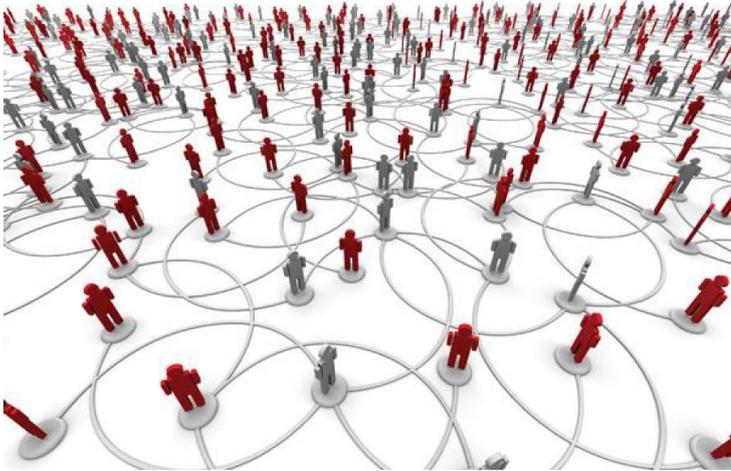


CÓMO IDENTIFICAR LAS PARTES RELACIONADAS PARA EFECTOS FISCALES



En los últimos años es común encontrar referencias a las partes relacionadas para efectos fiscales, ya que las autoridades fiscales empezaron a fiscalizar de manera importante las operaciones entre personas que tienen intereses comunes por pertenecer a los mismos dueños, entre otros supuestos que en las disposiciones fiscales se establecen para determinar la existencia de las citadas partes relacionadas.

No obstante que los supuestos contemplados en las disposiciones fiscales por los cuales se considera como partes relacionadas a 2 o más personas, son varios y no solo el ya mencionado, pues la cuestión es que muchos contribuyentes identifican a las partes relacionadas principalmente por dicho supuesto, esto es, las operaciones llevadas a cabo entre personas con accionistas o dueños comunes.

Por lo que a continuación se comentan las diversas disposiciones fiscales en donde se regula lo que debe entenderse por partes relacionadas para efectos fiscales, recordando que la principal repercusión para las personas que sean consideradas como partes relacionadas, es la obligación a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas considerando para las operaciones entre ellas, los precios y monto de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

PARTES RELACIONADAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

El artículo 179 de la Ley del ISR se encuentra incluido dentro del Capítulo II del Título VI de dicha Ley, que es donde se regula a las empresas multinacionales, y en específico a las operaciones que realizan las personas morales residentes en México, que tributan en el Título II de la Ley del ISR, con partes relacionadas residentes en el extranjero.

Por lo que dicho precepto señala que se considera que 2 o más personas son partes relacionadas en los siguientes supuestos:

- a) Cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o
- b) Cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas.

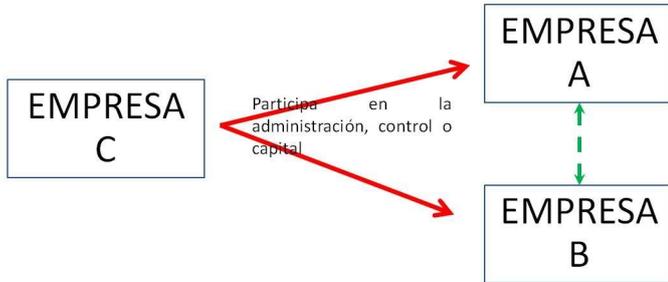
Por lo que de acuerdo a dicha disposición, el que una persona se considere parte relacionada de otra para fines fiscales, está en función a que una persona participe en la administración, control o capital de otra, sea de manera directa o indirecta, es decir, tal participación podría incluso darse a través de una tercera persona.

Tal situación de participación directa o indirecta es posible apreciarla en los siguientes diagramas:

Participación directa:



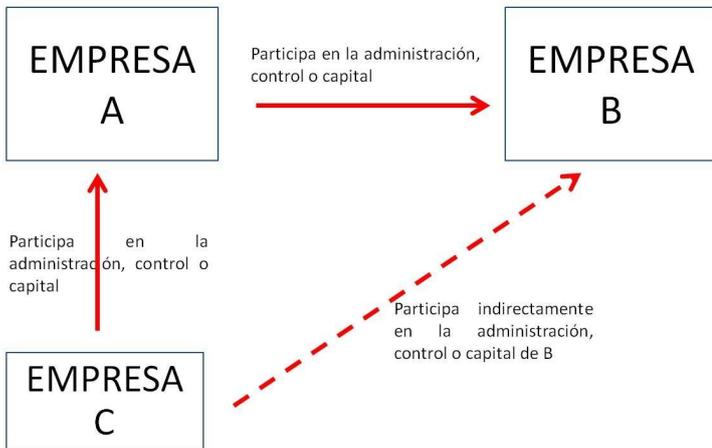
CASO 2:



Como es posible apreciar de tal diagrama, la participación directa se da cuando entre las partes no hay otra persona o intermediario alguno, sino que una de las personas participa en la administración, control o capital de la otra persona en línea recta, de manera tal que no existe nada entre ellas para que así suceda.

En el caso 2 de este diagrama, es posible observar que la Empresa C es la que participa directamente en la administración, control o capital de las Empresas A y B, por lo que entonces éstas 2 últimas empresas también son relacionadas entre sí por ese hecho.

Participación indirecta:



Mientras que como es posible observar en el anterior diagrama, la participación indirecta se da cuando una persona interviene en otra persona, pero a través de un tercero o intermediario que está sujeto a su intervención. En el anterior caso, la Empresa C es la que participa directamente en la Empresa A, la cual a su vez participa directamente en la Empresa B, por lo que entonces la Empresa C participa de manera indirecta en la Empresa B, ya que lo hace a través de la Empresa A, la cual sería el intermediario para que ello ocurra así.

Como se ha señalado, es necesario que una de las personas participe en la otra persona a través de alguno de los 3 elementos siguientes:

- a) La administración de la otra persona.
- b) El control de la otra persona.
- c) El capital de la otra persona.

Ninguno de estos 3 elementos son definidos en la legislación fiscal correspondiente, pero en lo que se refiere a la administración, técnicamente es posible establecer que se refiere a la facultad o capacidad para administrar o dirigir una entidad implementando las acciones necesarias para la consecución de las metas fijadas en las políticas operativas de la empresa.

Mientras que al control podemos relacionarlo con la capacidad para establecer las políticas de operación en general de una empresa. En lo que se refiere al capital, pues esto se relaciona con las aportaciones en numerario o bienes que se efectúan a una sociedad.

Por lo que de acuerdo a lo anterior, siempre que una persona participe directa o indirectamente en la dirección o implementación de las acciones tendientes al logro de los objetivos empresariales (administración), o en el establecimiento de las políticas operativas, financieras, etc. que constituyan los objetivos de la empresa (control), o que hayan efectuado aportaciones de numerario o bienes (capital) a otra persona, pues se considerará que estas personas son partes relacionadas para efectos fiscales.

Pero además de los anteriores supuestos, el citado artículo 179 de la Ley del ISR contempla los siguientes casos en los que igualmente se considerará como partes relacionadas a las personas que intervengan en los mismos:

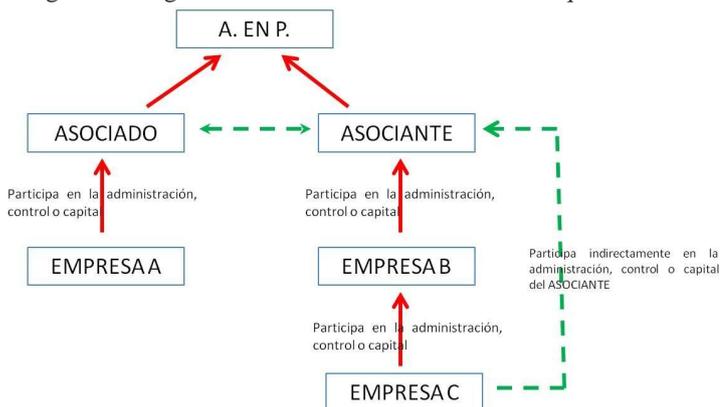
ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN

Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que se consideren partes relacionadas de dicho integrante, conforme a lo ya señalado anteriormente.

En una asociación en participación participan 2 tipos de personas, sean físicas o morales: el asociado, el cual entrega bienes o servicios a otra persona (el asociante), a cambio de una participación en un negocio o varias operaciones comerciales, por lo que ambos integrantes se consideran partes relacionadas para efectos fiscales.

Pero además también serán partes relacionadas de estos integrantes aquellas personas que participen de manera directa o indirecta en su administración, control o capital.

El siguiente diagrama muestra las situaciones en las que nos encontraremos ante partes relacionadas según esta disposición.



Los integrantes de la asociación en participación (el asociado y el asociante) serán partes relacionadas para efectos fiscales, pero también lo serán las personas que participen de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de dichos integrantes. De esta forma, la Empresa A que interviene en el Asociado, la Empresa B que interviene en el Asociante, y la Empresa C que interviene en la Empresa B, y por lo tanto lo hace de manera indirecta en el Asociante, serán partes relacionadas para efectos fiscales.

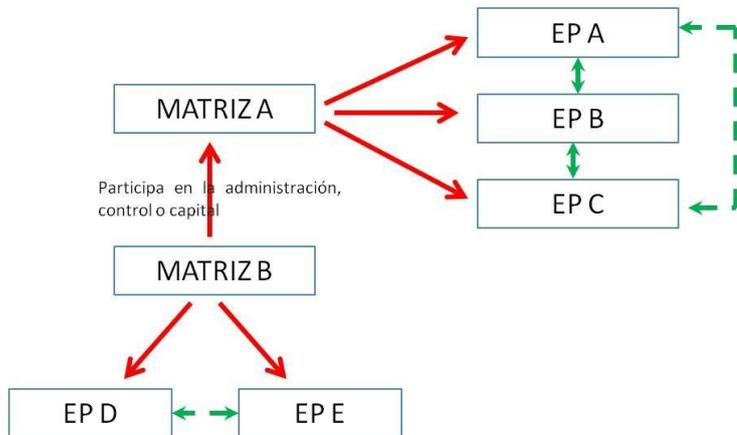
ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

El citado artículo 179 de la Ley del ISR también contempla que en el caso de un Establecimiento Permanente en el país, se consideran como sus partes relacionadas la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como aquellas personas que participen de manera directa o indirecta en su administración, control o capital, y sus establecimientos permanentes.

Al respecto es conveniente recordar que de conformidad al artículo 2 de la Ley del ISR, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios donde se desarrollen de manera parcial o total actividades empresariales o se presten servicios personales independientes, entendiéndose como tal, entre otros, a las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

Por lo que de acuerdo a esta disposición, serán partes relacionadas la casa matriz y todos los establecimientos permanentes que tenga, así como también lo serán los distintos establecimientos permanentes entre ellos, pero además también serán partes relacionadas de estos aquellas personas que participen de manera directa o indirecta en su administración, control o capital, así como sus establecimientos permanentes.

Es decir, de acuerdo de esto, cuando una empresa matriz participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de otra empresa matriz y/o de alguno de sus establecimientos permanentes, de manera automática los establecimientos permanentes que pudiera tener dicha casa matriz también son parte relacionada de aquellos en donde interviene directa o indirectamente.



En el anterior diagrama, los establecimientos permanentes (EP) A, B y C son partes relacionadas entre ellos mismos y de la Matriz A, pero como la Matriz B participa directamente en la administración, control o capital de la Matriz A, entonces también son partes relacionadas los EP D y EP E y, por supuesto, la Matriz B.

En este caso, los EP D y EP E serán partes relacionadas de los EP A, EP B, EP C, y de la Matriz A, aunque ellos no participen en algún modo en tales empresas, sino que lo serán por mandato de ley, por así disponerlo el artículo 179 de la Ley del ISR.

SOCIEDADES SUJETAS A RÉGIMEN FISCAL PREFERENTE

De acuerdo al tercer párrafo del artículo 176 de la Ley del ISR, para los efectos de dicha Ley se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, aquellos que no están gravados en el extranjero, o que lo están con un impuesto inferior al 75% del ISR que se causaría y pagaría en México, en los términos del Título II (Personas Morales) o Título IV (Personas Físicas) de la Ley del ISR, según corresponda.

Por lo que considerando la tasa de ISR aplicable a las Personas Morales del Título II de la Ley del ISR, que es del 30%, tendríamos que el ingreso se encontraría sujeto a un régimen fiscal preferente si es que en el extranjero se gravara a una tasa del 7.5% o menos. Mientras que considerando la tasa máxima de ISR aplicable a las Personas Físicas del Título IV de la Ley del ISR, que es del 35%, tendríamos que el ingreso se encontraría sujeto a un régimen fiscal preferente si es que en el extranjero se gravara a una tasa del 8.75% o menos.

Por lo que el séptimo párrafo del artículo 179 de la Ley del ISR establece la presunción, salvo prueba en contrario, de 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.

Por lo que salvo que se demuestre lo contrario, todas las operaciones celebradas o llevadas a cabo entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes son entre partes relacionadas para efectos fiscales.

PERSONAS FÍSICAS

El artículo 90 de la Ley del ISR regula, entre otras situaciones, las operaciones que las personas físicas celebren con partes relacionadas, y así en su último párrafo establece que 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.

Por lo que dicho precepto señala que se considera que 2 o más personas son partes relacionadas en los siguientes supuestos:

- 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, o
- Cuando exista vinculación entre ellas de conformidad a la legislación aduanera.

Los dos primeros supuestos son idénticos a los contemplados en el artículo 179 de la Ley del ISR, para el caso de las personas morales residentes en México, que tributan en el Título II de la Ley del ISR, y que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, los cuales ya se han comentado anteriormente.

Pero sin embargo, se incluye un nuevo supuesto por el que se considerará que 2 o más personas son partes relacionadas, y esto será cuando exista vinculación entre ellas según lo señalado al respecto en la legislación aduanera.

En el artículo 68 de la Ley Aduanera se establece que se considera que existe vinculación entre personas para los efectos de esta Ley, en los siguientes casos:

I. Si una de ellas ocupa cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otra.

II. Si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios. En relación a esto, en el artículo 124 del Reglamento de la Ley Aduanera, se hace la aclaración de que las personas que sean agente, distribuidor o concesionario exclusivo de la otra, cualquiera que sea la denominación utilizada, no se considerarán como asociadas en negocios, salvo que adicionalmente se encuentren vinculadas por alguno de los otros supuestos previstos en el artículo 68 de la Ley Aduanera.

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. En el artículo 125 del Reglamento Ley Aduanera se establece que se considera que existe vinculación entre personas de la misma familia, si existe parentesco civil; por consanguinidad 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.

PUNTOS A CONSIDERAR

1.- Para establecer que se es parte relacionada de una persona, no se requiere que se participe directa o indirectamente de manera preponderante o decisiva en la administración o capital de la otra persona, por lo que bastaría con poseer una sola acción de la otra persona para ser parte relacionada.

2.- El participar de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra persona, o que otra persona intervenga en ambas personas por estos medios, no es la única forma para determinar que son partes relacionadas para efectos fiscales, ya que en la legislación fiscal se contemplan otros supuestos, incluyendo el mandato de ley, como es el caso de los establecimientos permanentes regulado en el sexto párrafo del artículo 179 de la Ley del ISR.

3.- Para el caso de las personas físicas reguladas en el Título IV de la Ley del ISR, también se considera como supuesto para establecer que son partes relacionadas de otra persona, el que exista vinculación entre ellas, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley Aduanera.

4.- Existe la presunción de que las sociedades o entidades sujetas a un régimen fiscal preferente, de acuerdo a lo fijado en el tercer párrafo del artículo 176 de la Ley del ISR, son partes relacionadas de las personas residentes en México con quienes realicen operaciones, salvo que se demuestre lo contrario.

5.- La principal repercusión para las personas que sean consideradas como partes relacionadas, es la obligación a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas considerando para las operaciones entre ellas, los precios y monto de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.