característica es: que la empresa controladora posee el control accionario, esto es, más del 51% de las acciones con derecho a voto de las empresas que consolidan con ella, esta definición cumple con una de las características que marca la LISR para considerarlas partes relacionadas, por lo cual se toman como base para la estimación de su participación en la evasión de ISR en 2002.

Es conveniente recordar aquí la definición que establece la autoridad fiscal para indicarnos, *“dos o más personas son partes relacionadas, cuando una de ellas participa directa o indirectamente en la administración, control o capital de la otra, o bien, cuando una persona o grupo de personas participa directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas”*

Para establecer la participación en la evasión de ISR por estos contribuyentes, es necesario mencionar que para la obtención de la base gravable del Impuesto sobre la renta de personas morales (ISRPM) y su tasa de evasión, se tomó en cuenta la relación que existe entre la evasión del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el ISRPM, por lo cual, cualquier distorsión en el importe de las ventas para reducir el pago de IVA, reduce la utilidad para ISR.

Para determinar la participación de las personas morales grandes contribuyentes (controladoras y controladas), que son sujetos de la regulación fiscal de precios de transferencia, en la evasión estimada por la vía de cuentas nacionales para el ejercicio 2002, se inicia de lo establecido por Bergman et al (op.cit) que se muestra en el cuadro 6.3, y en el anexo 5 se presenta el trabajo a detalle para llegar a este resultado.

Tabla 6.3 Tasa de Evasión. Cálculo

AÑO	2002	2003
Base gravable neta (BGN)	797'634,631	923'961,607
Recaudación potencial (RP)	279'171,121	314'146,946
Pérdida fiscal por transporte (PFT)	24'480,516	24'829,225
Crédito fiscal*	12'423,900	50'262,100
Recaudación observada. (ROISRPM)	12'282,100	122'422,900
Recaudación observada (ROIMPAC)	10'708,000	14'124,000
Evasión	110'277,605	102'508,721
Tasa de evasión	0.3950	0.3263
Evasión/PIB	1.90%	1.64%

Fuente: Bergman, Carreón, Hernández (2005)

Se hace notar que la disminución en la tasa de evasión de un año a otro debe ser vista como un rango, no debiendo atribuirse a ningún cambio legal o a una mejora relevante en la actividad de la administración fiscal en la recaudación. Las cifras que se presentan, dadas las grandes variaciones en las pérdidas de ejercicios anteriores y gastos fiscales entre un año y otro, confirman la aseveración. La tabla 6.4 emitida por la autoridad fiscal, permite observar lo desfasado de la información, en cuanto a lo esperado en recaudación de ISR para el ejercicio de 2002, sin especificar, cuánto de ello corresponde a personas morales; es usual que la información sobre impuesto sobre la renta empresarial incluya tanto a las personas físicas como morales con esa actividad.

Lo estimado por la utilización de la metodología de cuentas nacionales y, los datos que muestra el cuadro 6.4 por parte de la autoridad, no permiten visualizar o determinar cuánto de este presupuesto en ISR corresponde a las personas morales,

lo cual confirma lo importante e indispensable de contar con información del dominio público, por número de empresas, giros, ingresos y, toda la información sobre las empresas que se emite en otras naciones y que no por ello, se pierde la privacidad y confidencialidad.

Tabla 6.4 Presupuesto de Gastos Fiscales 2002 y 2003

Concepto	2002			2003		
	% del PIB	Millones de pesos	Estructura porcentual	% del PIB	Millones de Pesos	Estructura Porcentual
TOTAL	5.3	329,445.5	100.0	6.3	417,348.3	100.0
Impuesto Sobre la Renta	2.7	167,631.0	50.9	3.3	215,151.9	51.5
ISR Empresarial	0.8	52,148.8	15.8	1.6	102,277.4	24.5
ISR Personas Físicas	1.9	115,482.2	35.1	1.7	112,874.5	27.0
Impuesto al Valor Agregado	1.7	104,875.6	31.8	1.9	124,304.9	29.8
Impuestos Especiales 1/	0.9	54,989.3	16.7	0.8	53,641.3	12.9
Estímulos Fiscales	0.0	1,949.6	0.6	0.4	24,250.2	5.8

* El PIB de referencia es el establecido en los Criterios de Política Económica del año respectivo.

1/ Incluye el impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS), el impuesto sobre automóviles nuevos (ISAN) y el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos (ISTUV).

Fuente: Unidad de Coordinación con Entidades Federativas (UCEF), de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP)

- La suma de exenciones, esquemas especiales y tratamientos representó en 2002 el 5.3% del Producto Interno Bruto, incrementándose para 2003 en un punto porcentual. Lo anterior implica que el gobierno federal deje de recaudar un monto aproximado, equivalente a la mitad de sus ingresos tributarios anuales, cifra superior respecto a otros países.
- La serie de exenciones y tratamientos especiales que se aplican al Impuesto Sobre la Renta de personas físicas constituye el principal gasto fiscal en los dos años, equivalentes a un 1.9% del PIB en 2002 y un 1.7% en 2003.
- Los gastos fiscales relacionados con el Impuesto Sobre la Renta de personas morales totalizó un monto equivalente al 0.8% del PIB en 2002, duplicándose para 2003, al alcanzar 1.6% del PIB.

Los datos anteriores emitidos por la autoridad fiscal, confirman el objetivo de la presente investigación, al hacer notar que aun cuando no se reconoce en esta

información el tema de la evasión y elusión, es de llamar la atención no tanto el porcentaje sobre el PIB por la recaudación, sino, la aseveración de lo que deja de recaudar la autoridad sólo por concepto de exenciones, esquemas y tratamientos especiales.

Otra de las principales actividades cuando se habla de operaciones multinacionales es la industria maquiladora de exportación, como lo muestra la tabla 6.5, según INEGI.

Tabla 6.5 Industria maquiladora. Estadística 2002
(miles de pesos)

Año	Número de Establecimientos	TOTAL (SIN UTILIDADES)	Utilidades
2002	3,251	159'490,327	22'268,402

Fuente: INEGI, 2003 Numero de establecimientos, M Puente, 2006, ingresos y utilidades.

Es oportuno mencionar que si bien, es conocido que las maquiladoras son empresas filiales de empresas extranjeras, en las tablas 6.1 y 6.2 no se establece una clasificación para este giro, en el padrón de grandes contribuyentes.

Sin duda, deberá establecerse en otra investigación la regulación especial o diferenciada sobre precios de transferencia (Safe Harbors) que establece la autoridad fiscal para las maquiladoras de exportación.

Otro de los sectores que conforman los grandes contribuyentes son; los que la autoridad fiscal denomina Diversos, de los cuales no indica cuales son sus actividades, solo los identifican como las personas morales que primordialmente hayan consignado en sus declaraciones normales cantidades iguales o superiores a 2,108 millones de pesos para efectos de ISR y de un IA (Impuesto al Activo) de 50 millones de pesos o que en suma hayan declarado en el ejercicio 25 millones de pesos en ISR, IA, IVA e Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS).

La autoridad fiscal establece que en 2002, el total de estos contribuyentes representaban el 2% del universo registrado en el SAT, y contribuyen aproximadamente

con el 73% de contribución nacional neta, lo que sirve de base para la estimación de evasión por parte de los contribuyentes que son partes relacionadas

Se observa en la tabla 6.6, la información que publica la revista Expansión en Junio de 2003 con información de las 500 empresas más importantes en el año de estudio, para reforzar su papel relevante en la actividad económica nacional, no mencionan sus giros, ni mencionan los ingresos de las filiales, los impuestos pagados en el país y si consolidad o no.

Tabla 6.6 Cifras Globales de Las 500, sobre la magnitud de las mayores empresas de México. 2002 (en millones de pesos)

Variable	2002	Empresas*
Ventas netas	3'323,703	393
Resultado de operación	382,509	307
Resultado neto	120,341	314
Activo total	6'380,170	330
Pasivo total	4'175,166	324
Capital contable	2'196,551	321
Capital social constituido	420,541	239
Personal ocupado total	1'988,000	326
Exportaciones	680,555	117
importaciones	247,817	100

Se incluyen datos corporativos, no de sus subsidiarias o filiales, para evitar duplicidad de datos.

*Cantidad de empresas que aportaron datos sobre estas variables, la mayoría son públicas

Fuente: Elaborado con base en el listado de Las 500 mayores empresas de México revista Expansión junio 2003

Los siguientes dos cuadros de organismos internacionales muestran la importancia de estos contribuyentes en México en cuanto a sus ventas, sus activos y personal empleado, que sirven de base para el argumento que se plasma en forma posterior a las estadísticas que se presentan.

Tabla 6.7. Las empresas no financieras de México más importantes a nivel mundial, su clasificación según los activos extranjeros dentro de las 50 primeras en países en desarrollo, en 2002
(millones de dólares y número de empleados)

Lugar	Empresa	Industria	Activos		Ventas		Empleos	
			Extj.	Total	Extj.	Total	Extj.	Total
4	*Cemex	Mat. de Construcción	12,193	16,044	4,366	7,036	17,568	26,752
24	América Móvil	telecomunicaciones	2,002	10,966	1,664	5,953	6,629	14,572
36	Gpo. Bimbo S.A.	Alimentos	1,400	3,077	1,389	4,286	16,235	72,500
39	Gruma S.A.C.V.	Alimentos y bebidas	1,084	2,148	1,301	1,986	8,314	14,887
41	Savia S.A. C.V	Diversos	941	1,362	633	682	5,316	7,375
42	Gpo. IMSA	Metales y prod. metalicos	831	3,037	1,182	2,827	4,149	15,800
47	Cintra	Aviación	748	1,937	1,169	2,969	629	19,928
	Total				11,704	25,739		
	Tipo de cambio promedio en 2002				9,656	9,656		
	Total en pesos corrientes				113,013,824	245,537,784		

Fuente UNCTAD (2003)

*En la clasificación de las 100 empresas no financieras más importantes a nivel mundial, está clasificada en el lugar 87 y en 2003 no aparece en la lista. Nota M.Puente

El tipo de cambio es el publicado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados con datos del Banco de México. Nota y cálculo final propio

La tabla 6.8 muestra la importancia de las operaciones a nivel internacional por parte de las empresas establecidas en el país, la misma fuente indica que el 46.02% de sus ingresos provienen del extranjero. Si bien el número de empresas no es representativa del universo si es de tomar en cuenta su clasificación a nivel mundial y el monto de sus ingresos.

Tabla 6.8 Las empresas transnacionales más importantes de México, 2002
(millones de dólares)

INDUSTRIALES	industria	ventas	Totales por sector
PEMEX	Petróleo	51,558	
Cemex	Productos minerales no metálicos	6,888	
Gpo, Carso	Diversos	5,573	

Alfa	Diversos	4,827	
Femsa	Alimentos y bebidas	4,748	
Gpo.Bimbo	Alimentos y bebidas	3,673	
Vitro	Productos minerales no metalico	3,059	
Gpo. México	Mineria y explotación	2,979	
Gpo.IMSA	Metales	2,286	
Desc	Diversos	2,251	
Gruma	Alimentos	1,933	
Gpo. Iusa	Diversos	1,284	
Corp. Dgo	Paquetería	1,045	
Cytsa	Químicos	825	
SAVIA	Alimentos	699	
TOTAL		93,628	
TOTAL sin PEMEX			42,070
TERCIARIA			
América Movil	Telecomunicaciones	4,488	
Cintra	Construcción	3,213	
Gpo.Televisa	Entretenimiento	2,173	
Ing.Civiles Asoc.	Construcción	1,200	
Emp's.ICA Soc.Controladora	Construcción	992	
Coppel	Comercio	737	
Dermet de México	Comercio	230	
Bufete Industrial	Construcción	50	
Gpo.Financ. Interacciones	Servicios de negocios	34	
Amexder	Comercio	3	
Eduardo Díaz y cia.	Servicios de negocios	0.1	
Unimicro	Comercio		
Jacobo Cattan y Cop.	Construcción		
Gob.Fed. de los E.U.M.	Servicios de negocios		
Gpo.Fin. Finamex	Servicios de negocios		
TOTAL		13,120.1	13,120.01
SEGUROS Y FINANCIEROS		ACTIVOS	
Vector Casa de Bolsa	financieros	52	

GBM Gpo. Bursátil	Financieros		
Mexicano			
TOTAL		52	
TOTAL SIN PEMEX Y SIN EL SECTOR FINANCIERO			55,190.1
Tipo de cambio promedio en 2002			9.656
Millones en pesos corrientes			532,915.6056

Fuente: CEPAL (2003).

Como punto de inicio para la estimación mencionada se toman los datos para el ejercicio mencionado del padrón de contribuyentes personas morales que se muestra a continuación

Tabla 6.9. Contribuyentes personas morales activas, localizados e inscritos en el padrón (miles)

2000	503
2001	504
2002	538
2003	531
2004	577
2005	641*

Fuente: SAT (2005)

Cifras correspondientes al cierre del ejercicio

*Cifras preliminares sujetas a revisión

Considerando la proporción de las empresas controladoras y controladas, en el total del Padrón de grandes contribuyentes que se muestra a continuación; se corrobora la importancia de ellas en el Ingreso Nacional y en la estimación de su participación en la evasión.

	Número de empresas
Total según padrón de grandes contribuyentes	12,834
Total de empresas controladoras y controladas	6,955
Porcentaje de representación de las empresas controladoras y controladas	
En el total de empresas clasificadas como grandes contribuyentes	54.19%

Fuente: M. Puente (2006)

Lo anterior muestra la única información verídica del SAT en el rubro de las grandes empresas que se pudo obtener en forma extraoficial y, se enfatiza sobre la escasa información del dominio público, los datos proporcionados a la revista que se presentan en la tabla 6.6, si bien es de una revista de difusión, tiene credibilidad en el ámbito de los negocios, toda vez que son las empresas las que proporcionan su información, enfatizando que no las 500 empresas responden.

Aun cuando el número de 6,955 de empresas con obligación fiscal sobre precios de transferencia (controladoras y controladas) según el padrón de la autoridad fiscal para 2002, no es representativo en cuanto al total de contribuyentes personas morales de 538 mil, deberá ser representativa la aseveración de la autoridad fiscal mencionada en párrafos anteriores, en la cual indica que este grupo de contribuyentes representa el 73% de la contribución nacional neta.

Es atrevido el argumentar con la escasa información que se tiene, sin embargo y sin lugar a duda, de acuerdo con las referencias a nivel internacional que se mencionan en el trabajo, son este tipo de empresas las que aprovechan y utilizan sus recursos para eludir o evitar el pago de los impuestos que les corresponden, en el caso de las empresas multinacionales.

De acuerdo con las cifras nacionales y, el importe de la utilidad antes de impuesto que presentan las grandes empresas que sirven de muestra en este apartado, se establecen las etapas que permiten una aproximación para calcular la evasión de las empresas controladoras y controladas, sobre el porcentaje de 54.19 por ciento que estas representan en el total de empresas que aparecen en el padrón de grandes contribuyentes, entonces, estas participarían en el mismo porcentaje (73%) en la evasión determinada conforme a la metodología descrita. Las siguientes tablas muestran la importancia de estos grupos en las contribuciones y en la evasión determinada con la metodología multicitada.

Tabla 6.10. Evasión estimada del impuesto sobre la renta por las personas morales en el ejercicio 2002

Año	2002	
Base gravable neta (BGN)		797'634,631
Recaudación potencial (RP)	(1)	279'171,121
Pérdida fiscal por transporte (PFT)	(2)	24'480,516
Crédito fiscal*	(3)	12'423,900
Recaudación observada. (ROISRPM)	(4)	121'282,100
Recaudación observada (ROIMPAC)	(5)	10'708,000
Evasión	(6)	110'277,605
Tasa de evasión		0.3950
Evasión/PIB		1.90%

Fuente: Bergman, Carreón, Hernández.(2005)

Tabla 6.11. Obtención de los conceptos base, para determinar la estimación de evasión de impuesto sobre la renta por las empresas controladoras y controladas,2002

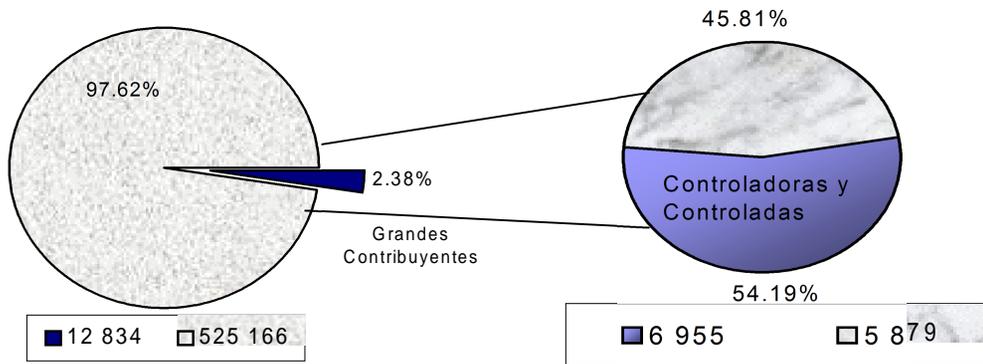
PIB 2002	(A)	5,804'084,473	
Recaudación potencial	(1)	279'171,121	
Recaudación observada ISR e IMPAC	(4+5)	131'990,100	
Evasión total estimada	1-2-3-4-5= (6)	110'277,605	
Tasa de evasión	6 / 1 = (7)	0.3950	
Porcentaje de evasión sobre PIB	6 / A = (8)	1.90	
Total de personas morales	(B)	538,000	100%
Total de Grandes contribuyentes	(C)	12,834	2.38% de B
Total de empresas controladoras y controladas	(D)	6,955	1.29% de B
Porcentajes de empresas controladoras y controladas respecto del total de empresas grandes contribuyentes (D/C)			54.19% (E)

Fuente: Bergman, Carreón, Hernández. (2005) recaudación, tasa y porcentaje de evasión
M. Puente (2006) Grandes contribuyentes

Los datos anteriores se representan en la serie de figuras que se muestran a continuación y que permiten visualizar lo que se ha establecido respecto de la importancia de los grupos multinacionales, y en específico, por las empresas

controladoras y controladas como parte de los grandes contribuyentes, en la evasión estimada de impuesto sobre la renta en 2002.

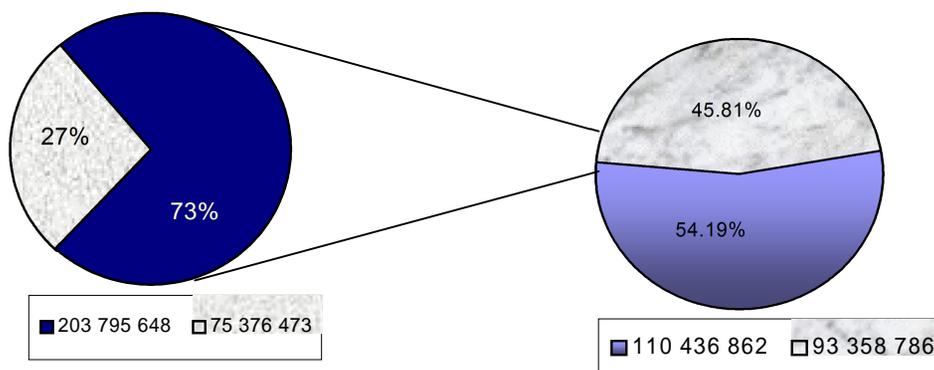
Figura 6.1. Distribución del padrón de contribuyentes personas morales 2002



Fuente: SHCP (2002) Padrón de personas morales Propia (2003) Información de los grandes contribuyentes, Controladoras y Controladas. Cálculos M Punte.

Con la información recabada en forma extraoficial, se establece la participación en porcentaje de los grandes contribuyentes en el total del padrón publicado por la autoridad fiscal en un 2.38%, y dentro de estos considerados como un 100 por ciento, se establece la relevancia de las empresas controladoras y controladas en un 54.19% como ya se había establecido.

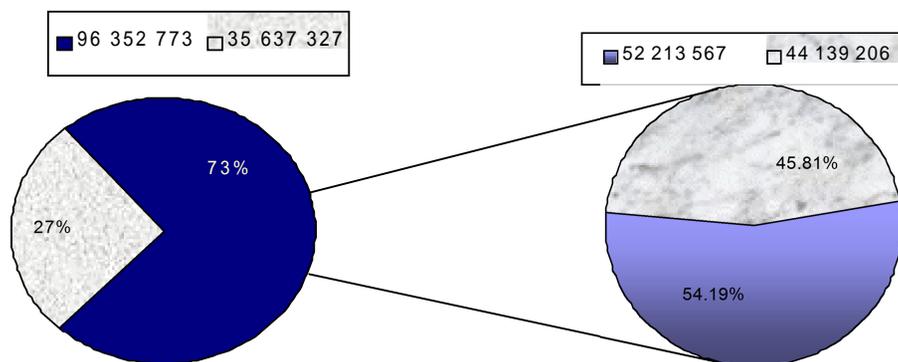
Figura 6.2. Distribución de la recaudación potencial en ISR por las personas morales, los grandes contribuyentes y las empresas controladoras y controladas, 2002 (miles de pesos corrientes)



Fuente: Bergman, Carreón, Hernández,(2005) Recaudación Potencial personas morales Propia,(2006) Información de los grandes contribuyentes, controladoras y controladas. Cálculos.

La figura 6.2 permite hacer énfasis en el papel tan importante de los grandes contribuyentes que participarían del total de \$ 279'171,121 (miles de pesos corrientes) en \$ 203'795,648 (73% del total) de la recaudación potencial esperada para 2002, estimando la participación correspondiente a las controladoras y controladas (54.19% del 73%) en función del porcentaje indicado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en un total de \$ 110'436,862,

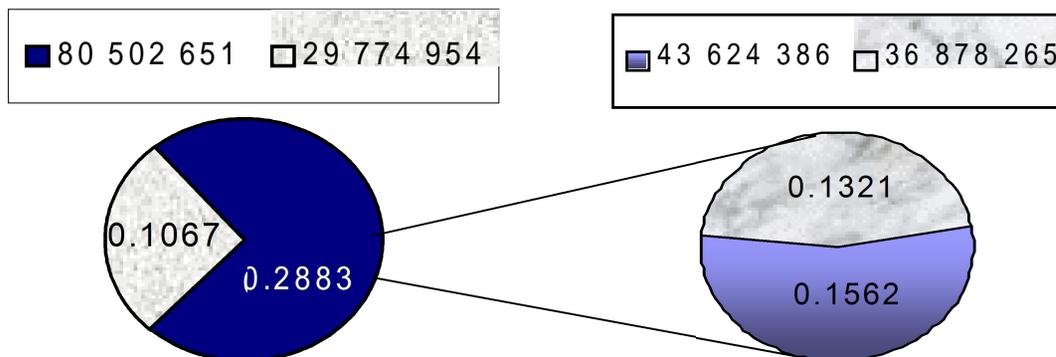
Figura 6.3. Distribución de la recaudación observada en Impuesto sobre la renta e impuesto al activo por las personas morales, entre los grandes contribuyentes y las empresas controladoras y controladas, 2002. (miles de pesos corrientes)



Fuente: Bergman, Carreón, Hernández, (2005) Recaudación observada ISR e IMPAC por las personas morales M Puente (2006). Cálculos e información de los grandes contribuyentes, Controladoras y Controladas.

En la figura se aprecia la participación en un 73% la recaudación observada de impuesto sobre la renta de personas morales por un total de \$131'990,100 de los grandes contribuyentes según lo reconoce la autoridad fiscal, correspondiéndoles \$96'352,773 y de este monto, las empresas controladoras y controladas habrían aportado \$52'213,567 lo que representa el 54.19 %, haciendo énfasis en la condición fiscal de ser partes relacionadas.

Figura 6.4. Estimación de la participación en la tasa de evasión y en la evasión de impuesto sobre la renta por las personas morales, para los grandes contribuyentes y las empresas controladoras y controladas, 2002. (porcentajes y miles de pesos corrientes)

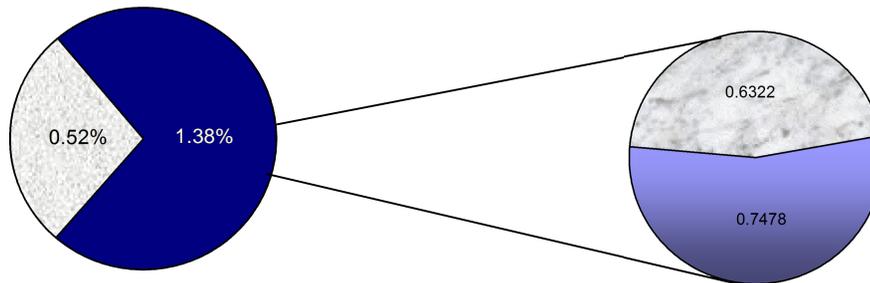


Fuente: Bergman, Carreón, Hernández, (2005) Evasión de ISRPM y Tasa de la evasión 2002
 Cálculos M Puento (2006) Información de los grandes contribuyentes, controladoras y controladas.

En la parte superior de la figura se muestran las cantidades de la evasión estimada en \$110'277,605 que se obtuvo de restar a la recaudación potencial de \$279'172,121 la pérdida fiscal, las exenciones y la recaudación observada de impuesto sobre la renta e impuesto al activo de las personas morales que se detallaron en la tabla 6.9, la participación estimada de los grandes contribuyentes en un total de \$80'502,651 y de esta cantidad la participación en la evasión de las empresas controladoras y controladas en un total de \$43'624,386, aplicando los mismos porcentajes utilizados para determinar su participación en la tasa de evasión.

Dentro de las figuras se observa la distribución de la tasa de evasión del 0.3950, que se determinó de dividir la evasión estimada de \$110'277,605 entre la recaudación potencial estimada para el universo de personas morales de \$279'172,121, de esta tasa de evasión, los grandes contribuyentes participarían con 0.2883 (73% del total de 0.3950) y que de este porcentaje, las empresas controladoras y controladas participarían con un 0.1562 (54.19% del 0.2883).

Figura 6.5. Estimación de la participación en el porcentaje de evasión del impuesto sobre la renta de las personas morales con respecto del PIB, de los grandes contribuyentes y las empresas controladoras y controladas.2002 (porcentajes)



Fuente: Bergman, Carreón, Hernández, (2005) Evasión/ PIB por las personas morales 2002
 Cálculos M Puente (2006) Información de los grandes contribuyentes, controladoras y controladas.

Esta figura permite observar que del porcentaje de evasión con respecto al PIB en 2002 para las personas morales, el total de 1.90% se obtiene de dividir la evasión estimada entre el PIB de ese año, como se indica en la tabla 6.9 ya referenciada, de este porcentaje de evasión los grandes contribuyentes participarían con el 1.38% y de este porcentaje las empresas controladoras y controladas lo harían en un 0.7478 %.

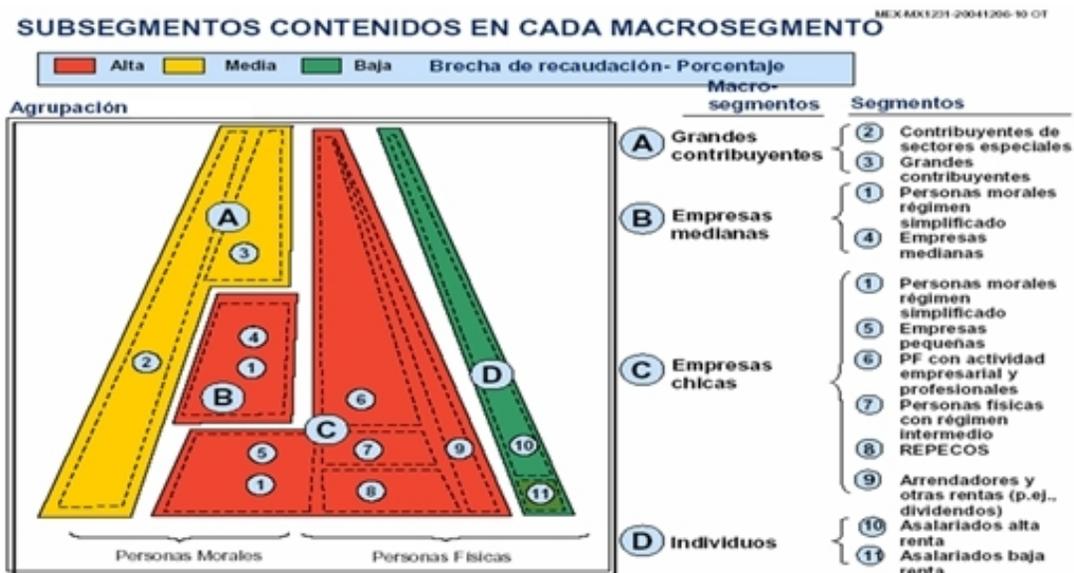
Se está generalizando a partir de aseveraciones oficiales, por carecer de información cierta y oficial por parte de la autoridad fiscal de este tipo empresas y, por parte de estas, la imposibilidad de obtención de información de un número de ellas que sea representativo del universo de 6,955 indicado por la autoridad fiscal, para poder considerar la obtención de una muestra confiable, poder establecer impuestos pagados y, compararlos con los esperados por la autoridad, aunado a la falta de información de algún otro organismo público o privado. La figura 6.6 y la tabla 6.10 elaborados por la autoridad fiscal que se presenta en la primera parte del apartado 6.2 de este capítulo muestran la importancia de este grupo de contribuyentes y nos muestran que en los años 2002 y 2003 de la tabla referenciada (6.10) hay incumplimiento de contribuir por las personas morales, por lo tanto se considera que están evadiendo o eludiendo el pago, con lo cual se valida la hipótesis H_1 que establece que la reglamentación fiscal para partes relacionadas no ha evitado la evasión en ISR.

6.2. Otros indicios de evasión. Corroboración por la autoridad fiscal

A continuación se muestra por medio de figuras, cuadros y textos y en estos, se remarcan los renglones considerados como importantes para corroborar lo expresado en esta investigación y que fueron en su gran mayoría, emitidos por la autoridad fiscal y un organismo educativo, el reconocimiento sobre la importancia que tienen los contribuyentes clasificados como grandes contribuyentes por la autoridad fiscal en la recaudación de ISR como ya se estableció en el apartado 6.1, información sobre las personas morales en general y su grado de incumplimiento en las obligaciones, acciones para una mejor fiscalización del sector de grandes contribuyentes, el reconocimiento sobre la evasión por parte de las personas morales, así como las medidas que se están implementando para evitar esta práctica nociva para las finanzas públicas del país.

La siguiente figura permite visualizar la clasificación de los contribuyentes por parte de la autoridad fiscal siendo el número 3 la base para la estimación empírica que se efectuó en el apartado 6.1

Figura 6.6. Segmentación de contribuyentes personas físicas y morales 2004



Fuente: 1ª Convención Nacional Hacendaria (2004)

La siguiente tabla permite observar el grado de incumplimiento en la presentación de sus declaraciones por parte de las personas morales en el ejercicio 2002 objeto de la estimación de evasión, base para este trabajo de investigación.

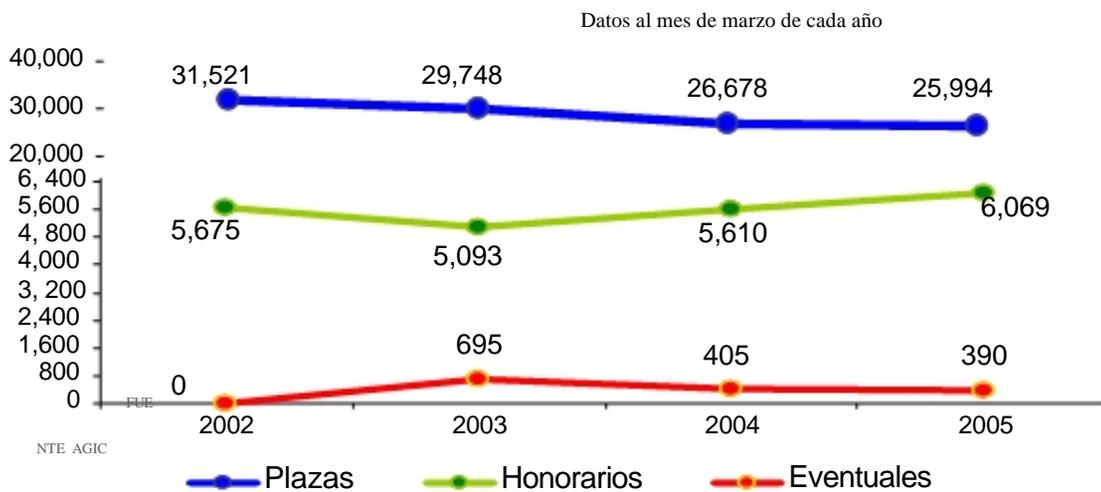
Tabla 6.12. Reforma Fiscal Integral. Administración Tributaria

	Personas Físicas		Personas Morales		Total Obl.	Total Present.
	Obligadas	Presentaron	Obligadas	Presentaron		
2002	7,019,875	2,567,384	537,817	329,804	7,557,692	2,897,188
2003	7,215,160	1,193,398	530,602	171,851	7,745,762	1,365,249

Fuente. SHCP, 2004

La siguiente figura, permite ver el personal con que cuenta la autoridad fiscal para desempeñar todas sus funciones y, que aunado a la tabla 6.10 en cuanto a incumplimiento en el pago de contribuciones de las personas morales, se sigue enfatizando sobre la carencia de información, en este caso, para poder determinar cuántos de esos trabajadores están en el área de fiscalización, a cuántos de los grandes contribuyentes se fiscaliza y, los resultados de esos procedimientos para poder estimar su cumplimiento.

Figura 6.7. Evolución por tipo de contratación



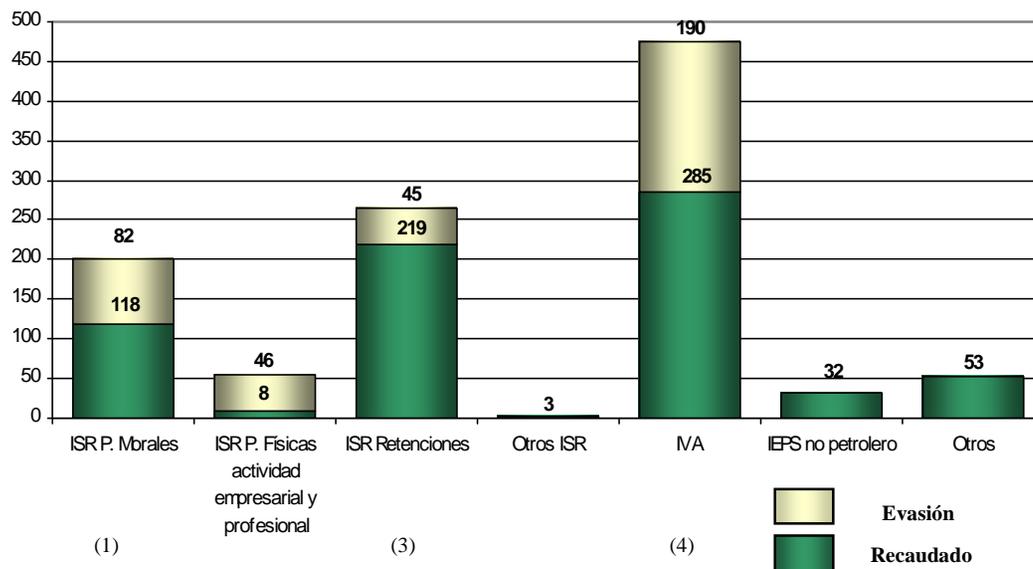
Fuente: SHCP (2005)

Las siguientes figuras, cuadros y objetivos emitidos por la autoridad fiscal con datos de 2004, permiten validar el concepto de la evasión en el país, sin poder especificar, en cuanto de ésta es participe en forma fehaciente el grupo de las empresas multinacionales. Sin embargo, las medidas que piensa tomar la autoridad fiscal en cuanto a este grupo de contribuyentes, hacen válida la hipótesis de que aun con la reglamentación sobre sus operaciones con partes relacionadas, son participes en la estimación de evasión por parte de la autoridad y por ende en la estimación empírica vía las cuentas nacionales.

Principalmente la figura 6.8 y la tabla 6.10 que se presentan a continuación, permiten establecer que la reglamentación de precios de transferencia para partes relacionadas, la cual trata de evitar el manejo del ingreso gravable en donde más convenga a las empresas multinacionales, no está obteniendo los resultados esperados, ya que por los datos obtenidos de la autoridad fiscal, de INEGI y de organismos privados, muestran que en años recientes continua la evasión en un porcentaje muy alto.

En el concepto de ISR que es el que nos ocupa, podemos apreciar en la figura 6.8 que la cantidad considerada como evasión, de 82 (miles de millones de pesos), representa un 69.49 % de la recaudación potencial de 118 (miles de millones de pesos), sin embargo, es muy importante señalar que no podemos comparar con los resultados obtenidos para 2002, para determinar si la evasión aumento o disminuyo al no indicar la autoridad fiscal con base en que se determinaron estas cantidades. Esta observación también es válida para la tabla 6.13.

**Figura 6.8 Recaudación Potencial 2004
(Miles de millones de pesos)**



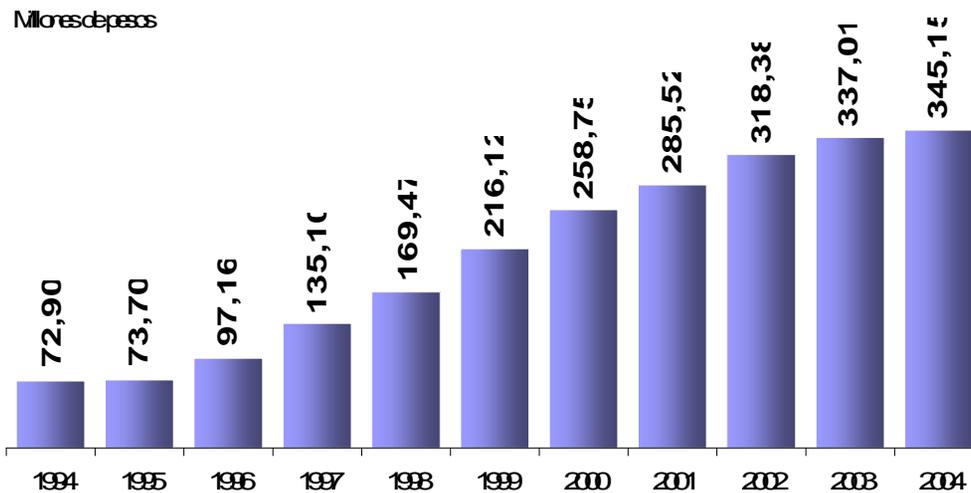
Fuentes: (1) SAT (2) COLMEX (3) COLEF (4) CIDE

Tabla 6. 13. Evasión de Impuestos en México en 2004

Concepto	Tasa de Evasión	%PIB
IVA	39%	2.28
ISRPF con actividad empresarial y profesional	77%	0.76
ISR régimen general	75%	0.62
REPECOS	89%	0.13
ISR ingresos por salarios	15.3%	0.43

Fuente: Evasión Fiscal en el Impuesto sobre la Renta, retención de salarios, el Colegio del la Frontera Norte, enero (2005); Evasión Fiscal en el impuesto Sobre la Renta de personas físicas, Colegio de México, enero (2005); Evasión Fiscal en México. El caso del IVA, CIDE, enero (2004)

**Figura 6.9 Recaudación de Impuesto Sobre la Renta
(Histórico anual en cifras corrientes)**



Fuente: 1ª Convención Nacional Hacendaria 2004

Como se indicaba en párrafos anteriores, las siguientes observaciones son por parte de la autoridad fiscal, considerando en plasmarlas tal como las emitió, para hacer énfasis en su conocimiento y reconocimiento del problema de evasión, además de hacer notar, que es escasa la información sobre los grandes contribuyentes que la autoridad emite.

Conductas asociadas al Problema de Evasión por parte de la SHCP

- Subregistro en el padrón del RFC.
- Calidad deficiente del padrón de RFC reflejada en contribuyentes no localizados o con obligaciones fiscales que no corresponden a su tipo de actividad real.
- Subestimación del pago de los impuestos del contribuyente por:
- Omisión de ingresos
 - Deducciones y/o compensaciones improcedentes
 - Omisión del pago de impuestos
 - Contribuyentes inmunes a la autoridad fiscalizadora que incurren en prácticas deshonestas o aprovechan fallas del sistema tributario.
- Ineficiencia en la aplicación de la normatividad y en la defensa de casos.

- Redes de coadyuvantes en el Ciclo de la Administración Tributaria, ej: CPR's, Agentes Aduanales, Fedatarios, Impresores, etc.

En el segmento de Grandes contribuyentes, la autoridad fiscal considera como indicadores de riesgo los siguientes:

- Omisión de pagos provisionales
- Omisión en el entero de los pagos provisionales
- Incumplimiento por pagos en parcialidades
- Comercialización ilegal de combustibles
- Exportaciones superiores a las realmente registradas en el sistema ONCE
- Deducciones indebidas- empresas refresqueras, cerveceras y de alimentos congelados
- Acreditamiento indebido de pagos provisionales
- Empresas internacionales con personal que prestan sus servicios en México y gravan el IVA a tasa 0%
- Empresas controladoras que continuaban determinando conceptos especiales de consolidación sin presentar el aviso correspondiente

En Comercio Exterior, los indicadores de riesgo son los siguientes

- Inventarios
- Productos EUA
- Tipo de mercancías
- Origen
- 303 TLCAN (regla para considerar establecimiento permanente a las maquiladoras, del cual, se difirió su entrada en vigor, por las presiones de los propietarios de este sector productivo en el país)
- Aduana
- Incidencias
- Cumplimiento de Obligaciones.
- Fiscales Antecedentes.
- Auditorias
- Agente Aduanal

- Valunet (Programa que se adquirió en Suiza para tratar de controlar las operaciones aduaneras con un costo de 3 millones de dólares)

Las aclaraciones entre paréntesis son por M Puente.

6.3. Análisis jurídico y argumentación sobre la regulación fiscal de precios de transferencia entre partes relacionadas para probar la H₂

En este apartado se prueba lo indicado en la H₂ que establece; La regulación fiscal en México sobre precios de transferencia entre partes relacionadas no cumple con el principio de constitucionalidad y legalidad y, del principio tributario de seguridad, para lo cual se analiza y argumenta con información jurídica.

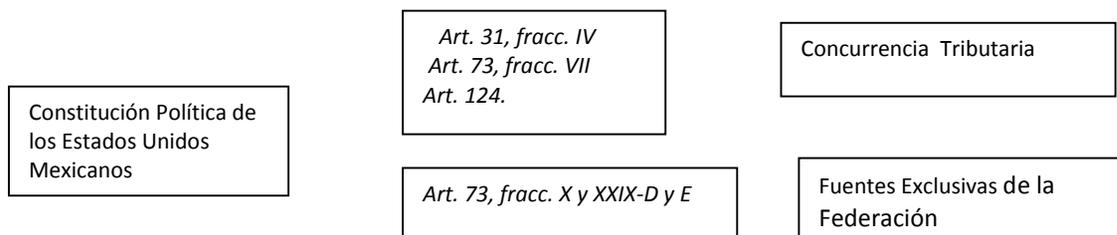
Esta hipótesis se genera por el texto de los artículos 215 y 216 y en forma particular el 215 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en su último párrafo, que indica lo siguiente: “para la interpretación de lo dispuesto en es capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las empresas y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquellas que los sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los Tratados celebrados por México.”

Considerando que las disposiciones de estos artículos son una violación a los principios que se indican por; la obligación de comparabilidad cuando no se cuenta con información del dominio público en el país que permita el cumplimiento, por indicar la aplicación de un método específico y tener la posibilidad según la misma Ley de aplicar cualquiera de los otros cinco métodos, por referir a la guía sobre Precios de Transferencia emitida por un organismo privado y no especificarlo en la Ley, además de: no tener reconocimiento mundial, al ser 33 países los miembros que lo integran y, no lograr consenso mundial sobre la importancia de la colaboración, para lograr uno de sus objetivos principales que es; evitar que mediante la fijación de precios entre empresas de grupos multinacionales se evada o eluda el pago del impuesto en el país en donde se generan los ingresos.

Se considera fundamental las fuentes del derecho y su prelación para demostrar, que si bien se da relevancia a los Tratados comerciales firmados por el Presidente de la República, estos deberán ser aprobados por el Senado. La integración de México a la OCDE en 1994 y, su compromiso de seguir sus lineamientos no tiene la figura de Tratado Comercial o de Tratado entre países para evitar la doble tributación.

Para probar lo anterior, se relacionan a continuación algunos conceptos básicos de Política Económica, Política fiscal, de los resultados de las Jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, considerados como base para ejemplificar lo anteriormente expuesto, e iniciando con la Carta Magna que es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en cuanto a sus disposiciones referentes a la potestad tributaria como lo indica el siguiente cuadro:

Figura 6.10 Distribución constitucional de la potestad tributaria



Elaborada por el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC, 2004), modificada por M. Puente (2006)

La Política Económica y sus instrumentos.

En sentido amplio, la política económica puede definirse como la aplicación de medidas por parte de las autoridades para alcanzar determinados fines u objetivos deseados en el terreno económico, y para cuyo logro emplea algunos medios o instrumentos.

El Estado realiza acciones para contrarrestar los fallos de mercado. El conjunto de estas acciones pretende alcanzar en forma global los siguientes fines u objetivos:

- Fomentar la eficiencia económica
- Procurar la equidad mejorando la distribución del ingreso

- Propiciar la estabilidad y el crecimiento económico.

Cabe señalar que los más poderosos instrumentos de políticas con que cuenta el sector público para incidir en la economía son la Política Fiscal y la Política Monetaria.

Política Fiscal

En ella se encuentran las acciones del gobierno para influir sobre la economía mediante la manipulación deliberada de variables presupuestarias en el corto y largo plazo, como son: el ingreso, el gasto y, el manejo de la deuda pública. Estas acciones son discrecionales para que sean convenientemente orientadas y dosificadas.

Aspectos Constitucionales de la Política Económica

El Artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, confiere al Estado la rectoría en el desarrollo económico de la Nación.

Conforme al Artículo 73 Constitucional, fracciones XXIX-D y XXIX-E al Congreso de la Unión, en materia de desarrollo económico y social, le confiere expedir leyes sobre:

- Planeación nacional del desarrollo económico y social;
- Programación, promoción, concertación y ejecución de acciones de orden económico, especialmente las referentes al abasto y otras que tengan como fin la producción suficiente y oportuna de bienes y servicios, social y nacionalmente necesarios;
- Promoción de la inversión mexicana, la regulación de la inversión extranjera, la transferencia de tecnología y la generación, difusión y aplicación de los conocimientos científicos y tecnológicos que requiere el desarrollo nacional.

La economía mexicana se desempeña en un régimen económico de libre mercado por lo que, constitucionalmente se reconoce los derechos de propiedad privada y pública. Al respecto, el Artículo 25 establece que en el desarrollo económico nacional concurrirán los siguientes sectores:

- Sector público;
- Sector social; y
- Sector privado.

Aspectos Hacendarios Constitucionales

El Artículo 31 Constitucional formula que “son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.” Asimismo, el Artículo 73 Constitucional establece en su fracción VII, que el Congreso tiene facultades de imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

Siendo la OCDE el organismo que ha buscado construir y establecer de manera internacional las reglas que rigen las transacciones internacionales, por medio del Modelo de la Convención de Impuestos, como se indicó en el apartado de antecedentes en el presente trabajo, el artículo 9 de este modelo establece que los países miembros pueden corregir el lugar en donde se determinan las utilidades de las empresas que realizaron las operaciones que las generaron, respetando el Principio Arm's Length que significa; que los precios pactados para las operaciones sean idénticas o similares a los que se hubieran pactado entre partes no relacionadas bajo las mismas condiciones.

El problema o la problemática en este tipo de operaciones, que limita de manera importante las facultades de determinación de las autoridades fiscales consiste en: que se efectúen cargos por parte de la empresa multinacional a alguna de sus filiales o subsidiarias por un conjunto de beneficios como pueden ser: productos, servicios y licencias por patentes entre otros.

El artículo 216 de la LISR, establece los métodos a utilizar para determinar los precios por operaciones con partes relacionadas, aplicables cuando se deba de demostrar la comparabilidad de las operaciones en los términos del artículo 215 de la misma LISR.

Teniendo como base el ordenamiento del artículo 215, que indica la obligación de los contribuyentes de establecer para efectos fiscales, los ingresos acumulables y los montos de las deducciones permitidas por esta ley, tomando en consideraciones los precios que se hubiesen pactado en operaciones celebradas entre partes no relacionadas, según las reglas que el artículo establece.

En caso de que el contribuyente no cumpla con esta disposición, la autoridad fiscal tiene la facultad de determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas a través de una revisión que no permite prueba en contrario debido a que la regulación de la LISR, desconoce la validez de los convenios celebrados entre el

contribuyente y las empresas relacionadas, los ignora, para tomar en consideración los montos de las contraprestaciones que se hubiesen pactado en operaciones realizadas entre partes que no son relacionadas.

En este contexto, los contribuyentes no se encuentran facultados conforme el texto de la Ley, para demostrar en contrario ante las autoridades fiscales que el monto de la contraprestación que fue considerado para la determinación de los ingresos acumulables o de las deducciones autorizadas, fue el que efectivamente se pacto con su contraparte, sino que las autoridades aun existiendo el acuerdo de partes debidamente especificado y cumpliendo con los requisitos fiscales y legales de un contrato, les desconoce valor para efectos fiscales.

Esta situación genera una violación al artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece la garantía de audiencia tutelada, que consiste en permitir a los gobernados que antes de ser privados de sus bienes, derechos o posesiones sean debidamente escuchados por las autoridades competentes en un procedimiento en el que se cumplan las formalidades establecidas por la Ley

Si bien, el contribuyente se puede defender argumentando ante la autoridad que cumplió con los procedimientos establecidos en el citado artículo 215, no puede defender y desvirtuar esta situación con el monto de la contraprestación que hubiese sido efectivamente pactada por las partes contratantes.

Lo anterior, es debido a que no se considera para efectos fiscales los acuerdos pactados entre las partes contratantes, sino, la que siguiendo los procedimientos fiscales establecidos habría sido pactada entre partes independientes, en esta situación se da la violación a la garantía de audiencia constitucional del artículo 14 ya comentado para efecto de reconocer la validez y existencia de la contraprestación debidamente pactada por los contratantes.

Es de hacer notar, que no existe disposición legal alguna que considere como ilegal o nulo el acuerdo de voluntades en el que se establezca una contraprestación inferior a aquella que sea de mercado. Aunado a lo ambiguo de la LISR en cuanto al precio de mercado, no delimitando o especificando si el mercado es el nacional o el internacional y, cuál será su parámetro para esta regulación, ya que establece como

obligación la comparabilidad y, no se cuenta con elementos del dominio público en el ámbito nacional, que permita la obtención de los precios de ciertas operaciones para poder efectuar el procedimiento fiscal.

Por lo anterior, resulta aplicable para efectos de demostrar la violación del precepto constitucional, la jurisprudencia sostenida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que se refiere a la inconstitucionalidad del artículo 316 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, en lo conducente a la situación que se analiza por analogía. En este apartado se citaran las referencias de los resultandos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que se tomaron en cuenta para probar la Hipótesis, solo la primera se plasma en forma completa y las sucesivas se detallan en letra cursiva solo la parte que de ellas que se considero explicita para los puntos que se pretenden probar. En el Anexo 6 se pueden consultar en forma completa.

Séptima Epoca Instancia tribunales Colegiados del Circuito fuente: Semanario Judicial de la Federación tomo:74 Sexta Parte Página:51

Rubro: PRODUCTOS DE CAPITALES. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 31Ó DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL.

Texto: El artículo 316 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal (reformado por Decreto de 29 de diciembre de 1971), establece, en su antepenúltimo párrafo, que se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe derecho a percibir intereses gravados por el impuesto sobre productos de capitales, no obstante que en los documentos en que se hubieren hecho constar las operaciones relativas no aparezca estipulado ningún interés, o bien cuando aparezca estipulado interés menor del 6% anual, o se estipule que temporal o permanentemente, total o parcialmente, no se causará interés alguno, en cuyos casos se establece la presunción de un interés del 6% anual (excepto algunas operaciones bancarias en que se fija otra tasa). Tal precepto viola los artículos 14,16 y 31, facción IV, constitucionales. En efecto, al presumir una tasa de interés, a pesar de lo que se establezca en los documentos en que se hubieren hecho constar las operaciones relativas, se niega todo valor probatorio a los contratos y documentos pasados entre las partes, como si pudiera presumirse que están elaborados con dolo o mala fe. Es decir, se crea en realidad una especie de presunción de que se trata de defraudar al fisco, al decir que contra el texto de los

contratos, existe la presunción de un interés gravado. Y con ello, se deteriora el valor probatorio de los documentos mismos, con lo que se deja a los afectados en estado de indefensión y se les viola el debido proceso legal, ya que no se acepta el valor probatorio del documento en que consta la operación, a pesar de ser la prueba más directa y evidente de cuáles fueron los derechos y obligaciones pactados por las partes. O sea que se les restringe indebidamente el derecho a probar, obligándolos a buscar pruebas indirectas que, por lo mismo, serán menos convincentes y más difíciles de obtener. Y presumir la mala fe de los causantes resulta claramente contrario al principio constitucional de que para imponer cargas a los particulares, se debe fundar y motivar debidamente el acto de autoridad. A más de que un impuesto así fincado difícilmente puede considerarse equitativo. Para que pueda desvirtuarse el contenido del documento o contrato exhibido como prueba, en que se hizo constar la operación de que se trata, las autoridades deberían demostrar que se trata de un contrato simulado, o celebrado con dolo o mala fe, sin arrojar a los causantes la carga de la prueba de su buena fe, y sin privarlos, además, de la prueba más adecuada para determinar los alcances de sus derechos y obligaciones. Por lo demás, el cobrar el impuesto sobre el interés que no se ha contratado, ni se ha demostrado que se percibe (de lo que la carga corresponde a las autoridades), no puede ser equitativo. Ni es tampoco proporcional el impuesto que se cobra por igual a quien percibe un interés determinado, que a quien no lo percibe o lo percibe en tasa inferior, pues ello equivale a tratar igualmente a causantes que tienen ingresos desiguales. De todo lo que se concluye que resulta inconstitucional el párrafo examinado, del artículo 316 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

Es también importante destacar el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al analizar la constitucionalidad de la Ley del Impuesto al Activo, y sobre el cual determina que un rendimiento mínimo establecido de manera presuntiva por la ley respecto de los activos propiedad del contribuyente es violatorio de las garantías de proporcionalidad y equidad y por lo mismo, siguiendo el criterio referido, el artículo 215 de la LISR también participa de la inconstitucionalidad que ha sido analizado líneas anteriores. Se transcribe la tesis antes señalada:

Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: II, Agosto de 1995 Tesis: P. XLVII/95 Página: 65

Rubro: ACTIVO. ESTE IMPUESTO QUEBRANTA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD AL NO PEEVER LA POSIBILIDAD DE DESVIRTUAR LA PRESUNCIÓN DE GANANCIA MÍNIMA OBJETO DEL GRAVAMEN.

Texto: Siendo el objeto del impuesto al activo la ganancia o rendimiento mínimo presunto originado en la tenencia de activos destinados a actividades empresariales, es claro que al no prever la ley la posibilidad de desvirtuar esta presunción de ganancia mínima, quebranta el principio de proporcionalidad tributaria, pues ocasiona que el gravamen no sea acorde con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto al encontrarse obligados a cubrirlo también quienes no hayan tenido la ganancia mínima que se presume.

Se puede apreciar que lo que transcribe es claro en cuanto a su alcance y contenido, al señalar que toda aquella presunción que no admita prueba en contrario y que desconozca la realidad pactada, es violatoria del artículo 14 Constitucional y por lo mismo inconstitucional.

En el caso que se analiza es claro que la disposición de la LISR restringe los medios de prueba tendientes a desvirtuar la presunción de la autoridad, puesto que aun en el evento de que se cuente con la documentación que acredite la existencia de una operación válida conforme a nuestro régimen de derecho, las autoridades fiscales únicamente podrán determinar si se acató o no el contenido del artículo 215 de la LISR, cuyo resultado puede en la gran mayoría de los casos, no ser coincidente con el acuerdo de las partes.

Con base en la argumentación anterior, la autoridad fiscal se niega a dar valor probatorio a la documentación que soporta la operación cuyas consecuencias fiscales serán determinadas por la misma autoridad tomando en consideración un precio o contraprestación irreal o ficticia a través del establecimiento de una presunción que al no admitir prueba en contrario es plenamente inconstitucional.

Como se indico anteriormente el Artículo 216, establece la metodología que se debe de aplicar para efecto de lo dispuesto en el Artículo 215, que en su primer párrafo dice:

“Para los efectos de los dispuesto por el Artículo 215 de esta Ley, se podrá aplicar cualquiera de los siguientes métodos” y el referido último párrafo de este Artículo ya redactado al inicio del presente apartado

Esta disposición cae en la inconstitucionalidad, al remitir para su interpretación al documento denominado por la autoridad Guía de Precios de Transferencia para las empresas multinacionales y las administraciones fiscales, invocando la jerarquía de las Leyes considerando que se violan los principios de seguridad y certeza jurídica. Si bien los países que son miembros de este organismo aceptan seguir los lineamientos, la OCDE no tiene poder de ejecutar o decidir, como su nombre lo indica, son Guías. Esto se establece en el siguiente apartado.

6.3.1. Inconstitucionalidad de los Artículos 215, 216 Y 217 de la Ley del Impuesto Sobre La Renta.

El Orden Jurídico Mexicano, se sustenta en el principio de jerarquía de leyes contenido en el artículo 133 de la Constitución Política Mexicana que dice:

ARTÍCULO 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión.

Registro IUS: 326474 Quinta Epoca, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXXIII, p. 7848, aislada, Constitucional.

Rubro: CONSTITUCION, SUPREMACIA DE LA. Texto: ... La misma Suprema Corte ha establecido la supremacía absoluta de la Constitución sobre toda legislación secundaria, y la sociedad y el Estado tienen interés en que se apliquen desde luego los preceptos de aquélla y no los textos contrarios de la misma.

Registro IUS: 180240 Novena Epoca, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, Octubre de 2004, p. 264, tesis 1a./J. 80/2004, jurisprudencia, Constitucional.

Rubro: SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL Y ORDEN JERÁRQUICO NORMATIVO, PRINCIPIOS DE. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL QUE LOS CONTIENE.

Texto: En el mencionado precepto constitucional no se consagra garantía individual alguna, sino que se establecen los principios de supremacía constitucional y jerarquía normativa, por los cuales la Constitución Federal y las leyes que de ella emanen, así como los tratados celebrados con potencias extranjeras, hechos por el presidente de la República con aprobación del Senado, constituyen la Ley Suprema de toda la Unión, debiendo los Jueces de cada Estado arreglarse a dichos ordenamientos, a pesar de las disposiciones en contrario que pudiera haber en las Constituciones o en las leyes locales,

Registro IUS: 185878 Novena Epoca, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, Septiembre de 2002, p. 1453, tesis I.2o.P.61 P, aislada, Penal.

Rubro: SUPREMACÍA DE LA LEY SOBRE LAS DISPOSICIONES DE UN REGLAMENTO.

Texto: por lo que los acuerdos y disposiciones reglamentarias, antes que oponerse, deben tener fundamento en normas sustentadas en otras de nivel superior, como lo son las leyes, las cuales, a su vez, están supeditadas, en cuanto a su validez, a otras normas de mayor jerarquía, que culminan en la Ley Fundamental del país, la cual entraña la suprema razón de validez del orden jurídico. En tal virtud, la validez de la supletoriedad de una ley, lógica y jurídicamente, no pueden supeditarse al contenido de un reglamento, y menos aún a las disposiciones de un acuerdo general de orden administrativo, así como tampoco puede contrariar los principios generales que emergen de las normas legales, máxime cuando en relación con un punto o materia determinada, la propia Ley Suprema del país expresamente establezca que deba estarse a los términos de la ley, como acontece en tratándose de la impugnación del no ejercicio de la acción penal a que hace referencia el párrafo cuarto del artículo 21 de la Carta Magna; ...

Registro IUS: 231542 Octava Epoca, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Segunda Parte-1, Enero a Junio de 1988, p. 394, aislada, Administrativa.

Rubro: LEYES, PRINCIPIO DE JERARQUIA NORMATIVA (DE LAS), ESTABLECIDO POR EL ARTICULO 133 CONSTITUCIONAL.

Texto: Las normas generales creadas por órganos legislativos constituidos, representan un nivel inmediatamente inferior al de la Constitución de la República en el orden jerárquico del derecho. Esa es precisamente la intención del constituyente manifiestamente expresada en el texto del artículo 133 constitucional, al señalar específicamente la frase "...las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella..." así, tales ordenamientos guardan, frente a la misma, una distancia de subordinación natural, lo cual no acontece como regla general, entre las distintas especies de leyes creadas por el Congreso de la Unión pues para que eso existiera sería menester, como sucede en el caso de la norma fundamental, que una ley secundaria determinara en su articulado, la creación de otro ordenamiento, cualquiera que sea su denominación (ley orgánica, ley ordinaria, ley reglamentaria o código), para estar entonces en la posibilidad de hablar de una verdadera relación jerárquica de superior a inferior entre dos distintos tipos de cuerpos normativos generales ...

En cuanto a la Obligación de Contribuir al Gasto Publico, indicada en el Artículo 31 de la Constitución Política de lo Estado Unidos Mexicanos ya mencionado, se mencionan la siguiente.

Registro IUS: 179575 Novena Epoca, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, Enero de 2005, p. 605, tesis 2a. IX/2005, aislada, Administrativa.

Rubro: GASTO PÚBLICO.

Texto: Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de "contribuir para los gastos públicos, .. de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", en relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, ...

Así tenemos que los principios de los tributos, son el de generalidad, uniformidad, certidumbre, comodidad, economía, justicia, simplicidad y claridad.

PRINCIPIO DE GENERALIDAD: Este principio significa que el impuesto comprenda y se aplique a todas las personas (físicas, morales, unidades económicas sin personalidad jurídica, mexicanas o extranjeras) cuya situación particular o concreta

coincida exactamente con la hipótesis contenida en la ley, como el acto o hecho que genera el crédito fiscal.

PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD: El impuesto es uniforme cuando a los sujetos pasivos que están colocados en la misma situación, se les imponen obligaciones iguales.

PRINCIPIO DE CETIDUMBRE: Este principio requiere que el impuesto sea cierto, claro y preciso en la ley por lo que respecta a sus elementos y características fundamentales como son: sujeto, objeto, tasa, cuotas, tarifas, momento de nacimiento, lugar, época y forma de liquidación y pago, obligaciones y sanciones. Este principio tiene por fin que los elementos fundamentales del impuesto no queden a arbitrio del Fisco y así evitar que conduzcan a crear incertidumbre en los contribuyentes.

PRINCIPIO DE COMODIDAD: Este principio consiste en que al realizar el pago del impuesto y cumplir con las demás obligaciones fiscales deben ser lo más cómodo, fácil y conveniente posible para el contribuyente. Por lo anterior se debe buscar que la forma y los periodos de pago del impuesto, sean los más convenientes para el contribuyente, dada la naturaleza del gravamen y la situación especial del sujeto pasivo.

PRINCIPIO DE ECONOMIA: Este principio se refiere a la economía del Estado o pública, mas no a la economía del contribuyente o privada.

Este principio de economía consiste en lograr el menor costo posible en el manejo de la recaudación, control y administración de un impuesto, utilizando para ello las técnicas administrativas más adecuadas, con el objeto de que la mayor parte del rendimiento del impuesto pueda ser utilizado por el Estado para satisfacer las necesidades publicas y realizar sus atribuciones.

PRINCIPIO DE JUSTICIA: Este principio se refiere respecto del elemento constitucional integrante del concepto de impuesto como lo es el que consiste en que los impuestos deben ser proporcionales y equitativos. Este principio se desarrolla actualmente a través de los principios de generalidad y uniformidad.

PRINCIPIO DE SIMPLICIDAD Y CLARIDAD: Debe haber simplicidad en el sistema y organización de los impuestos. En las leyes y reglamentos fiscales también se debe utilizar un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aun cuando excepcionalmente no sea posible por las complicaciones derivadas del uso de terminología apropiada,

cuando los impuestos gravan actividades que implican el uso de tecnología muy avanzada.

Bajo el principio de legalidad contenido en el Artículo 16 y 31 fracción IV de la Constitución Política de Los Estados Unidos Mexicanos y el Artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, tenemos que el artículo 73 en sus fracciones VII y XXIX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece las facultades del Congreso de Unión para imponer las Contribuciones necesaria para cubrir el gasto publico.

ARTÍCULO 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...

La autoridad judicial federal no podrá otorgar estas autorizaciones cuando se trate de materias de carácter electoral, fiscal, mercantil, civil, laboral o administrativo,

Registro IUS: 207876 Octava Epoca, Cuarta Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tomo VIII, Noviembre de 1991, p. 69, tesis 4a. XXXVI/91, aislada, Constitucional, Administrativa.

Rubro: IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE.

Texto: La exigencia de que los elementos esenciales de un tributo se consignen expresamente en la ley que lo establece, no llega al extremo de pretender la definición de los conceptos que utilice ni excluye la posibilidad de que la norma se interprete para averiguar su correcto alcance. Lo que prohíbe la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, es que la creación propiamente dicha del impuesto quede a cargo de una autoridad distinta del legislador, lo cual no acontece cuando en la ley aparecen determinados los elementos del tributo, requiriéndose únicamente de la interpretación para fijar su exacto sentido, puesto que interpretar la ley no equivale a crearla, sino nada mas a desentrañar el sentido de la ya existente.

6.3.2 Código Fiscal de la Federación.

ARTÍCULO 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.

Acorde a lo anterior la figura de "Precios de Transferencia" es incluida, sin denominarla como tal, en nuestra legislación en el capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre La Renta, para impedir que las utilidades o pérdidas generadas en un país sean trasladadas a otro, por medio de operaciones artificiales.

La evasión a través de los precios de transferencia debe ser evitada mediante su regulación en la legislación domestica de cada país, misma que debe contar con soportes que permitan la verificación de las operaciones entre empresas relacionadas.

Sin embargo, como ya se menciona en párrafos anteriores, los Artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta son inconstitucionales debido a que remiten, a un documento denominado "Guía de Precios de Transferencia para las empresas Multinacionales y Las Administraciones Fiscales", en contravención con lo preceptuado en el Artículo 133 de la CPEUM, que establece la jerarquía de leyes sin atender a documento privado alguno, por lo tanto el legislador viola en perjuicio de los contribuyentes a que aluden los numerales precitados los principios de seguridad y certeza jurídica.

Registro IUS: 192867 Novena Epoca, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Noviembre de 1999, p. 46, tesis P. LXXVII/99, aislada, Constitucional.

Rubro: TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Texto:y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema... . No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del

derecho federal y, el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades... sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.

Registro IUS: 250697 Séptima Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Volumen 151-156 Sexta Parte, p. 195, aislada, Administrativa, Constitucional.

Rubro:TRATADOS INTERNACIONALES. EL ARTICULO 133 CONSTITUCIONAL, ULTIMA PARTE, NO ESTABLECE SU OBSERVANCIA PREFERENTE SOBRE LAS LEYES DEL CONGRESO DE LA UNION EMANADAS DE LA CONSTITUCION FEDERAL.

Texto: La última parte del artículo 133 constitucional establece.....Es pues, una regla de conflicto a que deben sujetarse las autoridades mexicanas, pero, conforme a la misma no puede establecerse que los tratados sean de mayor obligación legal que las leyes del Congreso.

La palabra seguridad deriva del latín *securitas*, *atis*, que significa “calidad de seguro” o “certeza”, así como “cualidad del ordenamiento jurídico, que implica la certeza de sus normas y, consiguientemente, la previsibilidad de su aplicación”. La última de las acepciones señaladas es la que debe tomarse en cuenta para indicar lo que ha de entenderse por seguridad jurídica.

No. Registro: 186,572 Tesis aislada Materia(s): Constitucional Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XVI, Julio de 2002 Tesis: 2a. LXXV/2002 Página: 449

Rubro: GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA, QUÉ SE ENTIENDE POR.

Texto: La garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no debe entenderse en el

sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo que fácilmente explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad, sencillez o irrelevancia, no requieren de que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercitar el derecho correlativo. Lo anterior corrobora la ociosidad de que en todos los supuestos la ley deba detallar en extremo un procedimiento, cuando éste se encuentra definido de manera sencilla y suficiente para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho por el particular y las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad.

No se omite mencionar que para verificar las operaciones entre empresas relacionadas en el contexto internacional los instrumentos jurídicos con que se cuenta son los denominados:

“Tratados Para Evitar La Doble Tributación e Impedir La Evasión Fiscal y Los Tratados Para Intercambio De Información Fiscal”, mismos que de acuerdo al modelo de la OCDE no prevén la aplicación del documento denominado “Guía de Precios de Transferencia para las empresas Multinacionales y Las Administraciones Fiscales” con lo que se confirma la Inconstitucionalidad de los dispositivos legales en comento acarreado con esto la incertidumbre e inseguridad jurídica para los gobernados que se coloquen en las hipótesis normativas previstas por los numerales tachados de Inconstitucionales.

CAPITULO 7. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Después de haber analizado los principales conceptos que se encuentran involucrados cuando se habla de la regulación fiscal de las empresas multinacionales (partes relacionadas) vía los precios de transferencia, se consideran las conclusiones siguientes, con base en la influencia que éstas organizaciones tienen en el ámbito de los negocios, de la recaudación, del ámbito jurídico.

Se considera haber confirmado lo que se establecía en la H₁ en la cual se indica que la regulación fiscal sobre precios de transferencia entre partes relacionadas no ha evitado la evasión o elusión, al determinar que dada la importancia en la recaudación que se obtiene de las empresas multinacionales como porcentaje del total nacional y el cual representa un 73 por ciento en estimación de la autoridad fiscal, aunado a los antecedentes de este tipo de contribuyentes y de su forma de actuar en el ámbito de los negocios, el cual es, la obtención de los mejores resultados por medio de una planeación financiera que permita el aprovechamiento de las diferentes tasas impositivas y las exenciones que les otorgan los diferentes países, éstas empresas participan en la evasión estimada para las personas morales establecido vía cuentas nacionales para el ejercicio 2002.

Avala la aseveración anterior, al haber considerado en el capítulo 6 que en años posteriores (2003,2004) con datos estimados por la autoridad fiscal y por estudios realizados con anterioridad, que la evasión en ISR de personas morales continua en cantidades o porcentajes altos, estableciendo con ello, que la regulación fiscal sobre precios de transferencia para partes relacionadas, plasmada en la LISR en 1997 y modificada en diversos años con la finalidad de que estos contribuyentes paguen los impuestos que corresponden en el lugar en donde se originan los ingresos, no ha dado el resultado esperado.

Si se toma en cuenta que la SHCP (2006) establece que el número de contribuyentes para 2005 ascendió a 18 millones 788 mil 167, cifra mayor en 77.36 por ciento respecto de los 10 millones 593 mil 96 de 2004 y que del total de contribuyentes en 2005 640 mil 894 son personas morales. Comparada la aseveración anterior con el renglón de recaudación, indica que en 2005 los ingresos por impuestos fueron de 808 mil 210 millones de pesos, equivalentes a 9.8 por ciento del PIB, demostrando un retroceso frente al 10.1 por ciento del 2004. Al respecto la OCDE (2006) y el presidente

del Comité de estudios fiscales del IMEF, indican lo que ya se mencionó en el presente trabajo, que el país tiene los ingresos tributarios más bajos lo que se agrava porque incluyen los recursos petroleros, esto hace pensar que las medidas tomadas para disminuir la evasión no han sido las esperadas y esto también incluye la contribución por parte de las empresas multinacionales en función de su preponderancia en esta recaudación según información del SAT.

El secretario electo de la OCDE, José Ángel Gurría Treviño, expuso en febrero de 2006 que las diferencias por la caída en la recaudación tributaria, son evidentes en cuanto a indicadores de empleo, ingreso, crecimiento y poder adquisitivo entre México y los demás integrantes de esta organización. Los rubros anteriores demuestran la afectación en el gasto social y por ende en las finanzas públicas por el incumplimiento en la parte que les corresponde a las empresas multinacionales (SHCP, Indetec,2006).

Con referencia a la H₂ las tesis expuestas en el mismo capítulo 6 permiten confirmar lo que se pretendía establecer en esta hipótesis; Que la normativa de precios de transferencia para partes relacionadas, violenta el principio jurídico de constitucionalidad y legalidad, además del principio tributario de seguridad.

Al hacer referencia en la última modificación a la LISR que entró en vigencia a partir de 2006, y en la cual se establece la obligación de seguir lo indicado en la Guía emitida por la OCDE, y habiendo establecido que es inconstitucional por remitir a un documento de carácter privado, aun cuando es de un organismo internacional como lo es la OCDE, este de si, no tiene una función de autoridad para imponer, su función primordial es la de guiar o sugerir, o bien como ya se había indicado al inicio del presente trabajo, solo tiene poder de persuasión y no de decisión judicial.

Como lo indican Hernández y Vázquez (2004), para que las directrices surtan efecto, deben incorporarse en las leyes domésticas de los países socios por tratado; de lo contrario, violarían el principio de legalidad en caso de imposición por parte de las autoridades (al menos en el caso de México), ya que no se encuentran contenidas en el texto de los tratados internacionales ni en el de las leyes locales en materia de rentas. Se considera que para interpretar las disposiciones fiscales sobre precios de transferencia, resulta primordial el conocimiento de sus fuentes de Derecho, material (causas que propician el surgimiento de una norma, con el fin de dar solución a un conflicto de intereses) y formal.

La situación se avala en los párrafos precedentes en donde se establece también que los Estados Unidos de Norteamérica, siendo uno de los países con mayor antigüedad e ingerencia en la OCDE, si bien se hace eco de los lineamientos establecidos en la Guía de referencia, no establece textualmente la obligación en su legislación fiscal de seguirla y en algunos casos profundiza en aspectos técnicos como se indicó en el capítulo anterior.

En las reformas fiscales para el ejercicio fiscal de 2006 ya comentadas en la presente investigación, se abordó el tema de selección del método más adecuado o regla del “Mejor método” como se denomina en algunas legislaciones internacionales.

En relación con el concepto de comparabilidad, es importante establecer que el principio de valor de mercado está fundamentado en la comparación entre las condiciones acordadas en transacciones o entidades controladas y no controladas; de tal suerte, para que la comparación resulte adecuada, deben ser suficientemente comparables las principales características económicas de las condiciones.

A continuación se detallan los conceptos más relevantes establecidos en el transcurso de la investigación.

7.1 Resumen de Conclusiones

Después de haber analizado los principales conceptos que se encuentran involucrados cuando se habla de la regulación fiscal de las empresas multinacionales (partes relacionadas) vía los precios de transferencia, las conclusiones se integran con base en la estimación de evasión del impuesto sobre la renta por estas empresas, de su influencia en el ámbito de los negocios y del ámbito jurídico de la regulación fiscal, en el resumen que se presenta a continuación.

1. Recaudación

Se concluye que se ha probado lo establecido en la primera hipótesis, partiendo de la aseveración de la OCDE de que no obstante que México es reconocido por ser uno de los países con más reglamentación para las operaciones de las empresas multinacionales, éstas participan en gran medida en la estimación efectuada de la evasión o elusión del Impuesto sobre la Renta del ejercicio 2002, al reconocer la autoridad fiscal que son los grandes contribuyentes los que aportan el 73% de la recaudación nacional, que dentro de esta clasificación se encuentran las empresas

controladoras y controladas objeto de la estimación, y que según la propia autoridad se enmarcan en el concepto de partes relacionadas objeto de esta investigación.

Las tablas 7.1 y 7.2 que se presentan a continuación, permiten observar en primera instancia los números, cantidades y porcentajes de relevancia en la participación de la evasión estimada de impuesto sobre la renta (ISR) por parte de las empresas multinacionales controladoras y controladas, concluyendo que no obstante la reglamentación fiscal sobre precios de transferencia para partes relacionadas, la evasión continua según los datos de la autoridad fiscal emitidos en 2006 que muestra la tabla 7.2

Tabla 7.1. Participación de las empresas multinacionales en la estimación de la Evasión en ISR de las personas morales (miles de pesos corrientes)

2002	Padrón SAT	Porcentaje de participación en la recaudación observada	Recaudación Observada de ISR e IMPAC	Evasión Observada de ISR	Porcentaje de Evasión
Personas Morales	538,000	100.00	131,990,100	110,277,605	39.50
Grandes Contribuyentes	12,834	73.00	96,352,773	80,466,151	28.83
Empresas controladoras y controladas	6,955	54.19 sobre el total de grandes contribuyentes	52,213,567 sobre el total de grandes contribuyentes	43,604,607 sobre el total de grandes contribuyentes	15.62

Fuente :SAT (2002), M Puente (2006) sobre grandes contribuyentes

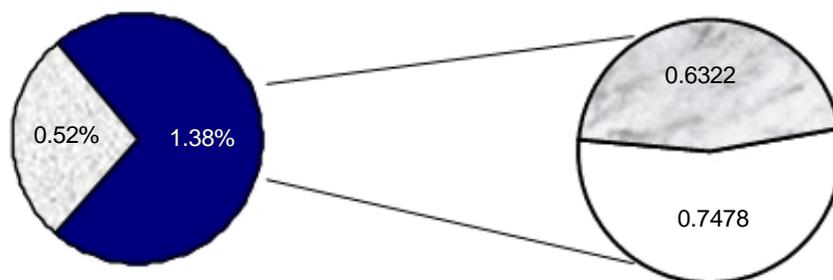
Tabla 7.2. Baja en la recaudación en México como porcentaje del PIB

Año	2004	2005
Numero de contribuyentes	10'593,096	18'788,167
Recaudación como porcentaje del PIB	10.1	9.8

SHCP (2006)

La tabla 7.2 y la figura 7.1 tienen como referente al PIB, sin embargo no es posible establecer una tendencia de la baja en recaudación respecto de los diferentes años, al no tener información sobre la metodología utilizada por la autoridad fiscal para la obtención de los porcentajes mostrados, estableciendo únicamente el concepto de evasión que se sigue presentando, no obstante el incremento en el padrón de contribuyentes personas morales que se presentó en el capítulo 6 y en esta última tabla cuando se establece el total de contribuyentes.

Figura 7.1. Participación de los grandes contribuyentes y de las empresas controladoras y controladas en el porcentaje de evasión de ISR/PIB estimado para 2002 por las personas morales



Fuente :Elaboración propia con base en datos del SAT(2002) y Bergman, Carreón, Hernández, (2005)

Relevante como ya se había mencionado es la participación de los grandes contribuyentes en el 1.90% estimado para las personas morales con el 1.38% y de este porcentaje la proporción de las empresas controladoras y controladas. La situación se agrava según comentario de la propia autoridad fiscal, de la OCDE, CEPAL, FMI y BM, el estar incluidos en los porcentajes de recaudación de la segunda tabla los ingresos provenientes de los recursos petroleros.

2. Inversión Extranjera Directa

Como una de las consecuencias del punto uno se concluye que la Inversión Extranjera Directa no proporciona de forma automática el crecimiento y la eficiencia económica, cuando se hablaba de la presión que ejercen los países industrializados que invierten en países en vías de desarrollo, ya que se demuestra en la estimación de evasión, que

esta inversión no generó ingresos vía impuestos en proporción a los ingresos por ventas de las empresas que forman parte de los grupos multinacionales.

México a la firma del TLCAN no impuso un límite en cuanto a la salida de capitales y les dio el derecho de demandar a los Estados Nacionales por las medidas que estos tomen que afecten sus ganancias. El país ocupa el 8º lugar de mayor déficit comercial en la Región de América Latina y el Caribe de 1997-2003, considerando entonces que el comercio internacional no es de relevancia si no genera ingreso neto en divisas para el país.

3. Política Industrial

Otra consecuencia para no recibir la recaudación que se debiera, es que al no existir una política industrial, esto impidió que México obtuviera ventajas competitivas a la firma del TLCAN, por haber privilegiado el modelo manufacturero que dio ventajas temporales y que ahora tiene el problema de la fuerte competencia de los países asiáticos. El problema se agravará y perderá más espacios si sigue basando su fortaleza en la mano de obra barata y bajos costos de producción, esto es avalado en 2006 por el Foro Económico Mundial. Tampoco se estableció a la firma del Tratado que las exportaciones tuvieran un alto contenido nacional, por no ser exigido en las reglas de origen.

4. Industria maquiladora de Exportación

La cesión de derechos de la que se habla como consecuencia de la globalización y a la firma del TLCAN, y lo que se menciona en el punto 3 de basar su fortaleza en el modelo manufacturero, queda evidenciado al demostrar la importancia de esta industria, estableciendo que la mayoría de estas empresas son filiales de empresas norteamericanas la mayoría en la frontera norte del país, en 2002 el 98% de las piezas y componentes que utilizaban, las importaban de Estados Unidos y otros países, con las cuales ensamblan los productos que aparecen en las estadísticas como exportaciones mexicanas, solo un 4% de estas exportaciones corresponde a las empresas nacionales

Total de empresas en el padrón de grandes contribuyentes	12,834
Total de empresas maquiladoras	3,251
Proporción de la industria maquiladora en el total del padrón de Grandes contribuyentes	25.33%

5. Gasto social

Continúa la baja recaudación fiscal en el país, y esto demuestra la ineficiencia de la Administración en este rubro, la necesidad de una medida que disminuya este problema es una decisión política que obliga a la autoridad a decidir entre; incrementar la deuda pública; aumentar la recaudación; y mantener los niveles de gastos bajos y volátiles.

Es necesario el incremento en la recaudación tributaria como medio para financiar el gasto que represente altos beneficios sociales y económicos (salud, educación, capacitación, infraestructura física) esto es avalado por la OCDE, el incremento en la recaudación se considera como la mejor opción, siempre que el gobierno mantenga un aparato burocrático “pequeño” y minimice la carga tributaria mediante una estructura fiscal óptima.

Se reconoce que la caída en la recaudación influye en los indicadores de empleo, ingreso, crecimiento y poder adquisitivo, cuando estos se comparan entre México y los países integrantes de la OCDE, avalado por el nuevo director de este organismo José Ángel Gurria Treviño. Reconoce también la SHCP como se afecta el gasto público, por el incumplimiento en la parte que les corresponde a las empresas multinacionales.

7. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico(OCDE)

Se establece en la investigación el inicio, objetivos y actuación de esta organización, se hace énfasis que sus integrantes son 33 países, por lo tanto tiene relevancia que su objetivo en cuanto a la observancia de su Guía sobre las operaciones entre partes relacionadas, no tiene carácter de Ley, trata de evitar prácticas de especulación que resulten en beneficios fiscales para las empresas,

que las operaciones realizadas entre empresas de un grupo multinacional se realicen teniendo como base los precios que se establecen en el mercado por la oferta y la demanda.

8. Efectividad de la Guía sobre Precios de Transferencia para las empresas multinacionales y las Administraciones fiscales en el ámbito mundial.

Se establece también que las directrices de este organismo internacional no han dado el resultado esperado, en la investigación se establece el reconocimiento por parte de los organismos internacionales e investigadores del tema, que son algunos de los países miembros los que se niegan a proporcionar la información necesaria para demostrar la comparabilidad de los precios, baste el ejemplo de Estados Unidos de Norteamérica y el estudio de dos de sus investigadores, al establecer que la evasión por la manipulación de los precios entre empresas fue para el año 200 en el orden de 42 billones de dólares.

Esta afirmación fue el inicio de la presente investigación al considerar que si un país con la infraestructura, los recursos económicos y humanos, tiene este problema, México no puede ser la excepción de la manipulación de los precios y la evasión o elusión de los impuestos. Importante también es considerar que los Estados Unidos son nuestro principal socio comercial, el número de operaciones que se efectúan año con año y por ende la manipulación de los precios para la evasión determinada en aquel país.

9. Subjetividad de la obligación de comparabilidad de precios y violación al principio de certidumbre.

Considero un punto fundamental en este tema la obligación fiscal de comparar los precios que establecen partes relacionadas, con los que operan las partes independientes, en primera instancia al considerar que las reglas que emanan de la autoridad fiscal deben ser para proteger el mercado nacional, al no

con información en el país que permita esta comparación, se viola el principio de certidumbre.

En el aspecto económico no se protege el mercado nacional cuando la autoridad fiscal sabe y permite que para cumplir con el requisito de comparabilidad se utiliza un software con datos de las bolsas de valores de Estados Unidos y de Europa, que permite encontrar empresas del ramo con características similares, lo que no garantiza que empresa no esté manipulando los precios, de igual forma, al permitir que si un método para determinar la comparación no es el adecuado pueda utilizar cualquiera de los otros cinco, lo que también violenta el principio de certidumbre. Es reconocido por la OCDE que la autoridad fiscal se excede al permitir el uso de los métodos basados en utilidades en lugar de los métodos basados en los precios y esto es por carecer de información del dominio público.

10. Precios de Transferencia obligación fiscal, genera violación al Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Se concluye que la obligación por parte de las empresas de demostrar que los ingresos y las deducciones para efectos fiscales según el Artículo 215 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se efectuaron a precios que se hubiesen pactado en operaciones entre partes independientes, viola la garantía de audiencia tutelada establecida en el Artículo 14, al establecer la autoridad fiscal su facultad en caso de que no se cumpla con el requisito de demostrar la comparabilidad de precios, de revisar sin permitir prueba en contrario, y desconocer la validez de los requisitos fiscales y legales de los contratos celebrados entre el contribuyente y su parte relacionada.

Si bien le permite al contribuyente defender que ha cumplido con lo establecido en el citado Artículo 215, no puede defender ni desvirtuar su situación con el monto de la contraprestación que hubiese sido efectivamente pactado por las partes contratantes. Se hace notar que no existe disposición legal alguna que considere como ilegal o nulo el acuerdo de voluntades. Para que pueda desvirtuarse, las autoridades deberían demostrar que se trata de un contrato simulado, o celebrado con dolo o mala fe, sin

arrojar a los causantes la carga de la prueba. Séptima Época, tomo, sexta parte, pagina 51 de la jurisprudencia.

11. Obligación para los contribuyentes de aplicar las Guías sobre los precios de transferencia para las empresas multinacionales aprobadas por la OCDE.

Se demuestra en el apartado correspondiente a la H₂, que esta obligación va más allá de lo establecido en el Artículo 133 constitucional refiriéndose al principio de supremacía de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y de los tratados que se celebren por el Presidente de la República con la aprobación del Senado.

Por lo tanto para verificar las operaciones entre empresas relacionadas en el contexto internacional, los instrumentos jurídicos con que se cuenta son los denominados. "Tratados para evitar la Doble Tributación y los Tratados para intercambio de información fiscal", mismos que de acuerdo con el modelo de la OCDE no prevén la aplicación del documento denominado "Guía de Precios de Transferencia para las empresas multinacionales y las administraciones fiscales", demostrando la inconstitucionalidad y trayendo como consecuencia la incertidumbre e inseguridad jurídica para los gobernados que se encuentren en las hipótesis normativas ya referidas.

12. Violación a la garantía de seguridad jurídica según el Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Se demuestra jurídicamente en el cuerpo de la presente investigación, en la relación de las ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en sus resultandos, que se está violando la garantía de seguridad marcada en el Artículo 16, la cual dentro de su texto indica que la Ley debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades. Se considera que sería ocioso que en todos los supuestos la ley deba detallar en extremo un procedimiento, cuando éste se encuentra definido de manera sencilla y suficiente para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho por el particular. Novena Época, Tomo XVI, Tesis 2ª. LXXV/2002.

Atendiendo a uno de los significados de Seguridad el cual indica “cualidad del ordenamiento jurídico, que implica la certeza de sus normas y, consiguientemente la previsibilidad de su aplicación, siendo esta la que debe tomarse en cuenta para indicar lo que ha de entenderse como seguridad jurídica.

7.2. Actualidad fiscal y de negocios y futuros estudios

Tienen las Administraciones fiscales el problema de la evasión por la fijación de precios entre compañías que no han podido resolver y ya tienen otra modalidad sobre el comercio internacional que es el comercio electrónico, por lo que considero importante hacer una breve semblanza sobre los aspectos importantes que se manejan en este tipo de operaciones.

En la actualidad, el comercio y la inversión en el ámbito internacional tienden a generalizarse, tanto la inversión, la producción, el consumo y el ahorro de cada país tienen una cercana relación con las de otros países y esta relación se incrementará desde la perspectiva de la globalización. En esta perspectiva, la eficiencia económica se elevará cuando la carga fiscal de las operaciones comerciales e inversiones multinacionales sea la misma que se aplica dentro del país en que esto se genere y por ende, el reparto de los recursos sea de forma eficiente en un entorno internacional. Uno de los retos es el evitar la doble imposición, otro es, el conflicto entre gravar los ingresos por su fuente o por la residencia.

Entendiendo la fuente como el lugar en que se originan las actividades que generan los ingresos, por lo tanto es en ese país en el que por derecho deben de quedarse los ingresos fiscales. La residencia se entiende en el lugar que vive la persona que obtiene los ingresos, por lo cual es el país en el que reside esa persona el que tiene derecho a recaudar los ingresos fiscales, por los ingresos de esa persona.

Es de hacer notar la problemática de considerar fuente de gravación el lugar en donde se genera el ingreso o el lugar en donde reside la persona que percibe el ingreso, en esta era digital de redes de comunicación y de operaciones comerciales por este medio, deja sin efecto las consideraciones tradicionales sobre el establecimiento permanente.

En las normas fiscales existentes, el país importador no puede recaudar impuestos sobre la renta del proveedor, ni siquiera si el proveedor vende de las existencias que tenga dentro de las fronteras, siempre que efectué las operaciones fuera del país. Igual de complejo y problemático es la prestación de servicios (médicos, de ingeniería) ya se dan consultas y diagnósticos a distancia por dar un ejemplo, por lo tanto el concepto de territorio deja de tener importancias en el reparto de ingreso entre los países.

En México así como en el nivel internacional es común la tendencia de obtener la mayoría de la recaudación de los impuestos indirectos como el IVA y el IEPS en lugar de obtenerla de los impuestos directos como el ISR, considerando que son las empresas las que reciben la mayoría de los ingresos sujetos de este impuesto, y son las que tienen menos posibilidades de eludir su empadronamiento. Esto es avalado con la información reciente de que México hubiese resultado el país miembro de la OCDE con el índice de recaudación más bajo (número 16).

Si no se abandona la política de año con año efectuar modificaciones a la legislación fiscal que solo tienden a añadir más carga a la economía formal, a los mismos contribuyentes de siempre y no se decida en implementar la reforma fiscal integral que nuestro país demanda, no es de dudar los grandes problemas que padecerá el país, baste recordar nuevamente la pérdida del mercado frente a los países asiáticos.

La política fiscal, como uno de los instrumentos de la política económica debe permitir atraer como ya se menciona, que sigan entrando al país los grandes flujos de capitales internacionales, para fomentar la inversión, el empleo y, consecuentemente, la recaudación, tomando medidas como las que ya se plantearon en párrafos anteriores para proteger el mercado nacional, incentivando a los que invierten en tecnología, en nuevos productos, en apertura de mercados.

Una de las recomendaciones para que la IED sea factor de beneficio generalizado al país es su regulación para llevar a cabo un plan de incentivos para la industria que utilice tecnología de punta, que promueva líneas y sectores estratégicos, que abra nuevos mercados especializados, esto se dará mediante la aplicación de un trato diferencial a la entrada de los capitales de corto y largo plazo, en el caso de las

maquiladoras, motivar a la utilización de mas insumos nacionales a cambio de apoyos fiscales.

El párrafo anterior se avala con un comentario reciente (abril 2006) del Foro Económico Mundial (WEF, por sus siglas en inglés) el cual indica que la falta de una política industrial impidió que México obtuviera ventajas competitivas permanentes del TLCAN, al haber apostado por un modelo manufacturero que solo dio ventajas temporales y que ahora tiene al país en problemas ante la fuerte competencia asiática. Consideran que es el momento indicado para iniciar el cambio hacia una industria que consolide su desarrollo incorporando nuevas tecnologías como lo hizo Corea y Taiwán, de no hacerlo perderá más espacios al seguir basando su fortaleza en mano de obra barata y bajos costos de producción.

Se necesita de políticas económicas específicas que formen parte de una estrategia para que el comercio y la inversión sean impulso del desarrollo, en las negociaciones para la firma del TLCAN, no se estableció que las exportaciones tuvieran un alto contenido nacional ya que las reglas de origen no lo exigen, solo se requiere que los insumos sean de la región, en cuanto a las inversiones, el apartado impide poner requisitos de desempeño entre los que pudo haberse establecido la compra de insumos en el país, o al menos la obligación de concursar las compras.

El garantizar derechos a los grandes inversionistas y limitar en gran medida las posibilidades de una política pública en la materia de inversiones para que tuviera un papel dentro de una estrategia nacional de desarrollo, permitió a la firma del TLCAN que a ellos no se les exijan requisitos de desempeño, no se les puede limitar en cuanto a la salida de los capitales y se les da el derecho de demandar a los Estados Nacionales por las medidas que afecten sus ganancias, en los capítulos anteriores se expresaba que si bien México es líder en la región LA y el Caribe en cuanto al monto de sus exportaciones, también lo es en cuanto ser el 8vo. con mayor déficit comercial de la Región en el periodo 1997-2003 según la CEPAL, se considera por lo tanto que el comercio internacional no es de relevancia si no genera ingreso neto de divisas para el país.

En Chile se obtuvo un resultado alentador a partir de medidas como incentivos a la utilización de tecnología de punta para nuevos productos, promoción en sectores

estratégicos que abran mercados, sin necesidad de elevar y ampliar la carga tributaria, no se afectó el ahorro, ni la inversión, por el contrario estos dos conceptos se elevaron.

En Francia las medidas que se implementaron en 1997 para reducir la evasión o elusión de las empresas multinacionales y que le representaron una recaudación aumentada en cinco veces en relación con 1996 fueron entre otras las siguientes.

- Crear una oficina encargada del control fiscal internacional
- Especialización a los fiscalizadores en el análisis y control de precios de transferencia de los grupos internacionales

Las verificaciones en materia de precios de transferencia se realizan en el marco de una estrategia de estudio coordinado de los grupos internacionales por sector de actividades, que faciliten el desarrollo de sinergias entre verificadores y la indispensable adquisición de términos de comparación pertinentes y operacionales.

La verificación es sistemática para todas las empresas que efectúen operaciones con empresas relacionadas radicadas en el extranjero, le dan prioridad sin distinción de nacionalidad, a la programación y control de empresas que correspondan a los siguientes criterios.

1. Empresas pertenecientes a grupos beneficiarios con nivel consolidado mundial y que producen resultados deficitarios durante largos periodos (como en el caso del sector informático)
2. Empresas establecidas en paraísos fiscales
3. Empresas operando en sectores muy provechosos en las cuales se verifica de parte de fiscalización el reparto equitativo de las ganancias (farmacia, química)
4. Empresas que cambiaron su estatuto jurídico sin modificación real de la actividad (pasar de comprador / vendedor a comisionista)
5. Empresas en situación evidente de subcapitalización (creación de empresas holding para toma de control, las cuales se encargan de portar los títulos de la empresa objeto de la operación, disponiendo por lo general de poco capital, obligándolas a financiarse con préstamos otorgados por las otras empresas del grupo en el extranjero para lograr la adquisición).

La tecnología digital como ya se había expresado dentro del texto es un reto para las administraciones fiscales, si bien es cierto que dificulta la recaudación, deberán de establecerse lineamientos que permitan la aplicación de las normas vigentes y por lo tanto la recaudación de los ingresos fiscales que correspondan. Es el consenso internacional que los países desarrollados en las diversas situaciones de operaciones transnacionales, son los que reciben los mayores beneficios, en el debate en la OCDE y estos países se establecen puntos de acuerdo, sin embargo, los Estados Unidos ya propusieron que el comercio electrónico quede libre de gravámenes, Canadá ha sugerido que no se grave todo lo que se pueda transmitir por la Red, aunque pase por las aduanas en forma de medio físico.

En el ámbito de los aranceles se dará entonces la situación de que si se eliminarán o redujeran los aranceles del comercio electrónico y se mantuvieran los del comercio tradicional, los beneficios de la eliminación o reducciones se acumularían en su mayoría en el país que tuviera una posición ventajosa en el comercio electrónico, es decir, principalmente los Estados Unidos.

En este punto cabe destacar la importancia de la adecuación en la Administración Fiscal del país para hacer frente a esta nueva forma de efectuar operaciones y el problema de evasión al utilizar el medio electrónico para las operaciones entre compañías.

Aun cuando existen propuestas a un nivel internacional para lograr efectividad en la reglamentación fiscal sobre las operaciones entre partes relacionadas, es un hecho que no está dando resultado y que son los países industrializados los que ponen el mayor número de inconvenientes para lograrlo.

Deberá de realizarse una propuesta a la autoridad fiscal en nuestro país para lograr que la reglamentación sea clara, sea viable y que llevarla a cabo no sea tan costoso como ahora lo es el preparar la documentación con la información tan detallada que la autoridad exige.

Deberá de analizarse en el ámbito de las operaciones de las empresas multinacionales cual es la reglamentación fiscal que se tiene en países que no son miembros de la OCDE y que resultados están obteniendo.

7.3 Reto para la autoridad fiscal

La simplificación es el reto en el tema de precios de transferencia, que se puede enfocar a partir de dos vertientes; la obligación del análisis exhaustivo para las empresas por parte de la autoridad pretendiendo con ellos evitar la evasión o elusión de estos contribuyentes y el éxito dudoso de los resultados y el costo que implica para las empresas el estudio de precios de transferencia elaborado por los especialistas, considerando que el costo va en proporción de la diversidad de capacidades económicas de los contribuyentes y el número de operaciones, y de acuerdo a la distracción de recursos y de personal para llevar esos controles, lleva a considerar que no debería obligarse a un análisis detallado de las mismas, y que en este apartado sería más conveniente un análisis global y no uno a detalle.

7.4 Limitantes en la investigación

Siendo este trabajo el resultado de una inquietud respecto del actuar de la autoridad fiscal y el entorno económico nacional y mundial por parte de un pequeño grupo de contribuyentes en relación con el total nacional, muestra de una forma muy breve la amplitud y complejidad del tema, es impactante constatar con la infinidad de estudios sobre este tema la relevancia del mismo, en el ámbito de los negocios, de la economía de un país por el actuar de unos pocos que en este caso son las empresas multinacionales, es relevante el interés por parte de los organismos internacionales para tratar de soluciones o mitigar en lo posible la evasión o elusión por la manipulación de los precios, y son muchos los aspectos que se pueden profundizar en torno al aspecto fiscal.

Sin embargo considero que la principal limitante en nuestro país es la falta de información por parte de los organismos públicos y de las autoridades fiscales, al no haber contado con información determinante como lo son los impuestos y haber efectuado solo una estimación sobre un tema tan importante como lo es la recaudación y no contar en lo más mínimo con información pública sobre el padrón de los contribuyentes del cual forman parte las empresas multinacionales, el que se efectuó un estudio sobre la evasión en ISR de las personas morales y se utilicen datos del dominio público que no presentan a toda la información y la que publican no tiene todos los

conceptos necesarios para efectuar un cálculo veraz o lo más cercano posible a la realidad, hacen pensar en la necesidad de un cambio estructural profundo, enfocado a lograr cuando menos en este tema, personas que lo pongan en marcha y que tengan la visión y la práctica en los negocios, que tengan el espíritu de servicio público para el desarrollo de iniciativas en materia impositiva adecuadas a nuestra realidad.

No se obtiene nada de formar parte de organismos internacionales cuyos miembros son países del primer mundo, si no contamos con unas finanzas públicas sanas, con un sistema que exija y vigile con cuidado extremo de la aplicación de los recursos, con una población en extrema pobreza que cada vez sea menor, con un sistema de educación, salud y seguridad, así como de la infraestructura necesaria para incentivar la inversión que genere al país el ingreso que le corresponde para lograr lo anterior.

BIBLIOGRAFÍA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley de ISR 2002 a 2006

Resolución Miscelánea 2003

Ley Aduanera 2002 y 2003

Código Fiscal de la Federación 2002 a 2006

LIBROS

Bannock, G; Baxter, R.E; Rees, R. (1999) *Diccionario de Economía*, Ed. Trillas

Bettinger Barrios H. (1999,2000) *Efectos Fiscales de los Precios de Transferencia*. ISEF

Caves,R.(1982) *The multinational enterprise and Economica analysis*, EE.UU. Cambridge University Press.

Dunning, J.(1993) *The Multinational Enterprise in the Global Economy*, United Kingdom. Addison Wesley Publishing.

Hallivis,M.(2003) *Fisco, Federalismo y Globalización en México*. Tax Editores 1ra. Edición

Hernández, R.;Fernández, C.; Baptista,P. (2003) *Metodología de la investigación*. McGraw Hill 3ª Edición.

IMCP (1999) *Compendio sobre Precios de Transferencia*. Editado por IMCP 1999 1ª. Reimpresión. Pág.31

IMCP (2003) *Principios de contabilidad generalmente aceptados*. Editorial IMCP Boletín C-13

Latapí, M.(2003) *Casos prácticos sobre los Precios de Transferencia 2003*, Ed. ISEF 1ª Edición. Pág.37

Margáin,M.E.(2003) *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Porrúa 16ª Edición actualizada Pág.58

Mecikovsky,J.(2000) *Precios de Transferencia*. Ediciones Macchi pag.57

Méndez, S.(1994) *Problemas Económicos de México*. Ed. McGraw Hill. 201-205

Opalín, L. (1999) *Globalización y Cambio Estructural*. IMCP 1ª Ed. 2ª Reimp.

SCJN(2004) *Las Garantías de Igualdad*. Dirección General de la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis de la SCJN. Colección Garantías Individuales. Pág.136-137

Stiglitz, J.(2002) *El malestar en la globalización*. Distribuidora y Editora Aguilar, Altea, Taurus, Alfaguara. S.A. 1ª. Edición Pág.34

Revistas Arbitradas y estudios de organismos Internacionales

Arze, C.(2003), *“El problema del gas: desarrollo económico versus intereses de las transnacionales”*, Informe de coyuntura, Nº 1, 2003. Base para informa CEPAL

Avi-Yonah, R.(2001) *Reuven S. Avi-Yonah, Reflections on the Interaction Between Trade and Tax*. Brooklyn Journal of International Law. Pag. 17-20

Barra,P.; Jorrat,M.(1999) *Estimación de la evasión tributaria en Chile*. Departamento de Estudios, Servicio de Impuestos Internos

Barros. R.(1999) *La distribución de la carga impositiva en México: un análisis de igual sacrificio*. Gaceta de Economía Año 8, Núm. 16. Clasificación JEL: F13, F14, F17.

Bergman,M.(2001) *La Administración tributaria en América Latina: una perspectiva comparada entre Argentina, Chile y México*. Con apoyo de AFIP, SII, CIDE y Fundación Ford.

Bergman,M.;Carreón, V.;Hernández,F. (2005). *Evasión Fiscal del Impuestos sobre la Renta de Personas Morales*. CIDE 2005

Byrne, P.(1999) *El futuro del ISR en las economías abiertas*. CEPAL Serie Seminarios y Conferencia No.3, Pág.168

Bryon, D. (2000) *Global Shell Games. Washington Nonthly* Vol.32 issue 7/8 p.33 4 pág.

Cademartori,J.(2002) *TLC: Chile cayó en la trampa de EEUU*. Del Libro “La Globalización cuestionada” ATTAC Chile.

Calderón, A.; Mortimore, M.; Moussa, N.; Vergara, S.; Carballo,P.(2003) *La inversión extranjera en América Latina y el Caribe*. Unidad de Inversiones y Estrategias Empresariales de la CEPAL.

Cámara de Diputados LVIII Legislatura(2001) *Problemas estructurales del sistema impositivo y propuéstas de reforma tributaria en México*. Abril 2001

Carrera, R.(1999) *La naturaleza jurídica de los Precios de Transferencia*. UNAM Tesis doctoral Facultad de Derecho Pág.77

CEPAL (2002). *Reporte anual para Latinoamérica y el Caribe 2001*.

CEPAL (2003). *Balance preliminar de las economías 2003*. ONU Num.03.II.G.186 Collins, M. (1993) *International Transfer Pricing in the ethical Pharmaceutical Industry*. Compilación OCDE, IBFD Publications BV Holanda

Cruz, J (2001) *Precios de Transferencia- Un caso de estudio 2000*. Ensayo para Baker & McKenzie

Chávez, M.(2001) *El fracaso de las políticas de estabilización en México: Retos y opciones de política económica*. PROCIENTEC, El Colegio de México 2001 Pg.12

- Christiansen,H.; Bertrand,A. (2003) *Trends and recent developments in foreign direct investment*. OCDE . Directorate for financial, fiscal and enterprise affairs.2003
- Díaz,R. (2003) *Reforma Fiscal e Impuestos: Un análisis comparativo con la OCDE*. Banco de México Mzo.2004
- Diewert,W.; Alterman,W.; Eden, L. (2004) *Transfer Prices and Import and Export Price Indexes: Theory and Practice*. U.S. Bureau of labor Statistics 2004 Version
- Ernest & Young(2001) *Encuesta Global 2001:tomando decisiones informadas en tiempos inciertos*. Editada por el mismo 2002
- Ernest & Young(2003) *Guía Global de Referencia sobre Precios de Transferencia*. Editado por ellos
- Estay, J. (2002) *ALCA: el paraíso de los inversionistas México:ERA-IIEc Revista Chiapas 14*
<http://www33.brinkster.com/revistachiapas>
- Felitte, A.(2003) *Control de las operaciones internacionales: Aspectos prácticos de fiscalización, el control de los precios de transferencia*. AFIP, Dirección de Fiscalización Grandes Contribuyentes Internacionales. Estudio de Argentina. Para el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Lisboa
- FitzGerald,V.(2002) *Cooperación tributaria internacional y movilidad del capital*. Revista de la CEPAL 77
- Figuroa, A.(2001) *La Negociación de Tratados Tributarios Amplios*. Naciones Unidas ST/SG/2001/L.7 Second Interregional Training Workshop of International Taxation and steering Committee meeting of the Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters Beijing, the People's republic of China
- Gérard, M.; Godfroid, P.(2001) *Optimal transfer pricing under acceptance uncertainty and risk aversion*. Papeles de trabajo de Fonds National de la Recherche Scientifique. Bélgica.
- Gereffi, G.; Memedovic, O.(2003). *The global apparel value chain: what prospects for upgrading by developing countries*. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL),Serie Estudios sectoriales, Viena, Organización de las Naciones Unidas para el Desarrollo Industrial (ONUUDI)
- Gropp,R.; Kostial,(2001) *FDI corporate Tax Revenue: Tax Harmonization or Competition?* Finance & Development 38,(7) 6 pag.
- Gutierrez, A.(2003) *El crecimiento y la competitividad en México: una vision desde el Congreso de la Unión*. CHCP. Senado de la Republica
- Haishun, S.(1999) *DFI, foreign trade and transfer pricing*. Journal of Contemporary Asia Vol.29 Issue 2 21 pág.
- Hee,Ch.(2003) *Efectos del comercio electrónico en el reparto de los ingresos fiscales entre los países desarrollados y los países en desarrollo*. Naciones Unidas Secretaría.Gpo. Ad Hoc de Expertos en Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación
-

- Hernández, F.; Zamudio, A.; Núñez, M.; Jarillo, B. (2004) *Evasión Fiscal en México: El Caso del IVA*. Centro de Investigación y Docencia Económicas
- Hernández, F.; Scott, J.; Andrés, A.; Zamudio C. (2001) *La Reforma Hacendaria Integral: Algunos retos*. División Economía CIDE forma parte del Proyecto de Presupuesto
- Hirshleifer, J. (1957) *Economics of the divisionalized firm*. The Journal of Business. Vol. 30 Num. 2
- Hirshleifer, J. (1956) On the Economic of Transfer Pricing. The Journal of Business. Vol.29 Num. 3
- Hurtado, M.; Bustelo, G. (2002) *Precios de Transferencia; un aspecto financiero y de negocios en impuestos*. Pricewaterhouse Coopers Publicaciones
- Hurtado, M.; Ahrens, E. (2005) *Comentarios sobre la revisión de los miembros de la OCDE al esquema de Precios de Transferencia de México*. Pricewater House Coopers Edición propia 2005
- López, J. (2003) *Mediación y Arbitraje: el convenio de arbitraje de la unión Europea para la solución de diferencias relativas a la fijación de precios de transferencia*. Naciones Unidas Secretaria. Documento ST/SG/AC.8/2003/L.8
- Lora, M. (2003) "Es cuestión de tiempo, Chile dependerá del gas boliviano", 2003 (<http://www.pulsobolivia.com>). Base para informe CEPAL
- Martín, F. (2003) *Un caso aplicado del metodo directo de proyección de los ingresos tributarios*. Ministerio de Economía de la República Argentina. Sep.2003
- Mosqueda, R. (2000) *El control interno ante los precios de transferencia internacionales*. Partida Doble May.2000 Vol.111
- Mostajo, R. (2002) *El sistema presupuestario en el Perú*. Instituto latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES) CEPAL . Serie gestión Pública No.17 Pag.30-37
- Montufar, R. (2003) *Globalización y tributación. Conferencias tributarias Internacionales*.2003 17 Pág. Miembro del directorio del SAT en Guatemala
- Murria, R. (2004) *Características de la reforma fiscal adoptada en Australia*. Departamento del Tesoro de Australia. LAN 15_Usa_Tex_p113-176.
- Pak, S.; Zdanowicz, J. (2001) *An Estimate of 2000 lost U.S Federal Income Tax Revenues due to over-invoiced import and under-invoiced export*. Florida International University. Center for banking and financial institutions 2001.
- OCDE (1999) *Guía sobre los precios de transferencia de empresas multinacionales y administración de Impuestos*. Editada por ellos.
- OCDE (1999) *Examen de la OCDE sobre la economía mexicana*. SPICE, Biblioteca empresarial

ONU Secretaría (2001) *La fijación de Precios de Transferencia*. Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación, Décimo período de sesiones. ONU Ginebra 2001 Documento ST-SG-AC.8-2001-L.1

ONU (2002) *Reporte de Inversión Mundial: Corporaciones Transnacionales y Competitividad en Exportación*

Ornelas, R.; Córdova, J. (2002) *Las empresas transnacionales y el liderazgo económico mundial. Balance y perspectivas*. Instituto de Investigaciones Económicas de la UNAM,

Pita,C.(2001) *Taller de Competencia Tributaria Nociva*. Buenos Aires ,Arg. OCDE. CIAT. AFIP

Ramírez,Y.(2004) *Actualización en Precios de Transferencia*. Editado Technology Training S.L.R. DE C.V. Pag.5

Ramírez,Y.(1999) *Análisis Jurídico de los precios de transferencia en México*. UNAM, Pág.12

Romero,J. (2003) *Precios de transferencia; Aspectos nacionales e internacionales*. Barra Mexicana, Colegio de Abogados A.C. Conferencia

Santaella,J.(2001) *La viabilidad de la política fiscal:2000-2025*. Director del Centro de Economía Aplicada de ITAM

Secretaría de Comercio y Fomento Industrial(1999) *Política Industrial y de Comercio Exterior*

Secretaría de Hacienda y Crédito Público(2003) *Informe semanal de la Unidad de Comunicación social y Vocero*. Editada ellos mismos. Pág.1 Octubre 2003

Secretaría de Hacienda y Crédito Público (2006) *Política Hacendaria Nacional*. INDETEC Feb.2006 www.indetec.gob.mx

Secretaría de Naciones Unidas(2003) *Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación, Programa provisional y organización de los trabajos de la 11ª reunión*. ONU en español, Pag.4 trabajos del Décimo período de sesiones.

Singh, A. (2004) *Multilateral competition policy and Economic development*. Developing Country Perspective on the European Community Proposals University of Cambridge UNCTAD Series on Issues in Competition Law and Policy UNITED NATIONS

Tanzi,V.(1999) *International Tax Organization. Governments; International Financial Institutions; UN organizations* 2001

Tanzi,V.(2001) *La Globalización y la acción de las termitas fiscales*. Finanzas y Desarrollo Mzo.2001

Tanzi, V.(2003) *Globalization and the Need for Fiscal Reforma in Developin countries*. Banco de México y Senado de la Republica Oct.2003 pag.115, 126

Vallejo, JM.; MGL(2003) *Problemática Fiscal derivada de la internalización de la economía*. Santa Cruz de la Sierra 2003 Varios autores.

Velasco, M.(2004) *La política comercial en México: alcances y limitaciones en los objetivos de las llamadas reformas de primera generación, 1982-2002*. Revista de la Facultad de Economía, BUAP, No.26, año IX Mayo-Agosto 2004 pag.102-104

Wachtel, H. (1999) *Tres tasas globales para dominar la especulación*. ATTAC Proposiciones. Economía & finanzas 6 paginas

ONU 2002: *Most favoured host economies as a priority location in 2002-2005, by region, as a percentage of total responses by TNCs* Transnational Corporations and Export Competitiveness. World Investment Report

Revistas sin Abstrac

Allemant, H.; Mur, M.; Roder, R. 2003 *Precios de transferencia: La selección del método y de las empresas comparables*

García, A.(2001) *La Política fiscal en los tiempos de globalización*. Rev. Realidad Económica Abr. 2001 6 Pág.

Gurtner, B.(2004) *Evasión fiscal: miles de millones desviados del desarrollo*. Instituto del Tercer Mundo-control Ciudadano- Swiss Coalition of Development Organizations

Hernández, J.; Vázquez, Ch.(2004) *Doble Tributación y Evasión fiscal*. Instituto Mexicano de ejecutivos de Finanzas Revista 23 Nov.2004

IMEF (2004) *Precios de Transferencia en México*. Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas. Revista 21 año XXXIII

IMC(2004) *¿Competitividad sin reformas? Retos y desafíos para la agenda empresarial*. IMEF Revista 20 año XXXIII pag.24-25

UNAM(2001) *Foro de Discusión Segunda Quincena de Octubre*. Editada por ellos. Octubre 2001

ANEXOS

ANEXO 1

Reglamentación de Precios de Transferencia de México y sus principales socios comerciales y del organismo mundial precursor de esta reglamentación la OCDE

	México	Estados Unidos	Canadá	OCDE
Autoridad y legislación fiscal	S.H.C.P.; Servicio de Administración Tributaria (SAT); LISR Artls. 86 Fracc.XII, XIII y XV; 215,216,217; CFF Artls. 34-A, 76 Fracc.II, 81 Fracc.XVII, 82 Fracc.XVII En 2002 se incorpora en la LISR la Guía de los Precios de Transferencia de la OCDE, en orden de permitir una mejor interpretación de las Reglas de precios de transferencia en el país. También se adicionan en la definición de partes relacionadas los siguientes: Los miembros de las "joint venture" El gerente de un establecimiento permanente en el país, o cualquier otro establecimiento permanente de la gerencia.	Servicio interno de renta pública; código de Renta Interno 482,6038 A, C y 6662 e-h	ISR Canadiense. Secc.247	No aplica
Regulaciones, reglas y lineamientos	No aplica	Procedimiento de Renta publica 1,482; 1,6662;1,6038C; 96-53 y 99_32 Se esperan modificaciones en este año sobre el Servicio de Regulaciones y de los nuevos costos e intereses.	Circular 87_2R(Sept. 29 1999) del Proyecto de Aduana Canadiense y del S4servicio de Impuestos(C CRA)Practicas administrativas actuales	Lineamientos sobre Precios de Transferencia para empresas multinacionales y autoridades fiscales
Métodos aceptados	Precio comparable no controlado (CUP) Precio de reventa Costo adicionado Partición de Utilidades	Precio comparable no controlado (CUP) Precio de reventa Costo adicionado	Acepta todos los métodos de la OCDE, mientras no tengan alguna jerarquía. 1.- Métodos tradicionales:	Precio comparable no controlado (CUP)

	Residual de partición de utilidades Márgenes transaccionales de utilidad de operación	Partición de Utilidades Residual de partición de utilidades O CUALQUIER OTRO MÉTODO NO ESPECIFICADO	Precio comparable no controlado (CUP) Precio de reventa Costo adicionado 2.-Métodos sobre utilidad transaccional: Partición de Utilidades Márgenes transaccionales de utilidad de operación. La CCRA considera que en muchos casos la aplicación práctica de los métodos no se da el grado de comparabilidad requerida en el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación.	Precio de reventa Costo adicionado Partición de Utilidades(análisis marginal o residual) Márgenes transaccionales de utilidad de operación
Prioridad de los métodos	No existe prioridad	El mejor método	Le da cierta preferencia a los métodos de transacciones que a los basados en las utilidades	Método razonable Le da cierta preferencia a los métodos de transacciones que a los basados en las utilidades
Infracciones y sanciones	Sí, Ajuste en el monto de los impuestos, Tasas de inflación e interés Multas del 70 al 100% del impuesto no pagado Las multas se reducen si la documentación es de acuerdo con el Art.86-XII LISR Multas de 39 231.00 a 78,462.00.Si la declaración sobre partes relacionadas no son debidamente formuladas o están incompletas	Del 20 al 40% del impuesto no pagado o mal calculado.	10% de multa sobre el ajuste total de precios de transferencia. No deducibilidad de intereses. La multa aplica para la contabilidad de la operación de ingreso. También en la contabilidad de los ajustes de capital. La multa se paga con valores presente.	Sanciones económicas con base en la contribución omitida, oscilando entre el 10% y 200%
Reducción de multas y sanciones	Reducción sí la documentación esta de acuerdo con el Art.86-XII LISR	Las multas por descuido de las reglas o regulación y por un substancial no-entendimiento del impuesto sobre los ingresos pueden EVITARSE, con una adecuada divulgación de información cierta. Las multas por negligencia o por una declaración con substancial valuación falsa no se pueden evitar. NO SE MULTA, si es por una causa	La reducción de multas se da solo en las siguientes condiciones: El ajuste por precio de transferencia en menor que 5 millones de dólares canadienses o el 10% del ingreso bruto del contribuyente. Un esfuerzo razonable para determinar y utilizar el Principio de Arm's Length en términos y condiciones.	Reducción no especificada. Considera injusta la multa si el contribuyente hizo el esfuerzo razonable de buena fe.

		razonable y los contribuyentes actuaron de buena fe con respecto de la operación.	El esfuerzo razonable no le considera la documentación no está dentro del tiempo especificado(dentro de los 6 meses del año en que termina para las corporaciones el ejercicio fiscal) o por no entregar la documentación dentro de los tres meses después de requerida por la CCRA. Considerando que la documentación en si no representa que este bien, deberá contener un estándar razonable de cuidado en su contenido	
Revelación de información	Documentación que muestre el nombre, dirección y residencia fiscal, de la parte relacionada con la cual se llevan las operaciones. Documentación; que demuestre la participación directa e indirecta entre partes relacionadas. Información con respecto a las funciones o actividades, incluidos los recursos usados y el riesgo asumido por el contribuyente par tipo de operación. Información y documentación con respecto a cada operación con cada parte relacionada, cantidad y tipo de operaciones, así como el método aplicado de acuerdo con el Art.216 LISR por tipo de operación incluida la información y documentación de operaciones o empresas comparable, por tipo de operaciones. En 2002 se le requiere al contribuyente que contabilice en sus libros o estados financieros, la identificación de la parte relacionada extranjera	Vasta información actualizada es requerida.		Solo solicitar la información que permita determinar qué contribuyentes necesitan una revisión mas profunda
Documentación requerida	Forma 55, detallando las operaciones con ínter compañías extranjeras, información sobre el tipo de operaciones y la parte relacionada; nombre, país, identificación como contribuyente; tipo de operación, cantidad; método utilizado; el monto o margen de utilidad en cada operación(esto es aplicable sólo a cierto tipo de operación)	Visión del negocio, estructura, método seleccionado; método alternativo rechazado, análisis de operaciones controladas; identificación de comparables; análisis económico; información de un año, índice y otra información puede ser requerida por la autoridad.	<u>Requerimientos de información por estatutos:</u> *Detalle de la propiedad o servicio involucrado. *Términos y condiciones de las operaciones *Participantes en las operaciones *Función desempeñada, propiedad utilizada y riesgos asumidos por las	Las decisiones sobre los Precios de transferencia deben ser documentadas de acuerdo con la práctica

			partes. *relación de los métodos considerados en el análisis desarrollado para determinar el precio de transferencia *Las estrategias y políticas que influenciaron el método aplicado. <u>Información administrativa:</u> *Visión del negocio y su estructura *Método seleccionado con una explicación de porque se selecciono como más apropiado que los otros métodos detallados. *Proyección de beneficios esperados en referencia a los intangibles. *Panorama de investigación y criterio para seleccionar los comparables *Análisis de los factores que determinaron la comparabilidad *Supuestos relevantes, estrategias y políticas que estén relacionadas con la operación.	común de negocios. La autoridad espera que el contribuyente prepare, guarde y la conserve, sin que esto sea obligatorio por la Ley.
Fecha limite para preparar la información	Al final de cada ejercicio fiscal que es el 31 de Diciembre, aun cuando la declaración se presenta en Marzo del siguiente año. Guardar la documentación por 5 años	La fecha de la presentación de la declaración de ISR	Empresas: - dentro de los 6 meses después de la terminación del año. Socios.- Dentro de los 5 meses del año fiscal Consortios:-90 días al termino del año Personales:- 30 de Abril(general) o 15 de Junio del siguiente año a Personas independientes	No hay
Fecha limite para presentar la información	31 de Marzo del año siguiente, al igual que se presenta la declaración anual de ISR, de no hacerlo los pagos efectuados a partes relacionadas serán considerados no deducibles	30 días a partir de que lo requiere el revisor. Las medianas y grandes empresas a partir del 22 de Ene.2003, tienen 30 días para enviar documentación reciente sobre precios de transferencia y la violación a este periodo lleva una multa conforme el apartado 6662e	Dentro de los 3 meses desde la fecha tanto para personas como por la certificación o registro del correo o del requerimiento por escrito a la CCRA.	Esporádicamente cuando sea solicitada
Tiempo límite para la valoración de Precios de	5 años a partir de la fecha de presentación de la declaración de ISR	3 años que pueden contar a partir de: la fecha de la declaración de impuestos La fecha de la declaración en archivo	6 años desde la fecha de registro inicial de la declaración para personas, consorcios y corporaciones de control privado que sean	No hay

Transferencia		corriente. Por substancial no-entendimiento del ingreso, se extiende a 6 años. Por fraude no hay limitación en tiempo	canadienses. 7 años para otras corporaciones.	
Declaración de partes relacionadas	Marzo, declaración informativa respecto de las operaciones con partes relacionadas extranjeras. Clasificación de operaciones, monto, método aplicado y utilidad o pérdida obtenida	Formas 5471 y 5472	Forma T106 Cuando la CCRA revisa la forma, añade dos preguntas para identificar las violaciones a los precios de transferencia: <u>Pregunta numero seis</u> ¿tiene usted documentación contemporánea o actual que persuada a la sub-sección 247-4 a la mano? <u>Pregunta numero siete</u> ¿ha tenido cambios el método de precio de transferencia desde el reporte previo en el periodo respecto de los no residentes?	No hay
APA(acuerdos anticipados)	Acuerdo unilateral o bilateral según el CFF Art.34-A	Acuerdo unilateral o bilateral según el Procedimiento de Rentas Públicas 96_53	Acuerdo unilateral o bilateral es preferido. La circular 94_4R de marzo de 2001, permite el unilateral, bilateral y multilateral	Capítulo IV F, unilateral y bilateral.

ANEXO 2 Reglamentación de Precios de Transferencia

	Argentina	Brasil	Venezuela
Autoridad y Legislación fiscal	Administración Federal de Ingresos Públicos <Buenas importaciones y exportaciones tangibles entre partidas independientes: ITA (Acto de Impuesto Sobre Ingresos) secciones 10 y 11. Transacciones entre partidos considerados relacionados. ITA secciones 14,15,15.1, 128,129 y 130. Normas ITA, secciones. 19, 20, 21, 21.1, 21.2, 21.3, 21.4, 21.5, 21.6, y 21.7. ITA, emitida el Acta No 25063 y 25239. ITA, normas emitidas por ordenes Ejecutivas No. 290/00, 1037/00 y 115/03.	SRF, Secretaría Federal de Ingresos Ley Federal Ordinaria ley 9.430/96, efectiva el 1 de Enero de 1997, complementada por la ley 9959/99	SENIAT, Administración de Servicio Nacional Integrada Fiscal. Artículo 112 al 117 Capítulo 3 de la Ley del Impuesto sobre Ingresos para el año fiscal 2000 y 2001. Código de impuestos Original 2001: Capítulo II artículos 112 al 170. Para el año fiscal 2002, se aplicarán las normas de OECD como complemento de estas reglas para cualquier cosa no considera en estas regulaciones.
Regulaciones, reglas y lineamientos	Resolución General No 702 establecido por la Administración Federal de Ingresos Públicos	Instrucción Regulatoria No 32/01	Reglas Administrativas 401, 3/05/01 (9TPR 870, 4/4/01) (aplicables solo para el periodo del 5 de Marzo del 2001 al 28 de Diciembre del 2001), estableciendo amplios márgenes para importaciones y exportaciones, métodos de Precio de reventa y Costo Adicional. No existen reglas para precios de transferencia en las normas de Impuesto sobre el ingreso en Venezuela, ya que la Administración de Impuestos cree que las reglas de precios de transferencia en la ley son suficientes para cubrir ese aspecto.
Métodos aceptados	CUP, Precio Comparable no Controlado. Precio de reventa Costo adicionado Partición de Utilidades, (Análisis Marginal o residual, Márgenes transaccionales de utilidad de operación)	CUP Precio Comparable no Controlado Precio de reventa (Margen Estatutario sobre importaciones:60% para materia prima y 20% para otras importaciones; Margen Estatutario sobre exportaciones: 15% para venta al por mayor, 30% para venta al por menor.) Costo adicional(Margen Estatutario sobre importaciones 20%, margen estatutario sobre exportaciones 15%)	Para propiedades tangibles: CUP, Precio Comparable Controlado, Precio de reventa, Costo adicional, Margen de Beneficio Transaccional de Operaciones. Para prestamos, el interés debería de ser de seis meses más el margen estatutario, derechos de autor, la ayuda técnica de servicios son excluidos de las regulaciones de transferencia de precios.
Prioridad de los métodos	El mejor método Bienes tangibles, exportaciones e importaciones entre partidas independientes: El precio completo, si el precio no es ampliamente conocido o no es posible obtenerlo para bienes análogos.	Método que cede el menor impuesto al ingreso.	Métodos para 1999 que pueden ser aplicados: CUP, Precio de Reventa Costo Adicional para importaciones e importaciones, siguiendo las normas de precios de transferencia de Brasil y TNMM siguiendo el modelo establecido por OECD

<p>Infracciones y sanciones</p>	<p>Penas generales se aplican Interés impagado: 3% mensual, como se estableció el 1 de Febrero del 2003 (4% en clasificación). Multas: Declaración de renta presentado no oportunamente: AR \$338.13 Impuestos no pagados: 50 al 100% del impuesto no pagado. Fraude. 2 a 10 veces el impuesto no pagado. Ley criminal fiscal: Prisión, de 2 a 6 años si el balance del impuesto excede, \$1000,000 por cada año fiscal. Si el balance del impuesto excede \$1000,000, los años determinados en prisión incrementarán de 3.5 a 9 años.</p>	<p>Existen sanciones por el incumplimiento en el pago de impuestos e intereses.</p>	<p>De 300 a 500 unidades de impuesto por dejar de aplicar los métodos establecidos por la Ley de Impuesto sobre el ingreso. La unidad de impuesto para el 2001 es BS 14.800/unidades. En adición a éstas sanciones, habrá un rango del 25 al 200% para las cantidades de impuesto omitidas y el interés será añadido a éstas cantidades.</p>
<p>Reducción de multas y sanciones</p>	<p>Falta de pago y fraude: Si el contribuyente voluntariamente rectifica se devuelve antes un especial aviso a ARS, la sanción se reduce a 1/3 de la cantidad, y dentro de los 15 días de la notificación, a 2/3 de la cantidad, siempre y cuando el desacato del contribuyente no sea recurrente.. Si el contribuyente no recurrente acepta los ajustes hechos por ARS y paga las cantidades también, las sanciones, mantendrán a la mínima cantidad. Finalmente, si los impuestos no exceden de \$506.95 y son voluntariamente pagado o si está dentro de los 15 días del aviso especial, ninguna pena será aplicada. Si la clasificación de la transferencia tiene una percepción de que un contribuyente esta actuando de manera auténtica. Así, debería considerarse como un factor por las Autoridades Fiscales para determinar las multas a su mínimo nivel. Adicionalmente, los Tribunales han rechazado la aplicación de penas en general con respecto a la forma auténtica de los contribuyentes, aunque no hay experiencia todavía, de todos</p>	<p>No existen reducciones específicas en penas y sanciones por documentación.</p>	<p>Hay circunstancias que suavizan la pena, si el contribuyente acata el método de precio de transferencia.. Sin embargo esta circunstancia no reduce la pena por si sola, es solo un elemento que será tomado en consideración en la determinación del ajuste.</p>

	modos este estándar será mantenido in casos para precios de transferencia.		
Revelación de información	La transacción con empresas asociadas se debe revelar. Forma 662 debe ser completa con devolución.	No se cuentan con revelaciones específicas.	No se cuentan con revelaciones específicas.
Documentación requerida	Los contribuyentes deberán presentar y mantener todos los documentos que sirvan de evidencia para los precios, así como las cantidades recibidas y beneficien márgenes que han estado correctamente determinados en la declaración. Además los contribuyentes deberán mantener un Estudio Anual de Precios de Transferencia para partidas relacionadas con transacciones consideradas, así como partidas independientes sujetos a métodos de precios de transferencia. También los contribuyentes que reúnan con la ARS la siguiente documentación: <ul style="list-style-type: none"> • Reporte especial que incluya los elementos clave del Estudio De Precios de Transferencia. • Auditoria financiera de las declaraciones por los últimos 3 años. • Certificación por una CPA independiente con el contenido del Reporte Especial. • Forma anual 743. • Forma semianual. • Forma bianual 741 • Forma anual 740 para años fiscales gobernados por ARS Regulación No 702/99 ARS Regulación No 1375/02, adelantar un Programa para transacciones económicas que entran entre los residentes Argentinos y representantes de individuales o empresas extranjeras.	No hay obligación contemporánea, pero si ningún estudio se prepara el gobierno dará el derecho para usar el método que produce el más alto ingreso al impuesto más alto. Categorías de la documentación requerida: <ul style="list-style-type: none"> • Forma 18: Referente a Transacciones de Exportación • Forma 19: Referente a Transacciones de exportación - personas extranjeras relacionadas. • Forma 20: referente a las Transacciones de Importación • Forma 21: Referente a Transacciones de Importación- partidas extranjeras relacionadas. • Forma 22: Resumen de Operaciones extranjeras con personas relacionadas. 	La extensa documentación contemporánea llega a ser efectiva en el 2002 con los contribuyentes, los cuales tendrán que preparar y mantener dicha documentación.
Fecha limite para preparar la información	La documentación de la Transferencia de precios, deberá estar lista para ser presentada con la ARS con la fecha correspondiente prevista.	Como parte del pago del impuesto anual.	La información se deberá presentar en la fecha de la declaración anual del impuesto y al final de cada año fiscal.
Fecha limite para presentar la información	El reporte Especial, así como las declaraciones financieras y la Certificación, deberán presentarse alas Autoridades fiscales al mismo	Como parte del pago del impuesto anual.	Hasta que la requiera la Administración de Impuestos en una auditoria de preciso de transferencia.

	<p>tiempo que se presente la declaración de impuesto anual.</p> <p>La declaración del impuesto anual, deberá ser presentada dentro de los 5 meses después de que termine el ejercicio fiscal.</p> <p>Las declaraciones semianual y bianual, deberán ser presentadas dentro de los 5 meses después del final del periodo pertinente de 6 meses.</p>		
<p>Tiempo límite para la valoración de Precios de Transferencia</p>	<p>Aunque no hay antecedentes de precios de transferencia, el estatuto de limitaciones para asuntos fiscales federales es de 5 años para los contribuyentes registrados o para aquellos que son exentos de registro, y 10 años para contribuyentes no registrados.</p> <p>Los periodos comienzan el 1 de Enero del año siguiente del cual se presentó la declaración.</p> <p>La documentación de Precios de Transferencia deberá ser guardada por el contribuyente y presentada al ARS por 10 años o excepcionalmente por un mayor periodo si este es un elemento para la final declaración de impuestos.</p>	<p>5 años.</p>	<p>C4 años de la fecha en que se presentó la declaración.</p> <p>6 años si en general si el cumplimiento con el impuesto no fue realizado.</p>
<p>Declaración de partes relacionadas</p>	<p>Las declaraciones Anuales y Semianuales para transacciones, están sujetas a las reglas de Precios de Transferencia</p> <p>Las declaraciones semianuales para bienes tangibles en exportaciones e importaciones con partidas independientes, no son sujetas a métodos de Precios de Transferencia.</p>	<p>Partidas y transacciones involucradas.</p> <p>La información en cuanto a los productos y a las partidas relacionadas es requerida en específicos programas que se hacen parte de la declaración anual del Impuesto sobre los ingresos.</p>	<p>Una información de las partidas controlada debe ser presentada en Junio inmediatamente después del cierre de cada año fiscal.</p> <p>La Administración de Impuestos no tiene emitido una forma específica de la declaración de precio de transferencia. La información puede ser presentada por el contribuyente usando su propia forma.</p>
<p>APA(acuerdos Anticipados)</p>	<p>No disponible</p> <p>Opiniones sobre Precios de Transferencia pueden ser buscados por ARS.</p> <p>Reglas comprometedoras emitidas por ARS pueden ser obtenidas, excepto cuando el sujeto se ve envuelto en dobles Convenios de impuestos.</p>	<p>Unilateral APA disponible, bilateral APA disponible.</p> <p>Procedimientos disponibles de APA bajo la Instrucción Federal Regulatoria de Rentas Públicas No 38 publicada en Abril de 1997.</p>	<p>Unilateral y Bilateral APAs están disponibles para la extensión que ellos realizaron con naciones que tienen "Tratados de Impuestos excepcionales dobles".</p> <p>Ley del Impuesto sobre el ingreso (Renta), Artículos 143 al 167 y Original Código del Impuesto, capítulo II, Artículos 220 al 229, Artículos 110 y 111.</p>

ANEXO 3

Análisis de los métodos establecidos en la legislación fiscal de México, para comprobar que se cumple con la reglamentación sobre Precios de Transferencia.

METODO DE PRECIOS COMPARABLE NO CONTROLADO (MPC)

El MPC es el primero de los métodos proporcionados por la legislación mexicana en materia de precios de transferencia, su objetivo es determinar si dos o más empresas están operando a valores de mercado, en sus transacciones con partes relacionadas.

“Consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.”

La Ley del ISR no aporta elementos adicionales para la aplicación y determinación del MPC. Sin embargo, la OCDE en su Guía de Precios de Transferencia ofrece elementos adicionales y complementarios. De conformidad con dichas guías, y de acuerdo a la práctica generalizada de precios de transferencia, éste método tiene dos maneras básicas de aplicación:

- a) En primer lugar, se puede utilizar al comparar el precio cargado por la transferencia de bienes o servicios entre partes relacionadas con una transacción similar llevada a cabo bajo circunstancias similares.

Por tanto, si la empresa analizada, vende computadoras personales a una empresa relacionada, y además vende la misma computadora personal a una empresa no relacionada, en fechas similares, bajo circunstancias similares, entonces, se pueden comparar los precios a los que dicha empresa vende el producto tanto a su parte relacionada, como a la empresa no relacionada.

De conformidad con el principio Arm's Length, dichos precios deberían ser muy similares, en el caso en que las condiciones contractuales, pactadas tanto con las partes relacionadas, como con las no relacionadas, no llegan a ser diferentes en un grado tal que afecten la determinación del precio.

- b) La segunda forma de aplicar este método, puede ser mediante la comparación del precio pactado entre dos o más empresas relacionadas en el intercambio de un producto, con un precio público competitivo.

Esto representa, qué si el producto intercambiado entre las empresas relacionadas, donde ellas determinan el precio en torno a una negociación privada, es a la vez cotizado en un mercado público, donde los precios se forman por muchos agentes participantes en dicho mercado, entonces se puede establecer una comparación entre el precio pactado entre las dos partes relacionadas con el precio cotizado en dicho mercado público, en fechas similares.

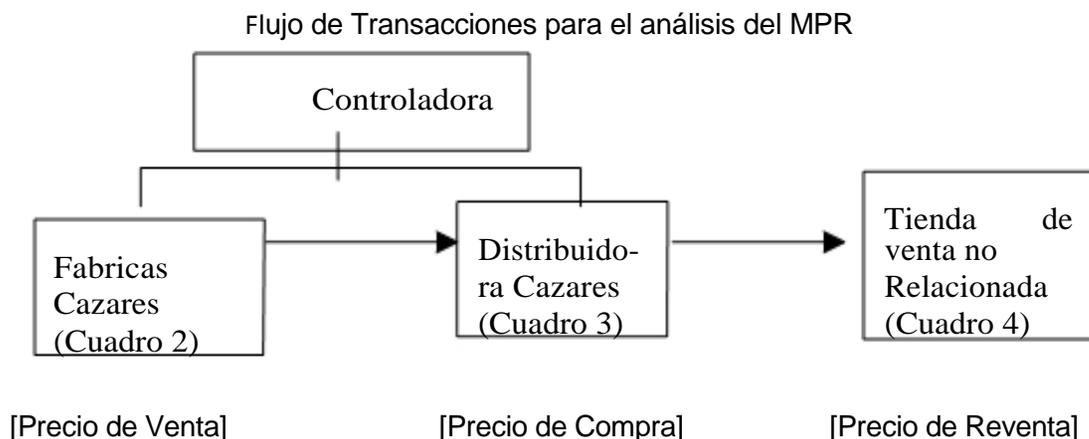
Si los precios pactados entre las entidades relacionadas son similares a los precios cotizados en un mercado público competitivo, entonces se considera que dichos precios entre partes relacionadas, están pactados a valores de mercado. Si existiera alguna diferencia entre ambos precios, esto podría indicar que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas relacionadas no están sobre una base arm's length, y que el precio de la transacción controlada debe ser sustituido por el precio que se pactó en la transacción no controlada.

De acuerdo con los lineamientos de la OCDE en materia de precios de transferencia, una transacción no controlada se puede comparar con alguna otra transacción controlada, siempre y cuando: a) ninguna de las diferencias entre las transacciones que se están comparando (en caso de existir) deben afectar "materialmente la calidad de la comparación" y b) en caso de existir dichas diferencias, se debe tomar en cuenta que se pueden realizar ajustes razonables para eliminar las diferencias entre los precios que se están comparando.

Asimismo, dichas guías determinan que cuando es posible encontrar transacciones comparables no controladas, el MPC es la forma más directa y confiable para saber si una empresa está o no cumpliendo con el principio Arm's Length. Por consecuencia, en esos casos el MPC es preferible sobre todos los demás métodos.

METODO DE PRECIO DE REVENTA (MPR)

" Consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate, fijado con o entre partes independientes en operaciones comparables 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 efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas."



Lo que éste método determina es precisamente, el precio de adquisición de dicho producto, a través del precio al que la empresa ha vendido el producto a un tercero independiente. El cuadro anterior ilustra la secuencia con la que se puede realizar el análisis de precios de transferencia, mediante la utilización de este método.

También se observa que las empresas localizadas en los cuadros 2 y 3 son entidades relacionadas controladas por una empresa común que aquí hemos denominado "Controladora Cazares," lo que se indica en dicho cuadro es, que la empresa controladora posee una empresa que se dedica a la actividad de manufactura y otra empresa que se dedica a la actividad de distribución.

Las transferencias de bienes entre ambas empresas, podrían ser pactadas a precios que no respondieran precisamente a las fuerzas determinantes en el mercado, sino a necesidades corporativas de planeación fiscal. Las necesidades corporativas de planeación podrían ser alcanzadas mediante la manipulación de los precios transferidos entre las empresas relacionadas, especialmente si ambas empresas se encuentran en diferentes jurisdicciones fiscales, como se ha explicado anteriormente

Otro supuesto es, que la empresa ubicada en el cuadro 3 es la parte examinada, el método de precio de reventa establece, que si esta parte examinada lleva a cabo la compra de determinado producto a una empresa relacionada (en este caso la empresa ubicada en el cuadro 2) y a su vez, vende dicho producto a una empresa no relacionada, el precio de mercado pactado en dicha operación, debe ser similar al precio con la empresa no relacionada en la actividad de reventa, menos un margen bruto adecuado que permita al

revendedor (parte examinada) cubrir sus gastos de venta y administración y además obtener una utilidad apropiada.

Este método establece un precio de compra de mercado de la empresa examinada a la empresa relacionada (en este caso, la empresa manufacturera ubicada en el cuadro 2), a través del precio de venta que realizaría dicha empresa a una parte no relacionada.

Este método establece en términos formales lo siguiente:

$$(1) \quad PM = PR (1 - mb)$$

En donde:

PM = Precio de mercado al que deben pactar las empresas relacionadas la operación.

PR = Precio de reventa pactado entre dos empresas independientes.

mb = $U.B./V.N.$ = Margen Bruto, también conocido como el margen del precio de reventa

U.B = Utilidad Bruta

V.N. = Ventas Netas

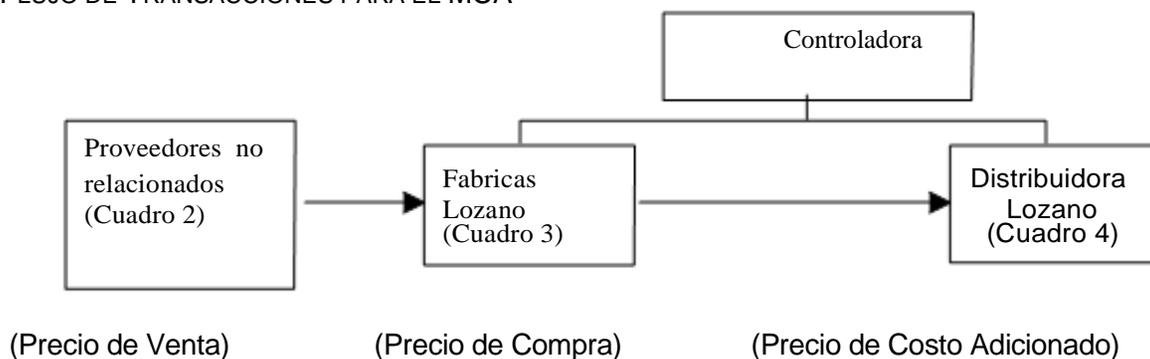
METODO DE COSTO ADICIONADO (MCA)

“ 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 de los bienes o servicios o cualquier otra operación por el resultado de sumar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.”

Este método aplica cuando una empresa vende un producto o presta un servicio a una empresa relacionada, utilizando componentes o insumos obtenidos de empresas no relacionadas. Su determinación parte de los costos de fabricación, o de aquellos costos incurridos en la prestación de un servicio, entre empresas relacionadas, para posteriormente agregar un margen de utilidad bruta que hubiera sido pactado entre empresas no relacionadas.

Como puede observarse en la Figura siguiente, las empresas ubicadas en los cuadros 3 y 4 son entidades relacionadas, ya que ambas están controladas por una misma empresa. En el supuesto que la empresa examinada sea la ubicada en el cuadro 3 (Fabricas Lozano) entonces, el precio de transferencia entre Fabricas Lozano y Distribuidora Lozano, es el que se debe probar si está operado a valores de mercado.

FLUJO DE TRANSACCIONES PARA EL MCA



Se observa, que el precio al que Fabricas Lozano debe vender el producto a su parte relacionada "Distribuidora Lozano", debe ser un precio suficiente para cubrir los costos y gastos involucrados en la operación, más un margen adecuado de utilidad de mercado que hubieran pactado dos o más empresas no relacionadas.

Establece en términos formales es lo siguiente:

$$(2) \quad PM = \text{Costo} (1 + ub)$$

En donde:

PM = Precio de Mercado

Costo = Costo de los bienes y servicios

ub = UB / CV

UB = Utilidad Bruta

CV = Costo de Ventas

METODO DE PARTICION DE UTILIDADES (MPU)

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

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

La Ley del ISR no proporciona mayores lineamientos al respecto. Las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE, establecen lo siguiente:

Este método se puede utilizar cuando dos o más operaciones llevadas a cabo entre empresas relacionadas están íntimamente ligadas, de tal manera que incluso empresas independientes que operen en condiciones de mercado, acordaran una especie de “sociedad o alianza estratégica” y posteriormente, acordaran los términos de división de las utilidades entre ellas.

El método de partición de utilidades pretende eliminar el efecto de las condiciones especiales que pudieran influir en las transacciones entre partes relacionadas, mediante la determinación de las utilidades que le corresponderían a cada una de las empresas involucradas en la operación si estuvieran operando en condiciones de mercado. De ahí que el presente método, primero determine la utilidad global de todas las partes relacionadas involucradas en las operaciones, posteriormente dividiere dicha utilidad global, de igual forma que la hubieran dividido empresas independientes en condiciones similares.

Esa división de utilidades tendrá como base las funciones llevadas a cabo dentro del grupo por cada una de las empresas. Funciones que deben quedar especificadas en un análisis claro y detallado de todas las transacciones entre las empresas relacionadas. Una de las ventajas de la aplicación del presente método, es que las transacciones que se buscan como comparables no tienen que ser exactamente iguales a las transacciones que se están tratando de justificar. Por lo que éste método puede utilizarse cuando sea difícil encontrar transacciones idénticas realizadas en condiciones de mercado.

Asimismo, la información externa que se pueda encontrar de empresas independientes es de gran utilidad en el análisis de división de utilidades, primero para valorar las aportaciones de cada una de las entidades al flujo global de transacciones, y no para determinar directamente la división de utilidades entre las empresas relacionadas. De esta manera, el MPU permite una mayor flexibilidad en el análisis, desde el momento en que se pueden tomar en cuenta ciertas particularidades de las transacciones llevadas a cabo entre las empresas relacionadas, que pueden no estar presentes en transacciones similares llevadas a cabo entre empresas independientes.

Otra ventaja de éste método, es el analizar los niveles de utilidad de todas las empresas involucradas en la transacción, y no únicamente realizar el análisis desde el punto de vista de una sola empresa, lo cuál podría traer como consecuencia la realización de un análisis desde un punto de vista unilateral y dejar a las demás empresas fuera del estudio de precios de transferencia.

Sin embargo, la aplicación del MPU tiene también algunas desventajas, la primera de ellas es, que la información disponible en el mercado puede estar menos relacionada con las transacciones llevadas a cabo entre las empresas relacionadas, la cual sería más fácil de conseguir, tal vez, mediante la aplicación de alguno de los métodos descritos anteriormente.

Una segunda desventaja de la aplicación del presente método, consiste en el hecho de que debiendo utilizar información de empresas relacionadas que frecuentemente están localizadas en otras jurisdicciones fiscales, no siempre se tiene la seguridad de tener acceso a la información de esas empresas.

METODO RESIDUAL DE PARTICION DE UTILIDADES (MRPU)

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

- a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación;
- b) La utilidad de operación global se determinará de la siguiente manera:
 1. Se determinará la utilidad de operación mínima que corresponda en su caso, a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II, III, IV y VI de este Artículo sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.
 2. Se determinará la utilidad residual, la cual se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el apartado 1 anterior, de la utilidad de operación global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Utilidad de operación global= suma de la utilidad de operación obtenida
por cada una de las personas relacionadas
involucradas en esa operación.

Utilidad de operación global

(/) ponderación de activos, costos y gastos de cada una de las partes relacionadas (=)

Utilidad asignada a cada parte relacionada

Este método es muy similar al MPU, con la diferencia de que éste es aplicable para aquellas empresas que utilizan intangibles significativos en la operación. En todo lo demás, los lineamientos expuestos para el MPU son aplicables para éste método.

Las inversiones en propiedad intangible pueden ser identificadas en el renglón de gastos siendo los más usuales:

- Investigación y Desarrollo
- Publicidad y mercadotecnia
- Aspectos legales relacionados con la protección de los intangibles

El siguiente paso es capitalizar y amortizar las inversiones para determinar las contribuciones de las empresas del grupo, por último se deberán asignar los ingresos sobre la base de esas contribuciones.

Pueden existir operaciones entre partes relacionadas en las que esté involucrado el uso de algún intangible significativo, éste método establece los lineamientos necesarios para obtener una utilidad de mercado entre partes relacionadas.

Al aplicar el presente método, en primer lugar debe determinarse la utilidad mínima a distribuirse entre las empresas relacionadas, basado en las funciones que cada una de las empresas lleva a cabo, y tomando como referencia las utilidades que hubieran obtenido empresas comparables, bajo circunstancias similares, que estén operando en condiciones de mercado. Posteriormente, la utilidad residual debe distribuirse entre todas las partes relacionadas involucradas en la operación, tomando en cuenta los intangibles significativos aportados por cada una de ellas, de manera similar a como lo hubieran hecho empresas independientes operando en condiciones de mercado.

METODO DE MARGENES TRANSACCIONALES DE UTILIDAD DE OPERACION (MMTUO)

“ 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 variable tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo”.

La Ley del ISR no establece provisiones adicionales para la aplicación del presente método. Sin embargo, se pueden considerar algunos lineamientos establecidos en las guías de precios de transferencia de la OCDE.

Frecuentemente, las empresas realizan una gran cantidad de actividades con sus partes relacionadas. Es decir, normalmente las empresas relacionadas realizan más de una operación controlada entre ellas, tales como compra y venta de materias primas, servicios administrativos, pago de regalías, préstamos, etc. En estos casos, pudiera ser difícil determinar si una empresa está o no operando a valores de mercado con sus partes relacionadas, debido a que resulta complicado y costoso realizar el análisis de las transacciones en forma separada.

Por esta razón, tanto la OCDE como la Ley del ISR han establecido una metodología que permite probar si una empresa está operando a valores de mercado, a través de la utilidad de operación global de la empresa. Esto consiste en comparar la utilidad de operación que éste obteniendo la empresa, con la utilidad de operación que obtengan empresas similares, que no lleven a cabo transacciones con partes relacionadas.

Por lo tanto, en este método, si la utilidad de operación global de una empresa está operada a valores de mercado, es decir, si ésta se encuentra dentro de un rango de utilidades de mercado, entonces se puede concluir, por inferencia, que los precios y montos de contraprestaciones que dieron origen a dicho margen de operación, también se encuentra a precios de mercado.

Algunas de las ventajas de este método, es el permitir parámetros de comparabilidad menos exigentes que los métodos que están basados en el análisis directo en los precios de los productos.

Para saber además, si una empresa está operando a valores de mercado, es necesario saberlo a través de algún indicador de utilidad o de alguna razón financiera. Los indicadores o razones financieras que más se utilizan para llevar a cabo la comparación con las empresas comparables independientes, son las siguientes:

- a) Margen Bruto (MB): Esta razón financiera que está definida como la división entre la utilidad bruta de una empresa con respecto a sus ventas netas, se usa comúnmente para el análisis de las actividades de distribución, ya que representa el retorno sobre el costo de las ventas.

Su representación formal es la siguiente:

$$(3) \quad MB = UB / VN$$

En donde:

MB = Margen Bruto

UB = Utilidad Bruta

VN = Ventas Netas

b) Margen de Operación (MO): El margen de operación está definido como la división entre la utilidad de operación y las ventas netas de una empresa. El margen de operación, se utiliza frecuentemente para empresas que se dedican a las actividades de manufactura, y para aquellas que se dedican a las actividades de distribución, cuando dichas empresas tienen además erogaciones con partes relacionadas que se reflejan en la partida de gastos de los Estados Financieros.

$$(4) \quad MO = UO / VN$$

En donde:

MO = Margen de Operación

UO = Utilidad de Operación

VN = Ventas Netas

c) Margen de Costo Adicionado Neto (MCAN): El MCAN está definido como la razón de la utilidad de operación de una empresa, sobre la suma de sus costos y gastos. Esta razón financiera se utiliza frecuentemente en empresas dedicadas a las actividades de prestación de servicios, a la prestación de servicios de ensamble, y a las actividades de manufactura cuando éstas se deben medir como una proporción de las utilidades sobre costos y gastos.

$$(5) \quad MCAN = UO / C + G$$

En donde:

MCAN = Margen de Costo Adicionado Neto

UO = Utilidad de Operación

C = Costo de Ventas

G = Gastos de Administración y Ventas

d) Retorno sobre Activos (ROA): El retorno sobre activos está definido como la razón de la utilidad de operación entre el nivel de activos utilizados en las actividades de las empresas. Esta razón financiera se utiliza cuando la empresa examinada está dedicada a actividades de arrendamiento, o cuando es claro que la empresa obtiene sus retornos fundamentalmente del uso de sus activos.

$$(6) \quad ROA = UO / \text{Prom. Activos}$$

En donde:

ROA = Retorno sobre Activos

UO = Utilidad de Operación

Prom. Activos = Total de Activos operados menos efectivo e inversiones temporales.

e) Berry Ratio: El Berry Ratio está definido como la razón entre el margen bruto sobre el nivel total de gastos de operación y ventas. Esta razón financiera se utiliza frecuentemente en los estudios de precios de transferencia para el análisis de empresas que actúan como comercializadoras, corredores o “broker dealers”.

$$(6) \quad \text{Berry} = \text{MB} / \text{TGA}$$

En donde:

MB = Margen Bruto

TGA = Total de Gastos Administrativos = Gastos de administración y ventas más depreciación y amortización.

La elección de una razón financiera para probar si una empresa está o no operando a valores de mercado, es de gran importancia, además para determinar el grado de confiabilidad del análisis funcional que debe llevarse a cabo.

La aplicación del método de precio de reventa tiene algunas ventajas, tales como el hecho de que los márgenes de utilidad están menos afectados por las diferencias en las transacciones que se desean comparar. Asimismo, las diferencias en las funciones entre las transacciones relacionadas y no relacionadas afectan menos los márgenes de utilidad que los márgenes brutos.

Otra ventaja de utilizar el MMTUO, es el no tener que hacer un análisis detallado de todas las empresas con las que la parte examinada mantiene transacciones. Es decir, sólo se tiene que hacer el análisis y la descripción de las funciones de una sola empresa, lo cual implica que únicamente se tienen que revisar los registros y estados financieros de ella, y no de todas las entidades implicadas en las transacciones con partes relacionadas. Esto puede llegar a ser una ventaja cuando una de las empresas relacionadas mantiene una estructura de transacciones muy complejas y con muchas partes relacionadas.

Sin embargo, también existen algunas desventajas en la aplicación del MMTUO, tal vez la principal de ellas sea; que el margen de operación de la empresa puede verse afectado por algunos factores, que podrían tener muy poco efecto en los precios o márgenes brutos de transacciones con partes relacionadas. Por ello debe prestarse especial atención a los comparables que se utilicen en la aplicación del presente método.

Otra desventaja visible que podría presentarse al aplicar el presente método es, el requerir información confiable sobre los márgenes de utilidad de operación pactados en operaciones similares, en un contexto de empresas no relacionadas. Dicha información tal vez sea difícil de encontrar y en caso de encontrarlas, pudiera no ser de mucha utilidad para los efectos que se requieren.

Rango de precios es una disposición de la autoridad y de esta forma determinar si el precio establecido cumple con el requisito de ser precio de mercado, tomando como base los comparables que se obtengan y de la aplicación de los métodos aceptados, según las especificaciones del Art. 276 de la LISR(2004) y en Resolución Miscelánea la regla 3.26.8 (2003).

Una explicación entendible, aun cuando no es así, al leer y aplicar el texto de la LISR en el Artículo indicado en el párrafo anterior, es la proporcionada por Ramírez,G.(1999) indica que básicamente consiste en considerar dentro de una banda de 0 a 100 como límite inferior el percentil vigésimo quinto y como límite superior el percentil septuagésimo quinto, es decir, se eliminan los extremos más bajos y más altos de la banda de precios, si el precio determinado en el estudio de precios de transferencia queda dentro del rango, es aceptado por la autoridad como precio de mercado.

Por ejemplo: tomado el proceso de Latapí ,M.(2003) habiendo efectuado una adecuación no para cantidades, sino por precio. Una empresa en México pretende adquirir de la matriz extranjera en los próximos ejercicios, X número de unidades de \$ 7.25 valor promedio, para poder determinar si el precio se encuentra entre el límite inferior y superior del procedimiento señalado por las autoridades fiscales, para considerar que cumple como precio pactado o utilizado entre partes independientes, se debe llevar a cabo lo siguiente:

Realizar una revisión de los precios existentes en el mercado, para operaciones que sean pactadas en las mismas condiciones en las que se pretende adquirir de la matriz mencionada, en un periodo de los tres últimos ejercicios, como se indico con anterioridad cuando se deben obtener datos del dominio público. Este proceso sería el de comparabilidad.

Método intercuartil para ajustar rango de precios, contraprestaciones o márgenes de utilidad. Procedimiento establecido en la Resolución miscelánea, se parte del supuesto de haber encontrado 10 empresas que comercializan el mismo producto, en condiciones similares de venta, el primer paso es ordenarlos en forma ascendente y asignarles un número progresivo iniciando con el uno.

Núm. de elementos (datos)	Importe de precio en operación comparable
1	5.00
2	5.40
3	5.50
4	5.90
5	6.10
6	6.70
7	7.00
8	7.60
9	7.90
10	8.50

Los siguientes cuadros muestran los pasos determinados por la autoridad sin transcribirlos.

Mediana		Valor de la mediana cuando es fraccionada	
Núm.de elementos	10	Dato 6	6.70
(+) la unidad	1	Dato 5	6.10
(=)	11	Diferencia	0.60
(\)	2	(*)	0.50
(=) mediana	5.50	(=)	0.30
		(+) valor dato 5	6.10
		(=)valor mediana	6.40

Percentil vigésimo quinto

Mediana	5.50
(+) la unidad	1
(=)	6.50
(\)	2
(=)Percentil vigésimo quinto	3.25

Límite inferior Percentil vigésimo quinto		
Datos 3	5.50	
Dato 4	5.90	
Dato 3	5.50	
Diferencia	0.40	
(*)	0.25	0.10
Límite inferior Percentil vigésimo quinto		5.60

Percentil septuagésimo quinto

Mediana	5.50
(-) la unidad	1
(=)	4.50
(+)Percentil vigésimo quinto	3.25
(=)Percentil septuagésimo quinto	7.75

Límite inferior Percentil septuagésimo quinto		
Datos 7		7.00
Dato 8	7.60	
Dato 7	<u>7.00</u>	
Diferencia	0.60	
(*)	0.75	0.45
Límite superior Percentil septuagésimo quinto		7.45

Rango Arm's Length para adquirir el bien		
Límite inferior Percentil vigésimo quinto		5.60
valor mediana		6.40
Límite superior Percentil septuagésimo quinto		7.45

El precio en el que se piensa adquirir los bienes es de 7.25, con el cálculo anterior se puede ver que encuentra dentro del rango establecido por la autoridad fiscal con esta metodología.

ANEXO 4

Estudio para establecer si el precio establecido en las operaciones de una empresa cumple con las disposiciones de la Ley de ISR en el Artículo 216

4. Un Caso de Estudio: Cemex, S.A. de C.V.

En la presente sección, se desarrolla el análisis de precios de transferencia de una multinacional mexicana. La empresa multinacional elegida ha sido Cemex, S.A. de C.V. (En adelante también referida como Cemex) y el ejercicio analizado será el de 1998²³.

Descripción de las actividades

Cemex, S.A. de C.V., es una sociedad controladora de compañías cuyas actividades se orientan hacia la industria de la construcción, a través de la producción y comercialización de cemento y concreto.

Fundada en 1906, Cemex es la empresa cementera más grande del Continente Americano y una de las tres principales a nivel mundial, con una capacidad de producción cercana a los 61 millones de toneladas métricas. A través de sus subsidiarias, Cemex se dedica a la producción, distribución, comercialización y venta de cemento, concreto premezclado, agregados y clinker.

Cemex tiene operaciones en 23 países y, gracias a su extensa red de centros de distribución y terminales marítimas, cuenta con relaciones comerciales en 60 naciones alrededor del mundo. Cemex es líder en los mercados de cemento de México, España, Venezuela, Panamá y República Dominicana, y cuenta además con una importante presencia en el Caribe, Asia, el suroeste de los Estados Unidos y Colombia. Es, además, el principal productor de cemento blanco en el mundo y el principal comercializador internacional de cemento y clinker, habiendo comercializado alrededor de 13 millones de toneladas en 1998.

Empresas que Consolidan en Grupo Cemex

Desde el momento en que Cemex inicia su estrategia de expansión a lo largo de todo el mundo, penetrando nuevos mercados y abriendo centros de producción en el mismo lugar donde están los consumidores, se hace necesaria la apertura de nuevas entidades económicas que constituyen centros independientes generadores de utilidad, y que por lo tanto, como entidades sobre las que Cemex ejerce un control directo o indirecto, llevan a cabo

²³ El hecho de que el ejercicio analizado sea el de 1998, implica que toda la información para efectos analíticos será tomada en cuenta únicamente para dicho ejercicio.

Los Precios de Transferencia - Un caso de Estudio

transacciones entre ellas que son sujetas de la legislaciones respectivas en materia de precios de transferencia.

Al 31 de diciembre de 1998, las subsidiarias sobre las que Cemex ejercía un control directo y sobre las que se emiten los estados financieros consolidado, son las siguientes:

- Cemex Control, S.A. de C.V.
- Tolmex, S.A. de C.V.
- Cemex Central, S.A. de C.V.
- Sunbelt Enterprises
- Turismo Cemex, S.A. de C.V.
- Compañía Valenciana de Cementos Portland, S.A.
- Corporación Venezolana de Cementos, S.A.C.A.
- Cemex USA Inc.
- Cementos Diamante, S.A.
- Cementos Bayano, S.A.
- Cementos Nacionales, S.A.

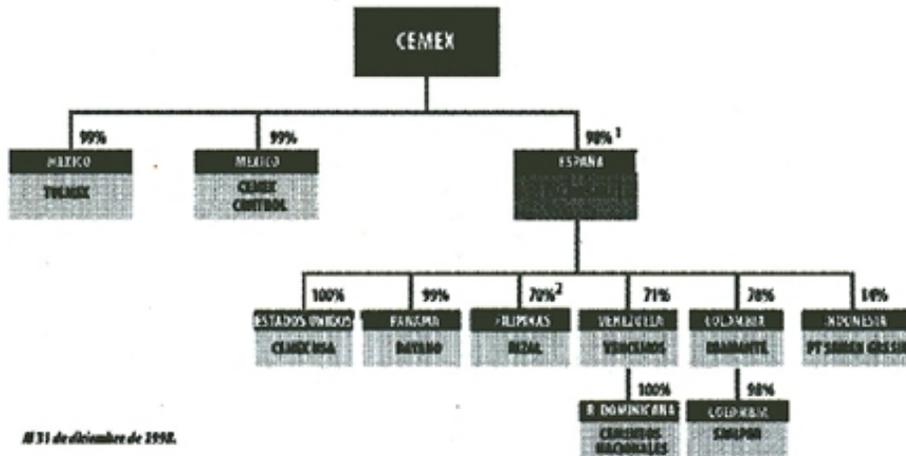
Aunque estas son las empresas sobre las que se realizan los Estados Financieros Consolidados, Cemex realiza operaciones con un gran número de empresas alrededor del mundo.

Grupo Cemex en el Mundo

Desde un punto de vista financiero y operativo la compañía está organizada por dos grandes entidades: la compañía tenedora (Holding) y Cemex Internacional. La Holding comprende a Cemex, S.A. de C.V. como la Tenedora, así como las operaciones mexicanas. Cemex Internacional incluye las operaciones europeas de Cemex y bajo éstas, las principales operaciones internacionales. Esta estructura organizacional permite a Cemex (1) aprovechar la favorable calificación crediticia de España y, por lo tanto, obtener menores tasas de interés; (2) ha mejorado la estructura de capital; (3) ha reducido los gastos financieros; y (4) proporciona un mejor balance entre el monto de la deuda y la generación de flujo de operación.

Figura 5. Estructura Mundial de Cemex

Los Precios de Transferencia - Un caso de Estudio



¹ Cemex tiene el 70.58% del capital social de Venezolana, además de derechos económicos y de votos por un 25.39% adicional. Asimismo, Cemex tiene una opción para adquirir otro 2.25% de este capital y obtener derechos de voto y una porción de los derechos económicos del mismo. El 2.0% del capital social de Venezolana se encuentra en tesorería.² Cemex tiene el 40% del capital social de Rizal y los derechos económicos y de voto por un 30% adicional, en manos de un inversionista filipino. El inversionista filipino y Cemex tienen un acuerdo que le da a Cemex el control sobre las operaciones que no están reservadas a ciudadanos filipinos, así como la administración general de la compañía.

Las principales operaciones realizadas por Cemex con partes relacionadas, al cierre del ejercicio de 1998 son las siguientes:

- Servicios de arrendamiento,
- Ingresos por uso de marca,
- Gastos financieros
- Productos financieros, y
- Asistencia técnica

Asimismo, las empresas subsidiaria de Cemex, realizan otras operaciones entre ellas, tales como la compraventa de materias primas, producto terminado y asistencia técnica En el presente análisis abordamos a Cemex junto con sus principales subsidiarias²⁴ como una empresa cuyas actividades se orientan hacia la industria de la construcción, a través de la producción y comercialización de cemento y concreto.

²⁴ Entendemos como principales subsidiarias, todas aquellas con las que se emiten los estados financieros consolidados.

Por lo tanto, la búsqueda de precios, utilidades o transacciones comparables en el mercado, para ver si la empresa está operando a valores de mercado en sus transacciones con partes relacionadas se basan en dicho entendimiento.

5. Análisis Económico

En la presente sección se desarrolla el análisis económico, para saber si Cemex está operando a valores de mercado en sus operaciones con partes relacionadas.

Selección del Mejor Método

Debido a las características de Cemex que se han descrito en el presente capítulo, se considera que el mejor método a aplicar para determinar si la empresa está o no operando a valores de mercado en sus transacciones con partes relacionadas, es el Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación.

La selección de dicho método, responde al hecho de que la empresa realiza una gran cantidad de operaciones con un gran número de empresa relacionadas, por lo que sería complejo y costoso aplicar alguno de los métodos que se basan en un análisis específico de precios, como es el caso de los primeros tres métodos descritos en la sección 3 del presente trabajo. Por lo que al aplicar el MMTUO, se compara la utilidad de operación de la empresa analizada y si dicha utilidad de operación se encuentra dentro del rango de utilidades de mercado, se podrá concluir que todas las operaciones efectuadas por Cemex con sus partes relacionadas, las cuales dieron origen a dicho margen de utilidad, están pactadas a valores de mercado.

Asimismo, el MMTUO tiene la ventaja de poder hacer una búsqueda de utilidades de empresas en el mercado que se dedican a operaciones similares a las que realiza nuestra empresa examinada, sin la necesidad de hacer un estudio minucioso de todas las operaciones de dichas empresas comparables.

Búsqueda de Empresas Comparables en el Mercado

La búsqueda de empresas comparables en el mercado se realizó de la siguiente manera:

1. Se realizó una búsqueda de empresas públicas afiliadas al Securities and Exchange Commission (SEC) de los E.U.A. Las empresas contenidas en dicha Base de Datos, cotizan en

Los Precios de Transferencia - Un caso de Estudio

el New York Stock Exchange. Dicha Base de Datos es conocida con el nombre de "EDGAR Database"²⁵ y su acceso es abierto al público y gratuito.

Con el objetivo de facilitar el proceso, la búsqueda se limitó a las empresas contenidas en los siguientes códigos de clasificación industrial:²⁶

3270: "Manufactura de Concreto, Yeso y Productos para Mezclado"

3271: "Manufactura de Bloques y Piezas de Concreto"

3272 "Diversos Productos de Concreto"

3273 "Manufactura de Concreto Premezclado"

3274 "Extracción y Elaboración de Cal"

3275 "Manufactura de Productos de Yeso para la Construcción"

2. De esta búsqueda resultaron un total de 80 empresas en toda la Base de Datos. A las cuales se realizaron los siguientes filtros:

- a) Se eliminaron aquellas empresas que no contenían información financiera para el periodo analizado, de este filtro resultaron eliminadas 20 empresas.
- b) Se realizaron filtros cualitativos, los cuales consistieron en eliminar a los negocios que realizan actividades diferentes a Cemex, o bien a empresas que realizan actividades similares, pero que además realizan otras actividades. En este filtro se eliminaron 38 empresas.
- c). En el siguiente filtro se eliminaron aquellas empresas que realizan operaciones muy similares a Cemex, pero que llevan a cabo transacciones con partes relacionadas, o son empresas relacionadas de Cemex, por lo que no sirven como comparables.

Hasta este filtro se eliminaron un total de 69 empresas, las cuales ya no fueron de utilidad para el análisis, las restantes 11 empresas se consideran comparables a Cemex en sus funciones, riesgos asumidos y activos utilizados. La lista final de empresas comparables se muestra a continuación:

²⁵ La información analizable en dicha Base de Datos, se puede encontrar principalmente en los reportes 10-K que presentan las empresas que cotizan en la Bolsa de Valores de Nueva York. Los citados reportes contienen amplia información sobre las actividades de las empresas, estrategias de negocios, transacciones con partes relacionadas, así como los Estados Financieros completos, dictaminados por el auditor.

²⁶ El Securities and Exchange Commission realiza una clasificación de todas las empresas que cotizan en la Bolsa de Valores de Nueva York. Dicha clasificación se realiza por las diferentes industrias a las que pertenecen las empresas en cuestión, y el nombre original es el Standard Industry Classification Code

Los Precios de Transferencia - Un caso de Estudio

1. Amatek Industries PTY LTD
2. Asland, S.A.
3. Canakkale Cimento Sanayii, A.S.
4. CRH PLC
5. Fletcher Challenge Building
6. Florida Rock Industries Inc.
7. Lafarge Corporation
8. Monroe Inc.
9. Portland Valderrivas, S.A.
10. Puerto Rican Cement
11. Universal Cement Corporation

Rango Intercuartílico de Márgenes de Operación

Como se ha explicado en la sección referente a la búsqueda de comparables del presente trabajo, ahora se debe realizar la comparación de los márgenes de operación obtenidos por Cemex y por las citadas empresas comparables²⁷. La comparación debe ser realizada tomando como base el rango intercuartílico. Como puede observarse en la Tabla 2, el rango intercuartílico de márgenes de operación, obtenidos por empresas comparables en el mercado²⁸ va del 8.6% en el percentil 25 al 14.4% en el percentil 75, con una mediana del 11.3%. Cemex ha obtenido un Margen de Operación del 27.3%, el cual se encuentra por encima de dicho rango.

Se debe tomar en cuenta que la comparación efectuada hasta éste momento, se basa en los márgenes de operación tal como han sido obtenidos por las empresas comparables en sus estados financieros. Sin embargo, para incrementar la fortaleza del análisis, en ocasiones es necesaria la realización de ajustes económicos, tal como se menciona en la legislación mexicana en la materia y en las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE.

²⁷ El margen de operación de las empresas comparables ha sido obtenido de los estados financieros presentados por dichas empresas en los reportes 10-K.

²⁸ Dicho rango intercuartílico ha sido calculado de acuerdo a como se describe en el Anexo B del presente trabajo.

Tabla 2. Márgenes de Operación Obtenidos por Cemex y las Empresas Comparables en el Mercado

Empresas Comparables	MO ²⁹
CANAKKALE CIMENTO SANAYII	25.2%
PORTLAND VALDERRIVAS S.A.	21.4%
LAFARGE CORPORATION	15.0%
PUERTO RICAN CEMENT CO INC	13.9%
FLORIDA ROCK INDUSTRIES INC	12.1%
AMATEK INDUSTRIES PTY LTD	11.3%
UNIVERSAL CEMENT CORPORATION	10.6%
ASLAND, S.A.	8.8%
CRH PLC	8.4%
FLETCHER CHALLENGE BUILDING	5.0%
MONROC INC	2.3%
CEMEX, S.A. DE C.V. Y SUBSIDIARIAS	27.3%
Rango Intercuartílico	MO
Percentil 75	14.4%
Percentil 50	11.3%
Percentil 25	8.6%

En la siguiente sección se realizan los ajustes económicos, con el objeto de mejorar el grado de comparabilidad entre Cemex y las empresas en el mercado.

Realización de Ajustes Económicos

Los ajustes económicos, deben realizarse con el objeto de mejorar el grado de comparación entre la empresa examinada y las empresas independientes en el mercado. Asimismo, los ajustes siempre deben ser hechos a las empresas comparables, con el objeto de determinar cual hubiera sido la utilidad de dichas empresas en caso de operar bajo las condiciones de la empresa examinada. En el presente estudio, se han realizado los siguientes ajustes al margen de operación de la empresa examinada:

a) *Ajuste por Diferentes Términos de Venta:* La diferencia en los términos de venta de las empresas comparables con respecto a la empresa examinada, se refleja en los diferentes niveles de cuentas por cobrar que mantenga una con respecto a la otra.

La diferencia en la tenencia de cuentas por cobrar, puede introducir diferencias en los niveles de utilidad de las empresas, debido a que si una empresa vende por ejemplo, a un plazo de liquidación mayor al que vende una empresa comparable en el mercado, los precios de la

²⁹ La información financiera de las empresas comparables, de las cuales hemos obtenido los presentes márgenes de operación, se encuentra para referencia en el Anexo E del presente trabajo.

Los Precios de Transferencia - Un caso de Estudio

primera deben ser más altos, ya que en realidad, el precio de venta de dicha empresa está constituido por el precio del producto en sí, más el valor del dinero prestado a través del tiempo. Por lo que, al vender a mayores precios, dicha empresa podría presentar utilidades "mayores" pero sólo en un grado relativo, ya que en realidad también está obteniendo ingresos por ciertos servicios financieros.

Para eliminar dichas diferencias, debe realizarse el siguiente ajuste a las empresas comparables:

$$(8) \quad \text{Ajuste de CPC} = \left[\frac{pcpc}{Ventas} \right]_{comp.} - \left[\frac{pcpc}{Ventas} \right]_{p.e.} * [VTAS_{comp.} \left(\frac{i}{1+i} \right)]$$

Donde:

Ajuste de CPC =	Ajuste de cuentas por cobrar
pcpc =	Promedio de cuentas por cobrar del ejercicio = $(CPC_t + CPC_{t-1})/2$
comp. =	Valor de la empresa comparable
p.e. =	Parte Examinada
i =	tasa de interés prime de tres años promedio

Asimismo, una vez que se ha realizado el ajuste por diferencias en los niveles de cuentas por cobrar, puede realizarse el ajuste a las ventas netas por dicho concepto, el cuál será necesario en ajustes posteriores:

$$(9) \quad VTAS_{ajust.} = [Ventas - CPC_{ajust.}]$$

Donde:

$VTAS_{ajust.}$ = Ventas ajustadas

Lo que la fórmula anterior representa, es el nivel de ventas que hubiera obtenido la empresa comparable en caso de mantener un nivel de cuentas por cobrar similar al que mantiene la empresa examinada.

b) *Ajustes por Diferentes Términos de Compra:* El argumento para la realización del presente ajuste, es similar al anterior, solo que afecta el nivel de comparación en los niveles de costo de venta de la empresa examinada, con respecto a las empresas que operan en el mercado. Supóngase que una empresa adquiere productos con un plazo de liquidación en el futuro y que una misma empresa comparable en el mercado, realiza compras similares pero con plazos de liquidación inmediatos. La primera empresa en realidad estaría pagando a sus

Los Precios de Transferencia - Un caso de Estudio

proveedores el precio de los productos comprados en sí, más un cierto costo financiero por el valor del dinero prestado a través del tiempo por el proveedor en cuestión.

Esto afectaría el nivel de utilidad de operación de la empresa analizada, ya que al comprar a plazos, está aumentando el costo de ventas y por lo tanto disminuyendo aparentemente su nivel de utilidad. Para eliminar dichas diferencias en los términos de compra se debe emplear la siguiente fórmula para el margen de operación:

$$(10) \quad \text{Ajuste de CPP} = \left[\frac{PCPP}{Ventas} \right]_{comp.} - \left[\frac{PCPP}{Ventas} \right]_{p.e.} * [VTAS_{comp.} \left(\frac{i}{1+i} \right)]$$

Donde:

$$\begin{aligned} \text{Ajuste de CPP} &= \text{Ajuste de cuentas por pagar} \\ pcpp &= \text{Promedio de cuentas por pagar del ejercicio} = (CPP_t + CPP_{t-1})/2 \end{aligned}$$

c) *Ajuste por Diferencias en la Tenencia de Inventarios:* También los diferentes niveles en la tenencia de inventarios entre la empresa examinada y las empresas comparables, pueden introducir ciertas diferencias en los niveles de utilidad obtenidos por ambas. Esta diferencia radica en el hecho de que si la empresa examinada, por ejemplo, mantiene altos niveles de inventario con respecto a los que mantienen empresas comparables en el mercado, dicha tenencia relativamente alta, debe reflejarse en el precio de venta al consumidor final, por el costo de oportunidad que representa para la empresa examinada el mantener su dinero invertido de esa manera, en lugar de mantenerlo en algún otro instrumento de inversión en el mercado.

Al aumentar el precio de venta por dicha consideración, pudiera parecer que la empresa examinada obtiene mejores niveles de utilidad, lo cual no es precisamente cierto. Con el objetivo de eliminar dichas diferencias, se debe emplear la siguiente fórmula:

$$(11) \quad INV_{ajust.} = \left[\frac{PI}{VTAS_{ajust.}} \right]_{comp} - \left[\frac{PI}{Ventas} \right]_{p.e.} * [VTAS_{ajust.} * i]$$

Donde:

$$\begin{aligned} INV_{ajust.} &= \text{Ajuste de inventarios} \\ PI &= \text{Promedio de inventarios} = (I_t + I_{t-1})/2 \end{aligned}$$

d) *Diferentes Términos de Posesión de Propiedad Planta y Equipo (PP&E):* El ajuste de PP&E se realiza debido a que las diferencias en la posesión de propiedad planta y equipo, conllevan diferencias en los riesgos asumidos, dichas diferencias en los riesgos asumidos implican diferentes niveles de utilidad esperados por las empresas, por lo tanto, deben llevarse a cabo ajustes económicos con el objetivo de compensar dichas diferencias en las utilidades de las empresas.

Los Precios de Transferencia - Un caso de Estudio

Para la realización de dicho ajuste en el margen de operación, debe emplearse la siguiente fórmula:

$$(12) \quad PP \& E_{ajust.} = \left[\frac{Prom.PP \& E_{comp}}{VN_{ajust.}} - \frac{Prom.PP \& E_{p.e.}}{VN} \right] * (i)$$

Donde:

PP&E ajust. = Ajuste de Propiedad Planta y Equipo

Prom PP&E = Promedio de PP&E = $(PP\&E_t + PP\&E_{t-1})/2$

Una vez que se han realizado dichos ajustes, se puede obtener el Margen de Operación de las empresas comparables, ajustados para diferencias en los términos de cuentas por pagar, cuentas por cobrar, inventario y PP&E, tal como se muestra a continuación:

$$(13) \quad MO_{ajust.} = \left[\frac{UO_{comp.} - CPC_{ajust.} + CPP_{ajust.} - INV_{ajust.} - PP \& EA_{ajust.}}{VTAS_{ajust.}} \right]$$

Donde:

MOajust. = Margen de Operación ajustado

UOcomp. = Utilidad de Operación de la empresa comparable.

Rango Intercuartílico de Márgenes de Operación Ajustados

A continuación presentamos los márgenes de utilidad de operación de las empresas comparables, una vez que se han realizado los ajustes de cuentas por cobrar, cuentas por pagar, inventario y propiedad, planta y equipo.

Tabla 3. Márgenes de Operación Ajustados Obtenidos por Cemex y las Empresas Comparables en el Mercado

Empresas Comparables	MO
CANAKKALE CIMENTO SANAYII	28.2%
PORTLAND VALDERRIVAS S.A.	20.6%
LAFARGE CORPORATION	20.0%
FLORIDA ROCK INDUSTRIES INC	17.5%
CRH PLC	16.0%
FLETCHER CHALLENGE BUILDING	14.6%
PUERTO RICAN CEMENT CO INC	14.5%
UNIVERSAL CEMENT CORPORATION	13.6%
AMATEK INDUSTRIES PTY LTD	12.9%
ASLAND, S.A.	12.2%
MONROC INC	9.7%
CEMEX, S.A. DE C.V. Y SUBSIDIARIAS	27.3%
Rango Intercuartílico	MO
Percentil 75	18.7%
Percentil 50	14.6%
Percentil 25	13.2%

Como puede observarse en la Tabla 3, el nuevo rango intercuartílico de márgenes de operación ajustados, va del 13.2% en el percentil 25 al 18.7% en el percentil 75, con una mediana del 14.6%. El rango ha subido en términos del rango de utilidades de operación no ajustadas. Esto quiere decir que si las empresas comparables en el mercado, actuaran bajo parámetros similares a los de Cemex, obtendrían un Margen de Operación superior al que obtienen actualmente.

Asimismo, el Margen de Operación de Cemex sigue siendo de 23.7%, el cual como se ha dicho anteriormente no debe modificarse. Dicho Margen de Operación, sigue quedando por encima del rango de utilidades de mercado.

7. Conclusiones

Como puede observarse en el análisis anterior, el rango de utilidades de operación ajustados para empresas que actúan en el mercado, va del 13.2% al 18.7%, mientras que Cemex ha obtenido un Margen de Operación del 27.3% en el ejercicio de 1998, el cual se encuentra por encima de dicho rango.

Por lo tanto se considera que, desde el punto de vista de la legislación mexicana en materia de precios de transferencia, Cemex no solo cumple con la realización de sus operaciones a

Los Precios de Transferencia - Un caso de Estudio

valores de mercado, sino que obtiene una utilidad mejor a la que obtienen empresas independientes que operan en condiciones de mercado.

ANEXO 5

Metodología para determinar la evasión de ISR de personas morales vía las cuentas Nacionales y en las primeras fórmulas comparadas en el lado derecho con los conceptos que se tomarían del Estado de Resultados de cualquier empresa.

Para la estimación de la base gravable del ISRPM y su tasa de evasión, debe tomarse en cuenta la relación que existe entre la evasión del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el ISRPM, cualquier distorsión en el importe de las ventas para reducir el pago de IVA, reduce la utilidad para ISR, como se mostró en el ejemplo al inicio de este capítulo.

Se inicia la estimación de evasión determinando el Excedente neto de Explotación (ENE), posteriormente se detallan los ajustes necesarios a este ENE y por último, se sustraen los elementos necesarios de la fórmula para obtener la base gravable de las personas morales, el impuesto a pagar en este supuesto y por último, poder obtener la tasa de evasión.

Cuadro 1 Cálculo Excedente Neto Personas Morales ENE-PM
(Miles de Pesos Corrientes)

PERIODO	A		B		C		D=A-B-C		E		F		G=(E+F)*0.85 ENE-PM*
	EE bruto	Consumo K	Contr. Soc. Imputadas	EE neto (ENE)	ENE Soc. Fin.	ENE Soc No	Fin						
2002	3,660,761,888	614,186,091	22,802,911	3,023,772,886	119,907,662	1,395,098,990							1,287,755,654
2003	4,022,515,866	692,336,411	37,176,133	3,293,003,322	128,445,664	1,492,692,321							1,377,967,287

* El ENE de la suma de sociedades financieras y no financieras se multiplica por 0.85 para ajustar por "cuasisociedades" con base en

Participación estimada de censos económicos, Cuentas por Sectores Institucionales, SCN, y Censos Economicos, 1999, INEGI

Fuente: SCN, Cuentas por Sectores Institucionales, INEGI y Censos Económicos

Se puede observar que el ENE puede dividirse en el SCN por sectores industriales, lo que incluye sociedades financieras y no financieras, hogares e ingresos mixtos de los hogares, así como instituciones sin fines de lucro. Para la presente estimación se consideraron como personas morales a las sociedades financieras y no financieras a las que se les disminuye las cuasisociedades que están incluidas en el total de las sociedades no financieras, su definición se encuentra en el SCN, y es la siguiente.

“Empresas que no están constituidas en sociedad pero funcionan como tal, pues se comportan en forma autónoma e independiente de sus propietarios y disponen de conjuntos completos de cuentas”

Como el dato de las cuasisociedades no se encuentra en forma específica en el SCN del INEGI, para obtener una proporción del total de éstas cuasisociedades en el total del ENE para sociedades financieras y no financieras se utilizó el censo económico del INEGI(1999) para determinar la proporción de personas físicas en el total del ENE como lo muestra el siguiente cuadro.

Cuadro 2 Distribución por Tipo de Sociedad del ENE (miles)

Tipo de Sociedad	EE	Depreciación	ENE
Asociación civil	4'377,244	1'531,509	2'845,735
Empresa paraestatal	134'163,585	23'469,429	110'694,156
Organismo descentralizado	21'064,814	10'379,700	10' 685,114
Órgano centralizado	-1'377,869	713,389	- 2' 091,258
Órgano desconcentrado	92,599	22,661	69,938
Otra sociedad mercantil privada	-64,659	656,063	-720,722
Otra sociedad social	2'094,105	801,018	1'293,087
Sociedad anónima	713'296,724	107'384,645	605'912,079
Sociedad civil	8'452,874	854,202	7'598,672
Sociedad cooperativa	4'330,492	1'323,957	3'006,535
Sociedad de resp. limitada	26'057,596	2'690,768	23'366,828
Total general	1,059'598,656	165'252,007	894'346,649

Fuente: Censos Económicos 1999, INEGI

Del cuadro anterior se infiere que del total de ENE, las personas físicas representan el 14.728%, por lo que se asume para esta estimación que este porcentaje es la proporción de cuasisociedades, misma proporción que se resta a la suma de ENE para sociedades financieras(SF) y no financieras(SNF) y se redondea para facilidad a 15%. Entonces la última columna del cuadro anterior representa el excedente neto de explotación para personas morales(ENEPM), el cual se obtiene de restar la columna de depreciación al excedente bruto.

El ENEPM es el concepto base para el cálculo de la evasión, para poder efectuar el cálculo, el siguiente paso es sustraer las deducciones que por ley pueden realizar las personas morales, de acuerdo con el Artículo 29 de la LISR(descuentos y devoluciones sobre ventas, adquisiciones de materia prima producción en proceso, Artículo terminado, gastos necesarios para la obtención del ingresos, depreciaciones fiscales, créditos incobrables, pérdidas fortuitas o de fuerza mayor, fondos para pensiones, jubilaciones y antigüedad, cuotas al IMSS, intereses devengados a cargo e intereses moratorios, ajuste anual por inflación, anticipos a miembros de sociedades y asociaciones civiles), esto se puede observar en el SCN y se presenta en el siguiente cuadro

Cuadro 3

Deducciones (miles)	2002	2003
Variación de inventarios	87'471,931	109'935,892
Saldo de intereses	19'907,662	128'445,664
Renta de la tierra	32'802,686	35'440,493
Prestaciones extra legales	9'492,684	7'773,697
Primas netas	14'474,046	11'744,753
Transferencias	14'714,507	18'497,976
Total	278'863,516	311'838,475
Total sin cuasisociedades*	237'033,989	265'062,704
ENEPM -Deducciones	1,050'721,666	1,112'904,584

*Con 15 por ciento de cuasisociedades

$$278'863,516 (-) 237'033,989 = 41'829,527$$

$$278'863,516 * 15\% = 41'829,527$$

Fuente: Sistema de Cuentas nacionales por sector institucional

Cálculos finales por M. Puente

El ENEPM para el año 2002 que se obtiene en la última columna del cuadro No.1 en esta serie, se le disminuye el total de deducciones del cuadro anterior.

$$1,287'755,654 (-) 1,050'721,266 = 237'033,988 \text{ total de cuasisociedades}$$

Con esta información es posible calcular la base gravable que se indica en la fórmula (4), mediante la disminución al excedente de exportación neto de personas morales neto de deducciones (ENE - PMDED) las actividades exentas, los donativos y la pérdida del ejercicio

anterior, en algunas de las variables se necesita de la aproximación a partir del SCN del INEGI, las estimaciones son las siguientes.

Exenciones

Éstas se obtienen según los señalamientos del Artículo 81 (actividades ganaderas, agrícolas, pesqueras) y 95 (sindicatos obreros, asociaciones patronales, cámaras de comercio e industria, colegios profesionales, asociaciones que otorguen becas) de la LISR, para personas morales y personas morales con fines no lucrativos . Esto hace necesario que del ENEPM se disminuyan los rubros exentos, para lo cual se ajustaran cada uno de los conceptos y poder obtener el dato correspondiente únicamente a las personas morales, esto hace que se tenga que recurrir en algunos de ellos a fuentes alternas para obtener la información.

Agricultura, ganadería y pesca

Para esta división se tomo el promedio nacional, debido a que el SCN no desglosa el consumo de capital fijo por actividad y el censo económico no incluye este rubro, considerando que la misma proporción aplica para personas morales calculadas en el punto anterior, en el cuadro siguiente se presenta la estimación, en la cual se supuso que todas las personas morales utilizan la Ley que establece el limite de ingresos para tener derecho a las exenciones, que para el año 2002 establecía en 2mdp.

Cuadro 4

Agricultura Ganaderia y Pesca

(miles de pesos)	2002	2003
EE Total división 01	178'674,370	193'205,422
Consumo K fijo*	29'481,271	31'878,895
ENE Agricultura	149'193,099	161'326,527
ENE Agricultura Personas Morales**	59'677,240	63'239,999

*Se aplica depreciación 16 y 17 por ciento promedio de la economía en 2002 y 2003 respectivamente

**49 y 50 por ciento personas morales en total del ENE de la economía para 2002 y 2003 resp. Desconta

Fuente: SCN y Sectores Institucionales

Servicios Educativos

Esta cifra está registrada de manera agregada en el SCN. Este sector se ajustó

primero, con el promedio nacional, por el consumo de capital fijo para obtener el excedente neto de explotación del mismo. Posteriormente, se calculó el porcentaje de personas físicas en el sector.

Para ello se asumió que la educación básica, media superior y superior se ofrece por sociedades constituidas sin fines de lucro. Se considera que este supuesto es razonable, al necesitar la autorización oficial de la autoridad educativa y de la autoridad fiscal

Con las cifras básicas de educación que publica el Instituto Nacional para la Evaluación de la Educación (INEE) se estimó que el 10 por ciento del total del estudiantado nacional se encuentra en jardines de niños, que para esos años les era permitido actuar sin registro ante SEP por lo que es plausible que la gran mayoría estuvieran registrados como personas físicas con actividad empresarial, se reconoce que hay una proporción pequeña de jardines de niños que estaban registrados ante SEP y SHCP, como actividad empresarial. Debido a la imposibilidad de encontrar una fuente confiable para determinarlos, se omite esa cifra en el supuesto que se establece en este concepto.

El documento de la INEE, indica que este porcentaje (10%) no cuenta con validez oficial ante SEP y en el rubro de “otros” representa el 8 por ciento, que se asume que no están constituidas como personas morales sin fines de lucro.

Se asume que el 82 por ciento del ENE de servicios educativos son personas morales sin fines de lucro y es la parte que se le deduce para obtener la cifra definitiva. Los resultados se presentan en el cuadro siguiente

Cuadro 5

Educación

(miles de pesos)	2002	2003
Excedente Bruto Operación	59'957,221	68'588,670
Excedente Neto Operación*	50'364,066	56'928,596
Excedente Neto Operación PM**	41'270,330	46'801,717

*Se aplica depreciación 16 y 17 por ciento promedio de la economía en 2002 y

2003 resp. **

La participación de PM morales en el sector se considera 82 por ciento (ver nota) Fuente: SCN, Cuentas por Sectores Institucionales, INEGI.

Fuente: SCN, Cuentas con Sectores Institucionales, INEGI

Cultura

Este dato se presenta de manera conjunta entre esparcimiento y cultura y su separación es difícil. (Piedras, 2004 citado por Bergman, 2005)), calculó el tamaño del sector cultura en términos del PIB, con esta cifra fue posible obtener la proporción de la cultura en el rubro. Así, la cifra de sectores institucionales del SCN del INEGI se ajustó con una tercera parte, que es la participación de la misma en el total de la rama. Asimismo, se le sustrajo el consumo de capital fijo como se hizo con las otras ramas. El cuadro siguiente presenta estos resultados.

Cuadro 6 Servicios de Cultura

(miles de pesos)	2002	2003
Excedente Bruto Operación Esparcimiento y Cultura	52'098,910	58'381,422
Excedente Neto Operación Esparcimiento y Cultura*	43'763,084	48'456,580
Exc. Neto Cultura**	14'441,818	15'990,671

*Se aplica depreciación 16 y 17 por ciento promedio de la economía en 2002 y 2003 resp.

Fuente: Sectores Institucionales, SCN, INEGI

Fondos de Pensiones (aportaciones para incremento de reservas)

Estos fondos se constituyen con las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley.

Esta información está demasiado agregada en el SCN, por lo que se tiene que recurrir necesariamente a fuentes externas. Se toma el excedente neto de explotación para los servicios financieros y para personas morales. A este rubro se le debe de aplicar el porcentaje que representen los Sistemas de Ahorro para el retiro y este dato no es observable. Para aproximarlos, de las estadísticas de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores se obtienen los activos totales del sector financiero y de las Afores. El porcentaje que se obtuvo fue de 1 por ciento. Del excedente neto de explotación para personas morales en el sector financiero se obtiene la participación de los fondos para el retiro multiplicándolo por dicha proporción. De esta manera este rubro se presenta en el siguiente cuadro.

Cuadro 7

Excedente del Productor para la gran división: 08 Servicios Financieros (miles)

	2002	2003
8 Servicios Financieros, Seguros y Fianzas	687'842,375	744'506,601
ENE Serv. Financieros*	577'787,595	625'385,545
Afores**	5'777,876	6'253,855

*Se aplica depreciación 16 y 17 por ciento promedio de la economía en 2002 y 2003 resp. ** 1 por ciento del total

Fuente: Cuentas Nacionales y CONSAR

Total de Actividades Exentas

El total de exenciones se presenta en el cuadro a continuación y constituye la suma de las tres actividades exentas descritas y estimadas anteriormente.

Cuadro 8

	Total de Actividades Exentas (miles)				Total
	Agricultura	Servicios Educativos	Servicios de Cultura	Fondos de Pensión	
2002	59'677,240	41'270,330	14'441,818	5'777,876	121'167,263
2003	63'239,999	46'801,717	15'990,671	6'253,855	132'286,243

Fuente: Cálculos Bergman et al, con base en SCN y Estadísticas Financieras de la CNBV

Donaciones

En cuanto a las donaciones, la ley establece en el Diario Oficial de la Federación a las instituciones consideradas con fines no lucrativos que pueden recibir donativos no onerosos ni remunerativos como aquéllas que se dedican a los servicios educativos, de investigación, médicos, de asistencia social, organizaciones civiles, y servicios recreativos y artísticos, etc.

En México no existe una cultura de donaciones para este tipo de actividades. Los EEUU e Israel se encuentran entre los más altos donadores del mundo con cifras superiores al 1 por ciento del PIB, tal y como se observa en el cuadro 16 de abajo. Como se aprecia ahí, para México el promedio estimado en el periodo 1995-2000 es de tan sólo 0.04 por ciento del PIB sólo igualado por Filipinas.

Cuadro 9

Filantropía (Prom. 1995-2000)

País	Porcentaje del PIB
Israel	1.29
EEUU	1.01
Uganda	0.98
GB	0.62

Tanzania	0.60
Hungría	0.60
Irlanda	0.55
Kenya	0.54
Bélgica	0.44
Sudáfrica	0.43
Suecia	0.40
Argentina	0.38
Holanda	0.37
Eslovaquia	0.36
Australia	0.34
Colombia	0.32
Polonia	0.28
Francia	0.28
Finlandia	0.28
Perú	0.26
Noruega	0.26
Rep Checa	0.23
Pakistán	0.22
Corea del Sur	0.18
Brazil	0.17
Austria	0.17
Japón	0.14
Alemania	0.13
Rumanía	0.10
Italia	0.09
India	0.09
México	0.04
Filipinas	0.04

Fuente: Salomon & Sokolowski (2004)

Las donaciones se obtienen entonces obteniendo el 0.04 por ciento del PIB. Este cálculo se presenta en el siguiente cuadro.

Cuadro 10

Cálculo de Donativos

Año	PIB A PRECIOS CORRIENTES (miles)	Donativos (0.04 por ciento del PIB)
1998	3,517'781,860.00	1'407,112.74
1999	4,206'742,894.00	1'682,697.16
2000	4,983'517,681.00	1'993,407.07
2001	5,269'653,640.00	2'107,861.46
2002	5,734'645,816.00	2'293,858.33
2003	6,244'985,439.00	2'497,994.18

Fuente: Cuentas Nacionales, INEGI y Salamon & Sokolowski
(2004)

Pérdida del Ejercicio Anterior

Es necesario obtener la pérdida del ejercicio anterior como último paso para obtener la base gravable (BGPM). En los términos del primer párrafo del Artículo 61 de la LISR, la pérdida fiscal la define como:

“ La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de éstas últimas sea mayor que los ingresos”.

El cálculo de la pérdida del ejercicio anterior (PEA) para el año en curso, recordando que es posible amortizarla en los siguientes 10 años, es un indicador que el SAT calcula de manera regular. Con base en su información la PEA se presenta en el siguiente cuadro. Debe destacarse que este es un dato que no es público y que se obtuvo del Servicio de Administración Tributaria como lo marca la fuente al pie del mismo cuadro. Llama la atención la diferencia de esta cifra para los dos años bajo estudio. Sin duda, es un aspecto que pudiera someterse a revisión en un futuro ya que pudiera darse el caso de un error de cálculo

Cuadro 11

Pérdidas fiscales de Ejercicios anteriores aplicados(miles de pesos)

Ejercicio	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, aplicados	Pérdida fiscal del ejercicio
2002	129'625,913	305'046,199
2003	54'158,740	208'128,336

Fuente: SAT

El Transporte Terrestre

Este sector presenta un tratamiento fiscal especial (art. 77 LISR), que consiste en un pago del 50 por ciento de la tasa de ISR vigente para personas morales. Por este motivo es necesario disminuir este concepto de la base gravable neta. El EE de este sector se encuentra disponible en Cuentas Nacionales. Para obtener el neto, se utiliza el promedio nacional, como se ha venido utilizando a lo largo del estudio. Para ajustar por personas morales, se consideró adecuado utilizar el promedio nacional de

personas morales (50 por ciento para 2002 y 49 por ciento para 2003). En adición se disminuyo el transporte proveniente de entidades públicas como el Sistema Colectivo de Transporte, etc. El resultado se presenta en el siguiente cuadro.

Cuadro 12

Pérdida de recaudación Régimen Especial en Transporte Terrestre

(miles de pesos corrientes)	2002	2003
Excedente Bruto Operación Transporte	362'030,703	379'195,452
Excedente neto Operación Transporte*	304'105,791	314'732,225
ENE Transporte Sociedades**	152'052,895	154'218,790
ENE Transporte S. Privado***	139'888,664	141'881,287

*Se aplica depreciación 16 y 17 por ciento promedio de la economía en 2002 y 2003 resp.

**SE ajusta para personas morales

***SE ajusta para transporte privado con 92 por ciento

Recaudación Potencial

Todo lo anterior permite ahora contar con los elementos para determinar la base gravable. Esta es la base para calcular la recaudación potencial. Como se puede observar en la fórmula (4), el cálculo se puede obtener con los datos obtenidos hasta ahora. El cuadro siguiente presenta esta estimación.

Cuadro 13

La Base Gravable

	2002	2003
ENEPM (-)DED	1,050'721,666	1,112'904,584
Act. Exentas (AE).	132'286,243	121'167,263
ENEPM-AE	980'618,340	929'554,402
Donativos*	2'497,994	2'293,858
PEA (pérdida de ejercicios anteriores)	54'158,740	129'625,913

Base Gravable(BG)	797,634,631	923'961,607
-------------------	-------------	-------------

Fuente: Bergman et al (2005), M .Puente(2006)

Lo anterior presenta a detalle la fórmula (1) con la cual se inicio la descripción de esta metodología y a continuación se presenta la determinación del potencial de recaudación con los conceptos, cálculos y ajustes pertinentes para el ejercicio fiscal 2002 y 2003 que presentan en resumen los siguientes datos:

Cuadro 14

Recaudación potencial

Año	BGN	* tasa ISR	recaudación potencial
2002	797'634,631	35%	279'172,121
2003	923'961,607	34%	314'146.946

Fuente: Bergman, Carreón, Hernández (2005) y, propio (2006)

El siguiente paso es disminuir a la recaudación potencial los créditos fiscales y la pérdida fiscal por concepto del régimen fiscal especial para el transporte terrestre.

Créditos Fiscales

Los créditos fiscales de la fórmula (5) se disminuyen de la recaudación potencial. El cuadro siguiente presenta las estimaciones de estos conceptos provenientes de la SHCP.

Cuadro 15

Gastos Fiscales		
(Miles de pesos)		
Concepto	2002	2003
Estímulos por proyectos en investigación y desarrollo tecnológico realizados en el ejercicio	500,000	500,000
Impuestos a la venta de bienes y servicios suntuarios acreditable 1/	1'852,900	264,800
Uso de infraestructura carretera de cuota	nd	1'453,000
Crédito IEPS diesel sector primario y minero	nd	8'970,000
Diesel automotriz para transporte público	404,000	5'428,000
Crédito al salario	10'071,000	33'646,000
Total	12'424,000	50'262,000

Fuente: SHCP. Presupuesto de Gastos fiscales, varios años.

El cuadro anterior muestra que el Crédito al salario es el concepto más importante de los gastos fiscales, el cambio tan drástico de un año a otro impactará en la determinación del porcentaje de evasión, dos son los conceptos que han influido en esta variación; un cambio en 2003 en los límites que se establecieron para determinar el crédito al salario y la inclusión en los gastos fiscales del crédito en IEPS al diesel utilizado por el sector primario y minero.

La diferencia tan grande determinada con los números oficiales y la estimación deberá ser objeto de una revisión, por lo cual se tomará el ejercicio 2002 para determinar la participación de las empresas con operaciones multinacionales en el porcentaje de evasión que se obtenga posteriormente

Aun cuando existe el presupuesto de Gastos fiscales que se entrega a la Cámara de Diputados, se hace notar que las cifras que en el aparecen son cifras esperadas, no observadas, esto es para insistir en la falta de información que permita tener la visión clara de renglones que son importantes y del dominio público y que es de difícil verificación en nuestro país en las fuentes oficiales.

Cuadro 16
Tasa de Evasión
Cálculo

AÑO	2002	2003
BGN base gravable neta	797'634,631	923'961,607
RP recaudación potencial	279'171,121	314'146,946
PFT Pérdida fiscal por transporte	24'480,516	24'829,225
Crédito fiscal*	12'423,900	50'262,100
ROISRPM recaudación observada. ISRPM	121'282,100	122'422,900
ROIMPAC recaudación observada IMPACPM	10'708,000	14'124,000
Evasión	110'277,605	102'508,721
Tasa de evasión	0.3950	0.3263
Evasión/PIB	1.90%	1.64%

Fuente: Bergman ,Carreón, Hernández (2005)

ANEXO 6

Artículo 216-Bis

Para los efectos del penúltimo párrafo del Artículo 2o. de esta Ley, se considerará 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 demuestren 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.

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

- 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 éstos 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 5o.-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 mediante la suma de dichos inventarios 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 al momento de ser importados a México. Dichos inventarios serán valuados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos de América o 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 calculará considerando únicamente el valor de la materia prima.

Cuando los promedios mensuales a que hace referencia el párrafo anterior se encuentren denominadas en dólares de los Estados Unidos de América, la persona residente en el país deberá convertirlas a moneda nacional, aplicando el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación vigente al último día del mes que corresponda. En caso de que el Banco de México no hubiere publicado dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación con anterioridad a la fecha de cierre de mes. Cuando las referidas cantidades estén denominadas en una moneda extranjera distinta del dólar de los

Estados Unidos de América, se deberá multiplicar el tipo de cambio antes mencionado por el equivalente en dólares de los Estados Unidos de América de la moneda de que se trate, de acuerdo a la tabla que publique el Banco de México en el mes inmediato siguiente a aquél 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 considerará 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 por cientos 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 ISR vigente hasta 1998 o en el Artículo 220 de esta Ley. Para efectos de este subinciso, se deberá 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 determine la utilidad fiscal. Cuando el bien de que se trate haya sido adquirido durante dicho ejercicio, la depreciación se considerará por meses completos, desde la fecha de adquisición del bien hasta el último mes de la primera mitad del periodo 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 el que se utilice el bien, el valor promedio del mismo se determinará dividiendo el resultado antes mencionado entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en el que el bien haya sido utilizado en dichos ejercicios.

El monto pendiente por depreciar calculado conforme a este inciso de los bienes denominados en dólares de los Estados Unidos de América se convertirá a moneda nacional utilizando el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación vigente en el último día del último mes correspondiente a la primera mitad del ejercicio en el que el bien haya sido utilizado. En el caso de que el Banco de México no hubiere publicado dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado. La conversión a dólares de los Estados Unidos de América a que se refiere este párrafo, de los valores denominados en otras monedas extranjeras, se efectuará utilizando el equivalente en dólares de los Estados

Unidos de América de esta última moneda de acuerdo con la tabla que mensualmente publique el Banco de México durante la primera semana del mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda.

iii) En ningún caso el monto pendiente por depreciar será inferior a 10% del monto de adquisición 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 considerará 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 residentes 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 efectúen por cuenta propia residentes en el extranjero.

Segundo párrafo (Se deroga).

Párrafo derogado DOF 01-12-2004

2.La depreciación y amortización de los activos fijos, gastos y cargos 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 inflación determinados en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

4.No deberán considerarse los gastos financieros.

5.No deberán considerarse los gastos extraordinarios o no recurrentes de la operación conforme a 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 generalmente aceptados y para los cuales la empresa maquiladora cuente con fondos líquidos expresamente destinados para

efectuar su pago. Cuando los contribuyentes no hubiesen 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 de los cuales se debieron constituir las reservas o provisiones citadas.

6.(Se deroga).

Numeral derogado DOF 31-12-2003

Los conceptos a que se refiere este numeral se deberán considerar en su valor histórico sin actualización por inflación, con excepción de lo dispuesto en el numeral 2 de este inciso.

Para los efectos de este inciso sólo deberán considerarse los gastos realizados en el extranjero por residentes en el extranjero por concepto 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 del servicio en territorio nacional sea superior a 183 días naturales, consecutivos o no, en los últimos doce meses, en los términos del Artículo 180 de esta Ley.

Para los efectos del cálculo a que se refiere el párrafo anterior, el monto de los gastos incurridos por residentes en el extranjero por servicios personales subordinados relacionados con la operación de maquila, que se presten o aprovechen en territorio nacional, deberá comprender el total del salario pagado en el ejercicio fiscal de que se trate, incluyendo cualesquiera de las prestaciones señaladas en reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, otorgadas a la persona física.

Cuando la persona física prestadora del servicio personal subordinado sea residente en el extranjero, en lugar de aplicar lo dispuesto en el párrafo anterior se podrá considerar en forma proporcional los gastos referidos en el citado párrafo. Para obtener esta proporción se multiplicará el monto total del salario percibido por la persona física en el ejercicio fiscal de que se trate, por el cociente que resulte de dividir el número de días que haya permanecido en territorio nacional dicha persona entre 365. Se considerará como número de días que la persona física permanece en territorio nacional, aquéllos en los que tenga una presencia física en el país, así como los sábados y domingos por cada 5 días hábiles de estancia en territorio nacional, las vacaciones cuando la persona física de que se trate haya permanecido

en el país por más de 183 días en un periodo de 12 meses, las interrupciones laborales de corta duración, así como los permisos por enfermedad.

Las personas residentes en el país que opten por aplicar lo dispuesto en esta fracción presentarán ante las autoridades fiscales, un escrito en el que manifiesten que la utilidad fiscal del ejercicio, representó al menos la cantidad mayor que resulte de aplicar lo dispuesto en los incisos a) y b) anteriores, a más tardar dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio.

III. Que conserve la documentación a que se refiere el Artículo 86 fracción XII de esta Ley con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones que celebren con partes relacionadas, se determinan aplicando el método señalado en la fracción VI del Artículo 216 de esta Ley en el 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 esta Ley.

La persona residente en el país podrá obtener una resolución particular en los términos del Artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación en la que se confirme que se cumple con lo dispuesto en las fracciones I o III de este Artículo y con los Artículos 215 y 216 de esta Ley, sin embargo, dicha resolución particular no es necesaria para satisfacer los requerimientos de este Artículo.

Las personas residentes en el país que hayan optado por aplicar lo dispuesto en el presente Artículo quedarán exceptuadas de la obligación de presentar la declaración informativa señalada en la fracción XIII del Artículo 86 de esta Ley, únicamente por la operación de maquila.

Las personas residentes en el país que realicen, además de la operación de maquila a que se refiere el último párrafo del Artículo 2o. de la Ley, actividades distintas a ésta, podrán acogerse a lo dispuesto en este Artículo únicamente por la operación de maquila.

Artículo adicionado DOF 30-12-2002

Artículo 217. 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 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 se refleje el ajuste correspondiente. Esta declaración complementaria no computará dentro del límite establecido en el Artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.

Séptima Epoca Instancia tribunales Colegiados del Circuito fuente: Semanario Judicial de la Federación tomo:74 Sexta Parte Página:51

PRODUCTOS DE CAPITALS. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 316 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL.

El Artículo 316 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal (reformado por Decreto de 29 de diciembre de 1971), establece, en su antepenúltimo párrafo, que se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe derecho a percibir intereses gravados por el impuesto sobre productos de capitales, no obstante que en los documentos en que se hubieren hecho constar las operaciones relativas no aparezca estipulado ningún interés, o bien cuando aparezca estipulado interés menor del 6% anual, o se estipule que temporal o permanentemente, total o parcialmente, no se causará interés alguno, en cuyos casos se establece la presunción de un interés del 6% anual (excepto algunas operaciones bancarias en que se fija otra tasa). Tal precepto viola los Artículos 14,16 y 31, fracción IV, constitucionales. En efecto, al presumir una tasa de interés, a pesar de lo que se establezca en los documentos en que se hubieren hecho constar las operaciones relativas, se niega todo valor probatorio a los contratos y documentos pasados entre las partes, como si pudiera presumirse que están elaborados con dolo o mala fe. Es decir, se crea en realidad una especie de presunción de que se trata de defraudar al fisco, al decir que contra el texto de los contratos, existe la presunción de un interés gravado. Y con ello, se deteriora el valor probatorio de los documentos mismos, con lo que se deja a los afectados en estado de indefensión y se les viola el debido proceso legal, ya que no se acepta el valor probatorio del documento en que consta la operación, a pesar de ser la prueba más directa y evidente de cuáles fueron los derechos y obligaciones pactados por las partes. O sea que se les restringe indebidamente el derecho a probar, obligándolos a buscar pruebas indirectas que, por lo mismo, serán menos convincentes y más difíciles de obtener. Y presumir la mala fe de los causantes resulta claramente contrario al principio constitucional de que para imponer cargas a los particulares, se debe fundar y motivar debidamente el acto de autoridad. A más de que un impuesto así fincado difícilmente puede considerarse equitativo. Para que pueda desvirtuarse el contenido del documento o contrato exhibido como prueba, en que se hizo constar la operación de que se trata, las autoridades deberían demostrar que se trata de un contrato simulado, o celebrado con dolo o mala fe, sin arrojar a los causantes la carga de la

prueba de su buena fe, y sin privarlos, además, de la prueba más adecuada para determinar los alcances de sus derechos y obligaciones. Por lo demás, el cobrar el impuesto sobre el interés que no se ha contratado, ni se ha demostrado que se percibe (de lo que la carga corresponde a las autoridades), no puede ser equitativo. Ni es tampoco proporcional el impuesto que se cobra por igual a quien percibe un interés determinado, que a quien no lo percibe o lo percibe en tasa inferior, pues ello equivale a tratar igualmente a causantes que tienen ingresos desiguales. De todo lo que se concluye que resulta inconstitucional el párrafo examinado, del Artículo 316 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Amparo directo 431/74. Miriam Schoenfeld Pilacci. 18 de febrero de 1975. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: II, Agosto de 1995 Tesis: P. XLVII/95 Página: 65

ACTIVO. ESTE IMPUESTO QUEBRANTA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD AL NO PEEVER LA POSIBILIDAD DE DESVIRTUAR LA PRESUNCIÓN DE GANANCIA MÍNIMA OBJETO DEL GRAVAMEN.

Siendo el objeto del impuesto al activo la ganancia o rendimiento mínimo presunto originado en la tenencia de activos destinados a actividades empresariales, es claro que al no prever la ley la posibilidad de desvirtuar esta presunción de ganancia mínima, quebranta el principio de proporcionalidad tributaria, pues ocasiona que el gravamen no sea acorde con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto al encontrarse obligados a cubrirlo también quienes no hayan tenido la ganancia mínima que se presume.

Amparo en revisión 107/92. Consultores en Servicios Jurídicos Fiscales, S.A. de C.V. 6 de abril de 1995. Mayoría de seis votos. Ponente: Juan Díaz Romero, encargado del engrose Ministro Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el dieciséis de agosto en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo L Ortiz Mayagoitia, Humberto Aomán Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número XLVII/95 (9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a dieciséis de agosto de mil novecientos noventa y cinco.

Registro IUS: 326474 Quinta Epoca, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXXIII, p. 7848, aislada, Constitucional.

Rubro: CONSTITUCION, SUPREMACIA DE LA.

Texto: Tratándose de leyes reglamentarias de la Constitución, la Suprema Corte ha establecido que, en cada caso particular, debe estudiarse si se afecta, o no, el interés público; y dicho interés no interviene en la inmediata aplicación de leyes reglamentarias de la Constitución, que vulneren o desvirtúen los preceptos de la misma, que se pretenda reglamentar. La misma Suprema Corte ha establecido la supremacía absoluta de la Constitución sobre toda legislación secundaria, y la sociedad y el Estado tienen interés en que se apliquen desde luego los preceptos de aquélla y no los textos contrarios de la misma. Precedentes: Amparo administrativo. Revisión del incidente de suspensión 8223/40. Diez de Urdanivia Carlos y coags. 20 de febrero de 1942. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Carlos L. Angeles. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Registro IUS: 180240 Novena Epoca, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, Octubre de 2004, p. 264, tesis 1a./J. 80/2004, jurisprudencia, Constitucional.

Rubro: SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL Y ORDEN JERÁRQUICO NORMATIVO, PRINCIPIOS DE. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL QUE LOS CONTIENE.

Texto: En el mencionado precepto constitucional no se consagra garantía individual alguna, sino que se establecen los principios de supremacía constitucional y jerarquía normativa, por los cuales la Constitución Federal y las leyes que de ella emanen, así como los tratados celebrados con potencias extranjeras, hechos por el presidente de la República con aprobación del Senado, constituyen la Ley Suprema de toda la Unión, debiendo los Jueces de cada Estado arreglarse a dichos ordenamientos, a pesar de las disposiciones en contrario que pudiera haber en las Constituciones o en las leyes locales, pues independientemente de que conforme a lo dispuesto en el Artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los Estados que constituyen la República son libres y soberanos, dicha libertad y soberanía se refiere a los asuntos concernientes a su régimen interno, en tanto no se vulnere el Pacto Federal, porque deben permanecer en unión con la Federación según los principios de la Ley Fundamental, por lo que deberán sujetar su gobierno, en el ejercicio de sus funciones, a los mandatos de la Carta Magna, de manera que si las leyes expedidas por las Legislaturas de los Estados resultan contrarias a los preceptos constitucionales, deben

predominar las disposiciones del Código Supremo y no las de esas leyes ordinarias, aun cuando procedan de acuerdo con la Constitución Local correspondiente, pero sin que ello entrañe a favor de las autoridades que ejercen funciones materialmente jurisdiccionales, facultades de control constitucional que les permitan desconocer las leyes emanadas del Congreso Local correspondiente, pues el Artículo 133 constitucional debe ser interpretado a la luz del régimen previsto por la propia Carta Magna para ese efecto.

Precedentes: Amparo en revisión 2119/99. 29 de noviembre de 2000. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Leticia Flores Díaz.

Amparo directo en revisión 1189/2003. Anabella Demonte Fonseca y otro. 29 de octubre de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Luis Fernando Angulo Jacobo.

Amparo directo en revisión 1390/2003. Gustavo José Gerardo García Gómez y otros. 17 de marzo de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el asunto José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jaime Salomón Hariz Piña.

Amparo directo en revisión 1391/2003. Anabella Demonte Fonseca. 31 de marzo de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Ana Carolina Cienfuegos Posada.

Amparo en revisión 797/2003. Banca Quadrum, S.A. Institución de Banca Múltiple. 26 de mayo de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Luis Fernando Angulo Jacobo.

Tesis de jurisprudencia 80/2004. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintidós de septiembre de dos mil cuatro.

Registro IUS: 185878 Novena Epoca, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, Septiembre de 2002, p. 1453, tesis I.2o.P.61 P, aislada, Penal.

Rubro: SUPREMACÍA DE LA LEY SOBRE LAS DISPOSICIONES DE UN REGLAMENTO.

Texto: La validez de la disposición de un reglamento o acuerdo, para efectos de aplicación, o bien, para propósitos de interpretación o integración normativa, está supeditada a que tales disposiciones guarden congruencia con las normas legales expresas existentes sobre la materia específica de regulación de que se trate, a más de que se entienden sujetas, asimismo, a los principios jurídicos que emergen directamente de la propia ley; de manera tal que las disposiciones reglamentarias o administrativas, aun siendo expresas, no pueden válidamente regir contra la voluntad manifiesta del texto de la ley, ni tampoco oponerse a los

lineamientos normativos contenidos en la misma, pues tales disposiciones deben interpretarse y aplicarse en forma armónica, sin contrariar los principios rectores que emergen de la propia ley, atendiendo al principio fundante de la supremacía del sistema normativo que rige el orden legal; por consiguiente, debe estarse a aquella aplicación legal exegética, que de manera sistemática armonice los preceptos relativos, frente a una interpretación puramente literal que soslaye una adecuada integración jurídica y se desentienda de la supremacía de las normas, de la cual depende precisamente la validez de las mismas, por lo que los acuerdos y disposiciones reglamentarias, antes que oponerse, deben tener fundamento en normas sustentadas en otras de nivel superior, como lo son las leyes, las cuales, a su vez, están supeditadas, en cuanto a su validez, a otras normas de mayor jerarquía, que culminan en la Ley Fundamental del país, la cual entraña la suprema razón de validez del orden jurídico. En tal virtud, la validez de la supletoriedad de una ley, lógica y jurídicamente, no pueden supeditarse al contenido de un reglamento, y menos aún a las disposiciones de un acuerdo general de orden administrativo, así como tampoco puede contrariar los principios generales que emergen de las normas legales, máxime cuando en relación con un punto o materia determinada, la propia Ley Suprema del país expresamente establezca que deba estarse a los términos de la ley, como acontece en tratándose de la impugnación del no ejercicio de la acción penal a que hace referencia el párrafo cuarto del Artículo 21 de la Carta Magna; y siendo así, las disposiciones de los numerales 21 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal y 68 del Acuerdo A/003/99 emitido por el titular de esa institución, que establecen que el querellante u ofendido tiene derecho a inconformarse respecto de la determinación de no ejercicio de la acción penal en un término de diez días contados a partir de su notificación, no pueden prevalecer respecto del Artículo 57 del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal, que previene que los términos empezarán a correr desde el día siguiente al de la notificación, por lo que en orden a su superior jerarquía, debe estarse a esta regla establecida en la invocada ley procedimental.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Precedentes: Amparo en revisión 2212/2001. 11 de abril de 2002. Unanimidad de votos.

Ponente: Salvador Josué Maya Obé, secretario de tribunal autorizado por la Comisión de Carrera Judicial del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretaria: Silvia Carrasco Corona.

Registro IUS: 231542 Octava Epoca, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Segunda Parte-1, Enero a Junio de 1988, p. 394, aislada, Administrativa.

Rubro: LEYES, PRINCIPIO DE JERARQUIA NORMATIVA (DE LAS), ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL.

Texto: No es correcta la apreciación de que una ley reglamentaria de algún precepto constitucional, como lo es la Ley del Seguro Social, sea, por naturaleza propia, jerárquicamente superior a otros ordenamientos generales, como también lo son las leyes orgánicas, las leyes ordinarias o códigos de materias específicas, y para demostrar lo ineficaz de tales argumentaciones, es conveniente precisar que la relación de subordinación que puede existir entre dos cuerpos normativos generales resulta, como consecuencia lógica, de la posibilidad de creación con que cuente cada uno de ellos, así, la norma que prevé y determina en sus disposiciones la creación de otra, es superior a esta última; la creada de acuerdo con tal regulación, inferior a la primera. El orden jurídico, especialmente aquél cuya personificación constituye el estado, no es, por tanto, una dispersión de ordenamientos anárquicamente subordinados entre sí, y a gusto de los gobernantes, sino que es indudablemente, una verdadera jerarquía que se integra con base en diversos niveles. La unidad de esas normas hállase constituida por el hecho de que la creación de las de grado más bajo, se encuentra determinada por otras de nivel superior, cuya creación es prevista a su vez, por otra todavía más alta, hasta llegar a la norma primaria o fundamental que representa, siempre, la suprema razón de validez de todo orden jurídico. Las normas generales creadas por órganos legislativos constituidos, representan un nivel inmediatamente inferior al de la Constitución de la República en el orden jerárquico del derecho. Esa es precisamente la intención del constituyente manifiestamente expresada en el texto del Artículo 133 constitucional, al señalar específicamente la frase "...las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella..." así, tales ordenamientos guardan, frente a la misma, una distancia de subordinación natural, lo cual no acontece como regla general, entre las distintas especies de leyes creadas por el Congreso de la Unión pues para que eso existiera sería menester, como sucede en el caso de la norma fundamental, que una ley secundaria determinara en su articulado, la creación de otro ordenamiento, cualquiera que sea su denominación (ley orgánica, ley ordinaria, ley reglamentaria o código), para estar entonces en la posibilidad de hablar de una verdadera relación jerárquica de superior a inferior entre dos distintos tipos de cuerpos normativos generales, situación que no acontece en el caso de la ley del Seguro Social que no contiene, en sus disposiciones, previsión

expresa respecto de la creación de la Ley Aduanera, razón por la cual, sin importar que una sea ley reglamentaria y otra ley ordinaria no existe condición alguna de subordinación que las relacione, guardando entera independencia entre sí, y compartiendo su mismo nivel jerárquico, respecto del orden normativo del que han emanado. En otras palabras, en observancia del principio instituido por el constituyente en el texto del Artículo 133 de la Carta Magna, y toda vez que no ha sido la Ley del Seguro Social la razón de creación, ni tampoco dispuso el origen de la Ley Aduanera, su igualdad jerárquica es evidente, sin ser posible, válidamente hablando, pretender subordinar una a la otra por el solo acontecimiento de que la primera, Ley del Seguro Social, reglamente específicamente una fracción del apartado A del Artículo 123 constitucional, y la otra sólo regula una determinada materia, como lo es en el caso, la Ley Aduanera.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Precedentes: Amparo directo 233/88. Instituto Mexicano del Seguro Social. lo. de marzo de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alberto Pérez Dayán.

Registro IUS: 179575 Novena Epoca, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, Enero de 2005, p. 605, tesis 2a. IX/2005, aislada, Administrativa.

Rubro: GASTO PÚBLICO.

Texto: Del Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", en relación con los Artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de "gasto público", tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de "gasto público" estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.

Precedentes: Amparo en revisión 1305/2004. Jorge Ernesto Calderón Durán. 19 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

Registro IUS: 207876 Octava Epoca, Cuarta Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tomo VIII, Noviembre de 1991, p. 69, tesis 4a. XXXVI/91, aislada, Constitucional, Administrativa.

Rubro: IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE.

Texto: La exigencia de que los elementos esenciales de un tributo se consignen expresamente en la ley que lo establece, no llega al extremo de pretender la definición de los conceptos que utilice ni excluye la posibilidad de que la norma se interprete para averiguar su correcto alcance. Lo que prohíbe la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Federal, es que la creación propiamente dicha del impuesto quede a cargo de una autoridad distinta del legislador, lo cual no acontece cuando en la ley aparecen determinados los elementos del tributo, requiriéndose únicamente de la interpretación para fijar su exacto sentido, puesto que interpretar la ley no equivale a crearla, sino nada más a desentrañar el sentido de la ya existente.

Precedentes: Amparo en revisión 827/91. Grupo Editorial Sefi, S.A. de C.V. 14 de octubre de 1991. Cinco votos. Ponente: José Antonio Llanos Duarte. Secretario: Abraham S. Marcos Valdés.

ARTÍCULO 6.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación. III.

(Se deroga).

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.

Artículo 215. Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

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

Para los efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los

métodos establecidos en el Artículo 216 de esta Ley, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables. Para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, según el método utilizado, considerando, entre otros, los siguientes elementos:

I. Las características de las operaciones, incluyendo:

- a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés;
- b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;
- c) En el caso de uso, goce o enajenación, de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;
- d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección; y
- e) En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos tales como el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.

II. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación;

III. Los términos contractuales;

IV. Las circunstancias económicas; y

V. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes de dos o más ejercicios, anteriores o posteriores.

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

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 sujetas a regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Párrafo reformado DOF 01-12-2004

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

Artículo 216. Para los efectos de lo dispuesto por el Artículo 215 de esta Ley, los contribuyentes deberán aplicar los siguientes métodos, relacionados y explicados en el Anexo 2 del presente documento

Párrafo reformado DOF 23-12-2005

De la aplicación de alguno de los métodos señalados en este Artículo, se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango.

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

Párrafo adicionado DOF 23-12-2005

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

Párrafo adicionado DOF 23-12-2005

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

Registro IUS: 192867 Novena Epoca, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Noviembre de 1999, p. 46, tesis P. LXXVII/99, aislada, Constitucional.

Rubro: TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Texto: Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del Artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas

sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio Artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del Artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el Artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.

Precedentes: Amparo en revisión 1475/98. Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo. 11 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangel.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de octubre en curso, aprobó, con el número LXXVII/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Nota: Esta tesis abandona el criterio sustentado en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 60, Octava Época, diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA.".

Registro IUS: 250697 Séptima Epoca, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Volúmen 151-156 Sexta Parte, p. 195, aislada, Administrativa, Constitucional.

Rubro: TRATADOS INTERNACIONALES. EL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL, ULTIMA PARTE, NO ESTABLECE SU OBSERVANCIA PREFERENTE SOBRE LAS LEYES DEL CONGRESO DE LA UNION EMANADAS DE LA CONSTITUCION FEDERAL.

Texto: La última parte del Artículo 133 constitucional establece el principio de la supremacía de la Constitución Federal, de las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y de los tratados celebrados y que se celebren por el presidente de la República con aprobación del Senado, respecto de las constituciones y leyes de los Estados que forman la unión, y no la aplicación preferente de las disposiciones contenidas en los tratados respecto de lo dispuesto por las leyes del Congreso de la Unión que emanen de la Constitución Federal. Es pues, una regla de conflicto a que deben sujetarse las autoridades mexicanas, pero conforme a la misma no puede establecerse que los tratados sean de mayor obligación legal que las leyes del Congreso.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Precedentes: Amparo en revisión 160/81. National Research Development Corporation. 16 de julio de 1981. Unanimidad de votos. Ponente: Sergio Hugo Chapital Gutiérrez.

Amparo en revisión 269/81. José Ernesto Matsumoto Matsuy. 14 de julio de 1981. Unanimidad de votos. Ponente: Samuel Hernández Viazcán.

Amparo en revisión 256/81. C. H. Boehringer Sohn. 9 de julio de 1981. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.

Registro IUS: 319825 Quinta Epoca, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tomo CIV, p. 2243, aislada, Administrativa.

Rubro: TRATADOS, FUERZA DE LOS.

Texto: Las estipulaciones contenidas en los tratados celebrados con las potencias extranjeras, tienen fuerza de ley par los habitantes del país.

Precedentes: Amparo administrativo en revisión 9792/49. Manuel E. Conde. 26 de junio de 1950. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Nicéforo Guerrero. La publicación no menciona el nombre del ponente.

No. Registro: 186,572 Tesis aislada Materia(s):Constitucional Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XVI, Julio de 2002 Tesis: 2a. LXXV/2002 Página: 449

GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA, QUÉ SE ENTIENDE POR.

La garantía de seguridad jurídica prevista en el Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo que fácilmente explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad, sencillez o irrelevancia, no requieren de que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercitar el derecho correlativo. Lo anterior corrobora la ociosidad de que en todos los supuestos la ley deba detallar en extremo un procedimiento, cuando éste se encuentra definido de manera sencilla y suficiente para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho por el particular y las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad.

Amparo directo en revisión 538/2002. Confecciones y Artesanías Típicas de Tlaxcala, S.A. de C.V. 24 de mayo de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán; en su ausencia hizo suyo el asunto Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.