



**UNIVERSIDAD MICHOACANA
DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO**



**FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS
ADMINISTRATIVAS**

DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

TESIS

**“ASPECTOS CONTABLES Y FISCALES EN MATERIA DE
PARTES RELACIONADAS A NIVEL NACIONAL”**

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO EN FISCAL

PRESENTA:

L.C. CESAR RAMIREZ ALVARADO

DIRECTOR DE TESIS

D.R. JOSÉ LUIS CHÁVEZ CHÁVEZ

Morelia, Michoacán, Febrero 2017

A mis padres y hermanos
Por su gran apoyo y cariño incondicional.

A la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo
Por permitirme realizar los estudios en la maestría en Fiscal.

Contenido

Resumen.....	1
Abstract.....	2
Introducción.....	3
CAPITULO I.....	5
I. 1 Objetivo general.....	5
I. 2 Objetivos específicos.....	5
I. 3 Instrumentos de investigación.....	5
I. 4 Planteamiento del problema.....	6
I. 5 Problematización.....	6
I. 6 Hipótesis.....	7
I. 7 Justificación.....	8
I. 8 Preguntas de investigación.....	11
I. 9 Matriz de congruencia.....	12
I. 10 Materiales a utilizar.....	14
CAPITULO II.....	16
II. 1 Definición del término partes relacionadas.....	16
II. 1. 1 Definición de partes relacionadas en las Normas de Información Financiera.....	16
II. 1. 2 Situaciones en las que ciertas personas o entidades no se consideran partes relacionadas.....	18
II. 1. 3 Subsidiarias, asociadas y afiliadas.....	19

II. 1. 4 Definición de partes relacionadas para personas físicas en Ley del Impuesto Sobre la Renta.	21
II. 1. 5 El parentesco en el Código Civil Federal.	23
II. 1. 6 Definición de partes relacionadas para personas morales en Ley del Impuesto Sobre la Renta.	27
II. 1. 7 Criterio normativo. Concepto de partes relacionadas.	28
II. 2 Operaciones entre partes relacionadas o intercompañía.	29
II. 3 Aspecto contable de las partes relacionadas.	30
II. 3. 1 Filiales y Subsidiarias.	32
II. 3. 2 Estados financieros para empresas con partes relacionadas.	33
II. 4 Deducibilidad de las operaciones entre partes relacionadas.	35
II. 4. 1 Personas morales.	35
II. 4. 2 Personas físicas.	43
II. 5 Estudio de precios de transferencia.	47
II. 6 Cambios en los métodos de revisión e identificación de partes relacionadas del Servicio de Administración Tributaria.	54
II. 6. 1 Contabilidad en medios electrónicos.	55
II. 6. 2 Característica de la contabilidad electrónica según la resolución miscelánea fiscal para el 2015.	58
II. 6. 3 Anexo 24. Los códigos agrupadores para las partes relacionadas.	60
II. 7 Declaración anual.	63
II. 7. 1 Personas morales.	64
II. 7. 2 Personas físicas.	71
II. 8 Riesgos de operaciones con partes relacionadas.	77
II. 8. 1 Infracciones relacionadas con las operaciones entre partes relacionadas.	77

II. 8. 2 La no deducibilidad de las operaciones entre partes relacionadas.....	78
II. 8. 3 Riesgo de presunción de simulación de actos.....	79
CAPITULO III.....	97
III. 1 El concepto de partes relacionadas en las Normas de Información Financiera.....	97
III. 1. 1 Diferencia entre los conceptos fiscales de partes relacionadas en personas físicas y morales.....	98
III. 2 Operaciones entre partes relacionadas.....	100
III. 3 Aspectos contables de las operaciones entre partes relacionadas.....	101
III. 3. 1 Estados financieros para grupos empresariales.....	102
III. 4 Deducibilidad de las operaciones entre partes relacionadas.....	103
III. 4. 1 Personas morales.....	103
III. 4. 2 Personas físicas.....	106
III. 5 Estudio de precios de transferencia.....	107
III. 6 Cambios en los métodos de revisión e identificación de partes relacionadas del SAT.....	109
III. 7 Declaración anual.....	111
III. 8 Riesgos de operaciones con partes relacionadas.....	113
III. 8. 1 Multas y Sanciones.....	113
III. 8. 2 Consecuencias Contables de no realizar estudio de precios de transferencia.....	114
III. 8. 3 Riesgo de presunción de simulación de actos.....	114
Conclusión.....	119
Bibliografía.....	122

Índice de tablas e ilustraciones.

Tabla 1. Grados de parentesco de descendientes por líneas de consanguinidad .	24
Tabla 2. Parentesco de ascendientes a descendientes por líneas de consanguinidad	25
Tabla 3. Grados de parentesco por líneas de afinidad.....	26
Tabla 4 Cumplimiento de la contabilidad electrónica. SAT	57
Tabla 5 Códigos agrupadores del anexo 24 para partes relacionadas.	62
Tabla 6 Tabla de sanciones por el delito de defraudación fiscal	91
Tabla 7 Tabla de prescripción de la acción penal. Delito simple.....	95
Tabla 8 Tabla de prescripción de la acción penal. Delito calificado.	96
Ilustración 1. Estado de resultados de la declaración anual de personas morales 2014	69
Ilustración 2 Estado de posición financiera de la declaración anual de personas morales 2014.....	70
Ilustración 3. Estado de Situación financiera de la declaración anual para personas fiscal 2014	74
Ilustración 4 DeclaraSAT 2014. Formulario de actividades empresariales y profesionales	75

Índice de Abreviaturas.

CCF	Código Civil Federal
CFF	Código Fiscal de la Federación
ISR	Impuesto Sobre la Renta
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
NIF	Normas de Información Financiera
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
SAT	Servicio de Administración Tributaria
UUID	Universally Unique Identifier (Identificador Único Universal)

Resumen.

La presente investigación tienen como finalidad involucrarse en un estudio formal encaminado a:

El diseño metodológico que servirá de sustento para darle viabilidad a la investigación científica.

La información recopilada que será la base para el problema planteado y las conclusiones a las que se llegaron después de analizar dicha información.

Por lo anterior el objetivo fundamental fue concientizar a los contribuyentes sobre las consecuencias de la evasión fiscal al realizan operaciones entre partes relacionadas y no declararlas como tal ante el fisco.

Y el resultado que arrojó dicha investigación documental fue presentar una propuesta innovadora que va a ayudar a resolver problemas fiscales tanto para el sector de contribuyentes como para la estructura gubernamental y legislativa.

La problemática que se observó fue que debido a la poca o nula información que se tiene sobre cómo tratar las operaciones que se llevan a cabo entre partes relacionadas nacionales es muy común que los contribuyentes caigan en una evasión o simulación fiscal por desconocimiento de la ley y muchas veces son los mismos contadores los ocasionamos que los contribuyentes se encuentren en esta situación.

Abstract.

This research has the finality to involve in a formal study to engage to:

The methodological design that will make it viable livelihood for scientific research.

The information collected will be the basis for the underlying problem and the conclusions that were reached after analyzing the information.

Therefore the main objective was to raise awareness among taxpayers about the consequences of tax evasion to perform transactions between related and not declare them as such to the Treasury parties.

And the result that threw this documental research was to present an innovative proposal that will help solve fiscal problems both for the sector of taxpayers and government and legislative structure.

The problem that was observed was that due to little or no information you have on how to deal with operations carried out between related domestic parts is very common for taxpayers fall in tax evasion or simulation ignorance of the law and are often those we cause these counters that taxpayers are in this situation.

Introducción.

En el presente documento se hablara de las partes relacionada, desde el punto de vista fiscal y contable, ya que en los últimos años con los cambios y reformas a las leyes fiscales se hace evidente que el SAT busca hacerse llegar de información sobre las operaciones que realizan estos contribuyentes entre sí, tanto a nivel internacional como a nivel local lo cual nos deja la tarea de informarnos sobre el manejo de estas operaciones para poder hacer frente a ellas de la mejor forma posible.

Es por ello que es importante saber cómo podemos identificar a los contribuyentes que caen en el supuesto de partes relacionadas, que son estas operaciones, que precio se debe de utilizar, como registrarlas en contabilidad, y que requisitos se deben de cumplir fiscalmente para poder hacerlas deducibles; todo esto encaminado a buscando minimizar los riesgos que estas operaciones puedan conllevar.

Debido a que existe poca normatividad y legislación al respecto es importante conocer y combinar dicha normatividad y legislación con la experiencia profesional para dar el tratamiento contable-fiscal adecuado, ya que toda esta información se enviará a las autoridades fiscales a través de la contabilidad electrónica y las declaraciones anuales a las que están obligados los contribuyentes, facilitando así su fiscalización para la autoridad.

El presente documento consta de tres capítulos, así como de un resumen, la bibliografía utilizada y el índice de tablas e lustraciones, que abordarán la siguiente temática:

En el capítulo primero se presenta el diseño metodológico que servirá de sustento para darle viabilidad a la investigación científica.

En el capítulo segundo se muestra la información recopilada de diversos textos y leyes que será la base para el problema planteado.

Por último en el capítulo tercero las conclusiones a las que se llegaron después de analizar dicha información.

CAPITULO I

DISEÑO METODOLÓGICO DEL PROCESO DE INVESTIGACIÓN

En el presente capítulo se desarrollará el diseño metodológico planteando el problema y la hipótesis, así como definiendo los objetivos que se buscará alcanzar con el desarrollo de dicha investigación.

I. 1 Objetivo general.

Sensibilizar a los contribuyentes sobre la importancia, las ventajas y los beneficios que pueden obtenerse de controlar y declarar de forma clara y correcta las operaciones entre partes relacionadas nacionales.

I. 2 Objetivos específicos.

1. Analizar los casos en que los contribuyentes son considerados partes relacionadas
2. Determinar el tratamiento contable y fiscal que se debe dar a los contribuyentes y las operaciones definidos como partes relacionadas
3. Conocer las consecuencias fiscales de evadir las obligaciones en materia de partes relacionadas
4. Concientizar a los contribuyentes sobre las ventajas y beneficios del cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de partes relacionadas

I. 3 Instrumentos de investigación.

Como en todo proceso, toda investigación tiene que darse utilizando el método deductivo e inductivo, en la ciencia de lo fiscal el trabajo de campo y las encuestas

llevadas a cabo serán los instrumentos básicos para recopilar los datos que servirán de sustento para darle validez a esta investigación de manera científica.

I. 4 Planteamiento del problema.

Debido a la poca o nula información, así como la falta de conciencia sobre cómo tratar las operaciones que se llevan a cabo entre partes relacionadas nacionales es muy común que los contribuyentes caigan en una evasión o simulación fiscal por desconocimiento de las normas y leyes.

I. 5 Problematización.

En la actualidad existen muchas empresas que realizan operaciones entre partes relacionadas y que no tienen conocimiento de ello o que tiene una idea equivocada y piensan que ese tipo de temas es solo para empresas transnacionales o grandes grupos empresariales y que por ende no tienen nada de qué preocuparse. Esto ocasiona que este tema se deje al olvido o se tome con muy poca importancia.

Esto lleva a que se deje en manos del contador que hacer, si lo declara o no, y en muchas ocasiones son ellos mismos los que provocan la evasión o incumplimiento de la norma al buscar una solución práctica y rápida o bien se ignorar la naturaleza de la operación, y se termina considerando como una operación entre partes independientes.

Y no solo es la parte fiscal la que se ignora para facilitar el trabajo, sino que se hace lo mismo con la parte financiera o contable al no reflejar las operaciones como lo marcan las normas de información financiera, ocasionando que los

estados financieros no reflejen la realidad en la que opera la empresa o empresas de un grupo.

Además con la nueva implementación de la contabilidad electrónica el SAT busca localizar y fiscalizar a estas empresas que realizan operaciones entre partes relacionadas, lo que hace más urgente que los contadores se tomen el tiempo de planear como entregarán esta información a hacienda, ya que en ocasiones simplemente se declaran algunas de las operaciones como parte relacionada o se disfrazan parcialmente, ocasionando que se incurra en errores como: sólo declarar algunas operaciones como partes relacionadas o declarar a una empresa como parte relacionadas y a la otra como empresa independiente.

Con todo esto se declara la información de las empresas de forma incongruente ante los ojos de la autoridad y se evade la entrega de datos importantes a los usuarios de la información contable, lo cual puede traer como consecuencia la toma de malas decisiones por los administradores de la empresa y el riesgo de caer en una simulación fiscal.

I. 6 Hipótesis.

Al conocer el correcto tratamiento contable y fiscal que se debe aplicar a las operaciones que se llevan a cabo entre partes relacionadas los contribuyentes tomarán conciencia sobre la importancia de éstas, por lo que se disminuirá el riesgo de caer en una simulación fiscal y ayudará a llevar un mejor control administrativo de los grupos empresariales.

I. 7 Justificación.

Cuando se comienza a realizar una nueva estructura o planeación para una empresa, ya sea desde el enfoque fiscal o administrativo, es muy común que dentro del abanico de posibilidades se considere separa parte de las operaciones de la sociedad, en especial las operaciones complementarias a la principal, o los subprocesos en el caso de las industrias. Lo que lleva a generar una nueva compañía que trabaje a la par con la empresa principal, como una especie de empresa de soporte que preste preponderantemente sus servicios a la misma sociedad. Es aquí cuando se comienza a hablar del tema de las partes relacionadas.

Anteriormente las escisiones de las grandes empresas era parte fundamental de complejas planeaciones fiscales, en las cuales la operación de la compañía se subdividía en varias empresa de menor tamaño que apoyaban a la sociedad principal, de tal manera que la utilidad iba quedando segregada en cada una de las empresa hermanas, permitiendo pasar utilidades y costos de una compañía a otra.

Este tipo de prácticas se comenzó a hacer más común entre las empresas de menor tamaño, e inclusive se llegaban a incluir a personas físicas, que podían ser o no los mismos accionistas o familiares; por lo que cada vez había más operaciones entre partes relacionadas en el país.

Pero no solo las planeaciones fiscales son el origen de las partes relacionadas, hay empresas que han ido creciendo con el paso del tiempo y que por motivos administrativos deciden dividirse para poder tener mayor control en sus operaciones; algunas otras empresas, dentro de sus reestructuras, constituyen sociedades hermanas dedicadas a giros comerciales que son complementarios al

de la compañía principal con el objetivo de incursionar en nuevos mercados, e inclusive cuando buscan aventurarse en nuevos giros comerciales lo hacen a través de nuevas entidades económicas, creando los grupos empresariales.

En estos últimos años estas situaciones han venido generando un entorno en el que cada vez es más común que los corporativos realicen operaciones entre las empresas de su mismo grupo o con personas físicas que tienen una injerencia a nivel administrativo, socios/ accionistas o familiares cercanos de los mismos y todo esto no es más que operaciones entre partes relacionadas.

Día a día es más común que las micro y medianas empresas realicen operaciones entre partes relacionadas ya que este concepto es tan amplio que puede abarcar tanto a personas físicas como morales que a simple vista pareciera que no lo son, ocasionando que no se les esté dando el tratamiento contable y fiscal que las normas y leyes indican.

Es cierto que estas operaciones toman mayor importancia a nivel internacional, pues es más común que se hablen de partes relacionadas que realizan operaciones desde un país a otro, o que los grandes grupos corporativos tengan varias sociedades en diferentes partes del mundo, incluso hay quienes separan las fases de sus procesos en diversos lugares en buscar de un costo menor, pero podemos traducir todo esto a una escala menor, a una escala nacional, e incluso más abajo a una escala familiar.

Un ejemplo de esto es: el papá de una familia que tiene un aserradero, toda su vida ha vendido madera, esta persona tiene un hijo que se dedica a hacer todo tipo de muebles de madera y como es de esperarse su papá es su único proveedor, este joven compra toda su demás materia prima en la ferretería de su

tío, hermano de su padre. Este simple ejemplo demuestra que no son necesario las grandes inversiones de capital o estructuras súper complejas para llegar a ser partes relacionadas.

Y es aquí donde nace la pregunta ¿Por qué si son tan comunes las operaciones entre partes relacionadas poca gente las maneja? O siendo más específicos aun ¿Por qué los contadores no aplican correctamente las normas de información financiera para estos clientes? La posible respuesta a estas interrogantes podría ser la falta de información y la toma de conciencia.

El término partes relacionadas u operaciones entre partes relacionadas es muy conocido, desgraciadamente el cómo registrarlos contablemente o el cómo manejarlos fiscalmente no es tan conocido y eso es parte del problema. Se sabe que el concepto existe y que como tal posee una metodología, pero se prefiere voltear hacia otro lado y dar a la operación un tratamiento distinto, como si no fueran partes relacionadas.

He aquí la importancia de saber identificar cuando las empresas llevan a cabo operaciones entre partes relacionadas, así como su manejo en los aspectos contables y fiscales ya que en muchas de las casos, si la planeación no tiene los controles adecuados o no se vigila apropiadamente, termina convirtiéndose en un problema para los contadores y los dueños de las empresa debido a que no se cumple cabalmente con todas las obligaciones fiscales, cayendo en la simulación por desconocimiento de las normas o leyes, ocasionando además una consecuencia económica que puede ser bastante perjudicial para el contribuyente.

Hay que tomar en cuenta que debido a las planeaciones dolosas realizadas a través de las partes relacionadas la Secretaria de Hacienda y Crédito Público a

través del Servicio de Administración Tributaria ha implementado y mejorando sus medidas de control volviéndolas cada vez más detalladas con el objetivo de identificar las operaciones con partes relacionadas, dentro de los cuales podemos mencionar las declaraciones informativas, estudios de precios de transferencias, información por separado en declaraciones anuales, un detalle minucioso en los dígitos agrupadores del anexo 24 de la resolución miscelánea para el ejercicio 2015 de la contabilidad electrónica, etc. De tal forma que hay contadores que prefieren ignorar el hecho de que están llevando contabilidades de empresas que realizan operaciones con partes relacionadas.

I. 8 Preguntas de investigación.

1. ¿Qué tan complejo es controlar fiscalmente a las empresas que son partes relacionadas?
2. Desde el punto de vista contablemente y fiscal, ¿cómo se deben de tratar a las empresas catalogadas como partes relacionadas?
3. Si se brinda información y se sensibiliza a los contribuyentes sobre este tema, ¿disminuiría la simulación y evasión fiscal accidental?

I. 9 Matriz de congruencia.

TITULO	OBJETIVOS GENERALES	OBJETIVOS ESPECIFICOS	PREGUNTAS	HIPÓTESIS.
<p>Aspectos contables y fiscales en materia de Partes Relacionadas a Nivel Nacional</p>	<p>Sensibilizar a los contribuyentes sobre la importancia y los beneficios que pueden obtenerse de controlar y declarar de forma clara y correcta las operaciones entre partes relacionadas nacionales.</p>	<p>1. Analizar los casos en que los contribuyentes son considerados partes relacionadas</p> <p>2. Determinar el tratamiento contable y fiscal que se debe dar a los contribuyentes y las operaciones definidos como partes relacionadas</p> <p>3. Conocer las consecuencias fiscales de evadir las obligaciones en materia de partes relacionadas</p> <p>4. Concientizar a</p>	<p>1. ¿Qué tan complejo es controlar fiscalmente a las empresas que son partes relacionadas?</p> <p>2. Desde el punto de vista contablemente y fiscal, ¿Cómo se deben de tratar a las empresas catalogadas como partes relacionadas?</p> <p>3. Si se brinda información y se sensibiliza a los contribuyentes sobre este tema, ¿Disminuiría la simulación y evasión fiscal accidental?</p>	<p>Al conocer el correcto tratamiento contable y fiscal que se debe aplicar a las operaciones que se llevan a cabo entre partes relacionadas los contribuyentes formarán conciencia sobre la importancia de éstas, por lo que se disminuirá el riesgo de caer en una simulación fiscal y ayudara a llevar un mejor control administrativo de los grupos empresariales.</p>

		los contribuyentes sobre las ventajas y beneficios del cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de partes relacionadas		
--	--	---	--	--

I. 10 Materiales a utilizar.

Todas las obras requieren para su construcción de materiales y procedimientos. En este caso se trata también de una obra y por consiguiente necesita de sus respectivos materiales y métodos utilizados, por lo que se refiere a materiales, son del tipo documental dividido en dos categorías para su mejor fundamentación relacionado con el tema.

1. Documentación general.
 - a. Bibliografía actual
 - i. Libros
 - ii. Compendios
 - iii. Instructivos, manuales y políticas gubernamentales.

2. Documentación especializada
 - a. Bibliografía actual:
 - i. Libros especializados
 - ii. Revistas especializadas
 - iii. Consultas de páginas web especializadas
 - iv. Consulta de tesis de licenciatura, maestría y Doctorado
 - v. Monografía del sector privado
 - vi. Compendios sobre el ahorro informal
 - vii. Platicas con trabajadores y funcionarios del gobierno del estado de Michoacán.

Esta documentación o “materiales” tienen la finalidad de reunir el conocimiento actual para construir nuestra investigación, dar la orientación precisa para sustentar el terreno que se investiga y poder cumplir con los objetivos de la investigación.

Por lo que se refiere al método, la investigación en lo fundamental pasa de lo general a lo particular (método deductivo) pero haciendo además uso de las evidencias y de la síntesis, actividades que se van combinando en el campo de la investigación en tres capítulos mediante los cuales se posibilita el trabajo que conduce a cumplir los objetivos planteados.

Ahora bien la metodología utilizada se fundamenta en la literatura referente a la investigación, considerando como eje la obra “Metodología de la investigación” de Roberto Martínez Sampieri ¹

¹ HERNANDEZ, Sampieri, Roberto, Metodología de la Investigación, Ed. Mc Graw Hill. Tercera Edición, México, 2003.

CAPITULO II.

MARCO TEORICO Y LEGAL DE LAS OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS NACIONALES.

Una vez delimitado el problema y planteado la hipótesis sobre los aspectos contables y fiscales de las operaciones entre partes relacionadas, se procederá a desarrollar los temas principales que ayudara a comprender en un grado más detallado características, situaciones y metodologías a utilizar con los grupos empresariales y las operaciones entre partes relacionadas.

II. 1 Definición del término partes relacionadas.

Existen varias fuentes del concepto de partes relacionadas, comenzaremos con los conceptos contables que marcan las normas de información financiera y posteriormente con los conceptos de ley.

II. 1. 1 Definición de partes relacionadas en las Normas de Información Financiera.

En el boletín C-13, titulado Partes relacionadas, dentro del apartado de definición de términos, nos aclara que se debe de entender por partes relacionadas

“Partes Relacionadas: Es toda persona física o entidad, distinta de la entidad informante, que:

- ii) Directa o indirectamente, a través de uno o más intermediarios:
 - Controla a, es controlada por, o está bajo control común de, la entidad informante, tales como: entidades controladoras y subsidiarias, así como personas físicas socios o accionistas y miembros del consejo de administración y personal gerencial clave o directivos relevantes de la entidad informante;

- Ejerce influencia significativa sobre, es influida significativamente por, o está bajo influencia significativa común de , la entidad informante, tales como: entidades tenedoras de asociadas y asociadas, así como personas físicas socios o accionistas, miembros del consejo de administración y persona gerencial clave o directivo relevante de la entidad informante;
- iii) Son subsidiarias, negocios conjuntos, operaciones conjuntas, o asociadas que, entre sí, tienen dueños comunes, ya sea directa o indirectamente
- iv) Es familiar cercano de alguna de las personas que se ubican en los supuestos del inciso (i)
- v) Es una entidad sobre la cual alguna de las personas que se encuentran en los supuestos señaladas en los incisos (i) y (iii) ejercen control o influencia significativa; o
- vi) Es un fondo derivado de un plan de remuneraciones por beneficios a empleados (incluyendo beneficios directos a corto y largo plazo, beneficios por terminación y beneficios al retiro), ya sea de la propia entidad informante o de alguna otra que sea parte relacionada de la entidad informante;

Familiares cercanos: es un miembro de la familia de una persona que se considera parte relacionada de la entidad informante y que puede ejercer influencia sobre, o puede ser influido por, dicha parte relacionada cuando el miembro de la familia lleva a cabo operaciones con la entidad informante; entre los familiares cercanos deben incluirse:

- I. Los hijos y el cónyuge, la concubina o el concubinario,
- II. Lo hijos del conyugue, la concubina o el concubinario;
- III. Las personas dependientes del miembro de la familia o de su conyugue, concubina o concubinario, y
- IV. Cualquier otra persona sobre la cual las leyes especifiquen que la entidad debe presentar información sobre partes relacionadas

Personal gerencial clave o directivo relevante: es cualquier persona que tenga autoridad y responsabilidad para planear y dirigir, directa o indirectamente, las actividades de la entidad informante;

Control: es el poder para gobernar las políticas de operación y financieras de una entidad, a fin de obtener un beneficio.

Influencia significativa: Es el poder para participar en la decisión de las políticas de operación y financieras de la entidad en la cual se tiene una inversión, pero sin tener el poder de gobierno sobre dichas políticas.

Negocio Conjunto: Acuerdo contractual por el que dos o más entidades participan en una actividad económica sobre la cual tienen influencia significativa”²

Las principales partes relacionadas que reconoce la NIF C-13 son las controladoras, las subsidiarias, los familiares cercanos como son hijos, cónyuges y dependientes económicos, así como también el personal gerencial clave o directivos relevantes que tengan un control o influencia significativa sobre otra entidad financiera.

II. 1. 2 Situaciones en las que ciertas personas o entidades no se consideran partes relacionadas.

El control que ejerce una entidad sobre la otra es el elemento más importante para poderse configurar las partes relacionadas, pues aunque existan elementos como operaciones entre ellas, miembros del consejo de accionistas en común o familiares cercanos, si no existe el control de una entidad sobre la otra no se configuran las partes relacionadas, así se especifica en el anexo de la NIF C-13

“En el contexto de la presente NIF, las siguientes situaciones no se consideran partes relacionadas, cuando no cumplen las condiciones señaladas en el párrafo 4 b) (definición de partes relacionadas) de esta NIF:

- a. Dos o más entidades que tienen un mismo miembro en sus consejos de administración, sólo por el hecho de tenerlo;
- b. Dos o más entidades que tienen a una misma persona gerencial clave o directivos relevantes, sólo por el hecho de tenerlos;
- c. Dos o más entidades que participan en un negocio conjunto, sólo por participar;
- d. Las siguientes entidades por el simple hecho de tener relaciones normales con la entidad informante:
 - I. proveedores de financiamiento;
 - II. sindicatos;
 - III. entidades de servicios públicos; y
 - IV. entidades, organismos y agencias gubernamentales;

² Consejo Mexicano de Normas de Información financiera, Normas de Información financiera, 10° edición, Ciudad de México, D.F., IMCP, 2014, PP.2075

- e. Cualquier cliente, proveedor, concesionario, distribuidor o agente exclusivo con los que la entidad realice un volumen significativo de operaciones, por el simple hecho de realizar operaciones con ella.”³

II. 1. 3 Subsidiarias, asociadas y afiliadas.

Dentro del boletín c-13 se hace mención de las subsidiarias como un tipo de parte relacionada, sin embargo no hay una descripción de este, por lo que es conveniente revisar el boletín b-8, Estados financieros combinados y consolidados, en el cual se define dicho término de la siguiente manera:

“**Subsidiaria:** es en una entidad sobre la cual *la tenedora* ejerce, directa o indirectamente a través de subsidiarias, control; la subsidiaria puede ser o no una *entidad con propósito específico (EPE)* y tener una forma jurídica similar o diferente a la de la entidad tenedora; por ejemplo, puede ser una sociedad anónima, una sociedad civil, un fideicomiso, una asociación, etc.”⁴

Adiciona a la definición de las NIF, Roberth F. Meigs y Walter B. Meigs la definen como:

“**Subsidiaria:** Es la compañía cuyas acciones totales o una mayoría pertenecen a la compañía matriz.”⁵

Para hacer un poco más claro el concepto de subsidiaria la misma NIF nos define que es una entidad controladora y una entidad con propósitos específicos:

“**Una entidad con propósito específico (EPE):** es aquella que se crea para alcanzar un objetivo concreto y perfectamente definido de antemano, motivo por el cual, puede desaparecer después de haber alcanzado el objetivo para el que fue creada; por ejemplo, una EPE pudo haberse creado para llevar a cabo actividades de investigación y

³ Ibídem, 1107

⁴ Ibídem, 809

⁵ Romero López Javier, Contabilidad Avanzada II, México, DF, McGrawHill, 2009, P161

desarrollo o la administración de un activo financiero; una EPE puede ser un fideicomiso, una asociación o una sociedad.

Entidad controladora: es aquella entidad que tiene inversiones permanentes en otra entidad denominada subsidiaria.

Grupo: Es una entidad económica conformada por una controladora y todas sus subsidiarias”⁶

En su apartado de aspectos generales, la NIF habla de la relación de la entidad tenedora y la subsidiaria, así como del control que puede ejercer una sobre otra ya que esta es la parte de mayor importancia para determinar la injerencia que tiene una entidad sobre la otra.

“Las aportaciones de recursos que hace una tenedora a otra entidad deben reconocerse contablemente como una inversión permanente en subsidiarias, siempre que exista evidencia de que la tenedora ejerce control sobre esa entidad en la que tiene la inversión. En ocasiones es difícil identificar la diferencia entre control, control conjunto e influencia significativa. Por lo tanto, es importante remarcar que la diferencia entre estos tres conceptos está precisamente en la injerencia que se tenga en la toma de decisiones sobre las políticas financieras y operativas de otra entidad, por lo que debe tenerse en cuenta lo siguiente:

a) Control – quien ejerce control tiene el poder de tomar las decisiones en forma unilateral;

b) Control conjunto – quien ejerce control conjunto tiene el poder de tomar decisiones, sólo que en este caso, lo hace en forma compartida y con el consentimiento unánime de todos los participantes en la toma de decisiones de un negocio conjunto. Es decir, no puede tomar decisiones en forma unilateral;

c) Influencia significativa – quien ejerce influencia significativa participa en la toma de decisiones, pero no tiene el poder de decidir ni unilateralmente, ni en forma compartida sobre dichas políticas.”⁷

A diferencia de las subsidiarias, para que una empresa sea considerada asociada, no necesariamente se tiene que tener la mayoría de acciones, basta con que se tenga una influencia significativa para tomar decisiones.

⁶ Ibídem, 809

⁷ Ibídem, 2075

“**Asociada:** Es una entidad en la cual otra entidad tiene una inversión permanente y ejerce sobre ella influencia significativa; la asociada puede tener una forma jurídica similar o diferente a la de la tenedora: por ejemplo puede ser una sociedad anónima, una sociedad civil, un fideicomiso, una asociación o una entidad estructurada.”⁸

Por lo que respecta al termino de afiliadas, su descripción fue eliminado a partir del 01 de enero del 2013 de las normas de información financiera, sin embargo el termino sigue siendo utilizado en el texto de algunos boletines, por lo que es conveniente retomarlo del anterior boletín

“**Afiliadas:** Son aquéllas entidades que tienen dueños o accionistas comunes”⁹

II. 1. 4 Definición de partes relacionadas para personas físicas en Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Una vez analizado el término en las Normas de Información Financiera, es turno de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en donde se encuentra definido el término de parte relacionadas para las personas físicas en el artículo 90:

“Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe, directa o indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera” (Art. 90 último párrafo LISR).¹⁰

Como se observa la ley de ISR define de una manera muy similar el concepto de parte relacionadas, tomando como base el control que ejerce una persona sobre la otra, aunque este término es más amplio debido a que se menciona que también

⁸ *Ibíd*em, 809

⁹ Consejo Mexicano de Normas de Información financiera, Normas de Información financiera, 7° edición, Ciudad de México, D.F., IMCP, 2010

¹⁰ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación, México, DF. Nueva ley 11 de diciembre del 2013. Reforma publicada el 30 de noviembre del 2016.

se consideran parte relacionadas cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo a la legislación aduanera.

Se considera que existe vinculación entre personas para los efectos de esta Ley (Ley Aduanera), en los siguientes casos (Art 68 LA)¹¹:

- I. Si una de ellas ocupa cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otra.
- II. Si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios.
- III. Si tienen una relación de patrón y trabajador.
- IV. Si una persona tiene directa o indirectamente la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones, partes sociales, aportaciones o títulos en circulación y con derecho a voto en ambas.
- V. Si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra.
- VI. Si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera persona.
- VII. Si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona.
- VIII. Si son de la misma familia.

El Reglamento de la Ley Aduanera puntualiza algunos requisitos a cumplir para los asociados en negocio.

“Para efectos de la fracción II del artículo 68 de la Ley, las personas que están asociadas en negocios por ser una el agente, distribuidor o concesionario exclusivo de la otra, cualquiera que sea la denominación utilizada, se considerarán como vinculadas solamente si se encuentran dentro de alguno de los supuestos previstos en las demás fracciones de dicho artículo”. (Art.109 RLA)¹²

De igual manera el mismo reglamento de la ley aduanera menciona más a detalle que se considera familia.

“Para efectos de la fracción VIII del artículo 68 de la Ley, se considera que existe vinculación entre personas de la misma familia, si existe parentesco civil; por consanguinidad legítima o natural sin limitación de grado en línea recta, en la colateral o transversal dentro del cuarto grado; por afinidad en línea recta o transversal hasta el segundo grado; así como entre cónyuges”. (Art.110 RLA)¹³

¹¹ Ley Aduanera, Diario Oficial de la Federación, México, DF. Reforma publicada el 09 de diciembre del 2013.

¹² Reglamento de la Ley aduanera, Diario Oficial de la Federación, México, DF. Última reforma 28 de noviembre del 2013

¹³ Ídem

II. 1. 5 El parentesco en el Código Civil Federal.

Derivado de la misma legislación aduanera es conveniente revisar el capítulo I del título sexto del Código Civil Federal, donde la ley reconoce los parentescos de consanguinidad y afinidad para así poder entender que tan amplio puede llegar a ser el margen que toma la ley como partes relacionadas.

“El parentesco de consanguinidad es el que existe entre personas que descienden de un mismo progenitor.

En el caso de la adopción plena, se equiparará al parentesco por consanguinidad aquél que existe entre el adoptado, el adoptante, los parientes de éste y los descendientes de aquél, como si el adoptado fuera hijo consanguíneo. (Art. 293 CCF)

El parentesco de afinidad es el que se contrae por el matrimonio, entre el varón y los parientes de la mujer, y entre la mujer y los parientes del varón. (Art.294 CCF)

Cada generación forma un grado, y la serie de grados constituye lo que se llama línea de parentesco. (Art. 296 CCF)

La línea es recta o transversal: la recta se compone de la serie de grados entre personas que descienden unas de otras; la transversal se compone de la serie de grados entre personas que sin descender unas de otras, proceden de un progenitor o tronco común. (Art. 297 CCF)

La línea recta es ascendente o descendente: ascendente es la que liga a una persona con su progenitor o tronco de que procede; descendente es la que liga al progenitor con los que de él proceden. La misma línea es, pues, ascendente o descendente, según el punto de partida y la relación a que se atiende. (Art. 298 CCF)

En la línea recta los grados se cuentan por el número de generaciones, o por el de las personas, excluyendo al progenitor. (Art. 299 CCF)

En la línea transversal los grados se cuentan por el número de generaciones, subiendo por una de las líneas y descendiendo por la otra; o por el número de personas que hay de uno y otro de los extremos que se consideran, excluyendo la del progenitor o tronco común. (Art.300 CCF)”¹⁴

Para dimensionar de mejor manera el alcance del término partes relacionadas por ser familiares a continuación se presentan tres cuadros que ejemplifican el grado de parentesco entre familiares.

¹⁴ Código Civil Federal, Diario Oficial de la Federación, México, DF. Última reforma 24 de diciembre del 2013

Grados de parentesco de descendientes por líneas de consanguinidad					
Antepasado en común	Hijo 1G	Nieto 2G	Bisnieto 3G	Tataranieto 4G	Chozno 5G
Hijo 1G	Hermano 2G	Tío / Sobrino 3G	Tío abuelo / Sobrino nieto 4G	Tío bisabuelo / Sobrino bisnieto 5G	Tío tatarabuelo / Sobrino tataranieto 6G
Nieto 2G	Tío / Sobrino 3G	Primo hermano 4G	Tío segundo / Sobrino segundo 5G	Tío bisabuelo segundo / Sobrino bisnieto segundo 6G	Tío tatarabuelo segundo / Sobrino tataranieto segundo 7G
Bisnieto 3G	Tío abuelo / Sobrino nieto 4G	Tío segundo / Sobrino segundo 5G	Primo segundo 6G	Tío bisabuelo tercero / Sobrino bisnieto tercero 7G	Tío tatarabuelo tercero / Sobrino tataranieto tercero 8G
Tataranieto 4G	Tío bisabuelo / Sobrino bisnieto 5G	Tío bisabuelo segundo / Sobrino bisnieto segundo 6G	Tío bisabuelo tercero / Sobrino bisnieto tercero 7G	Primo tercero 8G	Tío tatarabuelo cuarto / Sobrino tataranieto cuarto 9G
Chozno 5G	Tío tatarabuelo / Sobrino tataranieto 6G	Tío tatarabuelo segundo / Sobrino tataranieto segundo 7G	Tío tatarabuelo tercero / Sobrino tataranieto tercero 8G	Tío tatarabuelo cuarto / Sobrino tataranieto cuarto 9G	Primo Cuarto 10G

#G significa "grado de parentesco"

Tabla 1. Grados de parentesco de descendientes por líneas de consanguinidad¹⁵

¹⁵ Líneas y grados de parentesco. (s.f.). Recuperado el 28 de abril del 2015. De <http://www.genealogia.com.mx/parentesco.htm>

Parentesco de ascendientes a descendientes por líneas de consanguinidad				
Tronco	Padre 1G	Abuelo 2G	Bisabuelo 3G	Tatarabuelo 4G
Hijo 1G	Abuelo / Nieto 2G	Bisabuelo / Bisnieto 3G	Tatarabuelo / Tataranieto 4G	Trastatarabuelo / Chozno 5G
Nieto 2G	Bisabuelo / Bisnieto 3G	Tatarabuelo / Tataranieto 4G	Trastatarabuelo / Chozno 5G	6G
Bisnieto 3G	Tatarabuelo / Tataranieto 4G	Trastatarabuelo / Chozno 5G	6G	7G
Tataranieto 4G	Trastatarabuelo / Chozno 5G	6G	7G	8G

#G significa "grado de parentesco"

Tabla 2. Parentesco de ascendientes a descendientes por líneas de consanguinidad¹⁶

¹⁶ Ídem

Grados de parentesco por líneas de afinidad				
	Cónyuge	Padres	Hermanos	Sobrinos
Cónyuge	Cónyuges o Esposos	Suegros / Yernos y Nueras 1G	Cuñados 2G	Tíos políticos / Sobrinos políticos 3G
Padres	Suegros / Yernos y nueras 1G	consuegros		
Hermanos	Cuñados 2G		Concuños	
Sobrinos	Tíos políticos / Sobrinos políticos 3G			

#G significa "grado de parentesco"

Tabla 3. Grados de parentesco por líneas de afinidad¹⁷

¹⁷ Ídem

Derivado de la gran parte familiar que abarca el término de partes relacionadas, y como a poyo a las personas físicas, existe una regla para que las personas con vinculación de partes relacionadas, pero que no realizan operaciones entre ellas, puedan tributar en el régimen de incorporación fiscal, la cual se analizara más adelante.

II. 1. 6 Definición de partes relacionadas para personas morales en Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La ley del ISR maneja de manera individual el término de partes relacionadas para las personas morales y físicas, por lo que a continuación se analizará el concepto aplicable a las personas morales.

“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. (Art.179 quinto párrafo LISR)

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. (Art.179 sexto párrafo LISR)

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. (Art.179 séptimo párrafo LISR)”¹⁸

En el concepto que brinda la Ley del Impuesto Sobre la Renta para las personas morales se observan los mismos elementos claves que en las normas de información financiera, es decir el control de una persona moral sobre la otra, o

¹⁸ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación, México, DF. Nueva ley 11 de diciembre del 2013. Reforma publicada el 30 de noviembre del 2016.

que se participa en el capital de forma directa o indirecta, así como los integrantes de la asociación en participación.

Adicionalmente se agregan en este concepto las personas morales que tengan el mismo establecimiento permanente, así como las operaciones que se lleven a cabo entre residentes mexicanos y personas morales sujetas a regímenes fiscales preferentes.

II. 1. 7 Criterio normativo. Concepto de partes relacionadas.

El concepto mencionado anteriormente se ubica en el Capítulo II del Título IV referente a las empresas multinacionales, por lo que queda la duda de si es aplicable para empresas nacionales o solo es aplicable para empresas multinacionales. Para clarificar ésta duda se expone a continuación el criterio normativo 33/ISR/N:

“El artículo 76, fracción XII de la Ley del ISR establece que las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

El artículo 179, quinto párrafo de la Ley del ISR dispone 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 al párrafo citado se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

De su análisis, se observa que el artículo 179, quinto párrafo de la Ley referida, prevé una definición genérica del concepto de partes relacionadas, sin restringir su aplicación al Título en que dicha disposición se ubica y sin que exista alguna disposición que la

contravenga; toda vez que las contenidas en los artículos 29, fracción II y 90, décimo primero párrafo de la Ley del ISR, solo son aplicables a dichos supuestos determinados.

En consecuencia, el concepto de partes relacionadas contenido en el multicitado artículo 179, quinto párrafo, es aplicable a la Ley del ISR y concretamente a la obligación prevista en el artículo 76, fracción XII de dicha Ley.

Origen: 68/2012/ISR **Primer antecedente:** Emitido mediante oficio 600-04-02-2012-57567 de 23 de Julio de 2012”¹⁹

En este criterio se define que el concepto de partes relacionadas que aparece en el Capítulo II del Título IV referente a las empresas multinacionales, es aplicable a las persona morales recientes en territorio mexicano independientemente del régimen donde tributen.

II. 2 Operaciones entre partes relacionadas o intercompañía.

Existen varios términos o sinónimos para hacer referencia a las operaciones que llevan a cabo entre si las empresas catalogadas como partes relacionadas de acuerdo al punto de vista del que se mire, a continuación se definen algunos de ellos como son operaciones entre partes relacionadas, operaciones intercompañía y transacciones entre partes vinculadas:

“Operaciones entre partes relacionadas: es toda transferencia de recursos, servicios u obligaciones realizadas entre la entidad informante y una parte relacionada con independencia de que exista o no un precio o contraprestación.”²⁰

“Operaciones intercompañía: Son aquellas que llevan a cabo entre sí, dentro de la entidad económica, la controladora y subsidiaria o, en su caso, las subsidiarias entre sí.”²¹

¹⁹ Anexo 7 de la resolución Miscelánea Fiscal para 2017. Compilación de criterios normativos, Diario Oficial de la Federación, México, DF. 27 de diciembre del 2016.

²⁰ Consejo Mexicano de Normas de Información financiera, Normas de Información financiera, 10° edición, Ciudad de México, D.F., IMCP, 2014, PP.2075

²¹ Álvarez Rocha Rosario y Morales Castro José Antonio, Contabilidad de Sociedades, Primera edición, México, Grupo Editorial Patria, 2014, P.P 344

“Transacción entre partes vinculadas: es toda transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre partes vinculadas, con independencia de que se cargue o no un precio.”²²

Cabe mencionar que las Leyes fiscales no definen el término de operaciones entre partes relacionadas aunque es un término bastante utilizado en ellas.

II. 3 Aspecto contable de las partes relacionadas.

Como se mencionó anteriormente, el boletín C-13 de las NIF es el encargado de regular el aspecto financiero/ contable de las operaciones entre partes relacionadas, en esta NIF se menciona la información mínima que se deberá de revelarse en las notas a los estados financieros de la empresa informante:

- a) “La naturaleza de la relación
- b) La descripción de las operaciones celebradas con partes relacionadas, con independencia de que exista o no precio o contraprestación.
- c) El importe de las operaciones
- d) El importe de los saldos cargo y/o a favor de las partes relacionadas
- e) El efecto de los cambios en las condiciones de operaciones recurrentes con partes relacionadas
- f) El importe de las partidas consideradas irrecuperables o de difícil cobro provenientes de operaciones con partes relacionadas y el gasto reconocido en el periodo por este concepto

Toda esta información deberá de presentarse de forma agrupada por cada tipo de operación y por cada parte relacionada, sin embargo, si exista una operación que se considere necesario presentarse de forma segregada de las demás que sean iguales se podrá hacer con la finalidad de que la información se más clara para el lector de los estados financieros.

Las operaciones deberán de clasificarse y ordenarse de acuerdo al tipo de parte relacionada que corresponda de acuerdo a lo siguiente:

²² Normas internacionales de contabilidad, boletín 24

- A. Controladora
- B. Entidades que ejerzan influencia significativa sobre la entidad
- C. Subsidiaria
- D. Asociadas
- E. Afiliadas
- F. Negocios conjuntos
- G. Personal gerencial clave o directivos relevantes
- H. Otras partes relacionadas

En el caso de que no existan operaciones entre la entidad controladora y la subsidiaria se deberá de revelar por lo menos la relación que existen entre ellas, y en su caso la entidad informante deberá revelar el nombre de su controladora directa.

Cuando se presentan estados financieros consolidados no deben revelarse las operaciones y saldos con partes relacionadas que se eliminan en el proceso de consolidación.”²³

Se observa que el detalle de la revelación de las operaciones con partes relacionadas es muy meticuloso pues debe de poder dar información suficiente para que el usuario final de la información pueda tener una idea clara de las operaciones entre las partes relacionadas y la el grado de relación o dependencia de la entidad. Esta información va desde la naturaleza de la relación, el monto de las operaciones y la relación que existe entre ellas.

Esto se refuerza con las recomendaciones que emitió el colegio de contadores públicos en su boletín técnico No 16, en el que se pude leer textualmente lo siguiente:

“Las transacciones entre partes relacionadas pueden afectar significativamente las presentación de la situación financiera, el resultado de las operaciones y los cambios en la posición financiera de una entidad, Por lo tanto, dichas transacciones deben ser expuestas de manera que se facilite el análisis y comprensión de los estados financieros.

²³ Consejo Mexicano de Normas de Información financiera, Normas de Información financiera, 10° edición, Ciudad de México, D.F., IMCP, 2014, P. 1104

Las transacciones significativas (individualmente o en conjunto) con partes relacionadas deberán ser reveladas en el cuerpo de los estados financieros y/o en notas explicativas a los mismos”.²⁴

II. 3. 1 Filiales y Subsidiarias.

Debido a que tanto las filiales como las subsidiarias poseen una personalidad jurídica propia y una independencia económica no es necesario que se someta a las mismas reglas contables que la compañía controladora, sin embargo el llevar una contabilidad detallada de las operaciones entre partes relacionadas puede facilitar la consolidación de estados financieros, situación muy similar a la de las agencias de ventas, por lo cual se mencionara un poco al respecto para una mejor comprensión.

Javier Romero López, nos menciona como deben de realizarse los registros contables en las agencias.

“Agencias o agente es un vendedor independiente administrativa y económicamente de la matriz, que vende de manera preponderante o exclusiva las mercancías de la casa matriz. Una característica esencial es que la agencia tiene personalidad jurídica independiente, por lo cual es responsable de sus obligaciones fiscales.

Debido a estas características las agencias no están obligadas a llevar un registro contable igual al aplicado en la matriz.

La elaboración de las facturas de las ventas realizadas por las agencias corresponde a la matriz; por su parte la agencia registrará contablemente las comisiones cobradas como ingresos. Por lo general las agencias no controlan ni mantienen existencias de mercancías, ya que su labor se constriñe principalmente en colocar pedidos, efectuar la cobranza y remitir el efectivo a la casa matriz.

La matriz, con la finalidad de establecer un control adecuado de las operaciones realizadas por las agencias, debe abrir tantas cuentas particulares como sea necesario, donde registre las ventas, y los costos y gastos que le son relativos, y estar en condiciones de determinar correctamente el importe de las comisiones y el momento de

²⁴ Boletín Técnico N° 16 del Colegio de Contadores. TRANSACCIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS. (s.f.), Recuperado el 05 de mayo del 2015 de www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_chi_bol16.doc

preparar la información financiera para revelar clara y comprensiblemente las operaciones realizadas por los agentes.”²⁵

II. 3. 2 Estados financieros para empresas con partes relacionadas.

Como se observó con anterioridad, las empresas que son partes relacionadas realizan sus estados financieros con un grado muy descriptivo de las operaciones que llevan a cabo entre sus demás partes y esto debido a que cada una de ellas posee una personalidad jurídica independiente.

Pero cuando hablamos de la información financiera de los grupos empresariales, los cuales no poseen una personalidad jurídica propia, surge la necesidad de generar estados financieros especiales, partiendo de la información financieros de la empresa matriz, sus subsidiarias y filiales, por su parte Javier Romero Flores comenta lo siguiente:

“La compañía controladora con sus respectivas subsidiarias integran una entidad económica que no tiene personalidad jurídica propia, constituida por dos o más entidades jurídicas, aun cuando estas formalmente desarrollen actividades económicas, ejerzan sus derechos y responda a sus obligaciones en forma individual.

La información relativa con las relaciones de la compañía controladora y sus subsidiarias con terceros, así como el efecto de estas relaciones en la situación financiera y los resultados de operaciones de la entidad económica que integran, no puede ser comunicada a través de los estados financieros individuales de la compañía. Para que esta comunicación sea adecuada, se requiere que los estados financieros incluyan todos los derechos, obligaciones, restricciones, patrimonio y resultados de operaciones de la compañía controladora, así como de las subsidiarias, lo cual se logra con los estados financieros consolidados”²⁶

²⁵ Romero López Javier, Contabilidad Avanzada II, México, DF, McGrawHill, 2009, P118

²⁶ *Ibidem*, 199

Soledad Moya Gutiérrez, en su obra Consolidación de estados financieros, expone lo siguiente:

“Los grupos no tienen existencia jurídica en el ordenamiento español, para entendernos, no tienen una NIF ni, por tanto, una contabilidad propia. ¿Qué queremos decir con esto? Los grupos de empresas no tienen un libro diario, ni un libro mayor, ni hacen asientos, ni elaboran un cierre contable y su correspondiente apertura, tal como hemos visto en las empresas. Los grupos de empresas solo existen en el ámbito económico, no en el legal, con lo que para obtener información contable consolidada siempre debemos acudir, como punto de partida, a la información contable que se ha elaborado para las sociedades integrantes de dicho grupo”.²⁷

Como los grupos empresariales no llevan una contabilidad, es necesario la generación de estados financieros especiales, llamados estados financieros consolidados. La norma de información financiera que rige la consolidación y combinación de estados financieros es la NIF B-8, la cual los define como:

“Estados Financieros consolidados: Son los estados financieros de un grupo en los que los activos, pasivos, capital, ingresos, costos, gastos y flujo de efectivo de la controladora y sus subsidiarias se presentan como una sola entidad económica

Estados Financieros Combinados: Son los estados financieros de un grupo en los que los activos, pasivos, capital, ingresos, costos, gastos y flujo de efectivo se presentan por un conjunto de entidades que se encuentran bajo control común”²⁸

Joaquín Andrés Moreno Fernández define los estados financieros consolidados de la siguiente forma:

“La consolidación, en la terminología contable, significa la agrupación de estados o informes financieros de dos o más entidades económicas jurídicamente independientes, que se presentan como los de una sola empresa, la que tienen el control de las demás.”²⁹

²⁷ Moya Gutiérrez Soledad, Consolidación de los estados financieros, Editorial UOC, 2012, P13

²⁸ Consejo Mexicano de Normas de Información financiera, Normas de Información financiera, 10° edición, Ciudad de México, D.F., IMCP, 2014, P433

²⁹ Moreno Fernández Joaquín Andrés, Contabilidad de sociedades, cuarta edición, México. D.F, Grupo Editorial patria, 2014. PP. 228-229

II. 4 Deducibilidad de las operaciones entre partes relacionadas.

En el tema fiscal, todas las operaciones que realiza un contribuyente deben de cumplir en un menor o mayor número requisitos para que puedan ser deducibles de ingresos al momento de la determinación de los impuestos, por tal motivo se analizarán si existen requisitos particulares que deban de cumplir las operaciones realizadas entre partes relacionadas para que pueden ser consideradas como deducciones autorizadas.

II. 4. 1 Personas morales.

Se comenzará analizando el caso de las personas morales para lo cual, la primera interrogante a la que se buscara dar respuesta es ¿Qué reglas o requisitos aplican a los gastos u operaciones que se van a deducir?

En la ley del Impuesto Sobre la Renta, en su Sección I del Capítulo II del Título II, se encuentra lo referente a las deducciones de las personas morales, en estos artículo se observar que las deducciones deben de cumplir una determinada reglamentación para poder ser deducibles, en las cuales aparentemente no hay un tratamiento específico para las operaciones hechas entre partes relacionadas, salvo algunas reglas que indirectamente se deben de considerar para las operaciones realizadas entre partes relacionadas.

La primera está en la fracción IV del artículo 27 de la LISR, esta facción indica que las deducciones deberán registrarse correctamente en contabilidad y que solo se deberán deducir una sola vez, lo cual nos lleva al cumplimiento de las Normas de Información Financiera aplicables a las partes relacionadas para que puedan ser deducibles.

“Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.”³⁰

La segunda la encontramos en la fracción XIII del artículo 27, pues aunque no menciona textualmente a las partes relacionadas, si menciona que el costo de adquisición no debe ser superior al precio de mercado. En esta frase indirectamente se habla de operaciones con partes relacionadas ya que las partes relacionadas están obligadas a utilizar precios de mercado. A continuación se transcribe el texto de ley:

“Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

XIII. Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.”³¹

Por lo que ahora la pregunta sería, ¿Qué es el costo de adquisición?, porque la palabra costo hace referencia a inventarios, así que hay que definirla para entender bien el concepto a que se hace mención y la única definición de costo de adquisición se encuentra en el artículo 123 de LISR que a la letra dice:

“Artículo 123. El costo de adquisición será igual a la contraprestación que se haya pagado para adquirir el bien, sin incluir los intereses ni las erogaciones a que se refiere el artículo anterior; cuando el bien se hubiese adquirido a título gratuito o por fusión o escisión de sociedades, se estará a lo dispuesto por el artículo 124 de esta Ley”³²

Ahora bien, el artículo 123 se encuentra en el Capítulo IV denominado de los Ingresos por Enajenación de Bienes, dentro del Título IV de las Personas Físicas y por tanto se encuentra en un capítulo muy ajeno al de las deducciones para las persona morales.

³⁰ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación, México, DF. Nueva ley 11 de diciembre del 2013. Reforma publicada el 30 de noviembre del 2016.

³¹ Ídem

³² ídem

Por tal motivo este requisito debe aplicarse a todas las operaciones ya sean entre partes relacionadas o no, así como es mencionado por el Colegio de Contadores Públicos en su Ley comentada 2015:

“...Al ser este impuesto autodeterminable, estimamos que corresponde al contribuyente demostrar en su momento que cumple con este requisito. Sin embargo, como cuestión de principio, debemos considerar que mientras las adquisiciones o intereses deriven de transacciones con terceros que no se reputen partes relacionadas, el precio pactado debe considerarse que corresponde a mercado, mientras que si la transacción es con una parte relacionada, el contribuyente deberá comprobar tal apego al mercado...”³³

Dentro de las deducciones encontramos tres conceptos que son gastos, costo e inversiones, cada una de ellas con sus requisitos y características propias, ya se tocó el tema de los gastos ahora pasaremos al del costo.

Al igual que en los gastos, hay un requisito en el costo que menciona que esté debe de ser realizado a precio de mercado, aun y cuando no se lleve a cabo entre partes relacionadas, y para demostrar esto se debe de realizar el estudio de precios de transferencia como lo indica el artículo 180 en sus primeras tres fracciones.

“Artículo 42. Cuando el costo de las mercancías, sea superior al precio de mercado o de reposición, podrá considerarse el que corresponda de acuerdo a lo siguiente:

- I. El de reposición, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.
- II. El de realización, que es el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferior al valor de reposición.
- III. El neto de realización, que es el equivalente al precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.

³³ Instituto mexicano de contadores públicos. Ley del ISR 2015 texto y comentarios. 11a edición. Mexico. Editorial IMCP. Mayo 2015. P 145.

Cuando los contribuyentes enajenen las mercancías a una parte relacionada en los términos del artículo 179 de esta Ley, se utilizará cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II y III, del artículo 180 de la misma...”³⁴

Adicional a estos requisitos en el artículo 76 de LISR se encuentran las obligaciones que tienen las personas morales, entre las cuales se entran algunas que hacen mención explícita del termino partes relacionadas, pero que debido a la poca claridad con que están redactadas las leyes es muy común que solo aumenten nuestras dudas al consultar las leyes como lo expone Herrera Ruiz:

“Desde que nació la obligación de documentar a través de análisis de precios de transferencia las operaciones con o entre partes relacionadas, surgió el tabú respecto a si dicha obligación era o no aplicable para transacciones efectuadas entre filiales o entidades relacionadas nacionales...”³⁵

La fracción XII del artículo 76 hace mención de la forma en que debemos de considerar los precios de las operaciones llevadas a cabo entre partes relacionadas:

“Artículo 76. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

XII. Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 180 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo.”³⁶

³⁴ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación, México, DF. Nueva ley 11 de diciembre del 2013. Reforma publicada el 30 de noviembre del 2016.

³⁵ Herrera Ruiz César Alfredo, Derechos Y Obligaciones Entre Partes Relacionadas Nacionales [en línea], 02 septiembre 2013 disponible en: <http://www.ccpq.org.mx/blog/comision-de-precios-de-transferencia/272-derechos-y-obligaciones-entre-partes-relacionadas-nacionales>

³⁶ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación, México, DF. Nueva ley 11 de diciembre del 2013. Reforma publicada el 30 de noviembre del 2016.

Esta fracción está íntimamente relacionada con el requisito de la fracción IIIX del artículo 27 analizado anteriormente, en la cual se menciona que el costo declarado deberá ser el precio de mercado, de lo contrario no será deducible la parte que exceda.

Pero nace la pregunta ¿Es aplicable esta obligación para los contribuyentes que realizan operaciones entre partes relacionadas nacionales?, ya que el artículo 180 es aplicable para partes relacionadas en el extranjero. Para dar respuesta a esta interrogante podemos ver el criterio normativo 34/ISR/N:

“Personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas sin importar su residencia fiscal. Cumplimiento de obligaciones.

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

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

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

II. Aplicar los métodos establecidos en el artículo 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el orden establecido en dicho artículo...”³⁷

Este criterio despeja la duda sobre la obligación de la fracción XII, pues también es aplicable para las personas morales que realizan operaciones entre partes relacionadas nacionales.

³⁷ Anexo 7 de la resolución Miscelánea Fiscal para 2017. Compilación de criterios normativos, Diario Oficial de la Federación, México, DF. 27 de diciembre del 2016.

Pero, ¿Qué pasa con la documentación?, ¿Basta solo con tener la factura con los requisitos del 29-a del Código Fiscal de la Federación? Dentro del mismo artículo 76 existe una obligación respecto a la documentación que es el origen del estudio de precios de transferencia.

“Artículo 76 Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

IX. Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:

- a) El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.
- b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.
- c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el artículo 179 de esta Ley.
- d) El método aplicado conforme al artículo 180 de esta Ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.

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

El ejercicio de las facultades de comprobación respecto a la obligación prevista en esta fracción solamente se podrá realizar por lo que hace a ejercicios terminados.

La documentación e información a que se refiere esta fracción deberá registrarse en contabilidad, identificando en la misma el que se trata de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.”³⁸

Se puede observar que al inicio del primer párrafo se hace mención a que esta obligación es para las personas que realizan operaciones entre partes relacionadas del extranjero, y que aparentemente no aplicaría a las operaciones nacionales, pero el SAT en sus criterios y en la miscelánea fiscal aplicable para 2017 se hacen los ajustes necesarios para que esta obligación también sea para las operaciones nacionales:

“Personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en México. Documentación e información comprobatoria que deben conservar.

...las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en territorio nacional, en cumplimiento del artículo 76, fracciones I y XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 28 del Código Fiscal de la Federación, deberán obtener y conservar la documentación comprobatoria con la que demuestren que:

- I. El monto de sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas se efectuaron considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, y
- II. Aplicaron los métodos establecidos en el artículo 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el orden que el propio numeral señala.”³⁹

De esta manera la autoridad hace aplicable las reglas de los contribuyentes que realiza operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero a los contribuyentes nacionales.

“Opción para no obtener y conservar documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia.

Para los efectos del artículo 76, fracción XII de la Ley del ISR, las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en México y realicen

³⁸ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación, México, DF. Nueva ley 11 de diciembre del 2013. Reforma publicada el 30 de noviembre del 2016.

³⁹ Anexo 7 de la resolución Miscelánea Fiscal para 2017. Criterio 32/ISR/N. Compilación de criterios normativos, Diario Oficial de la Federación, México, DF. 27 de diciembre del 2016.

actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00 (trece millones de pesos 00/100 M.N.), así como aquellas cuyos ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3'000,000.00 (tres millones de pesos 00/100 M.N.), podrán dejar de obtener y conservar la documentación comprobatoria con la que demuestren lo siguiente:

I. Que el monto de sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas se efectuaron considerando para esas operaciones los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

II. Que para los efectos de la fracción anterior, se aplicaron los métodos establecidos en el artículo 180 de la Ley del ISR, en el orden previsto en dicho artículo.

La opción prevista en la presente regla no será aplicable tratándose de los contratistas y asignatarios a que se refiere la LISH.”⁴⁰

Por otro lado la autoridad también hace aplicable la opción de para no realizar el estudio de precios de transferencia a las personas morales que se realizan actividades empresariales y que tuvieron ingresos menores a 13,000,000.00 en el año anterior, así como a los contribuyentes que tuvieron ingresos derivados de prestaciones de servicios menores a 3,000,000.00, dichas opciones aparecen en las reglas de la resolución miscelánea.

Adicional a los artículos de ley y reglas de la Miscelánea Fiscal el Contador Eduardo Manuel Enríquez Gutiérrez comenta lo siguiente:

“No existe una sanción o multa explícita por no tener el estudio de precios de transferencia en la ley, pero haciendo un interpretación de los requisitos de deducibilidad y las obligaciones de conservar y realizar las operaciones a precio de mercado, se llega a concluir que si no se tiene el estudio de precios de transferencias la operación se considerar no deducible; En el caso tener el estudio de precios de transferencia solo la parte de la operación que se realizó a precio de mercado será deducible, analizado de

⁴⁰ Regla 3.9.5, Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, Diario Oficial de la Federación, México, D.F., 23 de diciembre del 2016.

otra forma, la diferencia entre el precio utilizado y el precio de mercado se considerara no deducible”⁴¹

De lo cual se desprende que el estudio de precios de transferencia es la pauta para determinar si las operaciones realizadas con partes relacionadas son deducibles en su totalidad o solo parcialmente.

II. 4. 2 Personas físicas.

Hasta el momento solo se ha hablado de las personas morales, toca el turno a las personas físicas ya que también ellas tienen la obligación de calcular su base de impuesto tomando en cuenta los precios de mercado de acuerdo al último párrafo del artículo 90 de la LISR

“Artículo 90...

Los contribuyentes de este Título que celebren operaciones con partes relacionadas, están obligados, para los efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, mediante la aplicación de los métodos previstos en el artículo 180 de esta Ley, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.”⁴²

Al igual que las personas morales, las personas físicas tienen la misma obligación de tomar los precios a valor de mercado, de lo contrario la autoridad podrá

⁴¹ Precio de transferencia y partes relacionadas, sus implicaciones contables y fiscales [video], dirigido por Madrujano Ángeles, conducido por Cárdenas Guerrero Francisco, invitado Enríquez Gutiérrez Eduardo. 2011 (AVI), (65 min), son. Col.

⁴² Ley del Impuesto Sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación, México, DF. Nueva ley 11 de diciembre del 2013. Reforma publicada el 30 de noviembre del 2016.

determinar los ingresos y deducciones ajustando los valores a los precios de mercado y generar diferencias a cargo del contribuyente.

De igual manera, las personas físicas deben de conservar la documentación con la que demuestren que han utilizado los precios de mercado en las operaciones con sus partes relacionadas como se establece en las obligaciones del artículo 110 fracción IX.

A lo cual se observa que el artículo 110 nos remite al 76 fracción IX de las personas morales, la cual habla del estudio de precios de transferencia.

“Artículo 110. Los contribuyentes personas físicas sujetos al régimen establecido en esta Sección, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley y en las demás disposiciones fiscales, tendrán las siguientes:

XI. Obtener y conservar la documentación a que se refiere el artículo 76, fracción IX de esta Ley. Lo previsto en esta fracción no se aplicará tratándose de contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, excepto aquéllos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 179 de esta Ley. El ejercicio de las facultades de comprobación respecto de esta obligación solamente se podrá realizar por ejercicios terminados.”⁴³

Cabe mencionar que no existen reglas misceláneas, criterios o tesis que textualmente asimilen o hagan aplicables las disposiciones que regulan los requisitos de las operaciones entre partes relacionadas del extranjero a las operaciones llevadas a cabo entre partes relacionadas nacionales, como si ocurre en el caso de las personas morales.

Una de las diferencias del cálculo anual de las personas morales contra el cálculo anual de las personas físicas, es el derecho de disminuir las deducciones personales a las que tienen derecho las personas físicas, dentro de las cuales también hay una mención a las partes relacionadas, dicha regla prohíbe que las

⁴³ Ídem

donatarias autorizadas enajenen bienes, presten servicios u otorguen el uso o goce temporal de bienes a sus partes relacionadas cuando reciben donativos de estas.

“**Artículo 151.** Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en este Título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada Capítulo de esta Ley que les correspondan, las siguientes deducciones personales:

III...

Cuando se otorguen donativos entre partes relacionadas, *la donataria no podrá contratar con su parte relacionada que le efectuó el donativo*, la prestación de servicios, la enajenación, o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. En caso contrario, *el donante deberá* considerar el monto de la deducción efectuada por el donativo correspondiente como un *ingreso acumulable* para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, actualizado desde la fecha en que se aplicó la deducción y hasta el momento en que se lleve a cabo su acumulación.”⁴⁴

Esta regla tiene la finalidad de evitar que se disfracen pagos por servicio, enajenación de bienes u el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes a través de donativos y evadir el pago de impuestos.

II. 4. 2. 1 Partes relacionadas en el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF)

El régimen de reincorporación fiscal que inicio con la reforma del 2014, es una forma de tributación para las personas físicas con actividad empresarial, que presten servicios por lo que no se requiera título profesional y que en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido los 2 millones de pesos.

Inicialmente este nuevo régimen, por disposición expresa, prohibía a las personas que son partes relacionadas tributar en él, sin embargo, el Artículo 111 de la LISR no hacía mención de si las partes relacionadas realizaban o no operaciones entre

⁴⁴ Ídem

sí, causando un daño a aquellas personas que por el simple hecho de ser parientes no podían tributar en el mismo régimen.

“Artículo 111. Los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.

...

No podrán pagar el impuesto en los términos de esta Sección:

- I. Los socios, accionistas o integrantes de personas morales o cuando sean partes relacionadas en los términos del artículo 90 de esta Ley, o cuando exista vinculación en términos del citado artículo con personas que hubieran tributado en los términos de esta Sección.”⁴⁵

Derivado del análisis y en buscar de solventar esta injusticia, en la resolución miscelánea para 2015 apareció la regla 3.13.3 en la cual se daba la opción de tributar en el régimen de incorporación siempre y cuando no se realizaran operaciones entre las partes relacionadas:

“Opción para que familiares paguen el ISR en términos del RIF

Para los efectos del artículo 111, cuarto párrafo, fracción I de la Ley del ISR, en relación con el artículo 90 de la misma Ley y 68, fracción VIII de la Ley Aduanera, las personas físicas podrán considerar que no hay vinculación y en consecuencia tributar en los términos del Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del ISR, siempre que no exista una relación comercial o influencia de negocio que derive en algún beneficio económico, entre cónyuges o personas con quienes tengan relación de parentesco en los términos de la legislación civil.

La opción establecida en el párrafo anterior se podrá ejercer siempre que los contribuyentes cumplan con los demás requisitos que establecen las disposiciones fiscales para tributar en el RIF y no se ubiquen en otros supuestos de excepción previstos en el artículo 111 de la Ley del ISR.”⁴⁶

⁴⁵ Ídem

⁴⁶ Regla 3.13.3 de la resolución Miscelánea Fiscal para 2015. Compilación de criterios normativos, Diario Oficial de la Federación, México, DF. 30 de diciembre del 2014.

Sin embargo en la Reforma a la Ley de ISR esta regla miscelánea se incorporó como parte de la ley, apareciendo un segundo párrafo a la fracción I del artículo 111 de la LISR:

“Para los efectos de esta fracción, se considera que no hay vinculación entre cónyuges o personas con quienes se tenga relación de parentesco en los términos de la legislación civil, siempre que no exista una relación comercial o influencia de negocio que derive en algún beneficio económico.”⁴⁷

II. 5 Estudio de precios de trasferencia.

El tema de precios de transferencia es parte importante del tópico partes relacionadas y no es posible hablar de uno sin tocar parte del otro, por lo cual es uno de los temas que causan más controversias debido a su poca claridad desde su introducción en las leyes, por lo que se afecta a los contribuyentes que realizan operaciones con partes relacionadas debido al riesgo en que se incurre y que debe de ser tomado en cuenta por la empresa, así lo expresa Humberto Lizola.

“El tema de Precios de Transferencia en México, se ha vuelto un tópico sensible por los alcances de la regulación que en esta materia ha desarrollado y plasmado la autoridad fiscal mexicana en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

No obstante la difusión que se ha realizado sobre este tema y que su observancia data de 1997, aún persiste una falta de claridad sobre los alcances y repercusiones de la legislación vigente sobre esta materia por parte de un segmento importante de empresas mexicanas que llevan a cabo operaciones entre partes relacionadas, lo que las puede situar en una posición de riesgo con serias consecuencias negativas sobre sus resultados. Por tal motivo, las operaciones entre partes relacionadas deben ser consideradas como un factor de riesgo y por lo tanto sujetas a un mayor control interno por parte de las empresas”.⁴⁸

⁴⁷ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación, México, DF. Nueva ley 11 de diciembre del 2013. Reforma publicada el 30 de noviembre del 2016.

⁴⁸ Lizola Rentería Luis Humberto. Los Precios De Transferencia En El Marco De La Administración Del Riesgo Empresarial (Erm) [en línea]. Guadalajara. 22 de enero del 2015. [fecha de Consulta 11 de mayo del 2015] disponible en: <http://www.ccpq.org.mx/blog/comision-de-precios-de-transferencia/1801-los-precios-de-transferencia-en-el-marco-de-la-administracion-del-riesgo-empresarial-erm>

El estudio de precios de transferencia es el medio por el cual el contribuyente puede demostrar que ha realizado las operaciones con su parte relacionada utilizando precios de mercado, de acuerdo a como lo comentan los asesores fiscales de IDC online.

“El estudio de precios de transferencia es el medio por el cual el contribuyente puede demostrar que pactó sus operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero de conformidad con el principio de plena competencia”⁴⁹

Además el precio de transferencia es el precio pactado entre las empresas de un mismo grupo, dichas operaciones deberán de tener una razón de negocio y cumplir con el principio de plena competencia.

“El precio de transferencia es el precio pactado en las operaciones entre dos o más divisiones que pertenecen a un mismo grupo de empresas, sean multinacionales o no, también son llamadas operaciones intercompañía o entre partes relacionadas.

Las operaciones intercompañía que realizan las empresas en diversos países pueden ser muy diversas, pero en todos los casos deberá existir una razón de negocio y observarse el cumplimiento del **principio de valor de mercado** (Arm’s Length Principle). La aplicación de este principio permitirá a las autoridades fiscales de cada país controlar los precios de estas operaciones, sean nacionales o extranjeras, y recaudar el impuesto justo de acuerdo con los ingresos en cada uno de los países en donde fueron generados.

El principio del Arm’s Length significa que los precios pactados en operaciones entre partes relacionadas se deben realizar como si se hubieran pactado con partes no relacionadas o independientes en operaciones idénticas o similares. Este principio debe ser respetado por los miembros de la OCDE organización de la cual México es miembro desde 1994- e introducidos en su legislación doméstica.”⁵⁰

Por otro lado el estudio de precios de transferencia es la documentación que solicitan las leyes cuando se habla de demostrar que los precios de las

⁴⁹ Estudio de Precios de transferencia, ¿Se necesita?. [en línea]. 26 de noviembre del 2012. . [fecha de Consulta 27 de enero del 2016] disponible en: <http://www.idconline.com.mx/fiscal/2012/11/26/estudio-de-precios-de-transferencia-se-necesita>

⁵⁰ Estudio de precios de transferencia. (29 de marzo del 2010). Recuperado el 20 de mayo del 2015 de <http://www.idconline.com.mx/fiscal/para-su-analisis/2010/estudio-de-precios-de-transferencia>

operaciones llevadas a cabo entre partes relacionadas fueron los de mercado y no se benefició a ninguna de las partes, como se menciona en la fracción XII del Artículo 76 de la LISR.

De igual manera en su fracción IX el artículo 76 de la LISR menciona los requisitos que deberá de contener dicho estudio, la cual en lo general es la identificación de las empresas, los activos utilizados, los riesgos asumidos, la información de las operaciones realizadas y el método utilizado.

“IX. Obtener y conservar la documentación comprobatoria... la cual deberá contener los siguientes datos:

- a) El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.
- b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.
- c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el artículo 179 de esta Ley.
- d) El método aplicado conforme al artículo 180 de esta Ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.
...”⁵¹

Ahora bien, de acuerdo fracción XII del multicitado artículo, para realizar el estudio de precios de transferencia habrá que observar los métodos del artículo 180.

“Artículo 76. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

⁵¹ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación, México, DF. Nueva ley 11 de diciembre del 2013. Reforma publicada el 30 de noviembre del 2016.

XII. Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 180 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo.”⁵²

Los métodos que se describen en el artículo 180 de la LISR son: el método de precio comparable no controlado, el método de precio de reventa, el método de costo adicionado, el método de partición de utilidades, el método residual de partición de utilidades y el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, los cuales se describen a continuación:

I. “Método de precio comparable no controlado: que consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.”⁵³

Este método consiste en comparar las operaciones llevadas a cabo entre partes relacionadas con operaciones similares que se hayan realizado con partes independientes para demostrar la igualdad de los precios utilizados en ambos casos, o la explicación razonable de la diferencia de estos.

II. Método de precio de reventa, que consiste en “restar la debida utilidad bruta del precio de reventa que se cobra a los clientes. Este método se utiliza por lo general en los casos en que los contribuyentes controlados realizan una función de distribución y no agregan un valor sustancial a la mercancía distribuida. Generalmente se aplica por empresas cuya principal actividad comercial es la distribución de mercancía”⁵⁴

Mediante este método busca comparar el margen de la utilidad bruta entre el total de la venta, para determinar que la utilidad bruta que se obtienen de la operación

⁵² Ídem

⁵³ Ídem

⁵⁴ Calva García José Francisco. Precios de transferencia: Reflexión práctica sobre su uso adecuado en México. *Puntos Finos* (7): 77. Julio 2013

entre partes relacionadas es razonable al obtenido en operaciones independientes.

III. “Método de costo adicionado, que consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.”⁵⁵

El método de costo adicionado es muy parecido al método de precio de reventa, solo que en este se busca comparar el margen de la utilidad bruta entre el costo de ventas, en este método se trata de buscar la congruencia entre los precios de venta utilizados entre partes independientes y parte relacionadas.

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

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

2. La utilidad de operación global se asignará a cada una de las partes relacionadas, considerando elementos tales como: activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas con respecto a las operaciones que se realizan entre esas partes relacionadas.”⁵⁶

Este método consiste en dividir la utilidad global de la operación entre las partes relacionadas que se involucraron en la operación, tomando como base los costos y gastos en que incurrieron las partes para poder llevarla a cabo dicha operación.

⁵⁵ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación, México, DF. Nueva ley 11 de diciembre del 2013. Reforma publicada el 30 de noviembre del 2016.

⁵⁶ Ídem

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

a) Se 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 de la siguiente manera:

1. Se determinará la utilidad mínima que corresponda en su caso, a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II, III, IV y VI 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.”⁵⁷

La diferencia entre este método y el método de partición de utilidades es que mediante este método se toman en cuenta los intangibles que tienen las partes relacionadas, es decir las marcas y patentes, dividiendo en primer lugar la utilidad basándose en estos intangibles y el restante de la utilidad global en base a los costos y gastos en que cada una incurrió.

Por otro lado José Francisco Calva comenta que este método no es el más adecuado ya que la información que se toma proviene de la misma empresa y es fácilmente manipulable.

“Por lo general se evita utilizar este método debido a que las autoridades del SAT consideran que se basa fundamentalmente en información interna, por lo que es muy subjetivo y fácilmente manipulable.”⁵⁸

⁵⁷ Ídem

⁵⁸ Calva García José Francisco. Precios de transferencia: Reflexión práctica sobre su uso adecuado en México. *Puntos Finos* (7): 77. Julio 2013

Por último, el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación busca medir la utilidad de operación que se obtiene de las transacciones entre las partes relacionadas y compararla con la utilidad que se obtiene de las transacciones similares llevadas a cabo con partes independientes, para lo cual se toman en cuenta algunos factores como los bienes, las ventas, los costos, los gastos y el flujo de efectivo.

VI. “Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, que consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.”⁵⁹

Adicional a los métodos mencionados con anterioridad existe un criterio normativo en el cual se hace mención de que podremos aplicar las guías de la OCDE para realizar el estudio de precios de transferencia sin importar que la operación se realicen en territorio nacional, a continuación se transcribe una síntesis del criterio:

“Personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas. Aplicación de las Guías de la OCDE.

El artículo 76, fracción XII de la Ley del ISR establece que las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables; para estos efectos, la fracción citada dispone que las personas morales deberán aplicar los métodos establecidos en el artículo 180 de la misma Ley, en el orden previsto en dicho artículo.

El artículo 179, último párrafo de la Ley del ISR señala que, para la interpretación de lo dispuesto en el Capítulo II del Título VI de dicha Ley, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la OCDE en 1995, o aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de la Ley citada

⁵⁹ Ídem

y los tratados celebrados por México; dichas Guías fueron actualizadas el 22 de julio de 2010 por el mencionado Consejo.

Del análisis al artículo 180 de la Ley del ISR, se desprende que se ubica dentro del Capítulo II del Título VI de la Ley en cita y, en consecuencia, para la interpretación de dicho artículo, las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en México, podrán aplicar las Guías a que se refiere el artículo 179, último párrafo de la misma Ley, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de la Ley de la materia.”⁶⁰

Es importante mencionar que siempre se deberá de aplicar el método de precio comparable no controlado, y solo si este no es aplicable se podrán utilizar los demás métodos, esto de acuerdo al antepenúltimo párrafo del artículo 180 de la LISR.

“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 179 de esta Ley.”⁶¹

II. 6 Cambios en los métodos de revisión e identificación de partes relacionadas del Servicio de Administración Tributaria.

Con la nueva reforma del 2014 la tendencia de la autoridad ha sido hacia la evolución de una fiscalización más digital, buscado en cada adecuación a las leyes el uso de la tecnología para obtener mayor información de los contribuyentes y de las operaciones que realizan. Uno de los cambios más notorios en esta nueva reforma fue la llamada contabilidad electrónica.

⁶⁰ Anexo 7 de la resolución Miscelánea Fiscal para 2017. Criterio 35/ISR/N. Compilación de criterios normativos, Diario Oficial de la Federación, México, DF. 27 de diciembre del 2016.

⁶¹ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación, México, DF. Nueva ley 11 de diciembre del 2013. Reforma publicada el 30 de noviembre del 2016.

II. 6. 1 Contabilidad en medios electrónicos.

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) define la contabilidad electrónica como: la obligación de llevar la contabilidad utilizando medios electrónicos y enviándola al SAT.

“...la obligación de llevar los registros y asientos contables a través de medios electrónicos e ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del SAT”.⁶²

Complementando a esta definición del SAT, Trejo López Miguel Ángel menciona más detalles de la contabilidad electrónica:

“La contabilidad electrónica es convertir a formatos XML los registros contables, los cuales resultan prácticos al exportar información de un sistema informático a otro, lo que permite al SAT análisis automatizados de información e implementar lo que ellos denominan modelos de riesgo que permitan identificar movimientos atípicos o montos fuera de los razonables como lo hacen instituciones financieras para prevenir fraudes con tarjetas a cuentahabientes.”⁶³

En este tenor es posible mencionar que la contabilidad electrónica es la evolución de la contabilidad implementando los aspectos tecnológicos para agilizar su aplicación y análisis de información, permitiendo llevar a cabo análisis más rápidos y detallados.

Ahora bien la obligación de presentar la contabilidad electrónica se comenzó a implementar de forma paulatina, comenzando con las persona morales que tuvieron ingresos superiores a 4 millos de pesos. Este plan de ir implementando la contabilidad de forma escalonada se presentó en la séptima modificación a la

⁶² *Contabilidad electrónica.* (s.f.). Recuperado el 12 de junio del 2015 de http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/buzon_tributario/Paginas/contabilidad_electronica.aspx

⁶³ Trejo López Miguel Ángel. Contabilidad electrónica y partes relacionadas. *Proindustria*. (6): 38 2015.

resolución misceláneas del 2014, en la cual se propuso que se incorporaran de la siguiente manera:

“... los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad empezarán a observar lo establecido en dichas reglas, conforme a lo siguiente:

I. A partir del 1 de enero de 2015, los siguientes:

a) Instituciones que componen el sistema financiero.

b) Contribuyentes cuyos ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar correspondientes al ejercicio 2013 sean iguales o superiores a 4 millones de pesos.

II. A partir del 1 de enero de 2016, los siguientes:

a) Contribuyentes cuyos ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar correspondientes al ejercicio 2013 sean inferiores a 4 millones de pesos.

b) Contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Título II, Capítulo VIII de la Ley del ISR.

c) Las personas morales a que se refiere el Título III de la Ley del ISR.

d) Contribuyentes que se inscriban al RFC durante el ejercicio 2014 ó 2015.”⁶⁴

Como lo mencionó Miguel Ángel Trejo López, la contabilidad electrónica se está aplicando en forma paulatina a los contribuyentes de acuerdo a su capacidad administrativa, en forma de resumen, el SAT público en su página la siguiente tabla en la cual se aprecia cómo se incorporaron los contribuyentes persona morales en este ejercicio:

⁶⁴ Tercero y cuarto de la séptima resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 y sus anexos 1, 1-A, 3, 6, 11, 14, 15, 17, 18, 23 y 24, Diario Oficial de la Federación, México, D.F., 18 de diciembre del 2014.

Fechas de Inicio del cumplimiento de la contabilidad electrónica.

Contribuyente obligado	Obligación	Periodo de cumplimiento del primer envío
<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Sector financiero <input type="checkbox"/> Personas morales y personas físicas con ingresos acumulables iguales o mayores a 4 millones de pesos del ejercicio 2013. 	<ul style="list-style-type: none"> • Catálogo de cuentas con código agrupador • Balanza de comprobación 	A más tardar el 30 de abril de 2015 la información de enero y febrero de 2015.
<ul style="list-style-type: none"> • Sector financiero y personas morales con ingresos acumulables iguales o mayores a 4 millones de pesos del ejercicio 2013. 	<ul style="list-style-type: none"> • Pólizas del periodo y sus auxiliares de cuenta y folios fiscales 	A partir del 3 de septiembre de 2015, a solicitud de la autoridad fiscal, de la información correspondiente a julio de 2015.
<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Contribuyentes cuyos ingresos acumulables sean inferiores a 4 millones de pesos correspondientes al ejercicio 2013. <input type="checkbox"/> Contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Título II, Capítulo VIII de la Ley del ISR. <input type="checkbox"/> Las personas morales a que se refiere el Título III de la Ley del ISR. <input type="checkbox"/> Contribuyentes que se inscriban al RFC durante el ejercicio 2014 ó 2015. <input type="checkbox"/> A partir del primer día del mes siguiente a aquel en que se inscribieron al RFC, aquellos contribuyentes que se inscriban a partir del 1 de enero de 2016. <input type="checkbox"/> Personas físicas para el caso de pólizas y sus auxiliares. 	<ul style="list-style-type: none"> • Catálogo de cuentas con código agrupador • Balanza de comprobación • Pólizas del periodo y sus auxiliares de cuenta y folios fiscales 	<p>A más tardar el 3 y 7 de marzo de 2016.</p> <p>Para las pólizas del periodo y sus auxiliares de cuenta y folios fiscales posterior a la fecha antes señalada a solicitud de la autoridad fiscal.</p>

Tabla 4 Cumplimiento de la contabilidad electrónica. SAT⁶⁵

⁶⁵ Contabilidad electrónica (s.f.) Recuperado el 12 de junio del 2015 de http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/buzon_tributario/Paginas/contabilidad_electronica.aspx

II. 6. 2 Característica de la contabilidad electrónica según la resolución miscelánea fiscal para 2015.

A partir del 2014 en las modificaciones realizadas al Código Fiscal de la Federación se anexo el término de contabilidad electrónica y con el todo un nuevo mecanismo y múltiples definiciones sobre esta llamada contabilidad electrónica.

Lo que llevó a realizar toda una nueva reestructura al artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, siendo el más notorio la fracción III por ser el fundamento de la contabilidad electrónica.

“Artículo 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

- III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.”⁶⁶

Así mismo la fracción III del artículo 28 del código otorga a la miscelánea fiscal las facultades para regular las características de la contabilidad electrónica, facilitando que los legisladores ajusten las reglas sin tener que pasar por el proceso legislativo, dentro de las cuales la regla 2.8.1.4 menciona lo siguiente:

“...los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad y a ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del SAT..., deberán llevarla en sistemas electrónicos con la capacidad de generar archivos en formato XML que contengan lo siguiente:

⁶⁶ Código Fiscal de la Federación, Diario Oficial de la Federación, México, D.F. 31 de diciembre de 1981. Reforma publicada el 18 de noviembre del 2015

I. Catálogo de cuentas utilizado en el periodo, conforme a la estructura señalada en el Anexo 24, apartado A; a este se le agregará un campo con el código agrupador de cuentas del SAT contenido en el apartado B, del mismo anexo.

Los contribuyentes deberán asociar en su catálogo de cuentas los valores de la subcuenta de primer nivel del código agrupador del SAT, asociando para estos efectos, el código que sea más apropiado de acuerdo con la naturaleza y preponderancia de la cuenta o subcuenta del catálogo del contribuyente.

...

La balanza de comprobación deberá reflejar los saldos de las cuentas que permitan identificar los impuestos por cobrar y por pagar, así como los impuestos trasladados efectivamente cobrados y los impuestos acreditables efectivamente pagados; las cuentas de ingresos deberán distinguir las distintas tasas, cuotas y las actividades por las que no se deba pagar el impuesto, conforme a lo establecido en el artículo 33, apartado B, fracción III del Reglamento del CFF.

En el caso de la balanza de cierre del ejercicio se deberá incluir la información de los ajustes que para efectos fiscales se registren.

III. Las pólizas y los auxiliares de cuenta de nivel mayor o subcuenta de primer nivel que incluyan el nivel de detalle con el que los contribuyentes realicen sus registros contables.

...

Para los efectos de esta regla se entenderá que la información contable será aquella que se produce de acuerdo con el marco contable que aplique ordinariamente el contribuyente en la preparación de su información financiera, o bien, el marco que esté obligado aplicar por alguna disposición legal o normativa, entre otras, las Normas de Información Financiera (NIF)...”⁶⁷

Dentro de los cambios que se han generado con la contabilidad electrónica descritos en los párrafos anteriores los que tienen un impacto en las partes relacionadas son el catálogo de cuentas y sus códigos agrupadores ya que estos servirán para identificar con mayor facilidad las operaciones entre partes relacionadas y el hecho de que se puntualiza que la contabilidad deberá de llevarse con forma a las NIF o reglas contables que apliquen a los diferentes tipos de contribuyentes.

⁶⁷ Regla 2.8.1.4, Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, Diario Oficial de la Federación, México, D.F., 30 de diciembre del 2014

II. 6. 3 Anexo 24. Los códigos agrupadores para las partes relacionadas.

Como se observa la autoridad está solicitando la información de la contabilidad electrónica de una manera muy detallada y esto no es excepción con operaciones realizadas con las partes relacionadas a continuación se muestran los códigos agrupadores de las cuentas que se deberán utilizar relativas a partes relacionadas.

Códigos Agrupadores Del anexo 24 para partes relacionadas.		
Nivel	Código agrupador	Nombre de la cuenta y/o subcuenta
1	105	Clientes
2	105.03	Clientes nacionales parte relacionada
1	106	Cuentas y documentos por cobrar a corto plazo
2	106.03	Cuentas y documentos por cobrar a corto plazo nacional parte relacionada
2	106.07	Intereses por cobrar a corto plazo nacional parte relacionada
2	106.1	Otras cuentas y documentos por cobrar a corto plazo parte relacionada
1	107	Deudores diversos
2	107.03	Partes relacionadas nacionales
1	108	Estimación de cuentas incobrables
2	108.03	Estimación de cuentas incobrables nacional parte relacionada
1	109	Pagos anticipados
2	109.03	Seguros y fianzas pagados por anticipado nacional parte relacionada
2	109.07	Rentas pagados por anticipado nacional parte relacionada
2	109.11	Intereses pagados por anticipado nacional parte relacionada
2	109.15	Factoraje financiero pagados por anticipado nacional parte relacionada
2	109.19	Arrendamiento financiero pagados por anticipado nacional parte relacionada
1	120	Anticipo a proveedores
2	120.03	Anticipo a proveedores nacional parte relacionada
1	186	Cuentas y documentos por cobrar a largo plazo
2	186.03	Cuentas y documentos por cobrar a largo plazo nacional parte relacionada
2	186.07	Intereses por cobrar a largo plazo nacional parte relacionada
2	186.1	Otras cuentas y documentos por cobrar a largo plazo parte relacionada
1	201	Proveedores
2	201.03	Proveedores nacionales parte relacionada
1	202	Cuentas por pagar a corto plazo
2	202.05	Documentos y cuentas por pagar a corto plazo nacional parte relacionada
2	202.09	Intereses por pagar a corto plazo nacional parte relacionada
1	203	Cobros anticipados a corto plazo
2	203.03	Rentas cobradas por anticipado a corto plazo nacional parte relacionada
2	203.07	Intereses cobrados por anticipado a corto plazo nacional parte relacionada
2	203.11	Factoraje financiero cobrados por anticipado a corto plazo nacional parte relacionada
2	203.15	Arrendamiento financiero cobrados por anticipado a corto plazo nacional parte relacionada
1	205	Acreedores diversos a corto plazo
2	205.04	Acreedores diversos a corto plazo nacional parte relacionada
1	206	Anticipo de cliente
2	206.03	Anticipo de cliente nacional parte relacionada

1	251	Acreeedores diversos a largo plazo
2	251.04	Acreeedores diversos a largo plazo nacional parte relacionada
1	252	Cuentas por pagar a largo plazo
2	252.05	Documentos y cuentas por pagar a largo plazo nacional parte relacionada
2	252.09	Hipotecas por pagar a largo plazo nacional parte relacionada
2	252.13	Intereses por pagar a largo plazo nacional parte relacionada
1	253	Cobros anticipados a largo plazo
2	253.03	Rentas cobradas por anticipado a largo plazo nacional parte relacionada
2	253.07	Intereses cobrados por anticipado a largo plazo nacional parte relacionada
2	253.11	Factoraje financiero cobrados por anticipado a largo plazo nacional parte relacionada
2	253.15	Arrendamiento financiero cobrados por anticipado a largo plazo nacional parte relacionada
1	401	Ingresos
2	401.1	Ventas y/o servicios gravados a la tasa general nacionales partes relacionadas
2	401.12	Ventas y/o servicios gravados al 0% nacionales partes relacionadas
2	401.14	Ventas y/o servicios exentos nacionales partes relacionadas
2	401.17	Ingresos por servicios administrativos nacionales partes relacionadas
2	401.2	Ingresos por servicios profesionales nacionales partes relacionadas
2	401.23	Ingresos por arrendamiento nacionales partes relacionadas
1	403	Otros ingresos
2	403.02	Otros ingresos nacionales parte relacionada
1	502	Compras
2	502.02	Compras nacionales parte relacionada
1	504	Otras cuentas de costos
2	504.02	Gastos indirectos de fabricación de partes relacionadas nacionales
2	504.05	Otras cuentas de costos incurridos con partes relacionadas nacionales
1	601	Gastos generales
2	601.33	Servicios administrativos partes relacionadas
2	601.35	Honorarios a personas físicas residentes nacionales partes relacionadas
2	601.39	Honorarios a personas morales residentes nacionales partes relacionadas
1	701	Gastos financieros
2	701.02	Pérdida cambiaria nacional parte relacionada
1	702	Productos financieros
2	702.02	Utilidad cambiaria nacional parte relacionada

Tabla 5 Códigos agrupadores del anexo 24 para partes relacionadas. ⁶⁸

⁶⁸ Anexo 24 de la resolución miscelánea fiscal para 2015, Diario Oficial de la Federación, México, D.F., 30 de diciembre del 2014.

Estos códigos agrupadores vienen dirigidos a fiscalizar las operaciones con partes relacionadas, como hace mención Miguel Ángel Trejo en su artículo contabilidad electrónica y partes relacionadas.

“Para operaciones con partes relacionadas el código agrupador de cuentas del SAT tiene índices de registro segmentados para operaciones con partes relacionadas de: clientes, deudores, proveedores, acreedores, entre otros.

Mediante esta nueva herramienta de fiscalización el SAT recibirá de forma mensual las operaciones con partes relacionadas por ende impera la necesidad de contar con políticas y procedimientos adecuados que permitan cumplir con las normativas en la materia”⁶⁹

En este mismo sentido la firma Kim Quezada expresa lo siguiente:

“Es evidente la intención de la autoridad de seguir de cerca las operaciones que se realicen con partes relacionadas, por lo que sugerimos poner mayor atención en los registros contables de estas partidas, determinar los ingresos y deducciones a valor justo de mercado, así como contar con el estudio de precios de transferencia que soporte estas operaciones.”⁷⁰

Debido a tantos cambios realizados se observa que la autoridad está buscando mejorar sus herramientas de análisis para tener mejores y más eficientes métodos de fiscalización, solicitando a detalle todas las operaciones que realizan los contribuyentes y haciendo uso de las nuevas tecnologías.

II. 7 Declaración anual.

La declaración anual es el documento en el cual se declaran los ingresos y gastos obtenidos por las operaciones realizadas en un ejercicio fiscal, así como parte de la contabilidad y algunos datos en específico que solicita la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, por lo general el ejercicio fiscal es de un año,

⁶⁹ Trejo López Miguel Ángel. Contabilidad electrónica y partes relacionadas. Proindustria. (6) : 38 2015.

⁷⁰ Precios de transferencia en la contabilidad electrónica (s.f) Recuperado el 07 de junio del 2015, de <http://www.kimquezada.com/blog/2014-79/>

pudiendo ser este periodo menor o mayor en los ejercicios de inicio o termino de operaciones del contribuyente.

II. 7. 1 Personas morales.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 9, marca como y cuando se debe de calcular dicho impuesto cuando se está hablando de las contribuyentes personas morales:

“Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

...

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.”⁷¹

Se desprende de este artículo que el impuesto se causara por ejercicio, para definir el lapso de tiempo que dura un ejercicio es necesario remitirse al Código Fiscal en su artículo decimo primero:

“Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario. Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1 de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate.”⁷²

Ahora bien para reafirmar la presentación de la declaración, se encuentra la obligación explicita en el artículo 76 de la ley de ISR, dentro de este mismo artículo se hace mención a la forma y medios por los que se debe de hacer la presentación de dicha declaración.

⁷¹ Artículo 9 de Ley del Impuesto Sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación, México, DF. Nueva ley 11 de diciembre del 2013. Reforma publicada el 30 de noviembre del 2016

⁷² Artículo 11 del Código fiscal de la federación, Diario Oficial de la Federación, México, D.F. 31 de diciembre de 1981. Reforma publicada el 30 de noviembre del 2016.

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

V. Presentar declaración en la que se determine el resultado fiscal del ejercicio o la utilidad gravable del mismo y el monto del impuesto correspondiente, ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio. En dicha declaración también se determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

VII. Presentar las declaraciones a que se refiere este artículo a través de medios electrónicos en la dirección de correo electrónico que al efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante disposiciones de carácter general.”⁷³

En estas fracciones se localiza la fecha de presentación de la declaración anual que es el 31 de marzo, así como la obligación de presentarla de forma electrónica. Esta última fracción del artículo 76 de la LISR, al mencionar las disposiciones de carácter general, da la pauta para observar la resolución miscelánea en busca de la forma y medios para presentar la declaración anual, lo cual se localiza en su numeral 2.8.5.1:

“Procedimiento para presentar declaraciones de pagos provisionales, definitivos y del ejercicio de impuestos y derechos mediante transferencia electrónica de fondos

Para los efectos de los artículos 20, séptimo párrafo y 31, primer párrafo del CFF y 41 de su Reglamento, así como 39, 42, 44, 45, 52 y 56 de la LISH, las personas físicas y morales presentarán los pagos provisionales, definitivos y del ejercicio del ISR, IVA, IEPS o IAEEH, entero de retenciones, así como la presentación de declaraciones de pago de los derechos por la utilidad compartida, de extracción de hidrocarburos o de exploración de hidrocarburos, por medio del Portal del SAT, de conformidad con el procedimiento siguiente:

- I.** Ingresarán al “Servicio de Declaraciones”. Para tal efecto, el contribuyente deberá proporcionar su clave en el RFC, Contraseña o e.firma generadas a través de los desarrollos electrónicos del SAT.

⁷³ Artículo 76 de Ley del Impuesto Sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación, México, DF. Nueva ley 11 de diciembre del 2013. Reforma publicada el 30 de noviembre del 2016

- II. Seleccionarán el periodo a declarar y el tipo de declaración, pudiendo optar por llenar los datos solicitados en el programa directamente en línea o hacerlo fuera de línea.
- III. El programa automáticamente mostrará las obligaciones registradas en el RFC del contribuyente correspondientes al periodo seleccionado, así como el listado completo de obligaciones fiscales. En los casos en que el contribuyente deba presentar declaraciones derivadas de obligaciones no registradas, el programa le mostrará un mensaje para que presente el aviso al RFC que corresponda en los términos de los capítulos 2.4. y 2.5., previamente al envío de su declaración.

Cuando el programa muestre obligaciones fiscales distintas a las manifestadas por el contribuyente ante el RFC, se deberá realizar la aclaración respectiva por Internet o acudir ante cualquier módulo de servicios tributarios de la ADSC para efectuarla debiendo, entre tanto, cumplir con las obligaciones fiscales a que se encuentre sujeto.

- IV. Para el llenado de la declaración se capturarán los datos habilitados por el programa citado. El sistema, a elección del contribuyente, podrá realizar en forma automática los cálculos aritméticos o, en su caso, se podrán capturar los datos de forma manual.

En el caso de declaraciones complementarias o de corrección fiscal que correspondan a pagos provisionales, definitivos y del ejercicio, presentados de conformidad con este capítulo, el programa desplegará los datos de la declaración anterior que se complementa o corrige.

- V. Concluida la captura, se enviará la declaración a través del Portal del SAT. El citado órgano desconcentrado enviará a los contribuyentes por la misma vía, el acuse de recibo electrónico de la información recibida, el cual contendrá, entre otros, el número de operación, fecha de presentación y el sello digital generado por dicho órgano.

Cuando exista cantidad a pagar, por cualquiera de las obligaciones fiscales manifestadas, el acuse de recibo electrónico, incluirá el importe total a pagar y la línea de captura a través de la cual se efectuará el pago, así como la fecha de vigencia de la línea de captura.

- VI. El importe total a pagar señalado en la fracción anterior, deberá cubrirse por transferencia electrónica de fondos mediante pago con línea de captura vía Internet, en la página de Internet de las instituciones de crédito autorizadas a que se refiere el Anexo 4, rubro D.

Las instituciones de crédito autorizadas enviarán a los contribuyentes, por la misma vía, el "Recibo Bancario de Pago de Contribuciones Federales" generado por éstas.

Se considera que los contribuyentes han cumplido con la obligación de presentar los pagos provisionales, definitivos y del ejercicio, en los términos de las disposiciones fiscales, cuando hayan presentado la información a que se refiere la fracción V de esta regla en el Portal del SAT por los impuestos declarados y hayan efectuado el pago de conformidad con la fracción VI anterior, en los casos en los que exista cantidad a pagar por cualquiera de los impuestos citados. Cuando no exista cantidad a pagar, se considera cumplida la obligación citada cuando haya cumplido con lo dispuesto en las fracciones I, II, III, IV y V primer párrafo de esta regla.

Los contribuyentes que deban presentar declaraciones complementarias, deberán hacerlo en los términos del presente capítulo, sin que puedan cambiar de opción”⁷⁴

Esta regla menciona de una manera muy general el método para realizar el llenado de la declaración del ejercicio y la información que se solicitará al momento del llenado.

Si se entra al programa se puede observar que se solicita información de las operaciones realizadas con las partes relacionadas nacionales sin existir la obligación en la Ley. La única mención sobre esta información se encuentra en la fracción X del artículo 76 de la LISR, pero solo para las operaciones con partes relacionadas del extranjero, dicha fracción menciona lo siguiente:

“Artículo 76. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

X. Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales.”⁷⁵

⁷⁴ Regla 2.8.5.1, Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, Diario Oficial de la Federación, México, D.F., 23 de diciembre del 2016.

⁷⁵ Artículo 76 de Ley del Impuesto Sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación, México, DF. Nueva ley 11 de diciembre del 2013. Última Reforma 30 de noviembre del 2016

A continuación se presentan algunas capturas del programa, Declaración del ejercicio Personas morales formato 18, donde se puede observar claramente en el estado de resultados y el estado de posición financiera que se solicita declarar los montos de las operaciones con partes relacionadas nacionales sin que previamente exista dicha obligación explícita en la ley.

DECLARACIÓN DEL EJERCICIO PERSONAS MORALES DEL RÉGIMEN GENERAL F18

ESTADO DE RESULTADOS

	PARTES RELACIONADAS	PARTES NO RELACIONADAS	TOTAL
VENTAS Y/O SERVICIOS NACIONALES	0	27,748,774	27,748,774
VENTAS Y/O SERVICIOS EXTRANJEROS	0	0	0
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y BONIFICACIONES SOBRE VENTAS NACIONALES	0	2,978,785	2,978,785
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y BONIFICACIONES SOBRE VENTAS AL EXTRANJERO	0	0	0
INGRESOS NETOS	0	24,769,989	24,769,989
INVENTARIO INICIAL	0	0	4,361,222
COMPRAS NETAS NACIONALES	0	9,789,832	9,789,832
COMPRAS NETAS DE IMPORTACIÓN	0	1,311,396	1,311,396
INVENTARIO FINAL	0	0	2,590,717
COSTO DE LAS MERCANCIAS	0	0	12,871,733
MANO DE OBRA	0	2,253,901	2,253,901
MAQUILAS	0	4,558,943	4,558,943
GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN	0	673,828	673,828

Ilustración 1. Estado de resultados de la declaración anual de personas morales 2015 .76

⁷⁶ Servicio de Administración Tributaria. Declaración anual para personas morales [en línea] Versión 2016. México. [25 de mayo del 2016]. <https://www.siat.sat.gob.mx/PTSC/>

ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA (BALANCE)

ACTIVO		PASIVO	
EFFECTIVO EN CAJA Y DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES DE CRÉDITO NACIONALES	429,738	CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR NACIONALES (PARTES RELACIONADAS)	
EFFECTIVO EN CAJA Y DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES DE CRÉDITO DEL EXTRANJERO		CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR NACIONALES (PARTES NO RELACIONADAS)	2,969,531
INVERSIONES EN VALORES CON INSTITUCIONES NACIONALES (EXCEPTO ACCIONES)		CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR NACIONALES (TOTAL)	2,969,531
INVERSIONES EN VALORES CON INSTITUCIONES EXTRANJERAS (EXCEPTO ACCIONES)		CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR DEL EXTRANJERO (PARTES RELACIONADAS)	
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR NACIONALES (PARTES RELACIONADAS)		CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR DEL EXTRANJERO (PARTES NO RELACIONADAS)	
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR NACIONALES (PARTES NO RELACIONADAS)	2,636,379	CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR DEL EXTRANJERO (TOTAL)	
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR NACIONALES (TOTAL)	2,636,379	CONTRIBUCIONES POR PAGAR	345,816
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR DEL EXTRANJERO (PARTES RELACIONADAS)		ANTICIPOS DE CLIENTES PARTES RELACIONADAS	
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR DEL EXTRANJERO (PARTES NO RELACIONADAS)		ANTICIPOS DE CLIENTES PARTES NO RELACIONADAS	8,396
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR DEL EXTRANJERO (TOTAL)		APORTACIONES PARA FUTUROS AUMENTOS DE CAPITAL	
CONTRIBUCIONES A FAVOR	22,931	OTROS PASIVOS	326,745
INVENTARIOS	2,590,717	SUMA PASIVO	3,650,488

Ilustración 2 Estado de posición financiera de la declaración anual de personas morales 2015 .77

II. 7. 2 Personas físicas.

Las personas físicas se encuentran divididas en diez regímenes fiscales de acuerdo al origen de los ingresos que obtiene el contribuyente. Un régimen fiscal es un conjunto de obligaciones y derechos que se adjudica una persona al momento en que realiza una actividad de la cual pretende obtener una ganancia.

Estos regímenes son:

- I. De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado
- II. De los ingresos por actividades empresariales y profesionales
- III. Régimen de incorporación fiscal
- IV. De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles
- V. De los ingresos por enajenación de bienes
- VI. De los ingresos por adquisición de bienes
- VII. De los ingresos por intereses
- VIII. De los ingresos por la obtención de premios
- IX. De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales
- X. De los demás ingresos que obtengan las personas físicas

Las personas físicas encuentran la obligación de presentar su declaración anual en el artículo 150 del capítulo XI del título IV de la LISR, adicionalmente se encuentra en este mismo artículo la fecha en que deberá de realizarse su presentación.

“Artículo 150. Las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquéllos por los que se haya pagado impuesto definitivo,

están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán en el mes de abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas.”⁷⁸

Esta obligación aplica de manera general, sin embargo en algunos regímenes existen situaciones u opciones por las cuales la persona física puede liberarse de la obligación de presentar la declaración del ejercicio o traspasarla a un tercero.

Hablando de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, no hay menciones expresas de las operaciones con parte relacionadas que se deban de declarar por parte de la persona física a Hacienda, sin embargo, si puede generarse el supuesto de operaciones con parte relacionadas como se menciona en la legislación aduanera al hablar de la relación de patrón y trabajador.

En el caso de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, en el artículo 110 de la LISR, se encuentra solo la obligación de la presentación de la declaración anual pero sin entrar a detalle en las operaciones realizadas con partes relacionadas nacionales. Sin embargo en la fracción X del citado artículo existe la obligación de presentar la información de igual forma que las personas morales de acuerdo a la obligación de la fracción X del artículo 76 de la multicitada Ley, la cual hace referencia a las operaciones realizadas con partes relacionadas extranjeras.

“Artículo 110. Los contribuyentes personas físicas sujetos al régimen establecido en esta Sección, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley y en las demás disposiciones fiscales, tendrán las siguientes:

VI. En la declaración anual que se presente determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa...

⁷⁸ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación, México, DF. Nueva ley 11 de diciembre del 2013. Reforma publicada el 30 de noviembre del 2016

X. Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información a que se refiere la fracción X del artículo 76 de esta Ley.⁷⁹

A continuación se presenta la imagen del estado de situación financiera y del apartado del resultado del ejercicio donde se aprecia que no se solicita declarar la información de las partes relacionadas por separado.

⁷⁹ Ídem

**DECLARACIÓN DEL EJERCICIO
PERSONAS FÍSICAS
ACTIVIDADES EMPRESARIALES (Incluye actividad profesional en su caso)**

ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA			
A. EFECTIVO EN CAJA Y DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES DE CRÉDITO	1,221,627	R. CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR	6,368,388
B. INVERSIONES EN VALORES (EXCEPTO ACCIONES)	0	S. CONTRIBUCIONES POR PAGAR	357,003
C. CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR	27,001,627	T. OTROS PASIVOS	4,843,532
D. CONTRIBUCIONES A FAVOR	0	U. SUMA PASIVO	11,568,923
E. INVENTARIOS	80,263,344	V. CAPITAL	2,282,598
F. OTROS ACTIVOS CIRCULANTES	1,941,614	W. UTILIDADES ACUMULADAS	96,399,118
G. INVERSIONES EN ACCIONES	0	X. UTILIDADES DEL EJERCICIO	9,896,169
H. TERRENOS	2,640,405	Y. PÉRDIDAS ACUMULADAS	0
I. CONSTRUCCIONES	5,715,112	Z. PÉRDIDAS DEL EJERCICIO	0
J. MAQUINARIA Y EQUIPO	80,290	AA. ACTUALIZACIÓN DEL CAPITAL	0
K. MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA	2,647,680	BB. OTRAS CUENTAS DE CAPITAL	0

Ilustración 3. Estado de Situación financiera de la declaración anual para personas fiscal 2015

.80

⁸⁰ Servicio de Administración Tributaria. DeclaraSAT [en línea] Versión 2016. México. [25 de mayo del 2016]. <https://www.siat.sat.gob.mx/PTSC/>

DECLARASAT 2014. APARTADO DEL RESULTADO DEL EJERCICIO.

Actividades Empresariales y Profesionales

Estado de posición financiera | **Resultados** | Amortización de pérdidas fiscales | Guardar

Inversiones

Ingresos

Egresos

Resultados

Reducción de ISR

Datos informativos

Retenciones de ISR e IVA

Carga masiva de retenciones

Utilidad fiscal	<input type="text" value="0"/>	Diferencia (Pérdida)	<input type="text"/>
Pérdida fiscal	<input type="text"/>	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, aplicadas en el ejercicio	<input type="text"/>
PTU pagada en el ejercicio	<input type="text"/>	Utilidad gravable acumulable	<input type="text" value="0"/>
Diferencia (Utilidad)	<input type="text" value="0"/>		

Ilustración 4 DeclaraSAT 2014. Formulario de actividades empresariales y profesionales

81

Por su parte las personas que tributan en el régimen de incorporación fiscal (RIF), presentaran pagos definitivos bimestrales los cuales reemplazan la obligación de presentar la declaración anual, en el artículo 111 se encuentran las reglas de cálculo y entero del impuesto, así como las fechas en que deberán de hacerse dichos pagos.

“Artículo 111. Los contribuyentes personas físicas...

Los contribuyentes a que se refiere este artículo, calcularán y enterarán el impuesto en forma bimestral, el cual tendrá el carácter de pago definitivo, a más tardar el día 17 de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del año siguiente, mediante declaración que presentarán a través de los sistemas que disponga el Servicio de Administración Tributaria en su página de Internet...”⁸²

Esta misma situación de presentar los pagos bimestrales definitivos se reafirma en las obligaciones de las personas físicas del régimen de incorporación fiscal, al hacer mención de la fecha en la que se deberá de presentar la declaración

“Artículo 112. Los contribuyentes sujetos al régimen previsto en esta Sección, tendrán las obligaciones siguientes:

VI. Presentar, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, declaraciones bimestrales en las que se determinará y pagará el impuesto conforme a lo dispuesto en esta Sección. Los pagos bimestrales a que se refiere esta fracción, tendrán el carácter de definitivos.”⁸³

Dentro de estos pagos bimestrales no se solicita información alguna de las operaciones realizadas con partes relacionadas ya que originalmente no se puede ingresar a este régimen si se cae en el supuesto de ser parte relacionada por disposición expresa de la Ley, salvo en los casos que se analizó con anterioridad

⁸² Ley del Impuesto Sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación, México, DF. Nueva ley 11 de diciembre del 2013. Reforma publicada el 30 de noviembre del 2016

⁸³ ídem

en el tema deducibilidad de las operaciones entre partes relacionadas para personas físicas.

Analizando los demás regímenes no hay reglas adicionales por lo cual se deben de considerar las reglas generales de la declaración anual del artículo 150 de la LISR

II. 8 Riesgos de operaciones con partes relacionadas.

Una vez estudiada la parte fiscal y financiera del tema de las partes relacionadas, es importante hablar de las consecuencias que puede acarrear el hecho de no darles el tratamiento adecuado a las operaciones con partes relacionadas.

II. 8. 1 Infracciones relacionadas con las operaciones entre partes relacionadas.

No existen multas que hagan referencia directa a los requisitos de las operaciones entre partes relacionadas, más sin embargo, indirectamente hay multas y sanciones que pueden ser impuestas por la autoridad al momento de ejercer sus facultades de comprobación.

En los casos en que la autoridad rechace la deducción de las operaciones entre parte relacionadas o que determine que el precio de la operación fue alterado y realizado en un precio preferente y no al de mercado, la autoridad, mediante sus facultades de comprobación, podrá multar al contribuyente por las contribuciones omitidas derivadas de dicha situación, esta multa podrá ser del 55% al 75% de las contribuciones omitidas de acuerdo al artículo 76 del CFF.

“Artículo 76. Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto

tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicará una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas...”⁸⁴

Además no se debe de olvidar que las autoridades podrán cobrar las actualizaciones y recargos de las mismas, como lo marca el artículo 21 del CFF.

“**Artículo 21.** Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno...”⁸⁵

Por otra parte, como ya se ha mencionado antes, al tenerse la obligación de conservar la documentación comprobatoria de acuerdo al artículo 76 fracción IX de la LISR, la autoridad podrá solicitarla en cualquier momento para ratificar que los precios fueron los de mercado.

II. 8. 2 La no deducibilidad de las operaciones entre partes relacionadas.

Como ya se mencionó no existen multas o sanciones específicas por no tener el estudio de precios de transferencia, ni tampoco existe el requisito textualmente en la Ley, sin embargo haciendo una interpretación de esta última, se debe de cumplir con esta obligación como si se tratara de un requisito para poder hacer deducibles dichas operaciones. El tener el estudio evita que el total de las deducciones se considere como no deducible, como lo menciona Eduardo Enríquez Gutiérrez.

⁸⁴ Código fiscal de la federación, Diario Oficial de la Federación, México, D.F. 31 de diciembre de 1981. Reforma publicada el 30 de noviembre del 2016

⁸⁵ Ídem

“No existe una sanción o multa explícita por no tener el estudio de precios de transferencia en la ley, pero haciendo una interpretación de los requisitos de deducibilidad y las obligaciones de conservar y realizar las operaciones a precio de mercado, se llega a concluir que si no se tiene el estudio de precios de transferencias la operación se considerará no deducible; en el caso de tener el estudio de precios de transferencia solo la parte de la operación que se realizó a precio de mercado será deducible, analizado de otra forma, la diferencia entre el precio utilizado y el precio de mercado se considerará no deducible”⁸⁶

II. 8. 3 Riesgo de presunción de simulación de actos.

Para comprender de mejor forma que es la simulación se comenzará definiendo el término en base a la tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación quien toma el concepto de Francisco Ferrara:

“**SIMULACION.** Francisco Ferrara en su obra "La Simulación de los Negocios Jurídicos", define la simulación como la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo. De esta definición resulta que lo más característico en el negocio simulado es la divergencia intencional entre "la voluntad interna" y la "voluntad declarada". Lo interno que es lo querido y deseado entre las partes, está en oposición a lo externo o declarado, que conscientemente no es lo querido por ellas.”⁸⁷

La simulación es el producir con engaños la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto del que realmente se ha llevado a cabo.

⁸⁶ Precio de transferencia y partes relacionadas, sus implicaciones contables y fiscales [video], dirigido por Madrujano Ángeles, conducido por Cárdenas Guerrero Francisco, invitado Enríquez Gutiérrez Eduardo. 2011 (AVI), (65 min), son. Col.

⁸⁷ Amparo directo 6897/59. Salvador Ortiz Meza. 31 de octubre de 1966. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Mariano Azuela.

Volumen LV, pág. 56. Amparo directo 5964/59. Ignacio Hernández de Cortes y coag. 10 de enero de 1962. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Mariano Azuela.

Tesis relacionada con jurisprudencia 276/85.

Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época. Volumen CXII, Cuarta Parte. Pág. 153. Tesis Aislada.

Aplicado en el terreno fiscal la simulación de actos es considerado como defraudación ya que a través del uso de engaños o aprovechamientos de errores el contribuyente busca evadir u obtener un beneficio fiscal, así lo comenta Regalado Rodríguez Víctor.

“... la simulación de actos es considerado defraudación fiscal cuando con el uso de engaños o aprovechándose de errores se omite parcial o totalmente el pago de alguna contribución, así como cuando se realicen dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.”⁸⁸

Adicionalmente Tulio Rosembuj citado por Gómez Cotero la define como la actividad ilegal mediante la cual el contribuyente disfraza o esconde los verdaderos hechos buscando un beneficio fiscal:

“...es una actividad ilegal mediante la cual, el contribuyente en vez de escoger entre alternativas válidas para desarrollar una actividad empresarial, pretende elegir una, cuando de hecho realiza otra, con el único fin de darle una apariencia errónea a tal operación y beneficiarse del tratamiento fiscal aplicable a la que “simula”, y que no es aplicable a lo que en realidad está efectuando.

Esto se presenta bajo alguno de los siguientes supuestos:

1. Situaciones en las que el contribuyente disfraza o esconde los verdaderos derechos y obligaciones que ha creado (acto simulado).
2. Situaciones en las que el contribuyente no tiene la intención de cumplir ni de hacer cumplir los derechos y obligaciones que ha creado (acto simulado).
3. Situaciones en las que la forma jurídica que reviste a una operación realizada por el contribuyente es diferente a la sustancia económica de dicha operación”⁸⁹

Por otra parte, se le otorga la facultad a la autoridad fiscal de determinar la simulación de actos para efectos fiscales, en materia de partes relacionadas, en el décimo noveno párrafo del artículo 177 de la LISR.

⁸⁸ Regalado Rodríguez Víctor (2007). La simulación de actos... contribuyentes actores y guionistas, Recuperado el 7 de junio del 2015, del sitio web Entorno Fiscal: <https://entornofiscal.wordpress.com/2007/12/01/la-simulacion-de-actoscontribuyentes-actores-y-guionistas/>

⁸⁹ Gómez Cotero José de Jesús. La simulación tributaria en el derecho Mexicano. *Puntos Finos*. (2):95. Febrero 2015

“Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal... siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 179 de esta Ley.

En los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.”⁹⁰

Es de suma importancia resaltar el segundo párrafo de este artículo ya que en él se encuentra el fundamento para que la autoridad tome en cuenta las operaciones que realmente fueron realizadas por los contribuyentes y no pretenda calificar todas como simulación, si es que fuera el caso.

Ahora bien, como se observa la simulación de actos aplica a las operaciones con partes relacionadas que se encuentran en el Título VI, que se refiera a los regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales, por lo cual aparentemente no aplicaría para las operaciones con partes relacionadas nacionales, sin embargo el SAT a través de su Boletín 2013 de la Compilación de Criterios Normativos público el siguiente texto como el criterio normativo número 99/2013/ISR:

“Simulación de actos jurídicos en operaciones entre partes relacionadas. Puede determinarse para ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país, de cualquier persona obligada al pago del impuesto.

El artículo 213, décimo noveno párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que para los efectos del Título VI de dicha ley y de la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la simulación de los actos jurídicos para efectos fiscales, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas.

⁹⁰ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación, México, DF. Nueva ley 11 de diciembre del 2013. Reforma publicada el 30 de noviembre del 2016

El artículo 1 de la Ley citada dispone que las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta, respecto de sus ingresos, cualquiera que sea la fuente de riqueza de donde procedan o procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.

En consecuencia, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales al ejercer sus facultades de comprobación, pueden determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país de cualquier persona obligada al pago del impuesto sobre la renta.”⁹¹

Este criterio se dio a conocer el 22 de abril del 2013 en la página oficial del SAT tras lo cual, la procuraduría de la defensa del contribuyente emitió una recomendación sobre la eliminación de este criterio:

“... la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sugiere al Servicio de Administración Tributaria que, atendiendo a lo dispuesto por el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y aplicando e interpretando las disposiciones fiscales como más favorezcan a los particulares, deje sin efectos el criterio normativo 00/2013/ISR “Simulación de actos jurídicos en operaciones entre partes relacionadas. Puede determinarse para ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país, de cualquier persona obligada al pago del impuesto”; a fin de que se cumpla con la interpretación pro persona de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos contenida en el mencionado precepto constitucional y observe la obligación que tienen todas las autoridades de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos fundamentales de las personas, en el ámbito de sus respectivas competencias, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.”⁹²

Esta recomendación no prosperó y en el anexo 7 de la miscelánea fiscal para los ejercicios 2015, 2016 y 2017 nuevamente apareció el criterio normativo pero ahora en el numeral 57/ISR/N.

⁹¹ Boletín 2013, Compilación de criterios normativos en materia de impuestos internos, México D.F. 10 de Diciembre del 2013.

⁹² Procuraduría de la defensa del contribuyente. Análisis sistemático 10/2013 con requerimiento de informe. Expediente 1-V-A/2011. De fecha 31 de octubre del 2013. Recuperado de <http://prodecon.gob.mx/Documentos/AnalisisSistemico10.pdf>

“Simulación de actos jurídicos en operaciones entre partes relacionadas. Puede determinarse para ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país, de cualquier persona obligada al pago del impuesto.

El artículo 177, décimo noveno párrafo de la Ley del ISR establece que para los efectos del Título VI de dicha ley y de la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la simulación de los actos jurídicos para efectos fiscales, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas.

El artículo 1 de la ley citada dispone que las personas físicas y las morales están obligadas al pago del ISR, respecto de sus ingresos, cualquiera que sea la fuente de riqueza de donde procedan o procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.

En consecuencia, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales al ejercer sus facultades de comprobación, pueden determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país de cualquier persona obligada al pago del ISR.”⁹³

Debido a esto se debe de tener en cuenta que se está en riesgo de caer en simulación fiscal por las operaciones realizadas con partes relacionadas si no se tienen los soportes adecuados de las operaciones. Jorge Velázquez comenta al respecto:

“Habrá que tener cuidado con las operaciones realizadas con entidades del mismo grupo ya que las mismas pueden ser consideradas por las autoridades fiscales como simulación de actos, fundamentalmente cuando se facturen conceptos atípicos, la empresa que emita la factura tenga pérdidas fiscales y no se cuente con el soporte operativo que justifique dichas operaciones.”⁹⁴

Se debe de tener especial cuidado en contar con la documentación que soporte que las operaciones fueron realizadas a precio de mercado para evitar que estas sean determinadas como operaciones simuladas.

⁹³ Anexo 7 de la resolución Miscelánea Fiscal para 2017. Compilación de criterios normativos, Diario Oficial de la Federación, México, DF. 27 de diciembre del 2016.

Anexo 7 de la resolución Miscelánea Fiscal para 2016. Compilación de criterios normativos, Diario Oficial de la Federación, México, DF. 12 de enero del 2016.

⁹⁴ Velázquez Avalos Jorge. Riesgo de las operaciones con partes relacionadas y su información contable. Boletín Técnico. (9): 37 septiembre 2014

II. 8. 3. 1 Consecuencias de la Simulación Fiscal.

No existen sanciones específicas para la simulación fiscal, sin embargo, se considera dentro de la defraudación fiscal ya que el código fiscal de la federación así lo estipula en su artículo 109, fracción IV.

“Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

...

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

...

VIII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.”⁹⁵

Dependiendo de cada situación se podría caer en alguna de las otras fracciones tales como a fracción I y la VIII que serían las que tienen mayor relación con la simulación de operaciones.

Para comprender un poco más al respecto se especificara el termino de defraudación fiscal de acuerdo al primer, segundo y tercer párrafo del artículo 108 Código Fiscal de la Federación.

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

⁹⁵ Código fiscal de la federación, Diario Oficial de la Federación, México, D.F. 31 de diciembre de 1981. Reforma publicada el 30 de noviembre del 2016

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

“...Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.”⁹⁶

En este último párrafo se mencionan las operaciones con recursos de procedencia ilícita, lo cual lleva a que se analice el artículo 400 Bis del Código Penal de la Federación:

“Artículo 400 Bis. Se impondrá de cinco a quince años de prisión y de mil a cinco mil días multa al que, por sí o por interpósita persona realice cualquiera de las siguientes conductas:

I. Adquiera, enajene, administre, custodie, posea, cambie, convierta, deposite, retire, dé o reciba por cualquier motivo, invierta, traspase, transporte o transfiera, dentro del territorio nacional, de éste hacia el extranjero o a la inversa, recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita, o

II. Oculte, encubra o pretenda ocultar o encubrir la naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento, propiedad o titularidad de recursos, derechos o bienes, cuando tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita.

Para efectos de este Capítulo, se entenderá que son producto de una actividad ilícita, los recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando existan indicios fundados o certeza de que provienen directa o indirectamente, o representan las ganancias derivadas de la comisión de algún delito y no pueda acreditarse su legítima procedencia.

En caso de conductas previstas en este Capítulo, en las que se utilicen servicios de instituciones que integran el sistema financiero, para proceder penalmente se requerirá la denuncia previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, encuentre elementos que permitan presumir la comisión de alguno de los delitos referidos en este Capítulo, deberá ejercer respecto de los mismos las facultades de comprobación que le confieren las leyes y denunciar los hechos que probablemente puedan constituir dichos ilícitos”⁹⁷

⁹⁶ Ídem

⁹⁷ Código Penal Federal, Diario Oficial de la federación, México, D.F. 14 de agosto de 1931. Última reforma 18 de julio del 2016.

En este artículo se tipifica el delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita, así como el castigo que conlleva realizar este tipo de operaciones. Además se observa que es obligaciones la SHCP dar seguimiento en caso de encontrarse con alguna operación con recursos de procedencia ilícita aplicando facultades de comprobación.

Hasta la reforma del 17 de julio del 2016 La autoridad dentro de sus facultades de comprobación podía solicitar información y allegarse de ella para formular la denuncia en los casos en que los contribuyentes pudieran estar cometiendo un delito fiscal, enculillando entre ellos la simulación de actos, esta facultad se expresaba en la fracción VIII del artículo 42 del CFF

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

VIII.- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.”⁹⁸

Sin embargo el la Reforma antes mencionada se derogó esta fracción ya que dentro de la exposición de motivo se menciona que la intención es evitar una mala interpretación de dicho párrafo creyendo que forzosamente se requiere una visita domiciliaria previa a la investigación de un delito fiscal, como se observa a continuación.

⁹⁸ Código fiscal de la federación, Diario Oficial de la Federación, México, D.F. 31 de diciembre de 1981. Reforma publicada el 12 de enero del 2016

“...El Poder Judicial de la Federación se ha pronunciado sobre la autonomía que existe entre las materias penal y administrativa para la verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales. Mientras que para las infracciones existen procedimientos denominados visitas, para los delitos existe un procedimiento distinto, el cual tiene por objeto verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales mediante: “actos de comprobación en materia de delitos”. Tanto los actos de comprobación tendientes a las infracciones como los actos de comprobación dirigidos a los delitos, no son vinculantes o requisitos previos, uno de otro, a pesar de que guardan cierta conexidad.

Existen interpretaciones erradas sobre la forzosa interdependencia o requisito previo para el inicio entre ambos actos de comprobación. Iniciada una visita de naturaleza administrativa forzosamente debe derivar en asunto penal, o bien, iniciado un “acto de comprobación en investigación de delito”, éste debe tener como requisito previo y de manera forzosa una visita domiciliaria. Ahora bien, el Ejecutivo Federal considera que ambos tipos de facultades para la comprobación de obligaciones fiscales, esto es, las encaminadas a las infracciones y las referentes a los delitos, deben mantener su independencia y autonomía, y por consiguiente deben de estar contenidas y referenciadas en los apartados que el Código Fiscal de la Federación (CFF) contempla para ambas categorías.”

Bajo este orden de ideas, se reubican las facultades de investigación de delitos fiscales o “actos de comprobación en materia de delitos”, comprendidas en la fracción VIII del Artículo 42 del CFF, al artículo 92 del mismo ordenamiento, y por lo tanto, se deroga el texto actual de la fracción VIII del artículo 42, en lo referente a las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales, tendrán el mismo valor probatorio que se concede a las actas de la policía judicial, lo anterior, en virtud de que el concepto de prueba tasada queda eliminada a la luz del sistema de justicia penal acusatorio, pues ahora será de manera libre y lógica y sometidos a la crítica racional.”⁹⁹

Sin embargo como se menciona en la misma exposición de motivos la esencia de la fracción VIII del Artículo 42 del CFF se plasmó en el quinto párrafo del artículo 92 del mismo código, quedando como sigue:

“La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el fin de formular ante el Ministerio Público el requisito de procedibilidad que corresponda, podrá allegarse de los datos necesarios para documentar hechos probablemente constitutivos de delitos fiscales.”¹⁰⁰

⁹⁹ EXPOSICION DE MOTIVOS. México, D.F., martes 25 de noviembre de 2014. INICIATIVA DE SENADORES (DIVERSOS GRUPOS PARLAMENTARIOS) Gaceta No. LXII/3PPO-59/51468. Recuperado en 08 de Agosto del 2016 de <https://www.scjn.gob.mx>

¹⁰⁰ Código fiscal de la federación, Diario Oficial de la Federación, México, D.F. 31 de diciembre de 1981. Reforma publicada el 30 de noviembre del 2016.

Así pues, en los casos en que la autoridad detecte que posiblemente se esté realizando una simulación de actos, podrá hacerse allegar de la información que crea pertinente para poder calificar el delito de defraudación fiscal o equiparables, de acuerdo al artículo 92 y al 108 de la LISR.

Como se mencionó anteriormente la autoridad podrá determinar la simulación de actos para efectos fiscales, sin embargo la misma autoridad podrá proceder por la vía penal en cualquier momento, sin necesidad de terminar el procedimiento administrativo en que se encuentre, para ello deberá de formular querrela ante la ministerio público federal, como lo estipula el artículo 92 fracción I.

“Artículo 92.- Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I. Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.

...”¹⁰¹

El delito de defraudación fiscal o simulación fiscal y el delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita se podrán perseguir a la par, el fundamento de tal situación lo encontramos en el tercer párrafo del artículo 108, que a la letra dice:

“El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente.”¹⁰²

“La comisión de delitos fiscales implica no solo que la autoridad hacendaria ejerza sus facultades de comprobación o el cobro coactivo (ámbito administrativo), además a la par puede iniciar un procedimiento penal en su contra, dichos procedimientos son independientes y corren a la par.”¹⁰³

¹⁰¹ Ídem

¹⁰² Ídem

¹⁰³ Procedimiento penal por el delito fiscal. (27 de agosto del 2015), Recuperado el 06 de diciembre del 2015 de <http://www.idconline.com.mx/fiscal/2015/08/27/procedimiento-penal-por-delito-fiscal>

La simulación al ser equiparada a la defraudación fiscal también será sancionada como tal, por lo que se debe de voltear a ver dichas sanciones para darse cuenta de la gravedad de realizar un acto de simulación fiscal:

“El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de **\$1,540,350.00**.

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de **\$1,540,350.00** pero no de **\$2,310,520.00**.

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de **\$2,310,520.00**.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.”¹⁰⁴

Se observa que las sanciones no son monetarias, sino corpóreas; esto adicionalmente a las diferencias que sean detectadas por las autoridades fiscales, las cuales también deberán ser cubiertas en su totalidad.

Por su parte, el artículo 108 de la LISR específica en qué momento se califica el delito de defraudación fiscal, con lo cual la pena aumentara en un 50%.

“El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

a) Usar documentos falsos.

b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.

¹⁰⁴ Código fiscal de la federación, Diario Oficial de la Federación, México, D.F. 31 de diciembre de 1981. Reforma publicada el 30 de noviembre del 2016.

c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.

d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

e) Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.

g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

h) Declarar pérdidas fiscales inexistentes.

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.”¹⁰⁵

A continuación se resumen y ejemplifican las sanciones cuando se aplican la atenuante y la agravante.

¹⁰⁵ Ídem

TABLA DE SANCIONES POR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Monto Defraudado		Delito Simple (Sanción)	Atenuante: Cuando se paga el monto en una sola exhibición (- 50%)	Agravantes: Delito calificado el delito (+ 50%)
De	A			
0.01	1,540,350.00	De 3 meses a 2 años	De 1.5 meses a 1 años	De 6 meses a 4 años
1,540,350.01	2,310,520.00	De 2 años a 5 años	De 1 años a 2.5 años	De 4 años a 10 años
2,310,520.01	En adelante	De 3 años a 9 años	De 1.5 años a 4.5 años	De 6 años a 18 años
Cuando no se pueda determinar la cuantía		De 3 meses a 6 años	De 1.5 meses a 3 años	De 6 meses a 12 años

Tabla 6 Tabla de sanciones por el delito de defraudación fiscal

El último párrafo del artículo 108 del CFF hace mención de que, para los efectos del artículo 108 y 109 de la LISR, es decir para efectos de determinar la cantidad de la defraudación fiscal, se tomaran todas las contribuciones defraudadas en el ejercicio para cuantificar la cantidad del delito, esto solo será aplicable a los pagos definitivos.

“Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.”¹⁰⁶

Por otro lado, si el contribuyente desea ponerse al corriente y evitar estar en esta situación, el último párrafo del multicitado artículo 108 de la LISR se menciona que si el contribuyente que ha realizado alguna operación simulada con la cual se haya beneficiado, podrá corregir su situación fiscal espontáneamente realizando el pago de las contribuciones omitidas con sus respectivas actualizaciones y recargos para evitar que la autoridad fiscal presente querrela al respecto.

“No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.”¹⁰⁷

Ahora bien, en el caso de que el contribuyente ya se encuentre en proceso penal, podrá realizar el pago de las contribuciones omitidas que fueron detectadas por la autoridad, para que a su vez, si así lo decide, la autoridad solicite que se sobresea el caso al Ministerio Público Federal, de acuerdo al cuarto párrafo del artículo 92 de la LISR:

¹⁰⁶ Ídem

¹⁰⁷ Ídem

“Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los imputados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien esos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal y el asesor jurídico formulen el alegato de clausura, y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.”¹⁰⁸

Una vez visto lo que es la simulación fiscal y sus consecuencias es de suma importancia analizar quien se considera responsable de dichos actos. El artículo 95 del CFF hace mención de lo siguiente:

“Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

- I. Concierten la realización del delito.
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.
- III. Cometan conjuntamente el delito.
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.
- VIII. Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico.
- IX. Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal.”¹⁰⁹

Se observa que tanto la persona que realiza el acto o quien proponga la realización del mismo se considerará responsable, con lo cual es asesor fiscal o financiero que proponga, establezca o lleve a cabo dichos actos tendrá que responder en el caso de que la autoridad fiscal lo detecte mediante sus facultades de comprobación.

¹⁰⁸ Ídem

¹⁰⁹ Ídem

También es importante mencionar el derecho de la autoridad a perseguir los delitos fiscales tienen una prescripción, la cual aparece en el artículo 100 del CFF.

“El derecho a formular la querrela, la declaratoria y la declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público precluye y, por lo tanto, se extingue la acción penal, en cinco años, que se computarán a partir de la comisión del delito. Este plazo será continuo y en ningún caso se interrumpirá.

La acción penal en los delitos fiscales prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que señala este Código para el delito de que se trate, pero en ningún caso será menor de cinco años...”¹¹⁰

Haciendo un análisis de la información se obtiene que el periodo en que prescribe la acción penal va desde los 5 años hasta los 12 en el caso de que se determine que el delito es calificado. No debemos olvidar que el plazo corre desde la fecha de la comisión del delito, sin importar si la autoridad tiene conocimiento de él o no.

A continuación se resumen los plazos en una tabla para su mejor apreciación.

¹¹⁰ Ídem

Tabla de prescripción de la acción penal. Delito simple

Monto Defraudado		Delito Simple (Sanción)	Media aritmética	Prescripción
De	A			
El derecho a formular la querrela, la declaratoria y la declaratoria de perjuicio de la SHCP (acción penal)		N/A	N/A	5 años
0.01	1,540,350.00	De 3 meses a 2 años	1 año y 1.5 meses	5 años
1,540,350.01	2,310,520.00	De 2 años a 5 años	3 años y 6 meses	5 años
2,310,520.01	En adelante	De 3 años a 9 años	6 años	6 años
Cuando no se pueda determinar la cuantía		De 3 meses a 6 años	3 años y 1.5 meses	5 años

Tabla 7 Tabla de prescripción de la acción penal. Delito simple.

Tabla de prescripción de la acción penal. Delito calificado.

Monto Defraudado		Agravantes: Delito calificado el delito (+ 50%)	Media aritmética	Prescripción
De	A			
0.01	1,540,350.00	De 6 meses a 4 años	2 año y 3 meses	5 años
1,540,350.01	2,310,520.00	De 4 años a 10 años	6 años y 6 meses	6 años y 6 meses
2,310,520.01	En adelante	De 6 años a 18 años	12 años	12 años
Cuando no se pueda determinar la cuantía		De 6 meses a 12 años	6 años y 3 meses	6 años y 3 meses

Tabla 8 Tabla de prescripción de la acción penal. Delito calificado.

CAPITULO III. ANALISIS DE LAS OPERACIONES ENTRE PARTE RELACIONADAS

Después de haber realizado la recopilación de la información de las distintas ramas y materias que hablan sobre las operaciones con partes relacionadas y las operaciones realizadas entre ellas, es conveniente analizarlas en busca de la metodología a seguir para este tipo de operaciones. Por lo que el siguiente capítulo estará enfocado a tal efecto.

III. 1 El concepto de partes relacionadas en las Normas de Información Financiera.

Es muy común encontrarse en el día a día de la profesión con empresas que son partes relacionadas y que no se detecte esta situación ya que el término de partes relacionadas es muy amplio y en ocasiones confuso, por ende es importante que se defina y analice dicho término.

Como ya se ha mencionado se considera que dos o más personas son partes relacionadas cuando una persona o grupo de personas participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de otra persona o cuando ejerce influencia significativa sobre esta aun cuando no participe en el capital, así como los familiares hasta el cuarto grado exista.

La parte medular de este concepto es el control y la influencia significativa ya que si existe cualquiera de los dos conceptos y realicen operaciones entre ellas, se configura el concepto de partes relacionadas.

Este criterio lo fortalece la NIF C-13 en su apéndice A al mencionar que, no por el simple hecho de que una empresa tenga acciones de otra o ambas tengan los mismos accionistas serán partes relacionadas, deberá de existir el control o influencia para ser categorizadas como tales ya que el supuesto de partes relacionadas puede darse simplemente con la existencia de control o influencia significativa y la realización de operaciones entre ambas entidades, sin necesidad de que una pertenezca parcial o completamente a otra.

Ahora bien, no se debe de olvidar que para efectos fiscales estos conceptos están definidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y por lo tanto debemos a pegarnos a ellos en los casos en que se esté analizando desde el punto de vista fiscal.

III. 1. 1 Diferencia entre los conceptos fiscales de partes relacionadas en personas físicas y morales.

Con la finalidad de diferenciar el concepto de partes relacionadas para personas físicas del concepto de partes relacionadas para personas morales se analizará a detalle el texto de ley buscando identificar, para efectos fiscales, el alcance de cada una de ellas, por lo cual transcribiremos a continuación los dos conceptos:

Definición de partes relacionadas para personas físicas (Artículo 90 último párrafo):

“Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe, directa o indirectamente, en la administración,

control o en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera.”¹¹¹

Definición de partes relacionadas para personas morales (Artículo 179 quinto párrafo):

“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.”

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.”¹¹²

La parte inicial de los conceptos es la misma no varía en absoluto, pero la parte final, la cual ha sido subrayada, es donde aparecen las diferencias, las cuales podemos resumir a continuación:

- Las personas físicas deben de tomar como partes relacionadas a las personas con que tenga vinculación en términos de la legislación aduanera, situación que no está prevista para las personas morales; y
- En el caso de las personas morales se agregan a las asociadas en participación y el establecimiento permanente como partes relacionadas.

Ahora bien comparando la parte inicial del texto de Ley con el concepto de las normas de información financiera, se encuentra que los puntos clave son los

¹¹¹Ley del Impuesto Sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación, México, DF. Nueva ley 11 de diciembre del 2013. Reforma publicada el 30 de noviembre del 2016.

¹¹² Ídem

mismos, es decir, que exista control de una empresa sobre la otra o que se tenga influencia sobre la administración.

III. 2 Operaciones entre partes relacionadas.

Existen varios nombres que se refieren a estas operaciones dependiendo de la personalidad jurídica de las partes relacionadas. Pero aun así la esencia es la misma y no son más que las operaciones o transacciones que realizan un par de entidades (personas físicas o morales) entre sí, es decir, la transferencia de recursos, prestación de servicios o el otorgamiento de uso o goce temporal de bienes, sin importar si existe o no una contraprestación.

Es aquí donde la autoridad comienza a prestar atención puesto que las operaciones que se realizan entre contribuyentes partes relacionadas pueden utilizarse para simular operaciones, debido a que los contribuyentes que participan en la operación son parte de un grupo empresarial dirigido o controlado por un centro de control que puede ser representado por una o varias personas.

Al ser los contribuyentes parte de ese grupo, no habrá problema en ponerse de acuerdo sobre el precio o la contraprestación a pagar, pues ni el dinero ni los bienes saldrán del grupo, simplemente pasaran de un contribuyente a otro.

Es por esto que el SAT busca regular el precio en que estas operaciones se llevan a cabo a través del estudio de precios de transferencia, pues no existe prohibición alguna que evite que se lleven a cabo operaciones entre empresas del mismo grupo.

Por otra parte no todas las operaciones entre partes relacionadas deben de estigmatizarse como simulación de operaciones ya que existen muchas empresa que por la naturaleza de sus operaciones o por llevar un mejor control de las mismas realiza operaciones entre ellas, operaciones completamente verídicas en las cuales se entregan los bienes y se realiza el pago correspondiente por ellos, apegados a un precio de mercado.

Estas operaciones permiten influir en los costos, gastos, inventarios, ingresos y demás cuentas del balance que tengas relación con las operaciones, por lo cual debemos de tener mucho cuidado en tener el estudio de precios de transferencia y una razón de negocios que fortalezca la veracidad de las operaciones para evitar caer en la simulación fiscal.

III. 3 Aspectos contables de las operaciones entre partes relacionadas.

El aspecto contable de las partes relacionadas es uno de los más simples pero a la vez confusos ya que no existe mucha información al respecto y esto puede llegar a causar confusión en el método de registro contable.

Las normas de información financiera (NIF's) hablan de que se debe de revelar de forma analítica la información de las operaciones entre partes relacionadas que realicemos aunque no son muy específicas en el procedimiento a seguir, lo cual causa confusión, pero si se toma en cuenta que para realizar los estados financieros consolidados y el catálogo de cuentas que la autoridad fiscal ofrece como modelo analítico de información contable, se puede llegar a la conclusión de que lo más adecuado es abrir una cuenta o subcuenta para registrar los movimientos de las operaciones con partes relacionadas separándolas de las operaciones realizadas con partes independientes.

El realizar los registros contables de forma segregada permite tener un mejor y más claro control de las operaciones con partes relacionadas, además de cumplir con la obligación de identificar las operaciones fiscalmente y simplificar la elaboración de estados financieros consolidados y declaraciones anuales.

III. 3. 1 Estados financieros para grupos empresariales.

Los estados financieros son herramientas que utilizan los grupos empresariales para conocer su situación económica y ver los rendimientos que están generando. Debemos de recordar que los grupos empresariales o grupos económicos no tienen una personalidad jurídica propia ni una contabilidad como tal, pues tienen su capital repartido en varias entidades jurídicas, que pueden ser tanto personas físicas como morales.

Por lo tanto los estados financieros que requieren los grupos empresariales son aquellos en los que pueden observarse la situación combinada de todas las empresas del grupo, es decir, estados financieros consolidados.

Para elaborar estos estados financieros es necesario que se sumen todas las cuentas de las diversas empresas y se eliminen las operaciones realizadas entre ellas, pues al no salir del grupo los recursos no deben considerarse como una operación realizada, ya que de lo contrario, el solo sumar las cuentas de los estados financieros, causaría que las mismas se incrementen con cantidades irreales y no mostrarían la situación financiera del grupo empresarial.

Cabe mencionar que los ajustes para la eliminación de las operaciones realizadas entre partes relacionadas no deben de incluirse en la contabilidad y solo deberán

de realizarse en los papeles de trabajo de los estados financieros consolidados, esto debido a que, como ya se ha mencionado, los grupos empresariales no tienen una personalidad jurídica propia ni una contabilidad.

Los estados financieros consolidados que se han comentado anteriormente no son obligatorios para todos los tipos de parte relacionadas, en mi opinión van más enfocaron a las partes relacionadas que forman grupos económicos, esto debido a que la información que nos muestran estos estados es la combinación de los esfuerzos, recursos, transacciones, operaciones y cambios ocurridos a varias empresas encamadas a un mismo objetivo.

III. 4 Deducibilidad de las operaciones entre partes relacionadas.

Las deducibilidad de las operaciones suele ser una de las partes más controversiales del tema, pues las reglas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta no son muy claras, lo cual suele ocasionar que se pasen por alto al momento de realizar este tipo de operaciones.

III. 4. 1 Personas morales.

Como hemos visto en la información que no brinda la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como las reglas de resolución miscelánea, hay confusión con los requisitos de deducibilidad de las operaciones con partes relacionadas, ya que no hay requisitos de forma expresa para este tipo de operaciones, el único requisito que existe es el de registrarlas de forma correcta en contabilidad, sin embargo este requisito es muy ambiguo y aplica de forma muy generalizada, pues básicamente nos pide la aplicación de la NIF C-13, regla que también es muy generalizada y ambigua.

Sin embargo existen tres principales obligaciones en el artículo 76 de la LISR que pudieran ser consideradas como requisitos para las personas morales las cuales son:

- Que las operaciones llevadas a cabo con partes relacionadas, que generen ingresos o sean gastos, se consideren realizadas a precio de mercado (artículo 76 fracción XII),
- Utilizar un método de los descritos en el artículo 180 para verificar que el precio utilizado en las operaciones fue de mercado (artículo 76 fracción XII), y
- Conservar la documentación comprobatoria que demuestre que las operaciones fueron realizadas a precio de mercado (artículo 76 fracción IX)

Las anteriores obligaciones las encontramos en la Ley del ISR pero hacen mención a operaciones realizadas en el extranjero y es a través de resolución miscelánea que se corrobora su aplicación a las operaciones nacionales.

Dichas obligaciones suelen ser vinculadas con el requisito de la fracción XVIII del artículo 27 el cual nos dice que debemos de obtener el comprobante a más tardar el último día que se tenga para presentar la declaración anual, así como reunir los requisitos de deducibilidad a más tardar el último día del ejercicio. De tal forma que si no tenemos el estudio de precios de transferencia no cumplimos con el requisito de tener la documentación y por ende la operación se consideraría no deducible.

Esta podría ser la interpretación más conservadora pues con el estudio de precios de transferencia y haciendo los ajustes fiscales necesarios, cumplimos con las tres obligaciones y podríamos deducir la operación sin ninguna preocupación.

Sin embargo no hay que olvidar que no es lo mismo una obligación que un requisito de deducibilidad y al no existir un requisito de deducibilidad no habría razón para no deducir la operación, lo que en un determinado caso podría hacer la autoridad sería corregir el cálculo del contribuyente utilizando precios de mercado si es que llegara a la conclusión de que los precios fueron alterado, esto en base a la fracción XIII del artículo 27, el cual nos dice que si el precio de adquisición es mayor al de mercado, la parte que supere dicho precio se considerará no deducible. Y eso sería lo único, pues no existe una sanción en específico por no cumplir con las obligaciones del artículo 76 relacionadas con el estudio de precios de transferencia.

El riesgo que se corre en una revisión es que la autoridad rechace las deducciones y se tenga que recurrir a una defensa a través de un recurso de revocación solicitando a la autoridad que nos fundamente cual fue el requisito que no se cumplió para que la operación sea catalogada como no deducible, lo que ocasionaría gastos y molestias para el contribuyente.

Otro riesgo son las multas que puedan derivarse de la revisión de la autoridad, las cuales mencionaremos más adelante.

Además hay que recordar que existe una excepción para conservar la documentación comprobatoria que demuestre que las operaciones fueron realizadas a precio de mercado en los casos siguientes (artículo 76 fracción IX, criterio 32/ISR/2014):

- Cuando en el ejercicio inmediato anterior las personas morales que realicen actividades empresariales no haya superado los 13'000,000.00 de ingresos;
- y

- Cuando la persona moral que realicen servicios profesionales no rebasen los 3'000,000.00 de ingresos en el ejercicio inmediato anterior.

Esta excepción no hace más que reafirmar que no es tan necesario tener el estudio de precios de transferencia para poder hacer deducibles las operaciones, por lo menos no con contribuyentes pequeños.

III. 4. 2 Personas físicas.

En el caso de las personas físicas la situación es muy similar, ya que tampoco existe un requisito para las deducciones de las operaciones con partes relacionadas nacionales. Ahora por el lado de las obligaciones las personas físicas en general deberán de realizar sus operaciones con partes relacionadas utilizando precios de mercado según el artículo 90 penúltimo párrafo de la LISR, este mismo párrafo trasmite la obligación de hacer el estudio de precios de transferencia a la autoridad en el momento en que menciona:

“...En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, mediante la aplicación de los métodos previstos en el artículo 180 de esta Ley..”¹¹³

Dejando al contribuyente sin la obligación de tener que practicar un estudio de precios de mercado y a su vez sin ningún requisito u obligación, salvo el calcular los impuestos con los precios y montos que se hubieran utilizado entre partes independientes.

¹¹³ Ídem

Aunque hay una excepción en el caso de las personas físicas que tributan en el régimen de actividades empresariales y profesionales ya que dentro de sus obligaciones si existe la de realizar el estudio de precios de transferencia utilizando los métodos del artículo 180, siempre y cuando los ingresos que hayan obtenido en el ejercicio inmediato anterior hayan rebasado 13'000,000.00 (artículo 110 fracción XII). De esta manera la persona física que tributa dentro del régimen de actividades empresariales y profesionales tiene las mismas obligaciones que una persona moral:

- Que las operaciones llevadas a cabo con partes relacionadas, que generen ingresos o sean gastos, se consideren realizadas a precio de mercado (artículo 90 penúltimo párrafo),
- Utilizar uno de los métodos descritos en el artículo 180 para verificar que el precio utilizado en las operaciones fue de mercado (artículo 110 fracción XII), y
- Conservar la documentación comprobatoria que demuestre que las operaciones fueron realizadas a precio de mercado (artículo 110 fracción XII)

III. 5 Estudio de precios de transferencia.

El estudio de precios de transferencia es el documento en el cual se analizan las operaciones llevadas a cabo entre partes relacionadas, así como otros aspectos de las empresas.

El objetivo de este estudio es analizar si los precios utilizados en las operaciones entre partes relacionadas son precios de mercado y cumplen con el principio de *Arm's Length (Plena competencia)*, de no serlo se obtendrá los ajustes fiscales necesarios, los cuales moverán la base fiscal y por ende se generarán diferencias con el impuesto declarado.

En el artículo 180 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta aparecen los métodos a utilizar para el estudio de precios de transferencia, los cuales son:

1. Método de precio comparable no controlado
2. Método de precio de reventa
3. Método de costo adicionado
4. Método de partición de utilidades
5. Método residual de partición de utilidades
6. Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación

Los primeros tres métodos son conocidos como los métodos tradicionales y los últimos tres como los métodos basados en utilidades

Por disposición expresa en Ley se deben de aplicar en el orden en que aparecen y en los casos en que no se pueden aplicar se debe de indicar en el estudio el por qué no se ha podido aplicar, es decir tendremos que ir descartando método a método de acuerdo a la transacción que se esté estudiando (artículo 180 antepenúltimo párrafo LISR).

En el caso del método de precios de reventa es normalmente utilizado cuando nuestra parte relacionadas con la que nos queremos comparar funge como proveedor, mientras que en el caso del método de costo adicionado es utilizado cuando nuestra parte relacionada figura como el cliente. Esto debido a las características de los procedimientos.

Este estudio debe de contener por lo menos:

- a) El nombre, denominación o razón social,
- b) El domicilio,
- c) La documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas,
- d) Información relativa a las funciones o actividades,
- e) Activos utilizados,
- f) Riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación,
- g) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación,
- h) El método aplicado, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.

Resumiendo, el estudio de precios de transferencia es el respaldo fundamental con el cual se dará veracidad de que las operaciones que se llevaron a cabo con las partes relacionadas nacionales fueron a valor de mercado y cumple con el principio de plena competencia (*Arm's Length*).

III. 6 Cambios en los métodos de revisión e identificación de partes relacionadas del SAT.

Con el nacimiento de la contabilidad electrónica en la última reforma del 2014, es más que evidente que Hacienda está buscando tener la última pieza que le faltaba para tener el panorama completo de las operaciones realizadas por los contribuyentes ya que desde años anteriores ha estado solicitando diversa información para hacerse de una base de datos impresionante.

Hoy en día el SAT posee la información de nuestros clientes y proveedores, las operaciones que realizamos, los movimientos bancarios, quienes son nuestros trabajadores y las cantidades que les pagamos, a quienes les retuvimos impuestos y quienes nos retuvieron, Lo único que le hacía falta era la contabilidad del contribuyente a la cual solo tenía acceso cuando ejerce sus facultades de comprobación, pero gracias a esta reforma nace la obligación de enviar la información contable mes a mes.

Y no solo es el envío de la información, sino que esta deberá de ir clasificada y ordenada de acuerdo a un catálogo de códigos agrupadores que se impone a través del anexo 24 de la resolución miscelánea, en la cual también se habla de que las balanzas y pólizas deberán de ser convertidas en él, ahora tan famoso, formato XML

Ahora se deberán hacer adecuaciones al catálogo de cuentas para empatarlo con el del SAT, de igual forma habrá que vincular cada póliza con el UUID del comprobante, anexar la forma y de método de pago, así como el número de cuenta bancario de nuestro cliente y por si fuera poco se impone un tiempo límite para registrar las operaciones realizadas en la contabilidad. Dicho plazo inicio siendo de 5 días pero se amplió por la poca funcionalidad del mismo, teniendo como limite el último día del mes siguiente.

Haciendo referencia de manera específica al tema de las partes relacionadas, el catálogo de cuentas impuesto por el SAT, se integra con un amplio número de cuentas para identificar las operaciones con partes relacionadas, que van desde las cuentas por cobrar, hasta los gastos e ingresos, sin olvidar las cuentas de pasivos, con lo cual es más que obvio que la autoridad busca empezar a fiscalizar las operaciones entre parte relacionadas para vigilar más de cerca y disminuir el número de fraudes o simulaciones que se pueden llevar a cabo a través de ellas.

Por lo cual se vuelve necesario realizar nuestro estudio de precios de transferencia para evitar este riesgo y tener un mayor control y orden entre los integrantes de los grupo empresariales, también se debe tomar en cuenta que las propias NIF's hacen mención de que los registro contables de las operaciones con partes relacionadas se deben de realizar de forma analítica y separada para facilitando su revelación y control.

Lo más recomendable es empatar el catálogo de cuentas y revelar las operaciones entre nuestras parte relacionadas respaldándolas con el estudio de precios de transferencia, cuidando que en ambas partes la información sea la misma para que no vaya a convertirse en un problema cuando la autoridad la cruce. De esta manera la empresa tendrá más elementos para desvirtuar el supuesto de simulación y fraude fiscal.

III. 7 Declaración anual.

Junto con la reforma de 2014, también vino un nuevo formato para la presentación de la declaración anual de las persona morales, el cual es una plataforma en la página oficial del Servicio de Administración Tributaria, en la cual hubo muchos cambios con el anterior programa llamado DEM, pero uno de los más notorios fue que en esta nueva versión todas las partidas de los estados financieros están separadas en los rubros de partes relacionadas y partes no relacionadas, con lo cual se reafirma que la autoridad está buscando vigilar más a detalle este tipo de operaciones.

Debido a que el nuevo programa para presentar la declaración del ejercicio solicita al contribuyente que declara las operaciones realizadas con sus partes

relacionadas nacionales separadas de las otra operaciones llevada a cabo con partes no relacionadas, ocasiona que los contribuyentes tengan incertidumbre al momento de realizar el llenado de la información ya que no están obligados a presentar la información de esta manera, además de no existir claridad en la miscelánea fiscal que nos indique como se debe llenar el programa de forma correcta.

Como se puede observar todos los cambios y reglamentaciones están vinculadas de tal manera que se lleva un camino el cual culmina con la presentación analítica de las operaciones realizadas con partes relacionadas en la declaración anual, pues como se observó en las NIF las operaciones se deben de controlan en forma segregada, en los estados financieros consolidados se requiere identificar estas operaciones para llevar a cabo la consolidación, en el estudio de precios de transferencia es necesario conocer todas las operaciones realizadas para compararlas con operaciones realizadas con terceros, en el catálogo de cuentas del SAT los códigos agrupadores separan estas operaciones y por ende la declaración anual se presenta de la misma manera.

Es importante mencionar que todo esto es aplicable tanto a personas físicas como a personas morales ya que los nuevos modelos de fiscalización se están realizando en el mismo sentido para ambos contribuyentes, con la única excepción del programa para la declaración anual 2014, puesto que en personas físicas no aparecen los rubros separados de las operaciones con partes relacionadas, tal vez en el futuro realicen dicha adecuación solicitando la información de las operaciones entre partes relacionadas.

III. 8 Riesgos de operaciones con partes relacionadas.

Se ha observado que hay muchas reglas, obligaciones, documentación y métodos que seguir cuando se habla de operaciones con partes relacionadas nacionales, y como es común el incumplimiento de estas puede ocasionar multas, sanciones o consecuencias financieras a los contribuyentes.

III. 8. 1 Multas y Sanciones.

Como se ha comentado con anterioridad existen tres obligaciones fiscales cuando hablamos de operaciones con partes relacionadas las cuales son:

- Que las operaciones llevadas a cabo con partes relacionadas, que generen ingresos o sean gastos, se consideren realizadas a precio de mercado (artículo 76 fracción XII),
- Utilizar un método de los descritos en el artículo 180 para verificar que el precio utilizado en las operaciones fue de mercado (artículo 76 fracción XII),
y
- Conservar la documentación comprobatoria que demuestre que las operaciones fueron realizadas a precio de mercado (artículo 76 fracción IX)

Estas tres obligaciones las deben de cumplir las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales y profesionales. En el caso de la demás persona física solo se debe de cumplir con primera obligación, es decir, realizar las operaciones a precio de mercado.

Pero debido a que no existen multas para el incumplimiento de estas obligaciones la autoridad fiscal no podría multarnos, aunque si podría multarnos de forma indirecta por su incumplimiento, es decir, que nos podría multar por no entregar la

documentación donde se demuestra que los precios utilizados son los de mercado (estudio de precios de transferencia).

Ahora bien, si se incumple con la obligación de calcular los impuestos utilizando los precios de mercado, es muy probable que la autoridad, al ejercer sus facultades de comprobación, haga un ajuste a la base gravable y por esta razón el contribuyente se haga acreedor a una multa por contribuciones omitidas que podrá ir desde el 55% hasta el 75% de las contribuciones omitidas.

III. 8. 2 Consecuencias Contables de no realizar estudio de precios de transferencia.

Como ya se ha observado alrededor de los capítulos anteriores, las normas de información financiera nos indican como se debe realizar la contabilidad y por ende el incumplimiento de estas generaran una desviación de la norma. En consecuencia, al no revelar la información de las operaciones entre partes relacionadas y no sustentarlás con el estudio de precios de transferencia, en una auditoria podría ocasionar que el dictamen se presente con salvedades, negativo o incluso una abstención de opinión, esto dependiendo del monto de las operaciones con partes relacionadas.

III. 8. 3 Riesgo de presunción de simulación de actos.

En mi opinión esta es la parte más delicada respecto a las operaciones realizadas con partes relacionadas, ya que puede desencadenar un gran problema para los contribuyentes que caiga en este supuesto

La simulación es realizar operaciones en papel, sin ser llevadas a cabo en la realidad o alterando la información de esta, con la finalidad de favorecer a una o ambas partes involucradas en ello. En el ámbito fiscal estas operaciones se llevan a cabo para generar costos, gastos, traspasar pérdidas de una empresa a otra o extraer utilidades.

La simulación de actos fiscales es una de las defraudaciones fiscales más perseguidas y sancionadas por la autoridad, ya que a través de la simulación de actos los contribuyentes generan deducciones o ingresos inexistentes con la finalidad de evadir, eludir o eliminar la carga tributaria, en estos casos la autoridad suele imponer multas y sanciones muy fuertes que van desde castigos económicos hasta privación de la libertad dependiendo de la gravedad.

La simulación es equiparable y castigada de igual manera que la defraudación fiscal por disposición expresa de la Ley, es importante mencionar que al ser considerada la simulación como defraudación fiscal, esta podrá ser perseguida por la vía penal y será la autoridad quien en uso de sus facultades de comprobación se allegará de la documentación necesaria para presentar la querrela ante el ministerio público federal, convirtiendo dichas situaciones en casos fiscales y penales.

La autoridad podrá llevar en las dos vías el caso, pues la defraudación pasa a ser perseguida por el ministerio público en la rama penal.

La sanción por simulación fiscal es la privación de la libertad, la cual podrá ir desde los tres meses hasta los nueve años, dependiendo de la cantidad defraudada, es importante mencionar que los montos son relativamente pequeños

para los grupos empresariales pues van desde un peso hasta \$ 2,310,520.00 pesos o más.

Además de que se determina que el delito fue calificado se aumentara en un 50% más el castigo, pudiendo llegar a tener que cumplir un castigo corporal de hasta 18 años de cárcel.

Respecto a las sanciones económicas estas podrán llegar a ser desde el 55% hasta el 75% del total de las contribuciones omitidas.

Por otro lado hay contribuyentes que caen en la simulación fiscal por desconocimiento de la Ley o por la forma de haberse realizado la operación, llevándolos a tener un riesgo latente en el caso de alguna revisión, pues no cuentan con los registros ni documentación apropiados que los ayude a demostrar lo contrario. Y lo peor aún, que pudieron verse beneficiados por la disminución o eliminación del pago de contribuciones teniendo una deuda pendiente con el SAT.

En esos casos la Ley permite que los contribuyentes realicen la corrección de sus pagos al enterarlos espontáneamente con sus recargos y actualizaciones correspondientes, de esta forma evitara que la autoridad presente la querrela en el caso de que esta ejerza sus facultades de comprobación.

Por otra parte, es de suma importancia que se analicen quienes pueden ser considerados responsable de la realización de la simulación de operaciones. La Ley es muy clara al respecto y nos da el siguiente listado:

- I.** Convengan la realización del delito.
- II.** Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.
- III.** Cometan conjuntamente el delito.
- IV.** Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V.** Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI.** Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- VII.** Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.
- VIII.** Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico.
- IX.** Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal.

Entre los responsables de la simulación de operaciones encontramos que los asesores fiscales y contadores independientes pueden ser considerados como responsables por una dolosa o mala asesoría al contribuyente pudiendo tener una gran consecuencia para ellos y no solo para el cliente.

También es importante mencionar que el derecho de presentar querrela de la autoridad fiscal prescribe en 5 años contando a partir de la comisión del delito fiscal, aunque este tiempo puede aumentar hasta los 12 años dependiendo del monto y si el delito es calificado o no.

Desde que se reformó este artículo en el año 2012 no hay más información al respecto sobre la prescripción del derecho a presentar querrela por parte de la

autoridad, salvo el texto de ley quedando fuera las tesis que había del anterior artículo 100 del CFF.

La simulación fiscal nos afecta a todas las personas de manera indirecta y no solo al fisco ya que al evadir el pago de impuestos la recaudación de las contribuciones se ve disminuida y a su vez el ingreso para el gasto público lo que conlleva a no se pueden satisfacer las necesidades de seguridad, educación, vialidad, desarrollo del país, entre otras, afectándonos a todos los ciudadanos.

Es por ello que en los grupos empresariales sanos debe de cuidar no caer en este supuesto por falta de documentación o por la desinformación, ya que de lo contrario se puede ocasionar un enorme problema al grupo empresarial y a los socios del mismo.

El llevar el registro contable correctamente, el declarar las operaciones con partes relacionadas y el realizar los estudios de precios de transferencia minimizan el riesgo de caer en la simulación fiscal.

Conclusión.

Como se ha analizado a través de las páginas de este documento las partes relacionadas juegan un papel muy importante en las operaciones del día a día de muchos de los contribuyentes, desde los pequeños y medianos contribuyentes hasta las empresas multinacionales.

Por lo que es casi imposible mantenerse al margen de este tema, el saber identificar a los contribuyentes partes relacionadas, así como las operaciones que realizan entre ellas, brindara la base para realizar los registros contables de los cuales nacerán las declaraciones fiscales y los estados financieros, toda esta información generada permitirá tomar las decisiones de manera acertada y oportuna.

Además de minimizar el riesgo de caer en el supuesto de simulación fiscal al tener todo debidamente registrado y documentado con el estudio de precios de transferencia. Todo este proyecto se verá cumplido año con año al presentar la declaración anual pues su llenado se simplificará, por lo menos a lo que se refiere a las operaciones llevadas a cabo con las partes relacionadas. Cumpliendo de una mejor manera con las obligaciones fiscales.

Con lo cual se prueba la hipótesis diseñada de la siguiente manera:

Al conocer el correcto tratamiento contable y fiscal que se debe aplicar a las operaciones que se llevan a cabo entre partes relacionadas los contribuyentes formarán conciencia sobre la importancia de éstas, por lo que se disminuirá el riesgo de caer en una simulación fiscal y ayudará a llevar un mejor control administrativo de los grupos empresariales.

Como punto final me permito darle respuesta a las preguntas de investigación plantadas:

1. ¿Qué tan complejo es controlar fiscalmente a las empresas que son partes relacionadas?

El tema de partes relacionadas es un tema muy complejo pues no existen muchas reglas o regulaciones que permitan entender el tema en su totalidad en un primer acercamiento, por lo cual es necesario la investigación y el criterio del contador para poder diseñar un mecanismo de control que facilite dar el tratamiento adecuado a las operaciones. Inicialmente es complejo el control de las empresas que llevan a cabo operaciones con partes relacionadas, pero una vez pasando el periodo de ajuste de la empresa, simplemente se requerirá de una vigilancia continua para dar solución a las variaciones que se generen.

2. Desde el punto de vista contablemente y fiscal, ¿Cómo se deben de tratar a las empresas catalogadas como partes relacionadas?

Se debe de dar un tratamiento integral, es decir desde el origen de la operación, los registros contables y en la materia fiscal. Es muy importante que se estudie el tema en ambas ramas, pues de lo contrario no se podrá dar el tratamiento óptimo a estas operaciones debido a que, como se mencionó anteriormente, hay poca información de esta área y solamente con la combinación del estudio de ambas ramas se podrá generar un tratamiento adecuado.

Estas operaciones se deben de identificar plenamente tanto en contabilidad como en las declaraciones fiscales a través de la separación de las demás operaciones y soportarse con el estudio de precios de transferencia para evitar caer en un caso de simulación fiscal.

3. Si se brinda información y se sensibiliza a los contribuyentes sobre este tema, ¿Disminuiría la simulación y evasión fiscal accidental?

Si, pues cuando se trata de las operaciones realizadas entre parte relacionadas, al ser nosotros mismos los clientes y proveedores se cae en el vicio de mover los productos y dinero de una empresa a otra de forma indiscriminada, sin pensar en las consecuencias que esto conlleva. Por tal motivo al conocerse más a fondo sobre los beneficios de un sano control de estas operaciones y de la documentación comprobatoria que se requiere, los contribuyentes podrán seguir realizando sus operaciones pero con un mayor cuidado en los detalles para evitar caer en la simulación fiscal.

Bibliografía

Álvarez Rocha Rosario y Morales Castro José Antonio. Contabilidad de Sociedades. Primera edición. México D.F. Grupo Editorial Patria. 2014.

Boletín 2013, Compilación de criterios normativos en materia de impuestos internos, México D.F. 10 de Diciembre del 2013.

Boletín Técnico N° 16 del Colegio de Contadores. Transacciones entre partes relacionadas. (s.f.), Recuperado el 05 de mayo del 2015 de www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_chl_bol16.doc

Calva García José Francisco. Precios de transferencia: Reflexión práctica sobre su uso adecuado en México. *Dofiscal* (7): 77. Julio 2013.

Contabilidad electrónica (s.f.) Recuperado el 12 de junio del 2015 de http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/buzon_tributario/Paginas/contabilidad_eletronica.aspx

Estudio de Precios de transferencia, ¿Se necesita?. [en línea]. 26 de noviembre del 2012. . [fecha de Consulta 27 de enero del 2016] disponible en: <http://www.idconline.com.mx/fiscal/2012/11/26/estudio-de-precios-de-transferencia-se-necesita>

Gómez Coteró José de Jesús. La simulación tributaria en el derecho Mexicano. *Puntos Finos*. (2):95. Febrero 2015

Herrera Ruiz César Alfredo. Derechos y obligaciones entre partes relacionadas Nacionales. [En línea]. 02 septiembre 2013 [Fecha de Consulta 16 de mayo del

2015] disponible en: <http://www.ccpq.org.mx/blog/comision-de-precios-de-transferencia/272-derechos-y-obligaciones-entre-partes-relacionadas-nacionales>

Hernández, Sampieri, Roberto, Metodología de la Investigación, Ed. Mc Graw Hill. Tercera Edición, México, 2003.

Líneas y grados de parentesco. (s.f.). Recuperado el 28 de abril del 2015. De <http://www.genealogia.com.mx/parentesco.htm>

Lizola Rentería Luis Humberto. Los precios de transferencia en el marco de la administración del riesgo empresarial (Erm) [en línea]. Guadalajara. 22 de enero del 2015. [Fecha de Consulta 11 de mayo del 2015] disponible en: <http://www.ccpq.org.mx/blog/comision-de-precios-de-transferencia/1801-los-precios-de-transferencia-en-el-marco-de-la-administracion-del-riesgo-empresarial-erm>

Moya Gutiérrez Soledad. Consolidación de los estados financieros. México, DF. Editorial UOC. 2012.

Moreno Fernández Joaquín Andrés. Contabilidad de sociedades. Cuarta edición. México. D.F. Grupo Editorial patria. 2014.

Precios de transferencia en la contabilidad electrónica. (s.f) Recuperado el 07 de junio del 2015, de <http://www.kimquezada.com/blog/2014-79/>

Precio de transferencia y partes relacionadas, sus implicaciones contables y fiscales [video], dirigido por Madrujano Ángeles, conducido por Cárdenas Guerrero Francisco, invitado Enríquez Gutiérrez Eduardo. 2011 (AVI), (65 min), son. Col.

Procedimiento penal por el delito fiscal. (27 de agosto del 2015), Recuperado el 06 de diciembre del 2015 de <http://www.idconline.com.mx/fiscal/2015/08/27/procedimiento-penal-por-delito-fiscal>

Procuraduría de la defensa del contribuyente. Análisis sistemático 10/2013 con requerimiento de informe. Expediente 1-V-A/2011. De fecha 31 de octubre del 2013. Recuperado de <http://prodecon.gob.mx/Documentos/AnalisisSistemico10.pdf>

Regalado Rodríguez Víctor (2007). La simulación de actos... contribuyentes actores y guionistas, Recuperado el 7 de junio del 2015, del sitio web Entorno Fiscal: <https://entornofiscal.wordpress.com/2007/12/01/la-simulacion-de-actoscontribuyentes-actores-y-guionistas/>

Romero López Javier. Contabilidad Avanzada II. México, DF. Editorial McGrawHill. 2009.

Servicio de Administración Tributaria. Declaración anual para personas morales [en línea] Versión 2014. México. [25 de mayo del 2015]. <https://www.siat.sat.gob.mx/PTSC/>

Servicio de Administración Tributaria. DeclaraSAT [en línea] Versión 2014. México. [25 de mayo del 2015]. <https://www.siat.sat.gob.mx/PTSC/>

Trejo López Miguel Ángel. Contabilidad electrónica y partes relacionadas. Proindustria. (6): 38 2015.

Velázquez Avalos Jorge. Riesgo de las operaciones con partes relacionadas y su información contable. Boletín Técnico. (9): 37 septiembre 2014

Bibliografía legal

Anexo 3 de la resolución Miscelánea Fiscal para 2016. Compilación de criterios normativos, Diario Oficial de la Federación, México, DF. 12 de enero del 2016.

Anexo 7 de la resolución Miscelánea Fiscal para 2015. Compilación de criterios normativos. Diario Oficial de la Federación. México, DF. 30 de diciembre del 2014.

Anexo 7 de la resolución Miscelánea Fiscal para 2016. Compilación de criterios normativos, Diario Oficial de la Federación, México, DF. 12 de enero del 2016.

Anexo 24 de la resolución miscelánea fiscal para 2015, Diario Oficial de la Federación, México, D.F., 30 de diciembre del 2014.

Amparo directo 6897/59. Salvador Ortiz Meza. 31 de octubre de 1966.

Unanimidad de 4 votos. Ponente: Mariano Azuela. Volumen LV, pág. 56. Amparo directo 5964/59. Ignacio Hernández de Cortes y coag. 10 de enero de 1962. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Mariano Azuela. Tesis relacionada con jurisprudencia 276/85. Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Sexta Epoca. Volumen CXII, Cuarta Parte. Pág. 153. Tesis Aislada.

Código Civil Federal. Diario Oficial de la Federación. México, DF. Última reforma 24 de diciembre del 2013.

Código fiscal de la federación, Diario Oficial de la Federación, México, D.F. 31 de diciembre del 1981. Reforma 12 de enero del 2016.

Código fiscal de la federación, Diario Oficial de la Federación, México, D.F. 31 de diciembre de 1981. Última reforma 30 de noviembre del 2016.

Código Penal Federal, Diario Oficial de la federación, México, D.F. 14 de agosto de 1931. Última reforma 12 de marzo del 2015.

Consejo Mexicano de Normas de Información financiera. Normas de Información financiera. 10° edición. Ciudad de México, D.F., IMCP. 2014

Consejo Mexicano de Normas de Información financiera, Normas de Información financiera, 7° edición, Ciudad de México, D.F., IMCP, 2010

Exposición de motivos. México, D.F., martes 25 de noviembre de 2014. Iniciativa de senadores (diversos grupos parlamentarios) gaceta no. LXII/3PPO-59/51468. Recuperado en 08 de agosto del 2016 de <https://www.scjn.gob.mx>

Instituto mexicano de contadores públicos. Ley del ISR 2015 texto y comentarios. 11a edición. Mexico. Editorial IMCP. Mayo 2015.

Normas internacionales de contabilidad, boletín 24.

Ley Aduanera. Diario Oficial de la Federación. México, DF. Última reforma 09 de diciembre del 2013.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Diario Oficial de la Federación. México, DF. Nueva ley 11 de diciembre del 2013. Reforma publicada el 18 de noviembre del 2015.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Diario Oficial de la Federación. México, DF. Nueva ley 11 de diciembre del 2013. Reforma publicada el 30 de noviembre del 2016.

Reglamento de la Ley aduanera. Diario Oficial de la Federación. México, DF. Última reforma 28 de noviembre del 2013.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2015. Diario Oficial de la Federación. México, D.F. 30 de diciembre del 2014.

Séptima resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 y sus anexos 1, 1-A, 3, 6, 11, 14, 15, 17, 18, 23 y 24. Diario Oficial de la Federación. México, D.F. 18 de diciembre del 2014.