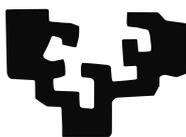


eman ta zabal zazu



Universidad Euskal Herriko
del País Vasco Unibertsitatea

La Globalización a Examen: Retos y Respuestas Interdisciplinarias

**@CG'DF97=CG'89'HF5BG: 9F9B7=5'
: F9BH9'5 @: 9BCA9BC'89'@5'
; @C65@N57=CB'**

ANALISIS DE SU PROBLEMÁTICA JURÍDICA Y SU REGULACIÓN
COMPARATIVA EN LOS ORDENAMIENTOS DE MÉXICO Y ESPAÑA

TESIS

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE DOCTOR EN DERECHO

PRESENTA:

JOSE DE JESUS GOMEZ COTERO

DIRECTOR

DR. JAVIER PEREZ ARRAIZ

CIUDAD DE MEXICO, MEXICO 2016

INTRODUCCION

La figura de los precios de transferencia se implementó en el sistema jurídico mexicano en el año de 1997, incorporándose algunas reformas en el año de 1998 a fin de establecer las reglas aplicables a los procedimientos de auditoría que involucraran el uso de comparables secretos.

El tema de los precios de transferencia llegó a mi vida profesional de manera circunstancial, al verme involucrado en dos seminarios, el primero organizado por la Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A.C. y el segundo por la Asociación Nacional de Especialistas Fiscales A.C, en las que se abordó éste tema, y a través de los cuales me vi comprometido a entrar al estudio del tema de los precios de transferencia, lo que con el tiempo, me llevo a impartir la materia en la Universidad Panamericana, cátedra que actualmente imparto en la sede de dicha institución, cumpliendo así la premisa que reza “el hombre y sus circunstancias”.

Hoy día, han pasado ya dieciocho años desde la implementación de la figura en nuestro país, por lo que la experiencia aprendida, así como las diversas inquietudes que el tema ha provocado, me han motivado para escribir el presente trabajo, en el cual se recogen las aportaciones de diversos especialistas internacionales, quienes con sus comentarios y criticas me ha permitido profundizar sobre el tema, y en particular analizar la problemática jurídica que el mismo provoca, máxime que si bien se trata de un tema principalmente económico, su aplicación en el día a día, no deja de ser un tema controvertido que presenta diversos problemas tanto para los contribuyentes, las autoridades y los tribunales encargados de resolverlos.

La globalización, nos refiere SERRANO ANTON¹ ha dado como resultado un cambio de paradigma empresarial, partiendo de modelos operativos específicos para cada país para dar lugar a modelos globales basados en organizaciones de gestión matricial y cadenas de suministro integradas que centralizan varias funciones a nivel regional o global. Además, la importancia creciente del sector servicios dentro de la economía, y de productos digitales que a menudo se suministran por Internet, ha facilitado mucho que las empresas localicen muchas actividades productivas en ubicaciones geográficas distantes de la ubicación física de sus clientes. Estos fenómenos han creado oportunidades para que las multinacionales minimicen su carga tributaria.

Dado que la figura de los precios de transferencia, ha sido utilizada por las empresas multinacionales para transferir utilidades de un país a otro en donde la carga tributaria sea menor o inexistente, ello ha sido motivo de preocupación para la OCDE, quien en el marco de los trabajos BEPS se encuentra estudiando la forma en como actualizar las normas sobre precios de transferencia, prestando particular atención a los temas relativos a las transferencias de intangibles y de otros activos móviles, así como las relativas a la documentación sobre precios de transferencia buscando eliminar la asimetrías de información entre los contribuyentes y las Administraciones tributarias, buscando mejorar la visión global de los contribuyente, temas éstos que serán abordados en los capítulos del presente trabajo.

La presente obra se integra de cinco capítulos, en los que se analiza la figura de los Precios de Transferencia, poniendo especial hincapié, en aquellos problemas jurídicos que la regulación de la figura plantea, y si bien el análisis se basa en la normativa Mexicana, dado que estamos en presencia de un tema global, se ha tomado como punto de comparación la normativa y doctrina

¹ SERRANO ANTÓN FERNANDO. El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado. Derecho PUCP: Revista de la Facultad de Derecho, ISSN 0251-3420, ISSN-e 2305-2546, N°. 72, 2014 (Ejemplar dedicado a: Derecho Tributario: Internacionalización y Tendencias), págs. 45-70.
<http://dialnet.unirioja.es/servlet/autor?codigo=44727>

española, y particularmente ésta última, dado que se ha encargado de estudiar el tema con mayor profundidad de lo que lo han hecho los autores mexicanos. Además se han tomado en cuenta las opiniones de diversos autores latinoamericanos para conocer la problemática que éstos advierten en sus respectivos países y contrastarla con la existente en nuestro país, a fin de conocer las virtudes y deficiencias de su regulación en nuestro país, frente a las implicaciones globales del tema.

En el primer capítulo se hacen algunas reflexiones sobre la globalización y sus implicaciones tributarias, particularmente respecto de los límites al ejercicio del poder tributario de los Estados, que produce la globalización, la “competencia fiscal nociva”, la elusión y la evasión tributaria. El fraude fiscal internacional, los paraísos fiscales, el comercio electrónico y La economía digital y algunas medidas para hacer frente a los problemas generados por la globalización, como son: la coordinación de las políticas tributarias, la cooperación en materia Fiscal y el intercambio de Información.

En el segundo capítulo se hace un análisis de los antecedentes del tema, y su ubicación dentro del orden jurídico fiscal internacional, su regulación dentro del sistema tributario interno y base en el derecho tributario internacional, específicamente en los convenios de doble tributación, las reglas para su interpretación, la aplicación de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, el modelo de la OCDE y sus comentarios; los criterios de los tribunales en México, el uso de las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, su naturaleza jurídica y su fuerza vinculante.

En el tercer capítulo se analiza la regulación de la figura de los precios de transferencia en el sistema tributario mexicano, las obligaciones de los sujetos obligados, y particularmente la prueba de la aplicación del principio “*Arm’s Length*”, a través del denominado estudio de precios, analizando su naturaleza

jurídica y los lineamientos de la OECD, en materia de documentación, con especial análisis a las recomendaciones BEPS en materia de documentación, específicamente en cuanto a su contenido, la distinción entre la información en tres niveles de la documentación a través del archivo maestro, el archivo local y el informe país por país. También se analiza la posición mexicana respecto del uso de información confidencial y la problemática que la misma presenta; las consultas en materia de precios y sus diferencias con los acuerdos anticipados de precios (APA), la naturaleza jurídica de la determinación de precios y algunos problemas vinculados con la determinación de precios de transferencia, como son las operaciones comparables y los factores de comparabilidad, y de manera relevante la problemática que presentan los criterios para determinar la existencia de partes relacionadas, requisito *sine qua non* para un análisis de precios de transferencia.

En el cuarto capítulo se analiza los Métodos para la determinación de Precios de Transferencia, sus características y particularidades, y las operaciones en las que se recomienda su uso, también se analiza la Regla del mejor método, el uso de los métodos estadísticos para establecer rangos de valores de mercado, los ajustes de precios, sus tipos, y características, los procedimientos fiscalizadores en materia de precios de transferencia, los medios para controvertir las resoluciones correspondientes, así como los medios alternativos para resolver problemas de precios.

En el último capítulo se analizan diversos temas específicos en materia de precios de transferencia y sus problemáticas particulares, como son los relacionados con los activos intangibles, los Servicios intra-grupo, los acuerdos de reparto de costos, las reestructuras empresariales, la capitalización delgada; la Simulación Tributaria; el Safe Harbour; las implicaciones en materia de precios de transferencia respecto del Impuesto al Valor Agregado y la materia aduanera.

INDICE

Introducción	I
Índice	V
CAPITULO 1	
LA GLOBALIZACIÓN Y SUS IMPLICACIONES TRIBUTARIAS.	1
1. La Globalización.	1
1.1. Antecedentes.	3
1.2. Factores que influyen en la globalización.	6
1.3. Efectos de la globalización.	7
1.4. El Estado Nación frente a la Globalización.	8
2. La Globalización y la Tributación.	13
2.1. Límites al ejercicio del poder tributario de los Estados.	19
2.2. Replanteamiento de las “reglas y principios fiscales” tradicionales.	23
3. Efectos negativos que afectan la capacidad de los países para obtener ingresos a través de su sistema tributario.	29
4. La “competencia fiscal nociva”.	36
4.1. La elusión y la evasión tributaria.	40
4.1.1. La elusión fiscal.	40
4.1.2. La evasión fiscal.	43
4.1.3. Diferencias entre la elusión y la evasión fiscal.	45
4.2. El fraude fiscal internacional.	46
4.2.1. Antecedentes.	46
4.2.2. Conceptos y presupuestos que conducen al fraude fiscal.	47
4.2.3. La Evasión Internacional.	50
5. Los paraísos fiscales.	51
5.1. Tipos de paraísos fiscales.	53
5.2. Principales características de los paraísos fiscales.	53
5.3. La vinculación de los paraísos fiscales y las actividades ilícitas.	57
5.4. Problemática de los paraísos fiscales.	58
6. El comercio electrónico y La economía digital.	60
6.1. La economía digital, sus modelos de negocio, y sus principales características.	60
6.2. Los problemas BEPS en la economía digital y la forma de abordarlos.	63
6.3. Retos de la política de impuestos que plantea la economía digital.	66
7. Alternativas de solución frente a los problemas generados por la globalización.	67

7.1.	La coordinación de las políticas tributarias.	71
7.2.	Aspectos que deben incluirse dentro de la cooperación en materia Fiscal.	73
7.3.	El intercambio de Información a través de tratados de Cooperación Tributaria Internacional.	76
7.4.	Otras medidas adoptadas.	79

CAPITULO 2

LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA 82

1.	Antecedentes mundiales.	83
2.	El orden jurídico fiscal internacional.	86
3.	Los principios tributarios.	89
4.	Los precios de transferencia.	95
5.	Los convenios de doble tributación.	98
6.	Posición de los tratados en el derecho interno.	101
7.	Derecho de los tratados en México.	105
8.	La interpretación de los convenios de doble tributación desde el punto de vista nacional mexicano.	109
9.	Escuelas de interpretación en materia de tratados.	111
10.	La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.	113
11.	Interpretación de los convenios de doble tributación.	116
12.	El modelo de la OCDE y sus comentarios.	120
13.	Criterios de los tribunales en México sobre la aplicación de los comentarios de la OCDE.	127
14.	Interpretación Estática o Dinámica.	135
15.	Las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales.	136
16.	Régimen de los Precios de Transferencia en México.	145

CAPITULO 3

REGULACION DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN MÉXICO 146

1.	Obligación de los contribuyentes de determinar precios de transferencia.	146
2.	Sujetos obligados.	149
3.	Facultades de las autoridades en materia de precios de transferencia.	150
4.	La prueba de la aplicación del principio " <i>Arm's Length</i> ".	157

5.	El estudio de precios y su naturaleza jurídica en México.	167
5.1.	El estudio de precios de transferencia como dictamen fiscal.	168
5.2.	El estudio de precios de transferencia como avalúo para efectos fiscales.	172
5.3.	El estudio de precios de transferencia como peritaje.	175
5.4.	El estudio de precios de transferencia bajo los lineamientos de la OECD.	177
5.5.	Opinión personal sobre la naturaleza del estudio de precios de transferencia.	179
6.	Problemática en relación al contenido de la documentación en materia de precios de transferencia.	180
7.	Análisis de la documentación bajo el numeral 13 del plan de acción BEPS.	184
7.1	Justificación.	186
7.2.	Objetivos a cumplir en materia de documentación de precios de transferencia.	187
7.3.	Evaluación del contribuyente sobre su cumplimiento al principio de plena competencia.	188
7.4.	Evaluación de riesgos en materia de precios de transferencia.	190
7.5.	Desarrollo de auditoría de precios de transferencia.	190
7.6.	Establecimiento de tres niveles de la documentación de precios de transferencia.	192
7.6.1	Archivo maestro.	192
7.6.2.	Archivo local.	194
7.6.3.	Informe país por país.	195
7.6.4.	Reforma fiscal 2016 en México.	195
7.7.	Requisitos de cumplimiento.	197
7.7.1.	Documentación contemporánea.	197
7.7.2.	Período de tiempo.	198
7.7.3.	Materialidad.	199
7.7.4.	Conservación de la documentación.	200
7.7.5.	Frecuencia de actualización de la documentación.	201
7.7.6.	Idioma.	201
7.7.7.	Sanciones.	202
7.7.8.	Confidencialidad.	204
7.7.8.1.	Posición Mexicana frente a la información confidencial.	205
7.7.8.2.	Posición Española frente a la información confidencial.	216
7.7.9.	Otras cuestiones.	218
7.7.10.	Entrega del paquete de información.	218
8.	Las consultas en materia de precios.	220
8.1.	Los acuerdos anticipados de precios (APA).	221
8.1.1.	Base jurídica.	225

8.1.2.	Ventajas.	226
8.1.3.	Desventajas.	228
8.2.	Las consultas en materia de precios.	234
9.	Naturaleza jurídica de la determinación de precios.	240
10.	Problemas en la determinación de precios de transferencia.	248
11.	Las operaciones comparables.	250
12.	Factores de comparabilidad.	256
13.	Concepto de partes relacionadas.	267
14.	información de operaciones con partes relacionadas	276

CAPITULO 4

	METODOS PARA DETERMINAR PRECIOS DE TRANSFERENCIA	279
1.	Los Métodos para la determinación de Precios de Transferencia.	279
2.	Análisis de los distintos métodos.	284
2.1.	Método de precio comparable no controlado.	284
2.1.1.	Condiciones para determinar un precio de mercado comparable.	291
2.2	Método de precio de reventa.	293
2.2.1	Casos en que se utiliza el método.	298
2.3.	Método de costo adicionado (<i>Cost Plus</i>)	299
3.	Métodos de reparto de utilidades.	305
3.1.	Método de partición de utilidades, (<i>Profit Split</i>).	306
3.2.	Método residual de partición de utilidades.	313
3.3.	Crítica al uso de éstos métodos.	315
4.	Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación. (<i>Transactional net Margin</i>).	316
5.	Comentarios generales.	319
6.	La Regla del mejor método.	320
7.	Rangos de valores de mercado.	325
7.1.	Precio fuera de rango.	329
7.2	Utilización de datos de varios años.	330
8.	Diversos conceptos.	330
9.	Ajustes de precios.	333
9.1.	Los ajustes secundarios.	336
9.2.	Los ajustes secundarios bajo la normativa de las guías de la OCDE.	339
9.3.	Los ajustes bajo la legislación española.	344
9.3.1.	Consecuencia del ajuste secundario.	346
9.3.2.	Crítica al ajuste secundario.	350
9.4.	Los ajustes bajo la legislación mexicana.	355

9.5.	Deducibilidad del precio excesivo.	357
9.6.	Efectos en la participación de las utilidades de las empresas.	358
9.7.	Condonación de Recargos.	359
10.	Procedimientos en materia de Precios de Transferencia.	360
10.1.	Antecedentes en México del procedimiento fiscalizador.	360
10.1.1.	Procedimiento fiscalizador en México.	363
10.1.2.	Revisiones de gabinete o de escritorio.	376
10.2.	Procedimiento fiscalizador en España.	377
10.3.	Los medios de defensa para controvertir problemas de precios de transferencia, en México.	379
10.4.	Medios alternativos de solución de controversias para resolver problemas de precios.	383
10.4.1.	Procedimientos Amistosos.	384
10.4.2.	El Arbitraje.	389
10.4.3.	La experiencia mexicana.	390

CAPITULO 5

	TEMAS ESPECIFICOS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.	395
1.	Activos Intangibles.	396
1.1.	Aspectos regulados en las Guías de Precios de Transferencia en materia de Intangibles y el plan de acción BEPS.	399
1.2.	Identificación de los intangibles.	402
1.2.1.	Eficacia del capítulo de intangibles en las Guías de precios para diversos fines fiscales.	406
1.2.2.	Categorías de intangibles.	408
1.3.	Ejemplos de intangibles.	410
1.4.	La propiedad de los intangibles y las operaciones relacionadas con el desarrollo, la mejora, el mantenimiento, la protección y la explotación de los mismos.	416
1.5.	Preocupaciones BEPS en materia de intangibles.	426
1.6.	Forma de pago.	446
1.7.	Fijación de precios, cuando la valoración es altamente incierta al momento de realizarse la operación.	447
2.	Servicios intra-grupo.	448
2.1.	Acreditamiento de la prestación efectiva de los servicios intra-grupo.	452
2.2.	Determinación del precio de mercado de los servicios intra-grupo.	459

2.3.	Consideraciones para el cálculo del principio de libre competencia.	462
2.4.	Ejemplos de servicios intra-grupo.	467
3.	Los acuerdos de reparto de costos.	468
3.1.	Justificación.	469
3.2.	Concepto de un ACC.	470
3.3.	Tipos de acuerdos.	472
3.4.	La aplicación de principio de plena competencia.	473
3.5.	La determinación de los participantes.	474
3.6.	El importe de la contribución de cada participante.	475
3.7.	Determinación apropiada de la asignación.	476
3.8.	Tratamiento fiscal de las aportaciones y los pagos de compensación.	477
3.9.	Consecuencias fiscales si un ACC no es a precio de mercado.	478
3.9.1.	Ajuste de contribuciones.	479
3.9.2.	Desestimar una parte o la totalidad de los términos de un ACC.	479
3.10.	Pagos de entrada, retiro o terminación de un ACC.	480
3.11.	Recomendaciones de como estructurar y documentar los ACC.	483
3.12.	Experiencia en México.	485
4.	Reestructuras empresariales.	489
4.1.	Introducción y alcance de las reestructuras comerciales para efectos de precios.	489
4.2.	Análisis de los riesgos.	495
4.3.	Consecuencias de la asignación de riesgos.	500
4.4.	Resarcimiento a la entidad reestructurada por la terminación o la renegociación sustancial de los acuerdos existentes.	520
4.5.	Análisis de la remuneración de las operaciones controladas post-reestructuración.	526
4.6.	Reconocimiento de las operaciones llevadas a cabo.	532
4.7.	Criterio sobre la recharacterización emitido por el TFJFA.	544
5.	Subcapitalización o capitalización delgada.	546
6.	La Simulación Tributaria.	554
6.1.	Características.	555
6.2.	Alcances de la simulación.	556
7.	<i>Safe Harbour</i> (Puertos Seguros)	561
7.1.	Definición y concepto de <i>safe harbours</i> .	561
7.2.	Simplificación del cumplimiento.	563
7.3.	Certeza.	564
7.4.	Simplificación administrativa.	564
7.5.	Problemas presentados por el uso de <i>safe harbour</i> .	564
7.6.	Riesgos de doble imposición y dificultades para arribar a un acuerdo mutuo.	567

7.7.	Posibilidad de abrir vías para la planeación fiscal.	571
7.8.	Problemas de uniformidad y equidad.	572
7.9.	Recomendaciones sobre uso de safe harbour.	573
7.10.	Implementación del <i>safe harbour</i> en México.	574
8.	Impuesto al Valor Agregado.	577
9.	Aduanas.	580
	Conclusiones	587
	Abreviaturas utilizadas	595
	Anexo 1.- Texto de las disposiciones de la LISR que regulan la figura de los precios de transferencia en México.	596
	Bibliografía.	607

CAPITULO 1

LA GLOBALIZACIÓN Y SUS IMPLICACIONES TRIBUTARIAS.

Sumario: 1. La Globalización. 1.1. Antecedentes. 1.2. Factores que influyen en la globalización. 1.3. Efectos de la globalización. 1.4.- El Estado Nación frente a la Globalización. 2. La Globalización y la Tributación. 2.1.- Límites al ejercicio del poder tributario de los Estados. 2.2.- Replanteamiento de las “reglas y principios fiscales” tradicionales. 3.- Efectos negativos que afectan la capacidad de los países para obtener ingresos a través de su sistema tributario. 4. La “competencia fiscal nociva”. 4.1. La elusión y la evasión tributaria. 4.1.1. La elusión fiscal. 4.1.2. La evasión fiscal. 4.1.3. Diferencias entre la elusión y la evasión fiscal. 4.2. El fraude fiscal internacional. 4.2.1. Antecedentes. 4.2.2. Conceptos y presupuestos que conducen al fraude fiscal. 4.2.3. La Evasión Internacional. 5. Los paraísos fiscales. 5.1. Tipos de paraísos fiscales. 5.2. Principales características de los paraísos fiscales. 5.3. La vinculación de los paraísos fiscales y las actividades ilícitas. 5.4. Problemática de los paraísos fiscales. 6.- El comercio electrónico y La economía digital. 6.1.- La economía digital, sus modelos de negocio, y sus principales características. 6.2. Los problemas BEPS en la economía digital y la forma de abordarlos. 6.3. Retos de la política de impuestos que plantea la economía digital. 7.- Alternativas de solución frente a los problemas generados por la globalización. 7.1. La coordinación de las políticas tributarias. 7.2. Aspectos que deben incluirse dentro de la cooperación en materia Fiscal. 7.3. El intercambio de Información a través de tratados de Cooperación Tributaria Internacional. 7.4.- Otras medidas adoptadas.

1.- La Globalización.

El Diccionario de la Real Academia Española,² define globalización como la “tendencia de los mercados y de las empresas a extenderse, alcanzando una dimensión mundial que sobrepasa las fronteras nacionales.”

El Fondo Monetario Internacional (FMI) nos recuerda COSULICH AYALA³ define la globalización como “la interdependencia económica creciente del conjunto de los países del mundo, provocada por el aumento del volumen y la variedad de las transacciones transfronterizas de bienes y servicios, así como de

² Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española: <http://lema.rae.es/drae/?val=INDICIO%20>

³ COSULICH AYALA, JORGE. Artículo Consecuencias tributarias de la globalización. Blog > CIAT > 13 de Enero de 2012 19:04. <http://www.ciat.org/index.php/es/blog/item/60-consecuencias-tributarias-de-la-globalizacion.html>

los flujos internacionales de capitales, al tiempo que la difusión acelerada y generalizada de la tecnología”.

El término “globalización”, refiere ULRICH BECK⁴ es actualmente omnipresente en toda manifestación pública, no apunta precisamente al final de la política, sino simplemente a una *salida de lo político* del marco categorial del Estado nacional y del sistema de roles al uso de eso que se ha dado en llamar el quehacer político y no-político.

El proceso de Globalización, señala COSULICH AYALA⁵ es la creciente interdependencia e integración de los procesos económicos, sociales, tecnológicos y culturales de carácter mundial impulsados por la abertura y desregulación comercial y financiera global, el extraordinario desarrollo de las tecnologías de la información y comunicaciones, el comercio electrónico y su notable influencia sobre los procesos de naturaleza política, económica, social, cultural y tecnológica de carácter nacional o regional, lo que implica la integración más estrecha de los países y los pueblos del mundo, producida por la enorme reducción de los costos de transporte y comunicación, y el desmantelamiento de las barreras artificiales a los flujos de bienes, servicios, capitales, conocimientos y (en menor grado) personas a través de las fronteras. La globalización ha sido acompañada por la creación de nuevas instituciones y es fuertemente impulsada por corporaciones internacionales que mueven no sólo el capital y los bienes a través de las fronteras, sino también la tecnología.

⁴ ULRICH BECK ¿Qué es la globalización Falacias del globalismo, respuestas a la globalización. Título original: Was is Globalisierung? Irrtümer des Globalismus - Antworten auf Globalisierung Publicado en alemán por Suhrkamp Verlag, Francfort del Meno Traducción de Bernardo Moreno (partes I y II) 1997 by Suhrkamp Verlag, Francfort del Meno 1998 de todas las ediciones en castellano, Ediciones Paidós Ibérica, S.A. http://ocw.uca.es/pluginfile.php/1496/mod_resource/content/1/beckulrichqueeslaglobalizacion.pdf

⁵ Ob. Cit. COSULICH AYALA.

1.1. Antecedentes.

El fenómeno que caracteriza la economía mundial en las últimas tres décadas es su creciente apertura y “globalización”, al respecto nos recuerda COSULICH AYALA,⁶ desde la década de los ochenta se ha producido una apertura sin precedentes de la economía mundial, disfrutándose, hoy por hoy, de los beneficios y también de las dificultades derivadas de la progresiva integración de las economías mundiales.

Bajo la teoría de la globalización BOKOBO MOICHE⁷ señala que tres instituciones esenciales han experimentado un cambio fundamental en lo que se refiere a los Estados en la sociedad capitalista avanzada: la tributación, el bienestar y la regulación económica.

Así, bajo la globalización (de la economía, de los mercados, de la competencia por un puesto de trabajo, de la producción, de la prestación de servicios y las distintas corrientes en el ámbito de las finanzas, de la información y de la vida en general), se producen importantes consecuencias políticas,⁸ así los presupuestos del Estado asistencial y del sistema de pensiones, de la ayuda social, de la política municipal de infraestructuras, del poder organizado de los sindicatos, del súper-elaborado sistema de negociación de la autonomía salarial, el gasto público, el sistema impositivo y la justicia impositiva, se ven seriamente afectados por la globalización, frente a lo cual, todos los actores sociales deben reaccionar y dar una respuesta concreta.

La globalización además supone una creciente mercantilización de la vida

⁶ Ob. Cit. COSULICH AYALA, JORGE.

⁷ Cfr. BOKOBO MOICHE, SUSANA. En la línea de pensamiento de John L. Campbell. Artículo La globalización y el derecho tributario: una aproximación.

https://www.uam.es/otros/afduam/pdf/9/095_112%20susana%20bokobo.pdf

⁸ Ob. Cit. ULRICH BECK.

social, lo cual se ha reflejado en las políticas económicas adoptadas por los gobiernos de los países “emergentes”, que apoyan al mercado mediante la firma de tratados comerciales supranacionales,⁹ máxime que el carácter mercantil de los negocios privados va creando la necesidad de extender su campo de acción hacia actividades y regiones que faciliten la obtención de beneficios, que se deberán acumular de manera privada.¹⁰

Hoy las empresas operan a nivel transnacional, por lo que actúan hasta sin tener ningún poder transnacional enfrente que les contrapesa. Además de que la globalización permite a los empresarios y sus asociados, reconquistar y volver a

⁹ Cfr. VITE PÉREZ, MIGUEL ÁNGEL Y GABRIEL TAPIA TOVAR. La globalización económica y el mito de la inversión extranjera. <http://biblat.unam.mx/es/revista/carta-economica-regional/articulo/la-globalizacion-economica-y-el-mito-de-la-inversion-extranjera>

¹⁰ La generalización de la palabra globalización ha sido posible por su uso indiscriminado en los diferentes ámbitos culturales, políticos y de negocios, lo que ha provocado que a todo lo que sucede en el mundo social y empresarial se le etiquete con dicho término. Pero lo que está sucediendo en realidad es una creciente mercantilización de la vida social, lo cual se ha reflejado en las políticas económicas adoptadas por los gobiernos de los países “emergentes”, apoyando al mercado mediante la firma de tratados comerciales supranacionales, es decir, que rebasan los límites establecidos por el Estado-nación. De este modo, en algunos casos se pasa a formar parte de algún bloque comercial, donde se ha colocado a la inversión extranjera directa como la principal palanca del desarrollo nacional e incluso mundial.

Lo anterior es una manifestación de la regionalización de la economía internacional, desde donde se pretende organizar a las fuerzas del mercado para garantizar las condiciones generales para el desarrollo de los negocios privados en el marco del Estado-nación. Se evitarían así los efectos negativos derivados de una competencia abierta del comercio, lo cual debería reflejarse en el bienestar de las poblaciones de los países que forman parte de cada una de las regiones comerciales.

Por otro lado, otro fenómeno que se incluye dentro del concepto de globalización es el hecho que las empresas nacionales han adquirido un perfil transnacional, como resultado de las alianzas que realizan con las empresas extranjeras y que basan su éxito en la exportación. Esto último se identifica con la competitividad, extendida hacia la cultura ante el abandono del papel de promotor cultural por parte del Estado.

De este modo la globalización económica neoliberal es un proceso de mercantilización de diferentes actividades, cuya localización territorial es importante para que el capital privado decida invertir. Por tanto el Estado, a pesar del credo neoliberal, tiene un papel importante en dicho proceso.

La globalización como un proceso socioeconómico, lo que permite establecer la siguiente hipótesis: la globalización económica neoliberal ha sido un proceso impulsado por la política económica neoliberal, que ha mitificado a la inversión extranjera al considerarla como una palanca para el desarrollo nacional apoyada en la política económica estatal.

En este marco se ha identificado a la inversión extranjera directa como la principal palanca del desarrollo. El objetivo de esta reflexión es poner en tela de juicio esta posibilidad, ya que la llamada globalización en realidad genera un costo y riesgo para amplias franjas de la población. En conclusión, la inversión extranjera directa no ofrece mejores condiciones de vida ni un desarrollo económico alternativo cuando la política pública se limita solamente a garantizar el libre juego de la oferta y la demanda. Cfr. VITE PÉREZ, MIGUEL ÁNGEL Y GABRIEL TAPIA TOVAR. La globalización económica y el mito de la inversión extranjera <http://biblat.unam.mx/es/revista/carta-economica-regional/articulo/la-globalizacion-economica-y-el-mito-de-la-inversion-extranjera>.

disponer del poder negociador político y social moderado por el capitalismo democráticamente organizado.¹¹

Para ALVAREZ DE EULATE Y PEÑARANDA¹² el progreso de las nuevas tecnologías y de la innovación en telecomunicaciones, transportes, genética, investigaciones especiales, informática y otros cambios, implica un nuevo marco a nivel planetario. Esa globalización hace que los mercados hayan adquirido una dimensión mundial y se impulse a la competitividad con aumento del comercio exterior y de las conexiones financieras internacionales.

La globalización posibilita que los empresarios, sobre todo los que se mueven a nivel planetario, puedan desempeñar un papel clave en la configuración no sólo de la economía, sino también de la sociedad en su conjunto, por el simple hecho de que tienen el poder para privar a la sociedad de sus recursos materiales (capital, impuestos, puestos de trabajo). La economía que actúa a nivel mundial socava los cimientos de las economías nacionales y de los Estados nacionales, lo cual desencadena a su vez una subpolitización de alcance completamente nuevo y de consecuencias imprevisibles, advierte BECK.¹³

Las paradojas políticas y sociales de una economía transnacional, como la eliminación de las trabas a la inversión a través del relajamiento de la normativa ecológica, sindical, asistencial y fiscal, incide en que se destruya cada vez más el trabajo y se incrementen la producción y las utilidades; así, el crecimiento económico acaba generando desempleo, pues aquél Estado que rebaje drásticamente los impuestos para aumentar las posibilidades de beneficios, genera posiblemente también desempleo. Además, la política de la globalización, afecta al Estado nacional al restar poder a la política Estatal-Nacional.

¹¹ Ob. Cit. ULRICH BECK.

¹² ALVAREZ DE EULATE Y PEÑARANDA, JOSE MA. Aspectos Económicos de la Globalización. En Globalización y personas. Unión Editorial. Madrid España. 2003. Pág., 45 y sigs.

¹³ Ob. Cit. BECK.

1.2. Factores que influyen en la globalización.

El proceso conocido como globalización económica en opinión de CRUZ PADIAL,¹⁴ está representado fundamentalmente por tres conceptos: liberalización de los mercados de comercio de mercancías; liberalización del mercado de capitales y una revolución en las comunicaciones y en la tecnología informática.

En el mismo sentido, COSULICH AYALA,¹⁵ señala que el fenómeno de la globalización tiene un carácter complejo y es producto de una combinación de varios factores, que son: la mejora de las comunicaciones, el desarrollo de las tecnologías, asociada a las comunicaciones; la intensa globalización de los flujos comerciales y de capital generadora de interdependencias económicas entre países, etc. Por tanto hoy somos testigos de que la globalización, de una u otra forma, nos afecta a todos.

Hoy podemos comunicarnos interactivamente por correo electrónico de manera instantánea con personas u organizaciones situadas en cualquier parte del mundo; disponemos de información inmediata acerca de todo el planeta a través de Internet; consumimos habitualmente productos fabricados en las más diversas partes del mundo; los desastres de la guerra o la devastación causada por el terrorismo en países lejanos y los acuerdos comerciales con países y regiones lejanas tienen cada vez más efectos en nuestras vidas. Todas estas son realidades relacionadas con la globalización.

Así para CRUZ PADIAL,¹⁶ el proceso de globalización consiste en una integración progresiva de la economía nacional en la internacional, de forma que

¹⁴ Cfr. CRUZ PADIAL, IGNACIO. Artículo Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria. Crónica Tributaria Núm. 109/2003 (59-77). http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Globalizacion_CruzPadial.PDF

¹⁵ Ob. Cit. COSULICH AYALA.

¹⁶ Ob. Cit. CRUZ PADIAL.

su evolución depende cada vez más del mercado externo y no de la política nacional interna.

1.3. Efectos de la globalización.

El nuevo poder de los empresarios transnacionales¹⁷ se funda, en una especie de toma de los centros materiales vitales de las sociedades modernas que tienen Estados nacionales, a lo que se accede sin revolución, sin cambio de leyes ni de Constitución; solo mediante el desenvolvimiento simple y normal de la vida cotidiana o, como suele decirse, con el *business as usual* (simples negocios), lo que implica diversas consecuencias:

En primer lugar, podemos exportar puestos de trabajo allí donde son más bajos los costos laborales y las cargas fiscales para la creación de mano de obra.

En segundo lugar, estamos en condiciones (a causa de las nuevas técnicas de la información, que llegan hasta los últimos rincones del mundo) de desmenuzar los productos y las prestaciones de servicios, así como de repartir el trabajo por todo el mundo, de manera que las etiquetas nacionales y empresariales nos pueden inducir fácilmente a error.

En tercer lugar, estamos en condiciones de servirnos de los Estados nacionales y de los centros de producción individuales en contra de ellos mismos y, de este modo, conseguir pactos globales con vistas a unas condiciones impositivas más suaves y unas infraestructuras más favorables; asimismo, podemos castigar a los Estados nacionales cuando cobran altos impuestos o son poco amigos de nuestras inversiones.

¹⁷ Ob. Cit. Ulrich Beck.

En cuarto, y último, lugar, podemos distinguir automáticamente en medio de las desigualdades de la producción global entre lugar de inversión, lugar de producción, lugar de declaración fiscal y lugar de residencia, lo que supone que los cuadros dirigentes podrán vivir y residir allí donde les resulte más atractivo y pagar los impuestos allí donde les resulte menos gravoso.¹⁸

Todo lo anterior sin que intervengan peticiones, ni deliberaciones parlamentarias; decretos gubernamentales, cambios de leyes, ni siquiera, un simple debate público. Esto produce el concepto de subpolítica, entendida como un conjunto de oportunidades de acción y de poder suplementarias que se forma más allá del sistema político, y que otorga oportunidades que son reservadas a las empresas que se mueven en el ámbito de la sociedad mundial: así el equilibrio y el pacto de poder de la primera modernidad de la sociedad industrial quedan revocados y -obviando al gobierno y al parlamento, a la opinión pública y a los jueces- se traspasan a la autogestión de la actividad económica. Así, es la política de la globalización, la que escribe en cada caso las reglas de juego sociales, de manera suave y normal y con la legitimación de algo que es inevitable: la modernización.

1.4.- El Estado Nación frente a la Globalización.

El Estado nacional es un Estado territorial, que basa su poder en su apego a un lugar concreto (en el control de las asociaciones, la aprobación de leyes vinculantes, la defensa de las fronteras, etc.).¹⁹

Por su parte, la sociedad global, que resulta de la globalización se ha ramificado en muchas dimensiones, y no sólo las económicas, se entremezcla con el Estado nacional, y con una multiplicidad de círculos sociales, redes de

¹⁸ Ídem.

¹⁹ Ídem.

comunicación, relaciones de mercado y modos de vida, no vinculadas a un lugar y que traspasan en todas direcciones las fronteras territoriales del Estado nacional.

Ello afecta todos los pilares de la autoridad nacional-estatal: la fiscalidad, las atribuciones especiales de la policía, la política exterior o la defensa.

Así por ejemplo, en materia fiscal, tras una subida de impuestos se esconde el mismísimo principio de la autoridad del Estado nacional. La soberanía en materia fiscal está ligada al concepto de control de las actividades económicas en el interior de un territorio concreto, premisa que, considerando las verdaderas posibilidades de comercio existentes a nivel global, resulta cada vez más ficticia.

Las empresas pueden producir en un país, pagar impuestos en otro y exigir gastos estatales en forma de creación de infraestructuras en un tercer país. Las personas se han vuelto más móviles y más ingeniosas, encuentran y explotan subterfugios o fisuras en las redes del Estado nacional, instalan la mano de obra allí donde les resulta más ventajoso, o emigran allí donde creen atisbar un porvenir de bienestar y abundancia.

Por su parte, los Estados nacionales ya no se pueden mantener aislados, pues, para subsistir en medio de la competencia de la sociedad mundial, se ven obligados a atraer capital, mano de obra y cerebros.

Por otro lado, los promotores del crecimiento económico, son precisamente los más ricos quienes quebrantan la autoridad del Estado al exigirle por un lado prestaciones, y, por el otro, negarse a pagar impuestos, así las empresas transnacionales están registrando beneficios récord, mientras que los puestos de trabajo se ven mermados, lo que lleva a los políticos a subir los impuestos con la vana esperanza de que, con la nueva riqueza de los ricos, se creen al menos unos

cuantos puestos de trabajo, ello produce un incremento en el conflicto económico, entre los contribuyentes virtuales y los contribuyentes reales.

Ello claramente constata cuando se observa que mientras las multinacionales pueden eludir al fisco del Estado nacional, las pequeñas y medianas empresas, que son las que generan la mayor parte de los puestos de trabajo, se ven atosigadas y asfixiadas por las infinitas trabas y gravámenes de la burocracia fiscal.

Ante ello, una expectativa hacia el futuro es que el Estado asistencial como la democracia en funciones, tengan que financiarlo todo, convirtiéndose en los perdedores de la globalización, mientras los ganadores de la globalización consiguen cada vez mayores beneficios eludiendo toda responsabilidad respecto de la democracia del futuro. Las multinacionales abandonan y retiran de facto su lealtad para con el Estado nacional. Los directivos de las multinacionales ponen a salvo la gestión de sus negocios, pero envían a sus hijos a universidades europeas de renombre subvencionadas con dinero público, se rigen por un aspecto puramente económico, ya que ni se les pasa por la cabeza irse a vivir allí donde crean los puestos de trabajo y pagan muy pocos impuestos. Pero para sí mismos reclaman, naturalmente, derechos fundamentales políticos, sociales y civiles, cuya financiación pública torpedean.

Ello plantea el problema que los Estados asistenciales cada día deben pagar más prestaciones a un número cada vez mayor de personas al tiempo que van perdiendo el control de los impuestos, porque, las empresas transnacionales se subvencionan de varias maneras: primero optimizando la creación de infraestructuras, en segundo lugar recibiendo subvenciones, en tercer lugar minimizando los impuestos, y en cuarto lugar externalizando los costos del desempleo.

Así resulta bastante cuestionable el modelo de la primera modernidad, que se pensó y organizó sobre la base de la unidad de la identidad cultural, pueblo, el territorio y el Estado cuando aún no estaba a la vista, ni se auspiciaba, una nueva unidad de la humanidad, del planeta y del Estado mundial, por lo que es preciso formular en nuevos términos teóricos y políticos la cuestión trascendental de la justicia social en la era de la globalización.²⁰

Hace ya bastante tiempo que vivimos en una sociedad mundial, no hay ningún país, ni grupo, que pueda vivir al margen de los demás, hoy las relaciones son a nivel mundial lo que presupone varias cosas muy diferenciadas; por ejemplo, formas de producción transnacional y competencia del mercado del trabajo, informes mundiales en los medios de comunicación, boicots de compras transnacionales, formas de vida transnacionales, crisis y guerras percibidas desde un punto de vista global, utilización militar y pacífica de la energía atómica, la destrucción de la naturaleza, etc. Así los Estados nacionales soberanos se entremezclan y solapan mediante actores transnacionales y sus respectivas probabilidades de poder, orientaciones, identidades y otros factores.

A partir de ahora, en un mundo global, nada de cuanto ocurra en nuestro planeta podrá ser un suceso localmente delimitado, sino que todos los descubrimientos, victorias y catástrofes afectarán a todo el mundo, lo cual se puede explicar entre otras razones, bajo las siguientes:

- El ensanchamiento del campo geográfico y la creciente densidad del intercambio internacional, así como el carácter global de la red de mercados financieros y del poder cada vez mayor de las multinacionales.
- La revolución permanente en el terreno de la información y las tecnologías de la comunicación.

²⁰ Ob. Cit. ULRICH BECK.

- La *exigencia*, universalmente aceptada, de respetar los derechos humanos -también considerada (de boquilla) como el principio de la democracia.
- Las corrientes icónicas de las industrias globales de la cultura.
- La política mundial posinternacional y policéntrica: junto a los gobiernos hay cada vez más actores transnacionales con cada vez mayor poder (multinacionales, organizaciones no gubernamentales, Naciones Unidas).
- El problema de la pobreza global.
- El problema de los daños y atentados ecológicos globales.
- El problema de los conflictos transculturales en un lugar concreto.

La globalización significa ausencia de Estado mundial; más concretamente: sociedad mundial sin *Estado mundial* y sin *gobierno mundial*. Estamos asistiendo a la expansión de un capitalismo globalmente desorganizado, donde no existe ningún poder hegemónico ni ningún régimen internacional, ya de tipo económico ya político, lo que implica la posible transformación del Estado nacional en un Estado transnacional, el Estado nacional pierde soberanía y sustancia; obsérvese el marco del mercado común europeo, que replantea la configuración política y económica, política informativa y cultural, y la identificación cotidiana de los Ciudadanos, ello plantea la posibilidad de que surjan Estados transnacionales, como respuesta a la globalización, lo que supone cambios en los planos económico, militar, político y cultural.

Así, el modelo tradicional del Estado nacional sólo tendrá probabilidades de supervivencia en la nueva estructura de poder del mercado mundial, así como en las instancias y movimientos transnacionales, sí el proceso de globalización se convierte en criterio de la política nacional en sus respectivos ámbitos (economía, legislación, defensa, etc.).²¹

²¹ Ob. Cit. ULRICH BECK.

2. La Globalización y la Tributación.

La configuración de buena parte de las reglas fiscales vigentes responde a un contexto económico donde el comercio entre Estados estaba controlado y limitado, y donde los movimientos de capital e inversión entre los diferentes Estados tenían también escasa importancia, reflexiona CALDERÓN CARRERO,²² quien señala que se trataba, de reglas fiscales configuradas para un contexto mundial donde el grado de interdependencia e interrelación entre las diferentes economías nacionales era limitado.

El contexto en el que se configuraron o articularon las reglas y principios fiscales que llegan hasta nuestros días puede describirse en términos muy simples de la siguiente forma:²³

- a) Los intercambios comerciales internacionales se referían a productos o bienes tangibles.
- b) La mayor parte del comercio internacional se desarrollaba entre entidades independientes o no asociadas.
- c) Los servicios de telecomunicaciones estaban reservados al Estado en régimen de monopolio o a una entidad pública y operaban en un solo Estado.
- d) Las comunicaciones eran relativamente lentas.
- e) Como regla, se requería presencia física para realizar actividades empresariales en otro país.
- f) Los activos intangibles tenían escasa importancia.
- g) No existía una movilidad (transnacional) del capital, de manera que los flujos financieros y de inversión directa tenían principalmente carácter

²² CALDERÓN CARRERO, JOSÉ MANUEL. DOC. N.º 20/06. La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2006_20.pdf

²³ Ob. Cit. CALDERÓN CARRERO.

nacional, lo cual afectaba a los mercados financieros y a la composición del accionariado de las sociedades.

- h)** Los denominados “paraísos fiscales” (*tax havens*) tenían escasa importancia.

En ese escenario, los Estados vivían en un contexto económico cerrado, lo que sin duda influía en la configuración de su sistema fiscal, así como en la determinación de los principios y categorías básicas de su ordenamiento tributario nacional, la legislación tributaria era concebida teniendo en consideración factores fundamentalmente internos y pensando básicamente en su proyección sobre operaciones internas (no transnacionales)²⁴ que ponían de manifiesto la capacidad de pago de las personas; renta, ahorro y consumo. Temas como “competitividad internacional” no eran relevantes a la hora de configurar el sistema tributario, ya que no se temía por la huida del capital y la inversión hacia otros países, los Estados poseían “independencia operacional” sobre su sistema fiscal, ya que las autoridades fiscales podían llevar a cabo el control o supervisión de la aplicación efectiva de las normas tributarias, sin necesidad de ser asistidos por autoridades las fiscales de Estados extranjeros.

Si bien, la globalización brinda grandes oportunidades, también genera grandes riesgos para el desarrollo y, por ende, las estrategias de desarrollo nacionales deben diseñarse en función de las posibilidades que ofrece la globalización, los requisitos y los riesgos que exige, así la globalización económica, como todo fenómeno económico, se refleja en el diseño de los sistemas tributarios nacionales.

El proceso de globalización ha cambiado significativamente el contexto económico sobre el que descansan los sistemas tributarios,²⁵ así es que

²⁴ Ídem.

²⁵ Ob. Cit. COSULICH AYALA JORGE.

encontramos de manera destacada factores que pueden sintetizarse como sigue:

- a) Multiplicación exponencial del número de operaciones económicas internacionales, destacando por su cuantía las consistentes en prestaciones de servicios y cesión de intangibles.
- b) La mayor parte del comercio internacional tiene lugar entre entidades vinculadas o asociadas intra-empresa, que tiene que ver particularmente con el control de los precios de transferencia;
- c) La búsqueda de competitividad internacional a través de la tributación, que tiene que ver particularmente con el combate de las prácticas tributarias nocivas;
- d) La utilización creciente de la moderna tecnología de las comunicaciones y el Internet, que tiene que ver particularmente con la tributación del comercio electrónico;
- e) La formulación de soluciones colectivas a nivel internacional, en un mundo interdependiente.
- f) Con la cooperación administrativa y el desarrollo de la tributación internacional.
- g) La realización de actividades empresariales en el extranjero deja de requerir una sede o localización física en el país de destino.
- h) Los servicios de telecomunicaciones son prestados por entidades privadas que operan en varios países y son muy económicas y veloces.

- i) Los mercados financieros se internacionalizan masivamente y las sociedades dejan de ser participadas principalmente por accionistas nacionales o residentes.
- j) Los paraísos fiscales emergen y comienzan a plantear graves problemas a todos los países, erosionando la equidad y neutralidad de sus sistemas tributarios.
- i) La denominada "competencia fiscal nociva" como fenómeno materialmente relacionado con la globalización económica.

En consecuencia la globalización económica ha transformado de forma radical el contexto económico sobre el que se diseñaban los sistemas tributarios que se han ido elaborando a lo largo del siglo XIX y XX por parte de los diferentes países, destacando de manera relevante en opinión de COSULICH AYALA²⁶ los siguientes:

1) La base tributaria de un país ya no está solamente limitada, como en el pasado, al territorio del Estado, pues en alguna medida ha sido extendida para incluir partes de las bases impositivas de otros países del mundo. La razón es que ahora un país puede atraer y hacer tributar (a) al capital financiero extranjero, (b) a la inversión directa extranjera, (c) a consumidores extranjeros, (d) a trabajadores extranjeros, e) a individuos extranjeros con altos ingresos, incluidas personas que perciben pensiones. Estas posibilidades no existían en el pasado y ahora están echando combustible a la competencia fiscal entre países, porque al menos en teoría, cada país puede aprovechar estas ventajas.

2) El desarme de la fiscalidad impulsada por la globalización ha contribuido a aumentar las desigualdades de renta y patrimonio de las personas. Esto como

²⁶ Ídem.

consecuencia de la reducción, a escala mundial, de la progresividad del impuesto sobre la renta, la reducción o eliminación de la imposición sobre el capital y las sucesiones, y la disminución de la imposición sobre las sociedades. Y todo ello bajo la presión de la movilidad del capital que la globalización ha provocado.

Para CALDERÓN CARRERO,²⁷ el impacto que la globalización ha tenido en la tributación se manifiesta en los siguientes términos:

- a) En las limitaciones al poder soberano de los Estados para definir y diseñar con autonomía sus sistemas tributarios nacionales, quedándoles márgenes de maniobra cada vez más reducidos, especialmente en determinado tipo de materias y producto tanto por la competencia del mercado, como de acuerdos internacionales o supranacionales.
- b) En la necesidad de rediseñar las principales normas y principios tributarios que inspiraban el diseño de los sistemas tributarios nacionales, al considerarse que tales reglas fueron elaboradas y pensadas para un “mundo” que ha dejado de existir como tal.
- c) En la necesidad de responder a los desafíos fiscales que significa la nueva estrategia empresarial de producir bienes, dividiendo la organización y los procesos productivos, y localizándolas en diferentes países para aprovechar ventajas comparativas y mejorar la eficiencia de producción.
- d) El fuerte impacto del desarrollo vertiginoso de las tecnologías de la información, las comunicaciones y el Internet, con efectos en el libre movimiento de capitales y el crecimiento de la competencia fiscal nociva, especialmente través de los paraísos fiscales.

²⁷ Ob. Cit. CALDERÓN CARRERO.

Así, la globalización de los procesos de producción de bienes y servicios, conlleva una división y reubicación del trabajo en ámbitos nacionales distintos, lo que dificulta la determinación de los beneficios o bases imponibles en territorios nacionales, reflexiona COSULICH AYALA,²⁸ máxime cuando los procesos transnacionales facilitan la transferencia de bases imponibles bajo el mecanismo de precios, a jurisdicciones fiscales de más baja tributación.

Desde una perspectiva financiera, la movilidad perfecta del capital permite localizar la inversión donde la rentabilidad financiero-fiscal sea óptima. Todo ello obliga a configurar los sistemas tributarios a las consideraciones de competitividad, eficiencia económica y libertad de transacciones y de capitales.

La globalización ha producido reformas generalizadas en los sistemas tributarios de los países desarrollados y también en países en desarrollo, las que responden a los profundos cambios consecuencia de la liberalización de los factores productivos, especialmente del factor capital. Consecuentemente, los sistemas fiscales nacionales se ven obligados a revisar y rediseñar, y señalar sus principios tributarios de forma dinámica al igual que se modifican las circunstancias o hipótesis económicas del entorno.

Por ello se ha enfatizado la necesidad de repensar o replantear las principales reglas fiscales que inspiraban la configuración de los sistemas tributarios nacionales, al considerarse que tales reglas fueron elaboradas y pensadas para un “mundo” que ha dejado de existir como tal,²⁹ considerando además que el diseño de buena parte de esta normativa tributaria responde a un contexto económico donde el comercio entre Estados y personas, era material, estaba controlado y limitado, y donde los movimientos de capital e inversión entre los diferentes Estados tenían también escasa importancia. Se trataba, por tanto,

²⁸ Ob. Cit. COSULICH AYALA JORGE.

²⁹ Ob. Cit. CALDERÓN CARRERO.

de normas tributarias diseñadas para un contexto mundial donde el grado de interdependencia e interrelación entre las diferentes economías nacionales era limitado, por lo que conforme al nuevo contexto económico y político las “viejas reglas y principios” son insuficientes, lo que lleva a cuestionar si se deben articular nuevas reglas para estos nuevos tiempos.

Lo anterior, tomando en cuenta que la actividad económica tiene cada día una mayor interrelación entre Estados, lo que hace cuestionar en qué medida, se afecta la capacidad que tienen los Estados para establecer tributos, o cómo es que se está limitando su soberanía fiscal, reflexiona CRUZ PADIAL,³⁰ máxime cuando existe evidencia sobre que esta limitación a la soberanía tributaria se está produciendo y, de que es necesaria la transformación sustantiva de la configuración de los sistemas tributarios, máxime cuando cada día aumenta la importancia que tienen los aspectos internacionales en el marco de la disciplina tributaria, la cual debe ser considerada de una forma global.

Considerando además la influencia decisiva de la globalización económica en la política fiscal que desarrollan los Estados y que ha provocado una internacionalización del Derecho Tributario; afectado por la considerable influencia que reciben del exterior, y como éstas afectan las fuentes del derecho tributario y la producción legislativa en la materia.

2.1.- Límites al ejercicio del poder tributario de los Estados.

Siguiendo a CALDERÓN CARRERO,³¹ los Estados deben enfrentar importantes limitaciones a la hora de configurar su ordenamiento tributario nacional, ya que existen restricciones para determinado tipo de materias, que limitan su poder soberano, como consecuencia de la globalización económica.

³⁰ Ob. Cit. CRUZ PADIAL.

³¹ Ob. Cit. CALDERÓN CARRERO.

Así, en la línea de pensamiento de McLure 2001, CALDERÓN CARRERO ha identificado cuatro grandes tipos de limitaciones que inciden sobre la capacidad o poder de los Estados para configurar su política fiscal nacional.

a) Limitaciones (voluntarias) inducidas por el mercado. Existen limitaciones para obtener tributación efectiva sobre determinado tipo de manifestaciones de riqueza que resulta volátil (capital mobiliario / ahorro privado) o fácilmente deslocalizable (determinado tipo de renta empresarial).

Los inversionistas tienden a localizar su capital e inversiones empresariales en el lugar donde perciben una mayor rentabilidad financiero-fiscal. La globalización ha colaborado en generar un contexto de “competencia fiscal” entre Estados, produciéndose una “carrera de sucesivas reducciones fiscales” (*race to the bottom*) sobre este tipo de rentas.

Aquél país que no articule tales reducciones fiscales con toda probabilidad experimentará una reducción de los flujos de capital e inversión en su economía. Ello ha generado dos grandes efectos:

La mayoría de los Estados miembros de la OCDE ha articulado una progresiva reducción de la carga fiscal sobre las rentas del capital a través de los denominados “*dual income taxes*” y sobre la renta empresarial reduciendo los tipos de gravamen del impuesto sobre sociedades y proliferando un sin número de “regímenes especiales”.

Por otro lado, tal reducción de cargas fiscales sobre rentas volátiles o deslocalizables, ha afectado a la estructura o composición del sistema tributario, el denominado “*tax mix*” ha quedado seriamente condicionado.

Así, el autor reflexiona, en el hecho de que los Estados que han articulado tal reducción de cargas fiscales, si quieren mantener la recaudación tributaria, deben compensar tales reducciones incrementando la carga fiscal sobre manifestaciones de capacidad económica no susceptibles de deslocalización (inmuebles o rentas del trabajo) o que no resultan afectadas por las “fuerzas del mercado”.³²

Por ello, el fenómeno de la globalización ha propiciado que determinadas manifestaciones de capacidad económica no sean sujetas a tributación efectiva o que lo sean a niveles bajos, debido a situaciones no tributarias destacando entre otras, la competitividad internacional, la volatilidad de la renta, y el grado de deslocalización de la actividad.

Por otro lado, en algunos países se ha apreciado un incremento de las cargas fiscales sobre las rentas del trabajo, así como un mayor peso recaudatorio de los impuestos sobre el consumo.

También se han intensificado los niveles de control administrativo sobre los obligados tributarios como mecanismo para compensar la caída de los ingresos tributarios de la Hacienda Pública.

b) Limitaciones convencionales (“negociadas”) que se proyectan sobre el ejercicio del poder tributario nacional. Existen casos en que los diferentes países acuerdan “voluntariamente” negociar o establecer límites sobre su propio ejercicio de poder tributario.

Como ejemplos de ello encontramos:

El Acuerdo General sobre aranceles y comercio (GATT), sustituido por la Organización Mundial del Comercio y que constituye uno de los más extensos

³² Ob. Cit. CALDERÓN CARRERO.

sistemas de límites negociados al poder tributario de los Estados.

Los Convenios de Doble Imposición negociados de forma bilateral entre Estados miembros de la OCDE, o entre éstos y terceros países, e incluso entre países no miembros de tal organización internacional. Estos convenios se basan en establecer “reglas comunes” sobre reparto del poder tributario y el ejercicio de tal poder por cada uno de los Estados contratantes, a fin de eliminar obstáculos al comercio e inversión transnacional.

El Derecho Comunitario Europeo, que limita el ejercicio del poder tributario de los Estados miembros tanto en aquellas materias o impuestos armonizados, como el IVA, impuestos especiales, gravámenes aduaneros. La filosofía subyacente es la de eliminar los obstáculos al comercio e inversión transnacional estableciendo reglas sobre reparto de poder tributario y ejercicio de tal poder por cada uno de los Estados contratantes.

c) Limitaciones “externas” impuestas sobre el poder tributario de los Estados

Este tipo de límites se refiere a los casos en las que un Estado o un conjunto de Estados adoptan una posición común dirigida a que otro Estado o conjunto de países modifique un aspecto de su legislación fiscal, bajo amenaza de adoptar “contramedidas” o también denominadas “medidas defensivas”. Ejemplo de ello son las reglas para combatir los denominados *tax havens* o “paraísos fiscales” a quienes se exige modificar de forma sustantiva su legislación tributaria, so pena de sufrir o soportar las “medidas defensivas” (contramedidas) que articularán los Estados miembros de la OCDE frente a los “paraísos fiscales no cooperativos”.

d) Limitaciones sobre la “independencia administrativa u operacional”.³³

Se ha observado como cada día es más frecuente que los países miembros de la OCDE ven reducida o limitada su soberanía fiscal al experimentar una clara reducción de su “independencia administrativa”, enfrentan problemas de como ejercer el control o supervisión fiscal sobre las rentas obtenidas más allá de sus fronteras nacionales.

Este problema que no sólo afecta a los “Estados de residencia” sino también a los “Estados fuente” que, debido a las operaciones de comercio electrónico, se encuentran con dificultades para someter a imposición la renta generada en su territorio (o a imponer impuestos sobre ventas en destino). Esta situación ha sido aprovechada en buena medida por algunos de los países calificados como *tax havens*, que de alguna manera obstaculizan a los demás países en la supervisión de sus contribuyentes. Ello ha propiciado la búsqueda más intensa de una cooperación internacional vía intercambio de información tributaria y asistencia en la recaudación.

2.2.- Replanteamiento de las “reglas y principios fiscales” tradicionales.

Como consecuencia de la globalización se han experimentado nuevas formas de realizar negocios y de articular inversiones financieras y empresariales a nivel global o internacional, lo que ha provocado que las “reglas y principios fiscales” que tradicionalmente se venían aplicando dejen de ser apropiadas,³⁴ así existen cambios importantes sobre aquellas “reglas tributarias” que se proyectan

³³ Se alude a la “independencia administrativa u operacional” como la capacidad que tiene un Estado para “gestionar” su sistema tributario sin asistencia de las autoridades fiscales de otros países. Se considera que un Estado posee tanta o más soberanía fiscal cuanto más “independencia administrativa u operacional” ostenta. Cfr. Ob. Cit. CALDERON CARRERRO.

³⁴ Ídem.

sobre las operaciones internacionales, lo que ha afectado a los ordenamientos tributarios nacionales, llegando a condicionar la configuración del sistema fiscal, es decir, los impuestos que integran el sistema y su peso recaudatorio, así como el reparto de cargas fiscales entre los contribuyentes. Así mismo, afirma CRUZ PADIAL,³⁵ la globalización económica está incidiendo en la configuración de las fuentes en las que se fundamenta el Derecho Tributario.

Adicionalmente deben considerarse los efectos de las denominadas “fuerzas del mercado” y la “competencia fiscal” entre Estados que busca atraer la renta del capital o ahorro privado, y rentas empresariales, todo ello ha conducido a una “reestructuración” de los sistemas fiscales a lo largo de todo el mundo, cuya consecuencia ha sido una alteración del papel y peso recaudatorio de los diferentes impuestos que integran el sistema fiscal y una correlativa redistribución de cargas fiscales a nivel interno, la que cada vez resulta más injusta en términos de igualdad fiscal; así la política fiscal nacional o la configuración del ordenamiento tributario, resulta cada vez más condicionada por movimientos internacionales o consideraciones de competitividad internacional y menos por criterios o fundamentos relacionados con los principios constitucionales tributarios.³⁶

Tal desigualdad fiscal, se ha acentuado debido al uso excesivo de “incentivos o beneficios fiscales” con fines extrafiscales, en la medida en que tales incentivos se han usado con frecuencia a favor de los contribuyentes más adinerados o de los grupos económicos más influyentes.

Hoy día se cuestiona la necesidad de replantear las categorías o nociones o reglas de tributación tradicionales, y su vigencia, cuestionándose:³⁷

- Si el principio de renta mundial en los impuestos sobre la renta, y la propia

³⁵ Ob. Cit. CRUZ PADIAL.

³⁶ Ob. Cit. CALDERÓN CARRERO.

³⁷ Ob. Cit. CALDERÓN CARRERO.

funcionalidad actual del Estado de la residencia, como Estado que subjetiviza el gravamen, tienen en cuenta la capacidad económica global de los contribuyentes;

- El concepto de residencia fiscal de las sociedades;
- La noción de establecimiento permanente y su función de umbral de imposición en la fuente;
- El principio de plena competencia (vs. sistema de reparto formulario);
- Los sistemas de integración de impuestos, así como la extensión generalizada del sistema de imputación considerando su no aplicación frente a dividendos extranjeros;
- Si debe continuar con el propio sistema tradicional de configuración de la base imponible atendiendo a normas fiscales nacionales o los sistemas formularios de determinación de la base imponible, y
- La actual configuración de los Convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE.

Actualmente, las nuevas fuentes tributarias, tienen la peculiaridad de que no son establecidas siguiendo los principios impositivos clásicos. Surgen sin la intervención directa de los Parlamentos de cada país, sino a su margen, ya que las normas del actual Derecho Tributario emanan o se inspiran en principios establecidos por organismos internacionales e instituciones comunitarias, como es el caso de los convenios de doble imposición, los principios que elabora el Comité Fiscal de la OCDE, las normas o preceptos que establece la Organización Mundial de Comercio (OMC).³⁸ Entre las “nuevas fuentes” pueden mencionarse, por su creciente importancia, los convenios de doble imposición, y la “legislación blanda” (*soft-law*).

Las reglas tributarias internacionales son configuradas fundamentalmente

³⁸ Ob. Cit. CRUZ PADIAL.

teniendo en cuenta consideraciones de neutralidad fiscal y de política económica internacional, además se busca la uniformidad de las principales reglas, categorías y principios; tal “armonización” se aprecia, por ejemplo, en los conceptos de residencia fiscal, establecimiento permanente, las categorías de rentas, los métodos para eliminar la doble imposición internacional y económica, el principio de plena competencia, el principio de no discriminación fiscal.³⁹

A lo anterior, hay que agregar el impacto que este tipo de normas tiene en las resoluciones de los tribunales internacionales como el caso de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJCE), cuyos criterios han influido en la transformación de las bases y conceptos sobre los que descansan los sistemas tributarios nacionales para gravar a los no residentes y las inversiones transfronterizas. Tema particular se refiere a la aplicación del principio de no discriminación por razones de nacionalidad, los criterios jurisprudenciales sobre el tema y sus efectos sobre la legislación nacional.

Otro aspecto que no puede pasarse por alto, es el contenido de aquellos criterios jurisprudenciales que atienden a consideraciones de naturaleza económica más que al propio fundamento estricto de carácter jurídico-tributario que subyace en la norma fiscal que es objeto de litigio. Esta cuestión, está llegando a que se planteen voces críticas respecto de algunas de las decisiones de los Tribunales, ya que estas remueven los cimientos tributarios de los Estados miembros, cuyos principios enfrentan una decadencia.

Así, la presión que ejercen las consideraciones de índole económica como consecuencias del proceso de globalización económica y, en aras de la no discriminación, está poniendo en tela de juicio los principios tradicionales sobre los que se ha asentado el conjunto del Sistema Tributario, frente a lo cual CRUZ

³⁹ Ob. Cit. CALDERÓN CARRERO.

PADIAL⁴⁰ plantea la interrogante sobre la juridificación de la realidad económica, como efecto y consecuencia del proceso de globalización económica.

Igualmente, ello se observa en la armonización de mecanismos de resolución de conflictos fiscales entre Estados, como los acuerdos previos de precios de transferencia (APA's), el procedimiento amistoso y el procedimiento arbitral; mecanismos que han sido adoptados por las legislaciones nacionales. La misma tendencia armonizadora se encuentra en materia de cláusulas antiabuso, como en las "cláusulas de limitación de beneficios" (LOB's), la "transparencia fiscal internacional" (CFC/TFI), las normas anti-subcapitalización, la cláusula del "beneficiario efectivo" las cuales han sido recogidas por la legislación interna de la mayoría de los Estados miembros de la OCDE.⁴¹

Al analizar las nuevas fuentes del Derecho Tributario, es conveniente observar los efectos que producen sobre los denominados principios tributarios clásicos. Así las reglas provenientes de organismos internacionales, también conocidas como *backdoor rules*, son cuestionadas, por ser ajenas a los parlamentos nacionales, y que sin embargo, los Estados deben adoptar reformando sus ordenamientos internos, puesto que si no lo hacen, les pueden ser aplicadas contramedidas internacionales por los organismos que las han dictado, como por ejemplo, la inclusión en una "lista negra" (*blacklisting*), o la imposición de sanciones económicas o simplemente la supresión de los pagos de un crédito de carácter internacional.

Este tipo de normas son cuestionadas, en tanto que su elaboración corresponde a los representantes de los Estados miembros ante una organización internacional, generalmente funcionarios de las distintas Administraciones nacionales, que no gozan de legitimidad, ni de la posibilidad de debate y

⁴⁰ Ob. Cit. CRUZ PADIAL.

⁴¹ Ob. Cit. CALDERÓN CARRERO.

transparencia que tienen las fuentes normativas clásicas.

Por otro lado, dado que los Estados tienen escasa intervención y participación en su elaboración, así como pocos mecanismos para controlar su legalidad internacional, se cuestionan los medios para otorgarles coercibilidad, además de que la evolución y desarrollo del Derecho Tributario Internacional no tiene en cuenta los derechos de los contribuyentes, son poco garantista, y otorgan escasa fiabilidad a los intereses y posición de los sujetos afectados por ella, además de que es dudosa su compatibilidad con el principio de seguridad jurídica.

También existe un importante grado de incidencia de la globalización económica sobre los aspectos formales o procedimentales de los ordenamientos tributarios, así se busca un “enfoque colaborativo o cooperativo” en las relaciones entre las Administraciones Tributarias y los obligados tributarios. Al respecto, la OCDE ha recomendado que se vea a los obligados tributarios como “clientes”, destinatarios de servicios prestados por las autoridades fiscales; lo que conlleva el establecimiento de instrumentos de información y asistencia para los obligados tributarios como la elaboración de códigos o cartas de derechos de los contribuyentes, en la que se contengan garantías mínimas y derechos a favor de los contribuyentes.

Otro principio que ha permeado de la globalización es el “Principios de buena administración fiscal”, a partir del cual, se busca fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, lo que puede ser relevante cuanto las Administraciones Tributarias enfrenta más dificultades para llevar a cabo su control fiscal.

También se busca la cooperación internacional, tal y como sucede con los Modelos de Convenio OCDE, como en su proyecto de competencia fiscal pernicioso o en el marco de los procedimientos de intercambio de información

tributaria y asistencia en la recaudación.

La adaptación o reconfiguración de las “reglas fiscales” tradicionales al nuevo contexto económico (globalización) constituye un proceso inacabado al día de hoy, sin embargo no se puede dejar de apreciar la influencia internacional en la normativa nacional, lo que evidencia transformaciones y un deterioro de las “reglas o principios fiscales tradicionales” sin que tal erosión haya alterado total o radicalmente las categorías tributarias tradicionales.⁴²

Sin embargo, a pesar de la crítica de estas normas, no puede pasarse por alto, sus aportaciones al Derecho Tributario, en tanto que han servido para resolver numerosos problemas y desafíos planteados por la globalización económica, ya que cada vez existe un mayor número de situaciones que precisan una resolución a escala global.

3.- Efectos negativos que afectan la capacidad de los países para obtener ingresos a través de su sistema tributario.

La globalización y la consiguiente integración internacional, sumadas al rápido progreso tecnológico, podrían afectar la capacidad de recaudación de los países y la distribución de la carga impositiva. Además, con el tiempo, es probable que los efectos de la globalización en los ingresos tributarios intensifiquen y resulten evidentes en las estadísticas de ingreso fiscal de los países.

La carga tributaria total de los países miembros de la OCDE que había aumentado sustancialmente en los últimos 30 años, en varios países se ha desacelerado e inclusive se ha detenido en los últimos años, lo que ha venido acompañado de algunos cambios en la composición del ingreso tributario. En los

⁴² Ob. Cit. CALDERÓN CARRERO.

años noventa se empezaron a sentir más intensamente los efectos de la globalización, a medida que se liberalizaban los mercados de capital y se integraban más las economías.

Hoy día no puede pasarse por alto, la acción de lo que TANZI⁴³ denomina “termitas fiscales”, que corroen los cimientos del sistema tributario. Estas termitas forman parte de la evolución del “ecosistema” de la globalización, y aún está por verse si en definitiva socavarán el edificio fiscal. Es posible que en el futuro, la globalización dé lugar a formas nuevas e innovadoras en el uso de la tecnología y el conocimiento para elevar el ingreso tributario, pero ello no hace menos imperiosa la tarea de determinar la incidencia de la evolución actual en el sistema tributario.

TANZI ha identificado los efectos de ocho de estas termitas a las cuales nos referiremos brevemente.

1.- El comercio electrónico y las transacciones. La primera termita, el comercio electrónico, ha venido creciendo a un ritmo vertiginoso. Una gran proporción del comercio mundial (en particular, entre empresas) puede realizarse a través de Internet.

Varios cambios derivados del comercio electrónico amenazan seriamente a las autoridades tributarias:

- (i) El primero es el abandono de las transacciones en papel —que permiten que las autoridades tributarias sigan rastros, como las facturas— en favor de las transacciones virtuales, que pueden dejar rastros más difíciles de

⁴³ TANZI VITO. Es probable que, con el tiempo, la globalización tenga un efecto negativo considerable en la capacidad de los países para obtener ingresos a través de su sistema tributario. ¿Qué pueden hacer los países para confrontar este problema?
<http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/2001/03/pdf/tanzi.pdf>

detectar.

- (ii) Un segundo cambio es el importante paso tecnológico de la producción y venta de mercancías físicas, a las mercancías digitales. Una serie de productos —música, fotografías, consejos médicos y financieros y servicios educativos— pueden ser “descargados” directamente de Internet. Ello significa que se hará cada vez más difícil definir un “establecimiento permanente” a los efectos impositivos. Con un concepto de jurisdicción tributaria tan vago, resulta difícil definir quién debe pagar el impuesto y recaudar el importe.

2.- El Uso de dinero electrónico. La segunda termita es el dinero electrónico que, con el tiempo, sustituirá al dinero real en las transacciones de los individuos. Los saldos quedarán registrados en tarjetas electrónicas, que se utilizarían para efectuar pagos y liquidar cuentas, tendencia que dificultaría aún más la labor de las autoridades tributarias. Este efectivo electrónico que circula a través de sistemas contabilizados o no. En el primer caso, el emisor del efectivo electrónico mantiene el control mediante un registro central de las transacciones. Pero ello no ocurre en el caso de un sistema no contabilizado, en el que no hay un registro central de transacciones. La inexistencia de un rastro contable plantea un riesgo para la recaudación del IVA y del ISR.

3.- Comercio dentro de una misma compañía. La tercera termita es el comercio dentro de las empresas multinacionales que operan en diversos países. Este problema ha adquirido mayor importancia a raíz del rápido aumento del comercio mundial y, especialmente, del comercio dentro de las empresas multinacionales.

Este tipo de comercio crea problemas para las autoridades tributarias nacionales debido a las posibilidades de abuso en la fijación de los “precios de transferencia” por parte de las empresas —incluidos los préstamos—, la

asignación de costos fijos y la valoración de marcas comerciales y patentes. Hay indicios de que algunas empresas manipulan los precios para trasladar utilidades de jurisdicciones con impuestos muy elevados a otras con impuestos bajos. Frente a esta tendencia, las autoridades se encuentran a menudo desconcertadas.

Además, muchos países son objeto de presiones en pro de la resolución de los complejos problemas del comercio y fijación de precios de transferencia que plantea la globalización de las operaciones, sobre todo en vista de la creciente atención que están prestando a esta práctica las autoridades tributarias de varios países.

Muchas empresas multinacionales comprenden hoy la conveniencia de aplicar un enfoque mundial al diseño y la documentación de las políticas de fijación de precios de transferencia.

4.- Centros financieros extraterritoriales. Los centros financieros extraterritoriales o “paraísos fiscales” —la cuarta termita— han adquirido importancia como vehículo de inversión financiera. Su crecimiento se ha visto estimulado por el flujo de información digital, que permite trasladar dinero y conocimiento fácil y económicamente, en tiempo real, así como por los mecanismos reguladores de algunos países.

Se estima que son muy considerables los depósitos en entidades legales, como las sociedades comerciales internacionales y los fideicomisos extraterritoriales, sin embargo no se sabe qué proporción de las utilidades de estas entidades se declara a las autoridades tributarias. Las Naciones Unidas sostienen que estas entidades se utilizan con frecuencia para el lavado de dinero y la evasión tributaria. El Grupo de los Siete creó el Grupo de Acción Financiera Internacional y formuló un marco regulador que, de aplicarse debidamente,

limitaría las posibilidades de lavado de dinero. Pero las soluciones son política y técnicamente complejas.

5.- Instrumentos derivados y fondos especulativos de cobertura. La quinta termita fiscal es la creciente utilización de nuevos instrumentos y agentes financieros para canalizar el ahorro, tales como los instrumentos derivados y los fondos especulativos de cobertura. Muchos fondos especulativos de cobertura operan desde centros extraterritoriales y no están regulados o lo están en escasa medida.

Muchos de los problemas señalados con respecto al comercio electrónico se plantean aun en mayor medida en el caso de las inversiones de los fondos especulativos de cobertura. Análogamente, en lo que respecta a las ganancias provenientes de los instrumentos derivados, se plantean problemas enormes para identificar beneficiarios, transacciones y jurisdicciones.

Una de las grandes dificultades que plantea el uso de complejos instrumentos financieros, como los instrumentos derivados, es que éstos pueden utilizarse para maniobras de evasión de impuestos, aprovechando la incertidumbre y las diferencias de tratamiento tributario de estos instrumentos. Las distinciones entre la renta del capital y las ganancias o pérdidas de capital, o entre los dividendos y los intereses, se vuelven muy imprecisas. El uso generalizado de instrumentos derivados imposibilita el gravamen del ingreso de las inversiones transfronterizas mediante la retención de impuestos en la fuente imposibilidad de gravar el capital financiero.

6.- La sexta termita es la creciente imposibilidad, o a menudo la falta de voluntad, de los países de gravar el capital financiero y el ingreso de las personas con especialidades laborales de alto valor de mercado.

A medida que los mercados internacionales de capital se integran y se tornan más eficientes, se hace más difícil para los países gravar el capital móvil o las personas altamente calificadas a tasas muy superiores a las que se aplican en el exterior. Las altas tasas impositivas de un país no hacen más que actuar como incentivos para que los contribuyentes trasladen el capital al exterior, a jurisdicciones con bajos gravámenes, o para que establezcan residencia en el exterior.

Éste ha sido un grave problema —no resuelto— dentro de la Unión Europea y ha obligado a los países a reducir las tasas marginales de los impuestos sobre la renta personal o a introducir un sistema de doble gravamen de los ingresos. En consecuencia, en un mundo globalizado, será mucho más difícil aplicar efectivamente impuestos mundiales con altas tasas marginales.

7.- Crecientes actividades en el exterior. La séptima termita es la creciente actividad de personas altamente calificadas fuera del país de residencia. Esta actividad les permite con frecuencia declarar de manera incompleta —declarar— las utilidades externas a sus propias autoridades tributarias. Al mismo tiempo, cada vez más personas invierten sus ahorros en el exterior para evitar el pago de impuestos.

Aunque la Comisión Europea ha procurado resolver el problema proponiendo impuestos mínimos al ingreso proveniente de activos financieros, dicha propuesta ha encontrado una fuerte oposición en algunos países de Europa.

8.- Compras en el exterior. La octava termita fiscal es el enorme aumento de los incrementos de los viajes al extranjero observado en los últimos años, viajes que permiten comprar donde hay bajos impuestos. Muchos países pequeños han reducido los impuestos selectivos al consumo y otros impuestos a las ventas de productos suntuarios para atraer compradores extranjeros, lo que

reduce el grado de libertad de los países para imponer impuestos selectivos al consumo de productos fácilmente transportables. Es probable que este problema se intensifique en el futuro, cuando aumente el número de viajeros.

4. La “competencia fiscal nociva”.

En el marco de la globalización, no puede dejar de señalarse las nuevas posibilidades de fraude y evasión fiscal que posibilita el nuevo contexto económico, de ahí que, no sea casualidad que los ordenamientos tributarios busquen articular cláusulas antiabuso específicas frente a determinadas operaciones o estructuras de elusión fiscal.⁴⁴

La planificación tributaria internacional se ha desarrollado fundamentada en la globalización y tiene su principal asidero en los múltiples beneficios que el propio legislador ha incorporado en la legislación, en su afán de atraer a los países inversión extranjera directa. Existe una gama muy variada de definiciones sobre la planificación tributaria, la elusión y la evasión.⁴⁵

La OCDE explica que, en un mundo interconectado, las leyes fiscales nacionales no han podido seguir el ritmo de las multinacionales, del capital que fluye y de la economía digital, y han dejado lagunas que pueden ser explotadas por las compañías que evitan tributar en sus país de origen, llevando la actividad fuera, a jurisdicciones bajo o nula tributación.⁴⁶

La planeación fiscal se ha diferenciado atendiendo al tipo de transacciones que son objeto de planeación y si están relacionadas con el mercado local o no. Cuando se habla de planeación fiscal internacional, se piensa en la pura elusión,

⁴⁴ Ob. Cit. CALDERÓN CARRERO.

⁴⁵ CARPIÓ RIVERA, ROMEO. La planificación tributaria internacional.
http://retos.ups.edu.ec/documents/1999140/2040593/V3_Carpio.pdf

⁴⁶ SERRALDE MERCEDES. ¿Porque pagas más impuestos que Apple? Penguin Random House Grupo Editorial, S.A.U. Barcelona España 2014. Pág. 62.

que las empresas multinacionales o transnacionales llevarían a cabo aprovechando su presencia en múltiples jurisdicciones o países; argumentado que ello bajo ninguna circunstancia constituye evasión o fraude fiscal.

Para CARPIÓ RIVERA,⁴⁷ la verdadera planificación fiscal internacional es el resultado de la existencia de una multiplicidad de regímenes fiscales nacionales, que ofrecen esta, de manera que son las empresas con una presencia internacional quienes tienen la opción o la posibilidad de tomar decisiones empresariales, atendiendo entre otros factores, al régimen fiscal aplicable, sin embargo no se puede hablar de planeación fiscal cuando las empresas simplemente ocultan o alteran la realidad o trascendencia de sus operaciones con propósitos de fraude o evasión fiscal.

La planificación tributaria internacional se ha desarrollado fundamentada en la globalización, y tiene su principal asidero en los múltiples beneficios que el propio legislador ha incorporado en la legislación, en su afán de atraer a los países inversión extranjera directa, involucra una serie de actos o actuaciones lícitas del contribuyente, cuya finalidad es invertir eficientemente los recursos y con la menor carga impositiva, así, lo que se persigue es minimizar la carga tributaria derivada del ejercicio de una actividad mercantil o de la tenencia de un patrimonio mediante la elección de la vía de acción más eficiente entre todas las alternativas legalmente posibles.⁴⁸

En el marco de la globalización, las empresas evolucionan pasando de estructuras internacionales, de base exportadora, a estructuras multinacionales o verdaderamente transnacionales, también encontramos la integración económica de compañías que realmente no tienen una base nacional exclusiva sino que han resultado de la fusión o combinación de empresas con orígenes nacionales

⁴⁷ Ob. Cit. CARPIÓ RIVERA.

⁴⁸ Cfr. Ob. Cit. CARPIÓ RIVERA.

diferentes.

Por otro lado, los Estados tienen la necesidad de atraer a la inversión extranjera directa, por lo que son ellos los primeros promotores de la verdadera planificación fiscal internacional. Así, son los Estados los que conducen su política fiscal tratando de hacer que sus regímenes impositivos aparezcan como un atractivo más para la inversión extranjera, dando origen a la planeación fiscal de las empresas.

Cuando un legislador analiza la incorporación de un incentivo fiscal, normalmente la contraparte es el costo en la recaudación; Pero, ¿qué pasa cuando el incorporar una norma que genera un beneficio extrafiscal no tiene ningún costo en la recaudación? Normalmente, lo que sucede cuando un Estado desea incorporar normas con la finalidad de atraer inversión extranjera, pues su beneficio extrafiscal es alto, mientras que su costo fiscal suele ser nulo, ya que de no existir la norma propuesta, la inversión no existiría en el país. Así los Estados enfrentan el problema de que la comunidad internacional, de que no considere tales medidas como perniciosas.⁴⁹

En la línea de pensamiento de CARPIÓ RIVERA, la decisión para llevar una planeación fiscal internacional toma en cuenta cinco opciones básicas:

1) Ubicación de las actividades productivas. Al momento de tomar una decisión respecto de la ubicación de las actividades productivas, son muchos los factores que se toman en cuenta, y normalmente el fiscal, no suele ser el más importante; entre otros, tenemos la seguridad jurídica, los regímenes laborales y legales aplicable a la inversiones extranjeras, el riesgo cambiario, la administración pública local, el sistema económico, factores sociales, lingüísticos, religiosos, subvenciones y ayudas e incluso el régimen aduanero.

⁴⁹ Ídem.

2) Estructura y centros financieros y de servicios. Uno de los terrenos donde más frecuentemente actúan los esquemas de planeación fiscal internacional es el de las rentas asociadas a la financiación de los grupos de sociedades. Las técnicas o esquemas de planeación en relación con los centros financieros o de servicios, suponen la búsqueda de unos gastos deducibles que representan unos ingresos computables en una jurisdicción distinta, siendo menor la tributación aplicable sobre esas rentas en esta segunda jurisdicción.

A propósito de los centros financieros, hay que considerar que cuando los grupos económicos se desarrollan, los excedentes que sus empresas generan y otras de las necesidades de financiamiento, entonces surge la necesidad de crear centros financieros destinados exclusivamente a atender las necesidades propias del grupo, o también, a atender las de terceros.

3.- Intangibles. Al momento de valorar una empresa, toma importancia el valor de sus intangibles, donde se pueden encontrar muchos conceptos como el propio fondo de comercio o el valor de la misma organización empresarial, y una serie de derechos valorables económicamente, sean o no susceptibles de registro o protección legal como tales, que han resultado de la propia vida de la empresa o que se ha comprado directamente de terceros.

4.- Estructuras corporativas y sociedades holding. Básicamente, estas sociedades pueden ser sociedades cabeceras de un grupo, admitidas inclusive a cotización; pueden ser operativas al mismo tiempo que tenedoras de las participaciones; o pueden ser puras sociedades holding limitadas en su papel de ser tenedoras de las participaciones de las filiales o subsidiarias del grupo en un determinado sector económico o área geográfica. Desde la perspectiva de la planificación fiscal internacional, son estas últimas entidades, estas sociedades sub-holding las que nos interesan especialmente y las que reciben en muchas

jurisdicciones un tratamiento fiscal específico.

5. La política de precios de transferencia. La planeación internacional se fundamenta generalmente en el desarrollo de los grupos económicos transnacionales, y en sentido tiene mucha importancia la valoración de las transacciones intra-grupo. Bajo un esquema puro de planificación tributaria, en el ámbito de los precios de transferencia, las empresas procuran definir precios que minimicen la posibilidad de ser objetados por las administraciones tributarias, generándose los supuestos indeseables de doble imposición.

En cuanto a los paraísos fiscales, entendidos estos como un país o una jurisdicción que ofrece condiciones favorables en términos fiscales para los no residentes que deciden invertir en su territorio, el citado autor considera que éstos no forma parte importante de la planeación fiscal de los grupos multinacionales, básicamente debido a las medidas anti-paraísos que se han adoptado por los propio países, y por otro lado, por razones de imagen que hacen delicada la presencia de inversiones o de actividades en estos territorios.⁵⁰

Las multinacionales incurren, en general, en lo que denomina -planeación fiscal agresiva- por lo cual aprovechan al máximo el marco legal para no pagar impuestos, pero sin llegar a cruzar las líneas rojas del delito. A estas empresas les gusta subrayar que se limitan a cumplir la ley, y aseguran que si los gobiernos la cambian en su contra, seguirán cumpliéndola.⁵¹

⁵⁰ Ob. Cit. CARPIÓ RIVERA.

⁵¹ Ob. Cit. SERRALDE MERCEDES. pág. 96.

4.1. La elusión y la evasión tributaria.

Previamente consideramos necesario analizar las diferencias entre la elusión y la evasión tributaria, figuras que como reflexiona GARCÍA NOVOA,⁵² es del interés público el combatir estas prácticas.

4.1.1. La elusión fiscal.

La Elusión, desde un punto de vista lingüístico, es la acción y efecto de eludir. Una dificultad o un problema se elude, cuando se esquiva o evita con astucia o maña.

La elusión fiscal en opinión de ROSEMBUJ,⁵³ significa esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte, hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales, con la finalidad de evitarla, mediante la gestión lícita de medios negociales, aunque no congruentes con la voluntad del legislador.

En opinión de GARCÍA NOVOA,⁵⁴ la elusión consiste en un resultado al que se puede llegar distorsionando la actividad comercial, pero con plena observancia de las normas positivas, al menos en su aspecto formal, de manera que el elemento fundamental será la forma jurídica adoptada, en principio legítima. Así su esencia no es la de producir una vulneración directa a la norma y se contraponen

⁵² GARCÍA NOVOA CÉSAR, La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria, Ed. Marcial Pons 2004, Madrid España. Pág. 99. siguiendo las líneas de pensamiento de Carraro, L. *Il negozio in frode alla legge*, Padova, Cedam, 1942, Pág. 170.

⁵³ ROSEMBUJ, TULLIO, El fraude de Ley, La simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario, Madrid, España 1999, Editorial Marcial Pons, pág. 94 y sigs.

⁵⁴ GARCÍA NOVOA, CESAR. La simulación en el ordenamiento Tributario, Modelo de Código Tributario para América Latina, Tendencias Actuales de Tributación. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá Colombia. Editorial Universidad del Rosario, 2010, pág. 370.

de la evasión fiscal, que no es más que el incumplimiento ilícito de la obligación de pagar el tributo.

Así, la elusión es entendida por GARCÍA NOVOA,⁵⁵ como la búsqueda por medio de instrumentos lícitos, a través de un uso de formas jurídicas o de fórmulas negociales menos onerosas fiscalmente hablando, o a través de la elección de alternativas negociales, con el propósito de evitar el tributo, minimizar su incidencia o la reducción de éste; lo que conlleva un conjunto de actividades de los particulares en general, la que cabría calificar, a través de una caracterización ayuna de matices, como de uso abusivo.

En las líneas de pensamiento de Blumenstein, ROSEMBUJ⁵⁶ señala que los particulares pueden configurar el negocio jurídico en forma lícita a través de configuraciones de Derecho Civil, de manera que no integren el hecho imponible, impidiendo que nazcan los deberes tributarios.

En la elusión fiscal, respetando las palabras de la ley, se busca esquivar su sentido, nos dice PÉREZ ARRAIZ,⁵⁷ bien cuando ésta no se cumple o cuando se obtienen resultados no queridos por la norma, es decir, se actúa en contra de la ley contraviniendo ésta o se frustra el fin de la misma; así, el término de “elusión fiscal” debe entenderse bajo su sentido técnico, como “el intentar no aplicar una norma amparándose en otra”.

En referencia al concepto de la elusión ROSEMBUJ⁵⁸ retoma la noción de TREMONTI quien la entiende como la elección de tipos contractuales con el único

⁵⁵ Ob. Cit. GARCÍA NOVOA. CESAR. La cláusula antielusiva... Pág. 28 y 29.

⁵⁶ Ob. Cit. Rosembuj.

⁵⁷ PÉREZ ARRAIZ, JAVIER. El Fraude de Ley en el Derecho Tributario. Ed. Tirant le Blanch, Valencia España, Pág. 34. En la línea de pensamiento de González Sánchez, M. El Fraude a la Ley en materia tributaria. Plaza Universitaria, Ediciones Salamanca, 1993, p. 42.

⁵⁸ ROSEMBUJ. Ob. Cit. págs. 94 y 95.- Siguiendo las líneas de pensamiento de G. Tremonti.- Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria. P. 372; R. Mathew. Anatomía de la elusión y la evasión fiscal, HPE, núm. 91, 1984. F. Gallo, Brevi spunti pág. 19.

o principal propósito de minimizar la carga tributaria, siendo ésta la razón elusiva, así como la de Gallo, quien a su vez entiende que la elusión como la actividad dirigida a evitar el nacimiento total o parcial del hecho imponible identificado por una norma imperativa tributaria.

En la elusión fiscal no se realiza el hecho imponible, ello supone una actuación indirecta sobre el presupuesto de hecho a fin de no ubicarse en la hipótesis normativa del hecho imponible que se pretende gravar. Al respecto HENSEL⁵⁹ señala que cuando el presupuesto económico puede realizarse igualmente a través de otro camino, esto es, que se puede alcanzar de un modo diverso al previsto por el legislador al concebir la ley tributaria, ello dará lugar a la evitación del presupuesto del hecho legal alcanzando el mismo resultado por medio de un rodeo o camino accesorio.

RUIZ TOLEDANO,⁶⁰ entiende que la resistencia al pago de los tributos es una constante histórica que parece basarse en la propia naturaleza humana y cuya mayor o menor intensidad depende de la conciencia que cada momento los Ciudadanos tengan de su situación política. En su opinión, en el momento actual si bien la evasión fiscal sigue teniendo gran importancia como consecuencia de la existencia de la llamada “economía sumergida” cada día cobra mayor importancia la elusión fiscal, es decir el empleo de artificios indirectos para evitar el correcto cumplimiento de las normas tributarias.

La elusión tributaria se presenta a través de cualquiera de las siguientes conductas:

⁵⁹ HENSEL, ALBERT. Derecho Tributario. Traducción de Andrés Báez Moreno, María Luisa González Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Madrid España 2005, Editorial Marcial Pons. Pág. 225.

⁶⁰ RUIZ TOLEDANO, JOSÉ IGNACIO. El Fraude de Ley y otros supuestos de Elusión fiscal. Valencia España. Editorial CISS. S.A., págs.- 24 a 27.

- a) Por la simple no realización del presupuesto de hecho establecido en la norma, sin que ello se deba a la utilización de formas jurídicas atípicas.
- b) Por la realización de algún supuesto de los conocidos como economía de opción o economías fiscales.
- c) Por el abuso de formas jurídicas, que suponen una manipulación del presupuesto de hecho a fin de evitar el nacimiento de la obligación tributaria, provocando el nacimiento de otra, que suponga un menor desembolso o bien, intentando acogerse a los beneficios que le ofrece una norma de exención o bonificación.

Resumiendo, podemos señalar que la característica de la elusión consiste en escaparse del deber tributario sin violar directamente la ley; lo que presupone un comportamiento dirigido a impedir el perfeccionamiento del hecho imponible, sea total o parcialmente, mediante procedimientos técnicos propios de la autonomía de voluntad y la libertad de contratación, a fin de crear una ventaja fiscal patrimonial.

4.1.2. La evasión fiscal.

Es importante distinguir la evasión fiscal de la elusión fiscal, ya que si bien ambas figuras tienen por propósito el no pago de impuestos, existen diferencias sustanciales entre una y otra.

La evasión fiscal tiene por propósito cualquier violación a las normas tributarias que producen como resultado una recaudación inferior a la que corresponda, en ésta figura existe incumplimiento de la obligación tributaria, lo que

da lugar a una infracción o a un delito fiscal. FERREIRO LAPAZTA⁶¹ considera que el fraude tributario es igual al no pago ilegal de un tributo y que el fraude, en este sentido puede realizarse por medio de una infracción.

En la evasión fiscal, la nota característica es el uso de engaños o el aprovechamiento de errores, para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco. La evasión exige un comportamiento fraudulento o sea deshonesto, anti-tributario de parte del sujeto pasivo.

Los elementos que integran la evasión se traducen en el comportamiento ilícito del particular, incumpliendo el deber de carácter patrimonial que se origina con la realización del hecho imponible.

En la evasión fiscal, se realiza el hecho imponible y por lo tanto nace la obligación tributaria, sin embargo, dicha realización o su verdadera dimensión económica se oculta a la Administración Tributaria, de tal manera que un impuesto sólo se podrá evadir cuando aparezcan los supuestos de la obligación tributaria, es decir cuando se ha realizado el hecho imponible.

En la evasión, la conducta transgresora tiene por objeto la ocultación de rendimientos, bienes y derechos de contenido económico, mediante la utilización de documentos materiales o ideológicamente falsos; o la realización de actos o negocios jurídicos que no corresponden a la realidad jurídica efectiva o a la obstrucción o destrucción que impide la determinación de la deuda tributaria.

⁶¹ FERREIRO LAPAZTA, JUAN JOSÉ. Curso de Derecho Financiero Español, Madrid España 1992. Editorial Marcial Pons, pág. 459.

4.1.3. Diferencias entre la elusión y la evasión fiscal.

La evasión fiscal se diferencia de la elusión, porque hay un comportamiento ilegal del contribuyente, tendiente a la no satisfacción del tributo ya debido, por haberse verificado el hecho imponible. En la elusión tributaria no existe intención fraudulenta sólo se busca el ahorro fiscal.

Al describir a la evasión HENSEL⁶² señala que se trata de un incumplimiento culpable de la deuda tributaria, originada válidamente por la realización del hecho imponible; mientras que la elusión se impide el nacimiento de la obligación tributaria, esquivando el presupuesto de hecho previsto en la Ley.

La elusión es un incumplimiento que impide el nacimiento o perfeccionamiento de la obligación tributaria, y se distingue de la conducta omisiva de la evasión, que está dirigida al no pago del impuesto cuyo hecho imponible ya fue realizado.

La evasión es infracción tributaria, e implica la transgresión directa del ordenamiento.

Una de las técnicas de elusión más utilizadas en las operaciones internacionales, es la localización territorial más conveniente del sujeto, mediante el cambio de la residencia del agente económico, a lo que se reacciona mediante la adopción de la figura del centro vital de su actividad económica y personal, con objeto de controlar la residencia efectiva de una persona, mediante un elemento objetivo de vinculación al tributo.

⁶² Ob. Cit. HENSEL, ALBERTO. Págs. 403 a 412.

Para combatir este tipo de prácticas se han adoptado diversas medidas, entre las que encontramos mecanismos como los denominados *anti-tax shelter rules*, que obligan a los “promotores” y “usuarios” de “productos o esquemas abusivos de planificación fiscal” a revelar su comercialización o uso a las autoridades fiscales competentes.⁶³

4.2. El fraude fiscal internacional.

Los Estados han perdido en alguna medida la capacidad de gobernar políticamente las esferas de la globalización económica y mundialización del capital. El desafío para los gobiernos es intentar administrar tales esferas, las que si bien se desarrollan en un mismo contexto, actúan autónomamente, por ello TONDINI⁶⁴ el combate a la evasión y al fraude internacional, no es propio de cada país, ni se puede dar con éxito a través de acuerdos bilaterales, sino que requiere de una acción planificada y concentrada de diversos países que se encuentren en sintonía con este tipo de remedios.

4.2.1. Antecedentes.

En el marco, del fraude fiscal internacional, existe una clara vinculación de los delitos impositivos y el lavado de dinero, la que radica en el hecho que tanto el delito de blanqueo de bienes como el delito tributario utilizan las mismas técnicas de captación de la *notitia criminis*, a lo que habrá que agregar el alcance territorial de los aspectos fiscales y administrativo, basado en el alcance territorial de los poderes de imposición de cada uno de los Estados, así como por la consecuente represión de los ilícitos tributarios cuyo base de aplicación no excede nunca las

⁶³ CALDERÓN CARRERO JOSÉ MANUEL. La Incidencia de la Globalización en la Configuración del Ordenamiento Tributario del Siglo XXI. Doc. N.º 20/06.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2006_20.pdf

⁶⁴ TONDINI BRUNO M. El problema del fraude y evasión internacional, su relación con la delincuencia organizada y su solución a través de los mecanismos de cooperación en materia fiscal.

http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/27010/Documento_completo.pdf?sequence=1

frontera de un Estado, con una raíz transnacional dada por un lado por la operación económica de los diferentes sujetos que genera la existencia de evasores internacionales, ya que el accionar de los mismos genera consecuencias para diferentes Estados Nacionales, así como, con el reconocimiento de la existencia de ilícitos de tráfico que permitan reprimir en ámbito transnacional las referidas conductas señala TONDINI.⁶⁵

Cada vez resulta más difícil controlar la evasión tributaria, si no se dispone del auxilio de información sobre hechos económicos ocurridos total o parcialmente en el exterior, sobre personas domiciliadas en otros países y sobre bienes ubicados en el extranjero. Así, el intercambio de información fiscal es, junto a la difusión de las mejores experiencias y prácticas administrativas, uno de los principales instrumentos de la cooperación internacional entre las Administraciones Tributarias. La creciente internacionalización de la economía exige una acción cada vez más coordinada de las Organizaciones encargadas de la gestión de los impuestos y un permanente intercambio de información entre las mismas.

4.2.2. Conceptos y presupuestos que conducen al fraude fiscal.

TONDINI,⁶⁶ siguiendo la línea de pensamiento de DÍAZ, señala que los antecedentes que conducen al fraude fiscal, encontramos las siguientes:

Sociológicamente, el bajo nivel de confianza en la acción gubernamental para aplicar en forma correcta los fondos recaudados coactivamente contribuye al delito fiscal. Ante ello, aparece la representación del llamado “criminal por afán de lucro”, donde la conducta delictual es esencialmente instrumental, cuya finalidad es poseer para sí lo que debía transferir al Estado por la vía impositiva.

⁶⁵ Ob. Cit. TONDINI BRUNO M.

⁶⁶ Ídem.

Otro factor, es el denominado “criminal por competitividad”. El criminal por supervivencia, es el sujeto que por razones de coyuntura económica resuelve evadir impuestos para sobrevivir en el mercado, y en él se representa para sí una conducta lícita. En este último supuesto aparece una inclinación al fraude conformada por los llamados “imperativos de mercado” que afectan a la situación económica del sujeto, tanto sea una persona física como un ente social.

No es posible conocer a fondo el origen del delito tributario, si se ignora la diferencia del producto penal y la interacción de la estrategia puesta al servicio de la decisión evasora. Por lo que TONDINI siguiendo la línea de pensamiento de BECKER, señala que para arribar a conclusiones sólidas habrá que adentrarse, a título de ejemplo, en el modelo que analiza la decisión de evasión por parte del empresario oligopólico que representa la introducción a la hipótesis de diferenciación horizontal. Bajo esta tesis se debe examinar en conjunto el problema del precio y de la evasión impositiva por parte de empresas localizadas en la extremidad de un segmento, para entender si una empresa con relación a otra hace del precio del producto la variable evasiva o separa dicha variable del precio y la centra en sustitución tramposa del costo del producto.

Otro factor que favorece el fraude fiscal es la falta de uniformidad internacional en esta materia, lo que ha sido puesto de manifiesto por el Comité Europeo de Expertos sobre Tributación Empresarial en el “Informe Ruding” que puso de relieve las siguientes cuestiones, a saber:

- Regla: Principio de autonomía de la voluntad: resulta unánimemente aceptado que cada contribuyente tiene derecho a organizar o conducir sus asuntos de una forma que minimice su carga fiscal. Ahora bien, el principio de autonomía de la voluntad tiene sus límites: el fraude y la evasión fiscal.

- Falta de uniformidad y claridad del concepto de “fraude fiscal”: las líneas divisorias entre “*tax avoidance*” (disminución de la carga fiscal empleando medios ilícitos), “*tax evasion*” y “*tax fraud*” no sólo difieren sustancialmente entre los Estados miembros de la Unión Europea.

No existe un concepto uniforme a nivel internacional sobre los citados fenómenos, por lo que TONDINI⁶⁷ propone la siguiente conceptualización:

- *Tax Fraud*: este término es empleado para referirse a la intención de evadir o evitar impuesto empleando mecanismos ilegales y con intención de vulnerar la legislación fiscal (por ejemplo: utilizando facturas falsas, doble contabilidad, falsedades en las declaraciones tributarias y ante la Inspección de los tributos).
- *Tax Evasion*: el “Informe Ruding” pone de relieve que este término posee diferentes significados en las distintas lenguas. En Inglés “*tax evasion*” implica actividades ilegales, pero de menor gravedad que el “*tax fraud*”. Por ejemplo, dejar de declarar una renta vendría a constituir un supuesto de “evasión fiscal”, mientras que falsear declaraciones tributarias constituiría “fraude fiscal”. En francés “*évasion*” significa lo mismo que “*avoidance*” (elusión), ya legítima o ilegítima. Por ello, el Comité decidió no emplear el confuso término. Este término no tiene una clara correspondencia técnica en español, pero podría encuadrarse en la figura de “fraude o defraudación tributaria”.
- *Illegitimate Tax Avoidance*: se refiere a conductas, donde el contribuyente cumple literalmente con la letra de la ley pero se considera que actúa de forma abusiva porque el único propósito de su conducta es evitar o disminuir su carga fiscal

⁶⁷ Ob. Cit. TONDINI BRUNO.

- *Legitimate Tax Avoidance*: (legítima disminución de la carga fiscal/ economía de opción): es la forma legal que tendrían los contribuyentes de minimizar su carga fiscal. Los Contribuyentes pueden legítimamente reducir sus impuestos eligiendo una determinada estructura de sus negocios y operaciones que les resulte fiscalmente conveniente.

4.2.3. La Evasión Internacional.

En la línea de pensamiento de PEACOCK Y SHAW, TONDINI⁶⁸ refiere que analizando la particular relación entre la evasión y la tributación directa e indirecta, se llega a la conclusión, desde una perspectiva económica, por alguna corriente de opinión que sostiene que, si la propensión marginal a consumir la renta evadida es igual a uno, no existe pérdida de recaudación, dado que, si bien desciende la recaudación de la imposición a la renta, ello se compensa con el consumo que el sujeto hace de ella, es decir, aumenta la imposición indirecta.

Si ello se remite a un modelo tributario donde coexisten imposición a la renta y al valor agregado, la doctrina antes expresada mantiene su tesis de que la recaudación fiscal se incrementa con aumentos de la cantidad evadida cuando la propensión marginal a consumir de la base declarada es la unidad; ello en forma independiente de la propensión marginal a consumir del resto de la renta disponible.

Las modalidades evasivas más frecuentes son la utilización de facturas falsas, las operaciones con paraísos fiscales, utilización de personas jurídicas creadas para evadir, testaferros insolventes y el diseño de grupos económicos complejos que son estructurados para facilitar el incumplimiento fiscal.

⁶⁸ Ídem.

Para combatir éstas prácticas se recomienda el análisis previo de modalidades operativas o de arquitectura societaria a fin de identificar perfiles de riesgo y patrones de conducta habituales, facilitando así el combate de las diversas modalidades evasivas. De manera relevantemente útil es la explotación de la información proveniente del sistema financiero, a través del cual, se pueden detectar patrimonios que jamás han sido declarados.

5. Los paraísos fiscales.

El desarrollo de los paraísos fiscales tiene su nacimiento en la segunda mitad del siglo xx, nos recuerda HOMES JIMÉNEZ,⁶⁹ cuando al verse algunos territorios sin la fuente principal de ingresos de su Estado colonizador y motivados por otras diversas circunstancias, diseñaron sistemas fiscales capaces de atraer capitales extranjeros.

Entre otras muchas razones nos refiere el autor, los paraísos fiscales constituyen igualmente una válvula de escape para la movilización de capitales provenientes de la clase política corrupta y que esta situación es igualmente de vieja data, como se indica en el libro "El capitalismo clandestino. La obscena realidad de los paraísos fiscales" escrito por los autores Thierry Godefroy, Pierre Lascoumes.

La atracción de capitales tiene igualmente un origen en motivos de naturaleza tributaria y la forma como las Naciones conciben y diseñan su sistema tributario, así encontramos países como Costa Rica, Hong Kong o Panamá, que fundamentan su estructura tributaria en el principio de la territorialidad, en función del cual se gravan los ingresos y capitales cuando estos se hayan generado en el territorio del respectivo país. Esto hace que las riquezas que hayan tenido una

⁶⁹ HOMES JIMÉNEZ LUIS. Reflexiones en torno a los paraísos fiscales y la movilización de capitales. Trabajo publicado en el libro "Riesgos y Retos de la Banca en Venezuela." Caracas 2006. Ediciones Centauro. Pág. 77. <http://homesurdaneta.com/publicaciones/Tributario/publicacion06.pdf>

fuerza extra territorial o fuera del lugar de origen o producción, gozan inicialmente de una natural protección del sistema financiero, al no ser de interés tributario para las leyes fiscales, generándose toda una legislación sobre actividades "off-shore"

Otras jurisdicciones fiscales como la Isla de Man, Holanda, Luxemburgo o Suiza no han tenido mayores razones para el diseño de una estructura atractiva para la movilización de capitales, que la competencia fiscal. Incluso en algunos pequeños Estados, entre los que destacan varias antiguas colonias de potencias mundiales, estas prácticas fiscales se constituyeron, desde su inicio, en "una actividad más" por medio de la cual obtener recursos.

El mundo extraterritorial nos rodea por todas partes, más de la mitad del comercio internacional pasa, al menos en los papeles, por los paraísos fiscales. Más de la mitad de todos los activos bancarios y un tercio de la inversión extranjera directa que realizan las corporaciones multinacionales se canaliza a través del sistema extraterritorial.

Nadie se pone de acuerdo en torno a la definición de "paraíso fiscal". El término en cierto modo es inapropiado porque éstos lugares no se limitan a ofrecer maneras de evadir los impuestos, también brindan una confidencialidad que permite mantener datos fundamentales en secreto, la posibilidad de evadir regulaciones financieras y una oportunidad para desentenderse de leyes y reglas implementadas en otras jurisdicciones que precisamente son los países donde vive la mayor parte de la población mundial, reflexiona SHAXON.⁷⁰

Así para éste autor, un paraíso fiscal es un lugar que procura atraer negocios ofreciendo instalaciones políticamente estables que ayudan a personas o entidades a eludir reglas, leyes y regulaciones establecidas en otra jurisdicción.

⁷⁰ SHAXON NICHOLAS. Las Islas del Tesoro. Los paraísos fiscales y los hombres que se robaron el mundo. Fondo de Cultura Económica 2014, Traducido por Lilia Mosconi. Buenos Aires Argentina. Pág. 31.

5.1. Tipos de paraísos fiscales.

En la comunidad internacional se ha podido determinar las "tipologías" de las zonas geográficas que constituyen atractivos fiscales. Así, el informe del Comité Ruding, elaborado previo encargo de la Comisión de la Unión Europea distingue tres zonas de baja fiscalidad:

- a) Los paraísos fiscales "clásicos", cuyo atractivo está básicamente fundamentado en la circunstancia de tener una estructura impositiva que ofrece muy poca o nula presión en el impuesto sobre la renta a las personas jurídicas.
- b) Los territorios de elevada fiscalidad, pero que en contrapartida ofrecen ventajas fiscales a personas o entidades que ejerzan sus actividades en el extranjero.
- c) Territorios que disponen de centros de servicios de todo tipo, pero particularmente servicios "financieros" muy desarrollados.

Ello ofrece a los capitales un amplio menú de opciones para su movilización en función de las necesidades de sus titulares, con la seguridad de que encontrarán un escudo protector en la zona fuera de su origen de producción.

5.2. Principales características de los paraísos fiscales.

Los paraísos fiscales no sólo son reconocidos por los beneficios de naturaleza tributaria que brindan a sus "usuarios" si además por otras ventajas que brindan a los tenedores de capitales, tales como:

- a) La nula o escasa imposición a las rentas. Este es su principal atractivo, pues las rentas son gravadas con una tasa mínima por parte del impuesto sobre la renta, o incluso, no son gravadas, lo cual es más atractivo si el tratamiento preferencia es para los no residentes de las jurisdicciones baja imposición fiscal.
- b) La facilidad de comunicaciones portuarias y aeroportuarias, constituye la plataforma ideal para un servicio eficiente de transporte de personas y bienes, pues se trata de instalaciones destinadas para el viajero internacional que busca protección de su inversión.
- c) La facilidad de constitución de sociedades anónimas bajo la forma de acciones al portador y el tiempo expedito en que tales compañías se constituyen. Un ejemplo de esto es Panamá, país que es utilizado con frecuencia para quienes prefieren mantener en el anonimato la titularidad de las acciones de corporaciones mercantiles.
- d) Las ventajas de inversión para los no domiciliados, es un reflejo y consecuencia de poseer el país, un sistema tributario basado en el criterio de la territorialidad.
- e) La confidencialidad bancaria es un atributo que no tiene precio para los capitales que buscan refugio, anonimato y seguridad. Incluso, al obtenerse este beneficio de confidencialidad, los capitales y sus dueños son capaces de soportar algunas consecuencias fiscales como el pago considerable del impuesto sobre la renta.
- f) La aportación mínima de capital para la formación de corporaciones y los pocos controles para la permanencia de la inversión, permiten que no deba hacerse mayores esfuerzos para tener una inversión y un capital

debidamente legalizados y amparados por una jurisdicción reconocida en el ámbito internacional.

Estas y otras características más o menos conocidas en la literatura internacional, permite que los inversionistas puedan manejar un completo "menú de opciones" para sus necesidades o gustos. En fin, cada país tiene su especial "atractivo" para quienes deseen minimizar su exposición fiscal o de otra naturaleza en el país al que originalmente deben estar sometidos.

Sin embargo, no puede pasarse por alto, el efecto dañino que los paraísos fiscales tienen en la estructura de las bases impositivas de otros países,⁷¹ al distorsionar los flujos financieros internacionales, dañar la identidad e integridad de las estructuras fiscales, desalentar el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, traspasar la carga fiscal a estructuras menos móviles como el trabajo, la propiedad y el consumo; afectar el nivel deseado y la composición de una estructura de gastos, presupuesto público y gasto público.

Por su parte la OCDE, en su informe sobre "el Progreso realizado en la identificación y eliminación de las Prácticas Fiscales Perjudiciales", ha identificado grupos de países o jurisdicciones que califican como paraísos fiscales:

a) Paraísos Fiscales propiamente dichos, los cuales cumplen con los siguientes criterios, siendo necesario que se cumpla el primer criterio y cualquiera de los otros tres:

- Imposición nula o baja. (Condición necesaria pero no suficiente). Esto se produce de manera especial en materia impuesto sobre la renta, teniendo los países que optan por esta solución tributaria, otros mecanismos de

⁷¹ Cfr. GABRIELA RAMOS, quien fue Directora del Centro de la OCDE para México y América Latina. www.oecdemexico.org.mx/ParaisosFiscales.pdf

ingresos, como la imposición indirecta.

- Existencia de normas legales o prácticas administrativas que limitan el intercambio de información con otros países. El intercambio de información limitado a determinadas situaciones criminales (narcotráfico, terrorismo, tráfico de armas) no obsta para dicha consideración.
- Falta de transparencia, a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo.
- Ausencia de requerimientos al ejercer una actividad económica real que sea importante o sustancial para el país o territorio.

b) Regímenes Fiscales Perjudiciales, siendo necesario que se cumpla el primer criterio y cualquiera de los otros tres:

- Imposición nula o baja. (Condición necesaria aunque no suficiente).
- Estanqueidad o aislamiento del régimen, bien porque los residentes no pueden beneficiarse del mismo (lo que se conoce como principio de estanqueidad subjetiva) o porque se limita la aplicación del régimen a operaciones con no residentes (principio de estanqueidad objetiva). Este criterio se conoce como *ring fencing*.
- Falta de transparencia, a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo, incluyendo la posibilidad de aplicar favorablemente ciertas disposiciones, *tax rulings*, etc.
- Ausencia de intercambio efectivo de información respecto de los sujetos pasivos que se benefician de tal régimen.

La consecuencia de aparecer en esta lista de "paraísos fiscales no cooperativos" es que la jurisdicción en cuestión será objeto de las "medidas de defensa" aplicadas de forma coordinada por todos los países de la OCDE. Esto supone que aquellos países de la OCDE que, en la actualidad no disponen de legislación de "medidas de defensa", la adoptarán, con el fin de aplicarla a las jurisdicciones incluidas en la lista de paraísos fiscales no cooperativos.

5.3. La vinculación de los paraísos fiscales y las actividades ilícitas.

Un serio problema que generan los paraísos fiscales, es que son utilizados también como mecanismos para el drenaje de dinero proveniente de actividades ilícitas de cualquier tipo: lavado de dinero, tráfico de armas y drogas, corrupción política y administrativa de los dirigentes mundiales, y en general, lo que puede englobarse como el proceso de legitimación de capitales. Este proceso de inserción de capitales utiliza las jurisdicciones de baja imposición fiscal como un puente de legitimación ente el país de origen de la riqueza y el país destino, produciendo en este último, actividades capaces de producir alternaciones anormales, atípicas en su mercado, no susceptibles de ser medidas, ni comprendidas.

El lavado de dinero busca la legitimación de dinero de procedencia delictual o en general, ilícita, así como los posteriores actos encubridores o simuladores de su origen, con la finalidad de hacerlos aparecer como legítimos.

Las características del proceso de legitimación se pueden resumir como sigue:

- I. La realización de una actividad ilícita que genera dinero en efectivo,
- II. La necesidad de sustraer el dinero de la atención o control oficial,

- III. La obtención de ganancias económicas mediante el empleo del dinero, y
- IV. La incorporación de dicho dinero y las ganancias a una aparente economía "limpia" o "formal" en determinado país.

En este proceso o en algunas de sus etapas, el uso de algunos de los paraísos fiscales luce como una etapa indispensable, con la consecuente afectación a la economía y estabilidad de un país derivada de la movilización de capitales, y lavado de dinero, sin embargo, como afirma HOMES JIMÉNEZ,⁷² la movilización de capitales es un fenómeno universal que tiene su origen en la búsqueda de territorios seguros y estables de inversión, buscando la maximización de las ganancias, el menor riesgo de ser percibidos por las autoridades de los países y la menor presión tributaria posible, así la movilización de capitales puede ser legítima, cuando la procedencia de fondos es perfectamente identificable y legal.

5.4. Problemática de los paraísos fiscales.

Los paraísos fiscales existen reflexiona SHAXON,⁷³ por los guardianes del sistema extraterritorial son Estados miembros de la OCDE, en especial Gran Bretaña, Estados Unidos y varios granes paraísos europeos. Además, la lista negra que confeccionó la OCDE ha quedado vacía desde mayo de 2009.

El mundo extraterritorial es un ecosistema que cambia sin cesar. Cada jurisdicción ofrece una o más especialidades offshore y atrae a tipos particulares de capital financiero; por otra parte, cada una ha desarrollado su propia infraestructura particular de abogados, contadores, banqueros y agentes

⁷² Ob. Cit. HOMES JIMÉNEZ LUIS. Pág. 77.

⁷³ SHAXON NICHOLAS. Ob. Cit. pág. 56.

corporativos expertos que se dedican a atender las necesidades de estos capitales.⁷⁴

En el círculo mágico del offshore participan estudios jurídicos *multijurisdiccionales*, como *Apple, Carey Olse, Conyers, Maples and Calder, Mourant du Feu & Jeunes*, y *Ozannes and Walkers*. Son juradores respetados en un regimiento mucho más extenso de elegantes contadores, abogados y banqueros; piezas de una infraestructura privada internacional que pone en funcionamiento el sistema entero en liga con las legislaturas cautivas de las jurisdicciones confidenciales.

Los servicios extraterritoriales incluyen un amplio espectro que abarca desde lo legal hasta lo ilegal. En materia impositiva, la parte ilegal se denomina evasión fiscal, en tanto que la elusión de impuestos técnicamente legal por definición también implica sortear los propósitos de las legislaturas electas. Las jurisdicciones también suelen convertir las maniobras técnicamente legales pero abusivas en recursos que se consideran legítimos. Decir lo legal, no necesariamente es lo correcto, hubo un tiempo en que la esclavitud y el apartheid eran legales.

Del lado ilegal hay bancos privados o administradores de activos evasores, fideicomisos falsos, secretismo corporativo, re-facturación ilegal y cosas por el estilo, a menudo ocultas bajo eufemismos triviales como optimización impositiva, protección de activos o estructuración corporativa eficiente. Los empleados subalternos del sistema extraterritorial en general no llegan a percibir las maniobras de evasión fiscal y otros servicios ilegales porque solo ven una parte de

⁷⁴ Estados Unidos vende confidencialidad financiera no solo en el nivel federal sino también en los Estados. El Estado de Delaware es el mayor proveedor del secretismo corporativo extraterritorial, pero Nevada y Wyoming son los más opacos. Hasta 2007 permitían las acciones al portador, vehículos favoritos de mafiosos y narcotraficantes, y son particularmente laxos en lo que concierne a admitir que las empresas cuenten con empleados y directores nominales que ocultan la identidad de los verdaderos propietarios. Cfr. Shaxon Ob. Cit. pág. 236.

lo que ocurre. Tal y como reza un antiguo chiste del mundo extraterritorial “los que saben no hablan y los que hablan no saben”⁷⁵

6.- El comercio electrónico y la economía digital.

El Plan de Acción (BEPS)⁷⁶ se ocupa de los desafíos fiscales de la economía digital, ya que existe una creciente preocupación por la planificación fiscal de las empresas multinacionales que hace uso de las lagunas en la interacción de los diferentes sistemas fiscales para combatir de la reducción artificial de la renta imponible o para cambiar ganancias a jurisdicciones de baja tributación en las que realizan escasa o ninguna actividad económica.

6.1.- La economía digital, sus modelos de negocio, y sus principales características.

La economía digital es el resultado de un proceso de transformación de las telecomunicaciones, que han hecho tecnologías más baratas, más potentes y muy estandarizadas, la mejora de los procesos de negocio e impulsado la innovación en todos los sectores de la economía.

Debido a que la economía digital es cada vez más la propia economía, sería difícil, si no imposible, que se separe la economía digital del resto de la economía para efectos fiscales. El intento de aislar a la economía digital como un sector separado haría inevitablemente requerir líneas arbitrarias para diferenciar lo que es digital y lo que no. Así el reto es identificar y analizar las estructuras

⁷⁵ Gran parte del poder de la City radica en su capacidad de repartir patrocinios políticos: una beca por aquí, un subsidio o una donación caritativa por allá, o bien una ubicación selecta en un banquete del alcalde, quizá al lado de un presidente extranjero que está de visita. “Nunca subestimes el poder de las cenas y el vino de Burdeos” Una invitación de esos banqueros suele aplacar urgencias revolucionarias. Cfr., SHAXON. Ob. Cit. pág. 456.

⁷⁶ En razón de que este tema representa una importante preocupación para el grupo de análisis BEPS, nos referiremos a los aspectos y recomendaciones que se han publicado el 15 de septiembre de 2014. Cfr. Base Erosion and Profit Shifting Project. <http://www.oecd.org/tax/oecd-releases-first-beps-recommendations-to-g20-for-international-approach-to-combat-tax-avoidance-by-multinationals.htm>.

existentes adoptadas por las MNE, junto con los nuevos modelos de negocio y centrándose en las características clave de la economía digital y la determinación sus características.

Aunque muchos modelos de negocio en la economía digital tienen paralelos en los negocios tradicionales, los avances modernos en las telecomunicaciones han permitido llevar a cabo muchos tipos de negocio sustancialmente a mayor escala y en distancias más largas de lo que antes era posible. Estos incluyen diversas variedades de comercio electrónico, servicios de pago en línea, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, la computación en la nube, plataformas en red participativa y la negociación de alta velocidad.

La economía digital está en un continuo estado de evolución y posibles desarrollos futuros que deben ser monitoreados para evaluar su impacto en los sistemas impositivos. El rápido progreso tecnológico que ha caracterizado a la economía digital ha dado lugar a una serie de tendencias emergentes y los desarrollos potenciales. Aunque este cambio hace que sea difícil predecir la evolución futura con cierto grado de seguridad, estos desarrollos potenciales deben ser estrechamente vigilados, ya que pueden generar problemas adicionales para los responsables de política tributaria en el futuro cercano.

Estos avances incluyen la Internet, el aumento de dispositivos conectados en red; monedas virtuales, incluyendo el *bitcoin*; desarrollos en robótica avanzada y la impresión 3D, que tienen el potencial de trasladar la fabricación más cerca de los consumidores, alterando el punto dónde y cómo se crea valor dentro de la fabricación en una cadenas de suministro, así como la caracterización de los ingresos del negocio; la economía permite compartir bienes y servicios; un mayor acceso a los datos del gobierno, que tiene el potencial de mejorar la rendición de cuentas, y permitir la participación de terceros en los asuntos del gobierno;

reforzado la protección de los datos personales, que es están ampliamente disponibles en la economía digital.

La economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características clave que son potencialmente relevantes desde el punto de vista fiscal. Estas características incluyen la movilidad, con respecto a (i) los activos intangibles en los que la economía digital se basa en gran medida, (ii) los usuarios, y (iii) las funciones de negocio; la dependencia de los datos, y el uso masivo de estos; los cuales se han visto facilitados por un aumento en la potencia de cálculo y capacidad de almacenamiento y una disminución en el costo de almacenamiento de datos; los efectos de red, que se refieren al hecho de que las decisiones de los usuarios pueden tener un impacto directo en el beneficio recibido por otros usuarios; la difusión de modelos de negocio multi-sitio, en el que varios grupos distintos de personas interactúan a través de un intermediario o plataforma, y las decisiones de cada grupo de personas afectan el resultado de los otros grupos de personas a través de una externalidad positiva o negativa; tendencia hacia el monopolio u oligopolio en determinados modelos de negocio que dependen en gran medida de los efectos de red; y la volatilidad consecuencia de la reducción de las barreras para la entrada en los mercados y la tecnología en rápida evolución, así como la velocidad con la que los clientes pueden optar por adoptar nuevos productos y servicios, a expensas de los más viejos.

La economía digital también ha acelerado y cambiado la propagación de las cadenas globales de valor en el que las empresas multinacionales integran sus operaciones a nivel mundial.

Los avances en las comunicaciones, las reducciones de muchas barreras y el paso a productos digitales y de una economía basada en los servicios, se combinaron para romper las barreras a la integración, permitiendo que grupos multinacionales operen mucho más que las empresas globales. Esta integración

ha hecho que sea más fácil para las empresas a adoptar modelos de negocio globales que centralizan las funciones a nivel regional o mundial, en lugar de hacerlo a nivel de país por país. Incluso para las pequeñas y medianas empresas que ahora se ha convertido en posible "micro-empresas multinacionales" que operan y tienen personal en varios países y continentes. Además debe considerarse que las principales empresas digitales son jóvenes y fueron diseñados desde el principio para operar de forma integrada a escala global.

6.2. Los problemas BEPS en la economía digital y la forma de abordarlos.

En la economía digital se pueden implementar modelos de negocio bajo estructuras legales, que generan oportunidades para reducir o eliminar impuestos en jurisdicciones en toda la cadena de suministro, incluyendo tanto los países de mercados como los de residencia.

Por ejemplo, hay que considerar la importancia de intangibles en el contexto de la economía digital, combinado con la movilidad de estos para efectos fiscales bajo las normas existentes, genera oportunidades BEPS en el campo de los impuestos directos. Además, la capacidad de centralizar la infraestructura a una distancia de una jurisdicción de mercado y realizar ventas importantes de bienes y servicios en ese mercado desde una ubicación remota, combinado con el aumento de la capacidad para llevar a cabo una actividad sustancial con un uso mínimo de personal, genera oportunidades potenciales para lograr BEPS fragmentando operaciones físicas para evitar los impuestos.

Algunas de las características clave de la economía digital también agravan los riesgos de BEPS en el contexto de los impuestos indirectos, en particular en relación a las empresas que realizan actividades exentas de valor añadido

Así se debe examinar una serie de cuestiones específicamente relacionadas con la economía digital, sus modelos de negocio y sus características principales, así como los problemas específicos generados por las características clave de la economía digital que requieren atención desde una perspectiva fiscal, destacando los temas relacionados con problemas de establecimiento permanente.

a) La importancia de los intangibles, el uso de los datos, y la difusión de las cadenas globales de valor, y su impacto sobre los precios de transferencia.

Las empresas de la economía digital se basan en gran medida en los intangibles y en la creación de valor y la generación de ingresos. Una característica clave de muchas estructuras BEPS adoptadas por los participantes en la economía digital implica la transferencia de intangibles o derechos a los bienes intangibles a lugares de impuestos favorecidos.

Además, se suele argumentar que estas asignaciones contractuales, junto con la propiedad legal de los intangibles, justifican grandes asignaciones de ingresos para la entidad asignada, sin considerar el riesgo de la actividad empresarial. Por ello se debe poner atención a las implicaciones de la creciente integración de las empresas multinacionales y la expansión de las cadenas globales de valor, en el que las diversas etapas de la producción se propagan a través de múltiples países.

b) También debe evaluarse la posibilidad de adaptar las normas a la economía digital:

Aunque las reglas aplicables a las empresas extranjeras varían significativamente de una jurisdicción a otra, los ingresos por productos y servicios digitales prestados a distancia, con frecuencia no son objeto de imposición bajo

las reglas actuales, a lo que hay que agregar que dicho ingreso puede ser particularmente móvil, debido a la importancia de los intangibles en la prestación de dichos bienes y servicios, y el hecho de la necesidad de pocas personas para llevar a cabo las actividades de ventas en línea. Así una empresa multinacional en un negocio digital puede obtener ingresos en una jurisdicción de bajos impuestos localizando allí intangibles clave, y usando esos intangibles para vender bienes y servicios digitales sin que estos ingresos sean sujetos de impuesto. Así se debe evaluar la normativa aplicable a los ingresos devengados en la economía digital, como los ingresos obtenidos de la venta a distancia de productos y servicios digitales.

c) Así mismo deben evaluarse las oportunidades de planificación fiscal por las empresas dedicadas a actividades exentas de IVA, ya que la digitalización de la economía ha facilitado en gran medida la capacidad de las empresas para adquirir una amplia gama de servicios e intangibles de proveedores de otras jurisdicciones de todo el mundo y para estructurar sus operaciones en una manera global. Ello ha permitido a las empresas exentas evitar o reducir al mínimo la cantidad de IVA no recuperable en que incurren en los insumos utilizados por sus actividades exentas.

6.3. Retos de la política de impuestos que plantea la economía digital.

La economía digital también plantea desafíos más amplios de impuestos para los responsables políticos.

Estos desafíos desencadenan cuestiones más integrales sobre la capacidad del marco fiscal internacional actual para hacer frente a los cambios producidos por la economía digital y sus modelos de negocio, de manera que se garantice que los beneficios se graven en la jurisdicción donde se producen las actividades económicas y donde se genera valor. Ello se refiere principalmente a

la asignación de gravar los derechos entre las distintas jurisdicciones. Además, en el ámbito de los impuestos indirectos, la economía digital plantea problemas de política con respecto a la recaudación del IVA.

El aumento de la confianza en la recopilación de datos y el análisis, y la creciente importancia de los modelos de negocio de múltiples lados plantean interrogantes sobre la valoración de los datos, nexos, y la atribución de beneficios, así como su caracterización. La asignación adecuada de la renta imponible entre los lugares en los que las actividades económicas tienen lugar y el valor se crea no siempre es claro en la economía digital, en particular en los casos en que los usuarios y clientes se convierten en un componente importante de la cadena de valor, por ejemplo, en relación con los modelos de negocio de varios lados y la economía de compartir.

El crecimiento en la sofisticación de las tecnologías de la información ha permitido que las empresas en la economía digital para recopilar y utilizar la información en un grado sin precedentes. Esto plantea cuestiones de cómo atribuir valor creado a partir de la generación de los datos a través de productos y servicios digitales, que se obtiene vía remota, así como la forma de determinar la propiedad y cómo caracterizar para efectos fiscales de una persona o de suministro de la entidad de los datos en una transacción, por ejemplo, que sucede cuando el suministro de un bien es gratuito, como una transacción de trueque, o de alguna otra manera.

El desarrollo de nuevos modelos de negocio plantea preguntas acerca de la caracterización de los ingresos. El desarrollo de nuevos productos digitales o medios de la prestación de servicios crea incertidumbres en relación con la caracterización adecuada de los pagos efectuados en el marco de nuevos modelos de negocio, especialmente en relación con la computación en nube. Además, en la medida en que la impresión 3D se vuelve cada vez más frecuente,

lo que puede plantear cuestiones de caracterización, así, como la fabricación directa para la entrega podría evolucionar de manera efectiva en la concesión de licencias de diseños para la impresión a distancia directamente por los consumidores.

El comercio transfronterizo de bienes, servicios e intangibles crea desafíos para la recaudación del IVA, en particular cuando dichos productos son adquiridos por los consumidores privados de proveedores en el extranjero, lo que se debe en parte a la ausencia de un marco internacional eficaz para garantizar la recaudación del IVA en la jurisdicción mercado.

Lo anterior plantea la necesidad de analizar las posibles acciones para hacer frente a estos desafíos que plantea la economía digital, tales como, entre otros: a) la recaudación del IVA en las transacciones de empresa a consumidor; b) Evitar el fraude artificial del uso del EP; c) Analizar si las reglas de caracterización de rentas contenidas en los tratados fiscales actuales son aplicables para ciertos pagos relacionados con los nuevos modelos de negocio, especialmente pagos “*cloud computing*” (incluyendo pagos por servicios de infraestructura, el servicio de software, y servicios de plataforma) y d) Otros diversos temas que actualmente son motivo de análisis por el grupo de trabajo BEPS.

7.- Alternativas de solución frente a los problemas generados por la globalización.

Existe un abanico de posibles soluciones que se plantean para hacer frente a la globalización reflexiona CRUZ PADIAL.⁷⁷ Entre estas, existen las extremas que abogan por el aislamiento frente a la globalización económica o las que sugieren la reducción del papel del Estado; también existen otras más moderadas que propugnan por la modificación del reparto tradicional de las cargas tributarias

⁷⁷ Ob. Cit. CRUZ PADIAL.

o las encaminadas a buscar una coordinación de las políticas fiscales.

Por lo que se refiere a la que pretende modificar el reparto de las cargas tributarias, alterando la estructura del sistema tributario, no se puede estimar como una cuestión teórica, sino que es un fenómeno que se viene manifestando desde hace algún tiempo, y que cada vez, con mayor intensidad, es objeto de reflexión, así encontramos la propuesta de aumentar la carga impositiva hacia el consumo, que presentan serias objeciones técnicas y teóricas por sus implicaciones sociales y políticas, así como su posible vulneración de los principios constitucionales de progresividad y redistribución.

Además, la globalización económica ha generado e introducido distorsiones importantes en el núcleo del sistema tributario, erosionando los principios impositivos tradicionales (generalidad, igualdad, capacidad) haciendo pivotar la construcción de algunos de los impuestos más importantes sobre los criterios de practicidad y eficiencia económica, en lo que se ha llegado a calificar como el fenómeno de *fiscal degeneration*, para reflejar como la mayoría de las reformas tributarias se están realizando atendiendo a criterios y motivaciones que resultan extraños a los que podríamos considerar usuales en la política fiscal, por ello, se propone más que la revigorización de los principios impositivos clásicos, el reconducir el principio de capacidad de pago hacia un principio de capacidad económica gravable.

Por su parte TANZI,⁷⁸ señala que si no se introducen cambios para neutralizar los efectos de la globalización o para compensar la presión a favor de un aumento de los impuestos, es probable que el coeficiente ingreso fiscal-PIB disminuya en muchos países de la OCDE, e inclusive en algunos países en desarrollo; ante ello la comunidad mundial debe buscar el elaborar mecanismos para mitigar estos efectos —aunque no para neutralizarlos totalmente— o para

⁷⁸ Ob. Cit. TANZI VITO.

introducir nuevos impuestos que contrarresten toda posible pérdida en la recaudación.

Durante muchos años, los expertos en impuestos han recomendado el gravamen de la renta mundial, y muchos países han intentado implementar este sistema. Un cambio fundamental podría ser, pasar del gravamen de la renta mundial a un criterio de aplicación de impuestos cedulares, que imponga tributos diferenciados a los distintos tipos de ingreso (sueldos, rentas, intereses, dividendos). Este enfoque permitiría reducir las tasas de impuestos que se aplican a las bases tributarias móviles, sin embargo ello podría plantear problemas en cuanto a la equidad del sistema tributario, aunque por otro lado permitiría que los países reduzcan al mínimo las posibles pérdidas de ingreso fiscal provocadas por la fuga de capitales y la emigración inducidas por las elevadas tasas de impuestos.

Recientemente, recuerda TANZI,⁷⁹ Italia y algunos países nórdicos han introducido sistemas de doble imposición sobre la renta que combinan la tributación progresiva de la renta del trabajo (inmóvil) y los ingresos por transferencias con un impuesto proporcional sobre la renta (móvil) del capital financiero, con el inconveniente de que este cambio sólo contrarrestará la presión de la baja en la recaudación.

Otra alternativa que podrían adoptar los gobiernos sería elaborar mecanismos de control del comercio y el dinero electrónicos o introducir nuevos impuestos, como los “impuestos sobre los bit” o los “impuestos Tobin”, aplicables a las transacciones en divisas y similares, a partir de un sistema internacional de ingresos fiscales que pueda recaudar algunos impuestos, o una organización tributaria mundial que ayude a analizar los problemas y a elaborar y coordinar las soluciones; aun cuando esta medida es criticada por sus utópicas posibilidades.

⁷⁹ Ob. Cit. TANZI VITO.

Sin embargo no puede pasarse por alto que los futuros sistemas tributarios tendrán estructuras diferentes y, tal vez, tasas más bajas que las actuales.

Así mismo se deben analizar diversas alternativas de como gravar las transacciones comerciales electrónicas en el marco existente, respetando el principio básico de procurar mantener la neutralidad en el tratamiento del comercio electrónico en relación con otras formas de comercio.

También debe evaluarse una acción punitiva firme de los países industriales para eliminar los centros financieros extraterritoriales y los “paraísos fiscales”.⁸⁰

Deben mejorarse las medidas para combatir la falta de transparencia y lograr un efectivo intercambio de información con otras autoridades tributarias, apoyándose en las mejoras informáticas para recabar, y procesar la información recabada, buscando estandarizarla con el fin de superar los problemas que el volumen y las diferencias de idioma provocan.

El uso de las computadoras debe continuar transformándose en una herramienta de ayuda para las Administraciones Tributarias, quienes enfrentan nuevos retos en la formulación de las políticas sobre la manera en que se imponen y recaudan los tributos. La respuesta a estos desafíos los obligará a movilizar nuevos recursos y soluciones imaginativas.

Igualmente se propone mayor vigilancia a los fondos especulativos de cobertura, sin soslayar las dificultades que supone la aplicación general de un impuesto bruto retenido en la fuente a muchos instrumentos financieros derivados en un sistema basado en la residencia a las transacciones financieras transfronterizas.

⁸⁰ Los paraísos fiscales son en realidad los guardianes de fortificadas del capital financiero y que justamente porque lo protegen de impuestos y regulaciones han contribuido, de las formas más numerosas y variadas, a la reciente crisis. Cfr. SHAXON. pág. 477.

Del mismo modo existen varias iniciativas para contrarrestar los efectos negativos de la globalización en la recaudación de impuestos, como puede ser la elaboración de un código de conducta en materia de imposición a las empresas, a fin de reducir las distorsiones dentro de la Unión Europea.

7.1. La coordinación de las políticas tributarias.

CRUZ PADIAL⁸¹ nos recuerda que las ideas de “coordinación fiscal” entre Estados se basan en la idea de que estas medidas pueden frenar o reducir el impacto del fenómeno de la globalización sobre su capacidad de establecer y gestionar su ordenamiento tributario. Los Estados, estarían dispuestos a coordinar sus políticas fiscales nacionales a fin de preservar su modelo de sistema impositivo. No obstante, no puede perderse de vista que tal objetivo sólo se logra realmente cuando los Estados renuncian o ceden amplias cuotas de soberanía en el marco de una organización internacional o estructuras de coordinación fiscal, sin embargo, no puede pasarse por alto que hoy día, los Estados ya no son tan autónomos e independientes a la hora de establecer una determinada política fiscal o establecer su sistema tributario, pues la interdependencia económica resultado de la globalización limita en buena medida la “soberanía” estatal afectando especialmente a una de sus principales manifestaciones, el poder tributario.

En efecto, la propuesta de materializar una coordinación en las políticas tributarias a nivel internacional a través de acuerdos multilaterales supone pérdida de soberanía fiscal, puede ser preferible a mantener impuestos que sólo graven, de forma efectiva, una parte de la capacidad económica.

⁸¹ Ob. Cit. CRUZ PADIAL.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, es uno de los importantes promotores de estas iniciativas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa, lo que sin duda tiene efectos tanto en el ámbito nacional, como a nivel supranacional, lo que llevara al establecimiento de determinados principios impositivos internacionales, máxime que un Estado no se encuentra aislado de la comunidad internacional, por lo que debe relacionarse un plano de igualdad con los demás Estados, particularmente a la hora de establecer una determinada política fiscal o dotar al sistema tributario de una configuración determinada.

Con la coordinación fiscal lo que se pretende es limitar los efectos nocivos ya descritos y sentar las bases para que los Estados puedan seguir exaccionando sus impuestos más relevantes, sin perjuicio de que, al mismo tiempo, preserven los principios impositivos clásicos. La idea de la coordinación persigue establecer criterios que permitan configurar una regulación uniforme y compensada al objeto de que puedan establecerse parámetros impositivos en torno a las manifestaciones tributarias de la capacidad económica que, en mayor medida, estén sometidas a tensiones e influjos del proceso de globalización económica.

Así, la tendencia consiste en construir instituciones y mecanismos desde la esfera del Derecho Tributario Internacional, para buscar su posterior coordinación, lo que permitirá un sistema impositivo global, lo que se cuestiona por el hecho de que ello no será resultado de la creación de los legisladores nacionales, lo que además implica que los Estados estén limitados al configurar sus impuestos por una serie de principios de fiscalidad internacional aceptados por la mayoría de los países.

En un contexto de coordinación tributaria se busca combatir la competencia fiscal perniciosa y cerrar los principales cauces a la evasión y fraude fiscal creados por la globalización, estableciendo de forma coordinada mecanismos disuasorios como: el intercambio de información efectivo como la piedra angular para

garantizar la supervivencia del actual modelo impositivo, así como el establecimiento de medidas que impidan el fenómeno, como la retención en la fuente sobre las rentas de capital.

Sin embargo, estas medidas, no están exentas de crítica, como el hecho de que se acusa a la OCDE como practicante de una política de imperialismo fiscal, al tratar de imponérsela al resto de países, al tiempo que muchos de sus miembros incurrir en el mismo fenómeno de competencia desleal. También se pueden originar graves daños en la economía de los territorios afectados, no ofreciendo alternativas viables para el mantenimiento y supervivencia de los mismos; así como la inseguridad jurídica que se puede producir a la hora de aplicar los CDI's suscritos con anterioridad.

7.2. Aspectos que deben incluirse dentro de la cooperación en materia Fiscal.

En opinión de TONDINI⁸² la cooperación internacional debe integrar aspectos administrativos y penales, ya que las diferencias de fiscalidad pueden generar y ser causales de elusión y evasión tributaria, fenómeno éste que adopta nuevas conformaciones, producto de cambios estructurales, lo que obliga a los diseñadores de la política tributaria y a las Administraciones Tributarias a implementar nuevas estrategias para su disminución y contrarrestar los efectos perversos que genera, perfeccionando los métodos tradicionales utilizados en su combate y desarrollando otros, acordes a la nueva situación, más aún cuando los fenómenos se desarrollan en un contexto internacional, ya que la evasión fiscal adquiere nuevas morfologías.

La persecución penal no es la panacea que dé solución a todos los problemas de conductas poco valiosas o de escasa significación, por ello han de

⁸² Ob. Cit. TONDINI BRUNO.

considerarse diversos aspectos en el combate a la evasión fiscal, partiendo del principio general: “Toda persecución debe minimizar el costo que la misma produce” lo que implica:

- a) Minimizar el costo del error en el criterio evasivo sustentado por la Administración, como por el sector judicial.
- b) Minimizar los procedimientos para evitar tal error. Para ello debe tenerse presente que en general el sistema exige prueba cierta de la conducta perseguida, caso contrario procede la no incriminación por el principio de la duda razonable. En este entendimiento una política razonable de persecución de la evasión debe ponderar cual es el beneficio de la condena con relación del efecto de la presunción de inocencia del imputado.

Cuando el costo social neto de inocencia es mayor que el costo de condena, puede decirse que existen fallas manifiestas en la política de persecución penal, dado que la sociedad debe soportar costos que son iguales a los errores de instaurar causas penales tributarias sin fundamento válido. La expectativa de triunfo del Estado en una causa penal tributaria depende de tres factores: a) que el juez le dé la razón, b) la probabilidad de dicha razón y c) el costo de coleccionar en todas sus etapas los elementos del juicio.

Uno de los problemas que no se puede soslayar, es que en el afán de la Administración para intentar la reducción del costo que genera la lucha contra el crimen fiscal, lo hace reduciendo las bases de pruebas, creando a su gusto prohibiciones criminales presuntivas, lo que trae como consecuencias que tales costos se enfatizan y representen un fracaso, con un aumento del costo público lo que se traduce en una tarea inútil.

Otro problema que no se puede evadir es la impunidad, ya que la lucha contra la evasión encuentra su justificación cuando la conducta del Estado en el manejo y uso de los bienes recaudados es plausible, baja la premisa de los derechos de los miembros de la colectividad tienen tanta trascendencia para ser protegidos como los del propio Estado en un sistema de gobierno democrático. El Gobierno no puede hacer uso y abuso de la punición, cuando su comportamiento está fuera de toda ética administrativa en el manejo de los bienes públicos; dado que la ciencia política provee suficiente argumentación para desalentar los riesgos que implica el accionar poco valioso del Estado antes tales ciertas circunstancias dando origen a la impunidad.

La Cooperación Fiscal Internacional Administrativa debe superar la idea de soberanía fiscal, basada en el principio general que no se pueden exigir obligaciones fiscales con carácter extraterritorial. Bajo esta soberanía fiscal, todos los países defienden el principio de territorialidad en virtud del cual se gravan los ingresos generados dentro de sus territorios, lo que se reconoce en el Derecho Internacional Tributario, que se basa en que las entidades jurídicas están exclusivamente sometidas, por los beneficios que obtengan, al impuesto del país o territorio en el que residan, aun cuando dichas entidades pertenezcan a un grupo de carácter multinacional, y, por tanto, dependan de entidades que residen en otro país o territorio.

También debe tenerse en cuenta que bajo argumentos basados en los principios de libertad de movimiento de capitales e independencia y libre concurrencia se permite a las empresas multinacionales diseñar estrategias de constitución de entidades filiales en los países o territorios más convenientes desde el punto de vista fiscal, y también planificar métodos de imputación de los beneficios entre dichas entidades atendiendo a dicho punto de vista.

Por ello resulta fundamental atender la problemática derivada de la deslocalización de capitales hacia otros Estados de manera que los rendimientos producidos por estos capitales deberían tributar en el Estado donde tenga el perceptor su domicilio fiscal, habiéndose establecido mecanismos para evitar la doble imposición internacional, sin embargo, actualmente las inversiones realizadas en Estados distintos al de residencia constituye un gran negocio mundial, máxime si considerarnos la facilidad con la que hoy se pueden realizar. Cualquier Ciudadano puede transferir fácilmente fondos al exterior, motivados por la idea de evitar que sus rendimientos tributen en el Estado de residencia, buscando además, aquellos países que garanticen la confidencialidad de la información, por lo que en algunos casos, pueden buscar eliminar el rastro de rentas no declaradas que son las que han generado estos ahorros ocultos que se transfieren al exterior

7.3. El intercambio de Información a través de tratados de Cooperación Tributaria Internacional.

Para la Administración Tributaria es difícil acceder de forma efectiva a los datos concernientes a las operaciones internacionales de los contribuyentes; si los contribuyentes operan globalmente y los impuestos siguen siendo igualmente globales, por lo que el control o supervisión efectiva de las obligaciones tributarias por parte de las Administraciones Tributarias debe desarrollarse igualmente a escala global, lo cual se logra potenciando y reconfigurando los mecanismos de intercambio de información.⁸³

La cooperación administrativa internacional no se reduce a adoptar un procedimiento de intercambio de datos, sino que tal procedimiento tiene mucho mayor alcance y, en último análisis, articula una auténtica cesión de poder tributario por parte de los Estados en aras de poder ejercer de forma efectiva el

⁸³ Ob. Cit. CALDERÓN CARRERO JOSÉ MANUEL.

control sobre la aplicación de su legislación fiscal por parte de los contribuyentes.

Así se han reconfigurado los mecanismos de intercambio de información lo que ha conducido a “armonizar” las potestades que ostentan las diferentes Administraciones fiscales sobre acceso a datos en poder de los obligados tributarios, que permitan a las autoridades fiscales de los Estados poner en marcha procedimientos inspectores a efectos de obtener una información que no posee trascendencia tributaria para tal Estado.

Por otro lado, el obligado tributario al que se le requiere información en el marco de tal procedimiento de asistencia mutua, debe colaborar con las autoridades de su Estado (requerido) aportando los datos solicitados, a pesar de que tal procedimiento no persiga tutelar el “deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”, en tanto que esta información no es relevante para la Hacienda Pública de su Estado de residencia, sino que los datos son trascendentes para el “Fisco” de otro Estado extranjero.

Para TONDINI⁸⁴ el intercambio de información en el plano internacional puede producirse de manera informal, es decir, sin que medie ningún compromiso convencional, apenas como fruto de una actitud de cortesía o de solidaridad entre países. Esta forma de procesar el intercambio, no obstante la utilidad que puede ofrecer; adolece de los inconvenientes de no contar con el suficiente respaldo jurídico, de ser esporádica, inarticulada y sujeta a todas las limitaciones legales internas del país informante, y a su buena voluntad en cuanto a la oportunidad, extensión y forma en que serán prestadas las informaciones.

Por ello, se plantea la necesidad de celebrar acuerdos internacionales sobre esta materia, que posibiliten a los Estados contratantes el acceso a informaciones que no se podrían obtener utilizando medios y fuentes disponibles

⁸⁴ Ob. Cit. TONDINI BRUNO M.

internamente, y que garanticen que las informaciones requeridas se reciban en la forma y tiempo que resulten adecuados. Es por ello que el intercambio de información debe estar contenido dentro de ciertos parámetros que constituyen los límites del mismo:

- a) Principio de confidencialidad, según el cual no se intercambia información que dentro del País tenga el carácter de confidencialidad (por ejemplo: secreto de correspondencia, bancario, etc.);
- b) Principio de subsidiaridad, según el cual, no se intercambiará información cuando el Estado solicitante no hubiera agotado todos los recursos para obtenerlos por sus propios medios;
- c) Principio de proporcionalidad, según el cual no se intercambiará información cuando por la índole de la misma, su obtención implique un esfuerzo administrativo desproporcionado;
- d) Principio de reciprocidad, según el cual la información requerida sería suministrada por el país que la pide, en idénticas condiciones;
- e) Principio de especialidad, según el cual la información requerida debe ser utilizada con fines exclusivamente fiscales.

El intercambio de información resultará de utilidad en la etapa de estudio e investigación -etapa de inteligencia- o en curso de una fiscalización. Si no hubiese convenio, la investigación se torna altamente complicada, en particular para reunir la información que permita verificar la realidad de los precios de las transacciones. No obstante, habrá que utilizar otros recursos para procurarse la información de terceros necesaria a tales efectos.

Los acuerdos de intercambio de informaciones entre Administraciones Tributarias de diferentes países operan fundamentalmente de dos formas: a través de la inserción de una cláusula sobre la materia en los convenios de doble tributación, mediante la celebración de convenios “Ad-Hoc” sobre aquél intercambio.

7.4.- Otras medidas adoptadas.

CALDERÓN CARRERO,⁸⁵ nos recuerda que también se han implementado procedimientos internacionales que involucran inspecciones fiscales simultáneas, así como el desplazamiento de inspectores y asistencia en la recaudación, medidas para la prevención del fraude y la evasión fiscal a escala transnacional.

La cooperación fiscal internacional es, por tanto, (y junto a la coordinación fiscal) uno de los principales mecanismos articulados por los países de la OCDE para tratar de garantizar la supervivencia de su modelo de sistema tributario en el contexto de la globalización.

MERCEDES SERRALDE⁸⁶ nos refiere que Estados Unidos ha asumido el liderazgo de la lucha contra la evasión fiscal con toda claridad desde 2010, cuando decidió aplicar lo que había aprendido con el –caso UBS- y con el resto de filtraciones y robos de información fiscal opaca, y lanzó un proyecto que ha revolucionado el panorama de la fiscalidad internacional: se trata de FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), que pretende tener un conocimiento total y automático de las cuentas bancarias de los estadounidenses en todo el mundo y exige a los bancos que informen a la Hacienda norteamericana de las cuentas y movimientos globales de sus Ciudadanos.

⁸⁵ Ob. Cit. CALDERÓN CARRERO JOSÉ MANUEL.

⁸⁶ Ob. Cit. SERRALDE MERCEDES pág. 69

Finalmente SHAXON⁸⁷ plantea diversas alternativas, dentro de las cuales podemos destacar las siguientes:

Para exigir transparencia se requieren muchos cambios, aproximadamente el 60% del comercio mundial, que reducen sus impuestos pasan el dinero de manera subrepticia de una jurisdicción a otra con el fin de crear registros documentales artificiales que envíen sus ganancias a los paraísos con cero impuestos y sus costos a los países con alta carga tributaria. La complejidad y el costo de este sistema causan grandes perjuicios. Sin embargo, las maniobras que se realizan para sostenerlo son invisibles en los informes anuales de las corporaciones. Por ello propone que las multinacionales sean obligadas a desglosar por país su información financiera, revelando qué hacen en cada lugar, los mercados globales adquirirían una súbita transparencia.

Otro paso esencial concierne al método que utilizan los gobiernos para intercambiar información sobre las rentas y los activos locales de sus respectivos Ciudadanos. Si una persona posee un activo de su país de origen necesitan saberlo. De ahí la necesidad de que los gobiernos compartan información relevante, sujeta a los resguardos apropiados.

Otra forma inteligente de quitarle oxígeno a todos los paraísos fiscales es la declaración combinada con prorrateo de fórmula e imposición unitaria, fórmula que se implementa en Estados Unidos y consiste en gravar a las corporaciones basándose en la sustancia de lo que hacen en el mundo real en lugar de tomar en cuenta las acrobáticas ficciones jurídicas que preparan sus contadores. En lugar del enfoque actual en cuyo marco se intentan gravar cada pedacito aislado de una multinacional, las autoridades fiscales podrían tratar el grupo multinacional entero como una sola unidad, y luego asignar porciones de su ingreso a las diferentes jurisdicciones donde opera el grupo, de acuerdo con una fórmula basada en

⁸⁷ Ob. Cit. SHAXON pág. 477 y sig.

factores reales, como ventas, nóminas de sueldo y activos situados en cada lugar, de manera que cada jurisdicción pueda gravar su porción a la tarifa que desee.

Finalmente el referido autor propone establecer la responsabilidad corporativa, a fin de contrarrestar los inmensos privilegios que se conceden a las corporaciones, tales como la responsabilidad limitada, que permite a los inversionistas poner un tope a sus pérdidas y transferir las deudas pendientes al resto de la sociedad. También se les ha otorgado el derecho legal a ser tratadas como personas artificiales que pueden relocalizarse casi a voluntad en diferentes jurisdicciones, cualquiera que sea el lugar donde realmente llevan a cabo su actividad.

CAPITULO 2

LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Sumario: 1. Antecedentes mundiales. 2. El orden jurídico fiscal internacional. 3. Los principios tributarios. 4. Los precios de transferencia. 5. Los convenios de doble tributación. 6. Posición de los tratados en el derecho interno. 7. Derecho de los tratados en México. 8. La interpretación de los convenios de doble tributación desde el punto de vista nacional mexicano. 9. Escuelas de interpretación en materia de tratados. 10. La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. 11. Interpretación de los convenios de doble tributación. 12. El modelo de la OCDE y sus comentarios. 13. Criterios de los tribunales en México sobre la aplicación de los comentarios de la OCDE. 14. Interpretación Estática o Dinámica. 15. Las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales. 16. Régimen de los Precios de Transferencia en México.

1. Antecedentes mundiales.

La globalización⁸⁸ y la proliferación de operaciones de empresas

⁸⁸ En la opinión de ULRICH BECK por globalismo se entiende la concepción según la cual el mercado mundial desaloja o sustituye al quehacer político; es decir, la ideología del dominio del mercado mundial o la ideología del liberalismo. Ésta procede de manera monocausal y economicista y reduce la pluridimensionalidad de la globalización a una sola dimensión, la económica, dimensión que considera asimismo de manera lineal, y pone sobre el tapete (cuando, y si es que, lo hace) todas las demás dimensiones -las globalizaciones ecológica, cultural, política y social- sólo para destacar el presunto predominio del sistema de mercado mundial. Así, la sociedad, la cultura, la política exterior- debe ser tratado como una empresa. En este sentido, se trata de un imperialismo de lo económico bajo el cual las empresas exigen las condiciones básicas con las que poder optimizar sus objetivos.

Por su parte, la globalización significa los procesos en virtud de los cuales los Estados nacionales soberanos se entremezclan e imbrican mediante actores transnacionales y sus respectivas probabilidades de poder, orientaciones, identidades y entramados varios. El autor refiere ocho razones, programáticas que la justifican:

1. El ensanchamiento del campo geográfico y la creciente densidad del intercambio internacional, así como el carácter global de la red de mercados financieros y del poder cada vez mayor de las multinacionales.
2. La revolución permanente en el terreno de la información y las tecnologías de la comunicación.
3. La exigencia, universalmente aceptada, de respetar los derechos humanos -también considerada (de boquilla) como el principio de la democracia.
4. Las corrientes icónicas de las industrias globales de la cultura.
5. La política mundial posinternacional y policéntrica: junto a los gobiernos hay cada vez más actores transnacionales con cada vez mayor poder (multinacionales, organizaciones no gubernamentales, Naciones Unidas).
6. El problema de la pobreza global.
7. El problema de los daños y atentados ecológicos globales.
8. El problema de los conflictos transculturales en un lugar concreto.

A partir de este concepto de globalidad, el concepto de globalización se puede describir como un proceso, como una dialéctica que crea vínculos y espacios sociales transnacionales, revaloriza culturas locales y trae a un primer plano terceras culturas -«un poco de esto, otro poco de eso, tal es la manera como las novedades

multinacionales ha motivado para los fiscos de los distintos países, la necesidad de establecer una regulación o reglamentación en materia de precios de transferencia, ya que una entidad puede estar exportando un precio que a los ojos de la autoridad fiscal del país del exportador, pueda resultar bajo, o bien, para la autoridad fiscal del país en donde se localiza la empresa importadora, podrá estimar que ésta última está pagando una cantidad excesiva por los bienes o servicios que importa.

La importancia de las empresas multinacionales se ha incrementado durante los últimos años, lo que es producto de la integración de las economías nacionales debido a los progresos tecnológicos y particularmente a las áreas de comunicación, lo que produce un incremento en la complejidad para gravar a estas empresas, las que debe analizarse dentro del contexto internacional.⁸⁹

llegan al mundo» (Salman Rushdie)-. En este complejo marco de relaciones se pueden reformular las preguntas tanto sobre las dimensiones como sobre las fronteras de la globalización resultante, teniendo presentes estos tres parámetros: en primer lugar, un mayor espacio; en segundo lugar, la estabilidad en el tiempo; y en tercer lugar, la densidad social de los entramados, las interconexiones y las corrientes icónicas transnacionales.

Cfr. ULRICH BECK ¿Qué es la globalización ?Falacias del globalismo, respuestas a la globalización. Título original: Was is Globalisierung? Irrtümer des Globalismus - Antworten auf Globalisierung Publicado en alemán por Suhrkamp Verlag, Francfort del Meno Traducción de Bernardo Moreno (partes I y II) 1997 by Suhrkamp Verlag, Francfort del Meno © 1998 de todas las ediciones en castellano, Ediciones Paidós Ibérica, S.A. http://ocw.uca.es/pluginfile.php/1496/mod_resource/content/1/beckulrichqueeslaglobalizacion.pdf

⁸⁹ En la línea de pensamiento de Lamagrande, el proceso de globalización de la economía, es caracterizado por la aceleración de los ritmos de apertura económica y de los intercambios de mercancías y servicios; por la liberación de los mercados de capitales que ha integrado las plazas financieras y las bolsas de valores de todo el mundo; por la revolución de las comunicaciones y la informática, que ha conectado el tiempo real con el espacio, plantea a los países un cambio en sus políticas y en las funciones asumidas por el Estado.

El efecto de la globalización de la economía generó un crecimiento de las transacciones internacionales y por ende una activa participación de empresas multinacionales o transnacionales con filiales, sucursales o subsidiarias en los distintos países, con las que acuerdan contratos en los que se fijan precios, que no siempre respetan el principio denominado de "operaciones entre partes independientes" (principio del "arm's length").

La apertura de los mercados y la rápida movilidad de los factores de la producción han incrementado las transacciones internacionales. Con respecto a las operaciones del mercado internacional, las legislaciones impositivas -en particular en el impuesto a la renta- trataron, mucho antes de que irrumpiera el fenómeno de la globalización, de prever las maniobras que pudieran efectuar los contribuyentes mediante alteraciones en los precios.

Los artificios para evadir impuestos o evitar su pago pueden llevarse a cabo entre empresas vinculadas económicamente o no vinculadas. Además hay que considerar el movimiento internacional de capitales, ante la remoción de obstáculos hace cada vez más fácil y fluida este tipo de transacciones, resultando un importante vehículo para la evasión y elusión fiscal, en particular por la innovación creciente de los tipos de instrumentos financieros utilizados, planteando serias dificultades a las administraciones tributarias el control del movimiento de capitales, así el avance tecnológico ("cyberspace") permite a las empresas, mediante el manejo de rutinas interactivas vinculadas por la red, con creciente facilidad negociar mercaderías y servicios,

Como señala el MANUEL TRON⁹⁰ es indudable que las relaciones internacionales, entendidas éstas como las que tienen lugar entre dos o más Estados, entre los ciudadanos de ellos, o bien, entre gobernantes y gobernados que pertenecen a los distintos Estados, se han multiplicado, no sólo en cuanto su número, sino también en cuanto a sus características y finalidad.

pagar y cobrar, remitir de un país a otro sus operaciones, por ejemplo a aquéllos en los cuales la fiscalidad es menor o resulta más fácil evadir la imposición. Los negocios por estos medios son muy difíciles de rastrear y estos fenómenos confirman un nuevo desafío para los gobiernos y en particular para la Administración tributaria.

Las alteraciones en los precios, ocurren y ocurren en gran medida entre empresas vinculadas y se exteriorizan en precios que no reflejan la realidad del mercado. Por ejemplo, sobrefacturando el producto o el servicio exportado desde un país de baja fiscalidad a países de más alta fiscalidad, o a la inversa. Estos artificios, que a no dudarlo representan una pérdida de ingresos para los fiscos, en muchos casos resultaron, no obstante la previsión legal apuntada, difíciles de probar, sobre todo en las transacciones de orden internacional, impidiendo en consecuencia otorgárseles el tratamiento tributario que les hubiera correspondido de acuerdo con la realidad económica.

Ello sucedía y sucede porque en muchos países, en especial los denominados en desarrollo o emergentes, no cuentan con una legislación adecuada que contemple normas más precisas que las existentes actualmente sobre precios de transferencia y faculte a la administración tributaria a requerir información de este tipo de transacciones, en forma periódica con el objeto de implementar procedimientos para combatirlas. Este fenómeno se multiplica con la globalización. La alta movilidad de los factores de la producción, en especial el factor capital -transferencias financieras en tiempo real- a otros países, algunos de ellos denominados "refugios tributarios" o "paraísos fiscales" (tax havens) y la práctica de los precios de transferencia pareciera utilidad entre las empresas vinculadas de acuerdo a su situación fiscal, evadiendo el impuesto a la renta.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) (20) ha conceptualizado los precios de transferencia expresando que "...son los precios a los cuales una empresa transfiere bienes físicos, propiedad intangible o provee servicios a una empresa asociada", entendiéndose por empresa asociada aquella residente en un Estado que participa directa o indirectamente en el gerenciamiento, control o capital de ambas empresas.

El incremento del comercio internacional aumentó las maniobras en los ajustes de precios de transferencia, es decir los casos en que los precios entre empresas vinculadas no respetan el principio del "arm's length", como si fueran entes independientes, generando por supuesto fuertes pérdidas en las recaudaciones tributarias.

Las fuerzas de la globalización, así como la nueva tecnología, pueden facilitar la evasión fiscal internacional provocando un serio impacto en las recaudaciones fiscales, aspecto que debe tratarse a nivel de legislación tributaria desempeñando en tal sentido la Administración impositiva un rol activo importante en las propuestas que genere en tal sentido, fruto de su experiencia en su quehacer fiscalizador. Así Las técnicas de evasión y evitación por residentes y no residentes es materia de preocupación de los fiscos, considerando además la utilización de los paraísos fiscales en ciertas oportunidades con fines legales, cuando por ejemplo se constituye en ellos una "sociedad base" donde se acumulan fondos de las empresas subsidiarias con el fin de evitar riesgos de devaluaciones, etc. En otras circunstancias son utilizados con fines ilegales, cuando a través de ellos se ocultan fondos provenientes de operaciones fraudulentas o delictivas que escaparon a la tributación en su país de origen, lo cual plantea la necesidad de cambios en la política tributaria y por ende a la Administración tributaria a la que se le requiere mayor eficiencia, en particular en lo referente al combate a la evasión fiscal. El fenómeno de la evasión fiscal adquiere nuevas morfologías que conforman un desafío importante a las administraciones tributarias a los efectos de su tipificación y otorgarles los remedios adecuados para intentar contrarrestarlas. Cfr. LAMAGRANDE, Alfredo Julio. GLOBALIZACION, EVASION FISCAL Y FISCALIZACION TRIBUTARIA. Boletín AFIP N° 9, 01 de Abril de 1998. Pág. 627.

http://eco.unne.edu.ar/finanzas/catedras/reg_tribu/Cuadernos/Globalizacion_Evasion%20Fiscal.htm

⁹⁰ TRON, MANUEL E. *Régimen Fiscal de los Extranjeros en México*, Editorial Themis, cuarta edición, 1994. Pág. 1.

De manera importante destacan entre ellas, las de orden económico que agrupan tanto a las operaciones comerciales, como la transferencia de servicios o de capitales, ya sea vía inversión directa o a través de financiamientos. Ello acarrea la complejidad de cumplir con requisitos legales y administrativos diferentes de un país a otro, lo que conlleva además altos costos.

El problema de los precios de transferencia, no es nuevo, se está por cumplir de 100 años el momento en que se planteó por primera vez, y surge como consecuencia de que a finales del siglo XIX, las grandes empresas se lanzaron a la conquista de nuevos mercados.

Es una época previa a la primera etapa de globalización, pocos países se habían planteado la problemática de la distribución de beneficios entre las empresas multinacionales, pero las necesidades financieras durante la primera guerra mundial, llevaron a los Estados potencias, a la necesidad de exprimir todas las posibles fuentes de financiamiento, así en 1917, nacen en EEUU las primeras normas preventivas contra el *transferring price*.

En los años sesenta, se produjo una etapa de expansión de las empresas norteamericanas, las que al internacionalizarse agravaron el problema, frente a las bastante precarias posibilidades de control tributario existentes en ese tiempo para enfrentar la deslocalización de beneficios.

Así, se busca controlar operaciones en las que se involucran a más de dos empresas, con o sin residencia impositiva en un mismo país y con fin de supervisar que éstas operaciones se apeguen a la realidad y no sean meras especulaciones para lograr beneficios fiscales, para lo cual, se creó el procedimiento denominado “precios de transferencia”, basado en el principio

“*arm’s length*” el que como nos recuerda CORDÓN EZQUERRO,⁹¹ surge en el consenso internacional como un mecanismo habilitante de la corrección valorativa que tiene la intención de una correcta asignación inter jurisdiccional de rentas.

2. El orden jurídico fiscal internacional.

Las autoridades fiscales enfrentan problemas de política para legitimar su derecho para gravar las ganancias de un contribuyente en base a sus ingresos y gastos que considera como generados en su territorio y evitar que sean gravados por más de un país. Estos problemas se conocen como problemas de doble o múltiple tributación, y pueden crear obstáculos para las operaciones internacionales.

Por otro lado, un Estado no puede abstraerse del orden internacional y su impacto frente al orden nacional, lo que implica la imposición tributaria por los demás países, lo que genera el enfrentamiento de diversas realidades que derivan en diversos conflictos jurídicos.

El primer problema a resolver, consiste en determinar la jurisdicción impositiva aplicable, entendida ésta, como la legitimidad con que se encuentra investido un Estado para imponer un gravamen a las partes que intervienen en una determinada transacción de orden internacional.

No hay duda que un Estado se encuentra legitimado para imponer gravámenes que le permitan su subsistencia, esta legitimación deriva de su legislación y estructura jurídica interna, es decir, proviene de su soberanía, la cual está directamente relacionada con el principio de territorialidad, por lo que el imperio de sus decisiones queda sujeto a la extensión y límites de su territorio.

⁹¹ CORDÓN EZQUERRO, TEODORO.- Fiscalidad de los Precios de Transferencia (operaciones vinculadas), 2010, Madrid España, Editorial Ediciones CEF Centro de Estudios Financieros, Págs. 18 y sigs.

Como señala FLORES ZAVALA,⁹² cada Estado soberano⁹³ tiene el derecho para gravar a las personas que dependen de él por razón de su nacionalidad, domicilio o residencia, y al mismo tiempo tiene derecho para gravar las rentas creadas y los bienes situados en su territorio, sin tomar en cuenta las cualidades personales de quien los detenta, es decir, atendiendo únicamente a la sujeción real.

Sin embargo, las operaciones internacionales generan un conflicto de leyes en el espacio, no siempre de fácil solución; ya que frente a la complejidad de estas operaciones, es difícil determinar una sola soberanía bajo cuya jurisdicción se hayan realizado los actos jurídicos generadores del gravamen.⁹⁴ Así, la principal consecuencia en el mundo fiscal lo constituye la doble imposición internacional para lo cual se hace necesaria la creación de instrumentos jurídicos internacionales que contengan normas que solucionen el problema.

Este conjunto de normas tanto legislativas, como convencionales de contenido tributario y que corresponden a las relaciones internacionales, dan lugar al denominado derecho fiscal internacional, cuyo objetivo no sólo es el evitar la

⁹² FLORES ZAVALA, ERNESTO. *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, México, Porrúa, 1976. Pág. 312.

⁹³ UCKMAR, VÍCTOR señala que el gran obstáculo a la evolución del derecho Tributario Internacional consistió esencialmente en la resistencia política de los Estados naciones originada en el siglo XIX y que aún en la actualidad no ha sido del todo superada, al considerar la imposición fiscal un atributo esencial de la soberanía, ejercido con una libertad absoluta, incluso extralimitándose al entender que no existe ningún límite de derecho internacional. Cfr. UCKMAR, VÍCTOR. *Curso de Derecho Tributario Internacional*, tomo I Editorial Themis, Bogotá Colombia 2003. Pág. 2.

⁹⁴ Por su parte ROHATGI ROY, señala que cada país ejerce sus propios derechos fiscales que regulan su ley tributaria interna. En los casos en que un contribuyente esté sujeto a impuestos sobre transacciones internacionales en más de una jurisdicción éste generalmente termina con una deuda impositiva más alta de la que habría incurrido en transacciones similares llevadas a cabo totalmente e su país de origen. En muchos casos, está obligado a una doble o inclusive, múltiple tributación como resultado de los conflictos entre los derechos a imponer impuestos. Esta doble tributación puede ser económica o jurídica. La doble tributación económica surge cuando la misma transacción económica, ítem o ingreso es gravado en dos o más países durante el mismo período, pero en cabeza de distintos contribuyentes. En la doble tributación jurídica, dos o más países imponen sus impuestos respectivos a la misma entidad o persona sobre el mismo ingreso y por períodos idénticos.

La doble tributación es generalmente aceptada como un impedimento para el comercio y las inversiones internacionales, u un objetivo de la fiscalidad internacional es que debe ser evitada.

Cfr. ROHATGI, ROY. *Principios Básicos de Tributación Internacional*, Traducción de Juan Manuel Idrovo. Editorial Legis. Bogotá Colombia. Págs. 3 y 4.

doble imposición internacional, sino permitir la libre circulación de personas y capitales que provoca estabilización, desarrollo, pleno empleo, equilibrio en las balanzas de pago, etc.

La potestad tributaria internacional tiene limitaciones en el ámbito interno, como lo son para efectos de nuestro país: los principios de proporcionalidad y equidad; y en el ámbito internacional, en el que estas limitantes además de la territorialidad se puede clasificar: En subjetivas, siendo éstas las que derivan de la naturaleza y condición jurídica propia del sujeto pasivo; y las limitaciones objetivas, que derivan de la naturaleza misma del objeto gravado.

Dentro del primer grupo encontramos a otros Estados y demás sujetos de derecho internacional, que por su naturaleza propia no pueden ser gravados por ningún sistema tributario, así como aquellos particulares extranjeros que por su condición jurídica son sujetos pasivos de la soberanía del Estado del cual son súbditos.

Los factores objetivos son de dos tipos, aquellos que por su esencia misma no pueden ser gravados como tales, ej.: el libre tránsito; objetivos de interés universal y por regulaciones comerciales; y otro grupo lo constituye propiamente la doble imposición.

Con relación al principio de territorialidad, hay que distinguir dos problemas, el primero relativo propiamente al ámbito espacial dentro del que la ley surte efectos y el relativo a los hechos que la ley puede regular, lo cual depende de lo que el legislador de manera expresa decida gravar, limitado por su propia Constitución como norma suprema y el derecho internacional. De ahí que resulte fundamental el conocer los factores de vinculación que legitiman a un Estado para contemplar dentro de su legislación los hechos que serán considerados como imposables.

3. Los principios tributarios.

Sobre estos principios Eusebio González⁹⁵ distingue los principios constitucionales, entendidos como aquellos principios recogidos en la Constitución, específicamente los de legalidad y seguridad jurídica, de los principios tributarios constitucionalizados, que son aquellos principios de origen tributario que se llevaron a los textos constitucionales, y que se refieren a la idea de justicia en el reparto de las cargas tributarias; dentro de los cuales encontramos los principios de proporcionalidad, igualdad, generalidad, razonabilidad, y la no confiscatoriedad.

Respecto de los primeros y en la línea de pensamiento de SÁINZ DE BUJANDA, GONZÁLEZ GARCÍA entiende a la seguridad Jurídica en su doble aspecto, certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad, aspectos éstos que se vinculan ineludiblemente en función de la legalidad y la justicia.

El principio de legalidad en materia tributaria exige que sólo puedan ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley. Este principio se refiere a la reserva de ley, que implica que solo el legislador tiene la facultad de establecer contribuciones.

En cuanto al principio de seguridad jurídica, este es concebido como instrumento que garantiza un trato igual de todos ante la ley, al otorgar desde un punto de vista positivo certeza, y desde un punto negativo como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado.

⁹⁵ GONZÁLEZ GARCÍA, EUSEBIO. Derecho Tributario. Tomo I, Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca España, 2004. Págs. 25 y sigs.

Por cuanto a los principios tributarios constitucionalizados, González García considera que un sistema tributario justo, es aquél que responde a los principios de igualdad y progresividad, atribuyendo a la capacidad contributiva el fundamento o aptitud para la tributación.

El principio de generalidad está dirigido a erradicar toda clase de privilegios e inmunidades fiscales y debe conectarse con el principio de capacidad contributiva, entendido como la aptitud para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, de ahí que, no pueden exigirse tributos a quien carezca de ésta capacidad, de manera que los presupuestos generadores de obligaciones tributarias sólo pueden establecerse respecto de hechos que muestren la existencia de tal capacidad. En relación con éste principio también encontramos al principio de progresividad, que implica que la tributación sea exigida de manera proporcional, es decir que las cargas tributarias aumenten en la medida en la que aumenten la renta, el patrimonio o el gasto, elementos objetivos considerados como base para cuantificar el tributo. Respecto de la no confiscatoriedad, considera que éste no es un principio autónomo de justicia tributaria sino una exigencia derivada de la protección constitucional de la propiedad privada actuando al mismo tiempo como límite de la progresividad tributaria.

Por su parte y en el orden jurídico fiscal mexicano que se sustenta en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que particularmente en su artículo 133⁹⁶ en el que establece que la Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanan de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, serán la Ley Suprema de la Unión

⁹⁶ Cfr. Artículo 133 CPEUM. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanan de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

La norma fundamental es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y todo ordenamiento secundario deberá ser acorde a la misma. El fundamento constitucional de la obligación tributaria lo encontramos en la fracción IV del artículo 31.⁹⁷

Del texto de éste último ordenamiento, se desprenden los límites fundamentales que debe atender todo tributo, que son la proporcionalidad, la equidad y la legalidad, los cuales deben respetarse, teniendo el legislador libertad para fijar el objeto de las contribuciones, tal y como se establece en diversos precedentes de nuestro máximo Tribunal.⁹⁸

Por ello resulta importante entender el alcance y significado de los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad establecidos en la citada fracción IV del

⁹⁷ Cfr. artículo 31 CPEUM. Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado, Municipio y el Distrito Federal en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

⁹⁸ Cfr. CONTRIBUCIONES, OBJETO DE LAS. EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION. Es inexacto que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, al otorgar al Estado el poder tributario, establezca que el objeto de las contribuciones quede limitado a los ingresos, utilidades o rendimientos de los contribuyentes, pues tan restringida interpretación no tiene sustento en esa norma constitucional, que otorga plena libertad al legislador para elegir el objeto tributario, con tal de que respete los principios de proporcionalidad, equidad y destino.

Visible en: Octava Época, Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VI Primera Parte; Tesis: P./J. 17/90; Pág. 75.

IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinado que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

Visible en: Séptima Época; Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Tomo: 187192 Primera Parte. Pág. 111.

artículo 31 de nuestra Carta Magna.

La proporcionalidad radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos; lo que se encuentra vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes la que debe ser gravada diferencialmente, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

El principio de equidad radica en la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a las hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes citado.⁹⁹

⁹⁹ Al respecto resultan aplicables las siguientes jurisprudencias:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, - estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Séptima Época; Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Tomo: 199204 Primera Parte; Pág. 144.

Bajo el principio de legalidad, la obligatoriedad de una ley, la que únicamente podrá emanar del órgano constitucionalmente facultado para emitir leyes, en el caso mexicano, el Congreso de la Unión¹⁰⁰ integrado por la Cámara de Diputados y la Cámara de Senadores, quien tienen facultades para expedir leyes en materia tributaria.

En interpretación del principio de legalidad, nuestro máximo tribunal ha establecido, que a la luz del sistema general que rige nuestras disposiciones

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. Séptima Época; Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Tomo: 187192 Primera Parte; Pág. 113.

¹⁰⁰ Cfr. el artículo 73 CPEUM, que señala:

El Congreso tiene facultad:

...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

...

XXIX. Para establecer contribuciones:

1. Sobre el comercio exterior.
2. Sobre aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4 y 5 del artículo 27.
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
5. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica.
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados.
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
 - d) Cerillos y fósforos.
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación.
 - f) Explotación forestal, y
 - g) Producción y consumo de cerveza.

constitucionales en materia impositiva, se encuentra la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una Ley; lo que no sólo significa que el acto creador del impuesto deba emanar de aquél poder que conforme a la Constitución está encargada de la función legislativa, sino que además, los caracteres esenciales del impuesto, la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignadas de manera expresa en la Ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria, en todo momento pueda conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos y que a la autoridad no les quede otra cosa, sino la aplicación de las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada contribuyente.¹⁰¹

Conforme al principio de legalidad, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por la disposición general anterior, lo que está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las

¹⁰¹ PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel Poder que conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinan las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente, que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, están consignados de manera expresa en la Ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades ejecutoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y de los municipios y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad, al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, debe considerarse absolutamente prescrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretende justificarsele.

Visible en Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Tomo: 64 Primera Parte; Pág. 90.

cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretendiere justificársele.

4. Los precios de transferencia.

La figura de los precios de transferencia trata de impedir que las utilidades o pérdidas generadas en un país, sean trasladadas a otro, por medio de operaciones artificiales, tales como intereses, dividendos, regalías, etc., formas a través de las cuales los contribuyentes buscan minimizar la carga tributaria remitiendo utilidades de un país hacia otro. Lo que se busca con esta figura, es evitar la manipulación de las operaciones en la búsqueda de tasas reducidas que distorsionan la política fiscal de los países que intervienen.

Lo que se pretende a través de los precios de transferencia, es que en las operaciones de grupos empresariales se apliquen reglas de gravación bajo el principio de plena competencia o precio de libre mercado, también conocido como el principio de *arm's length*, de manera que, las partes relacionadas apliquen en sus operaciones, las mismas condiciones que se utilizan partes independientes al celebrar sus operaciones, eliminando los efectos de condiciones especiales que afectan los niveles de ganancia.¹⁰² El principio de plena competencia se basa en la

¹⁰² En opinión de LAMAGRANDE, si bien en general las legislaciones tributarias consagran el principio de "arm's length", regla del operador independiente o la regla del precio normal de mercado abierto, es decir como si las transacciones se realizan como si fuesen entre entes independientes. En la realidad la administración tributaria actúa en su función fiscalizadora sobre situaciones de hecho y la prueba de la veracidad de los "precios" de tales transacciones se convierte en una seria restricción, no obstante las pautas que para tales circunstancias ha elaborado la OCDE (21). Cuando no existen en las legislaciones reglas claras para su determinación correcta y no se le suministra a la administración tributaria los medios legales idóneos para poder verificar la realidad de los precios de las transacciones internacionales (v.g., suministro de información que prevea la aplicación de severas penas en caso de incumplimiento por parte de las empresas involucradas, intercambio de información con otros fiscos, inspecciones simultáneas, etc.), ello implica una seria restricción para la función fiscalizadora que opera sobre situaciones de hecho y trata de probar el ajuste efectuado a tales precios, generándose la duda de lograr una doctrina judicial favorable. Por otro lado, debe tenerse en cuenta que el movimiento de capitales, gran parte se transforma en inversión extranjera directa. Las empresas multinacionales con filiales o sucursales en distintos países, diseñan su producto en uno -en general en el país sede de la matriz u otro del primer mundo-, lo fabrican en otro u otros y lo venden a un tercero, utilizando la misma tecnología, lo que hace que sus productos tengan la misma calidad. Estas

idea de que las empresas independientes no celebrarán una operación que no les ofrece una alternativa claramente atractiva.

En el consenso internacional existen diversas organizaciones y Estados que buscan incidir en la verificación de la validez o aceptación de las normas internas aplicables en cada Estado en materia de precios de transferencia. Así encontramos diversos interlocutores internacionales, como la OCDE,¹⁰³ a la que se han sumado el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria de la ONU, cuya postura es adaptar la regulación a los países en desarrollo. En la Unión Europea, encontramos el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia. También encontramos trabajos realizados por la *Commonwealth Association of Tax Administrations*, y la *Pacific Association of Tax Administration*.

El principio de precio de plena competencia “*arm’s length*” tiene un doble objetivo, pues es un mecanismo que asegura un gravamen apropiado y evita los problemas de doble tributación económica al minimizar los problemas entre los fiscos de los países, además de buscar ser promotor de los acuerdos internacionales y la inversión. La solución a ello radica en aplicar apropiados precios de transferencia.

Los precios de transferencia son aquéllos con los que una empresa transfiere mercancías, servicios e intangibles a una empresa relacionada. Su determinación adecuada es muy importante, porque involucra que los ajustes determinados por una autoridad fiscal del país de una jurisdicción puedan implicar hacer el ajuste correspondiente en la otra parte afectada residente en el otro país, con el fin de minimizar el riesgo de la doble imposición.

operaciones ofrecen un amplio espectro para reducir la carga impositiva, cambiando el lugar de aquéllas o ajustando los precios de transferencia (“crafty transfer-pricing”). Cfr. LAMAGRANDE, ALFREDO JULIO. Ób. Cit.

¹⁰³ La OCDE es un organismo internacional cuyos objetivos fundamentales son el intercambio de información, la armonización de la política entre sus países miembros en un gran número de áreas, la promoción del bienestar económico y social de los ciudadanos de los países miembros de la misma, todo ello, basado en la buena marcha de la economía mundial.

Sin embargo, como señala BETTINGER¹⁰⁴ para que estos precios de transferencia cumplan su función, deben estar regulados en la legislación fiscal interna de cada país y contar con soportes que permitan la verificación de las operaciones entre empresas, ello con el fin de controlar los flujos de inversión y utilidades que se trasladen entre los entes que participen en la operación.

Así, la regulación tributaria de los precios de transferencia corresponde a cada Estado, quien a través de su normativa interna y atendiendo a sus exigencias Constitucionales, políticas y legislativas, determinará los mecanismos convenientes para el tratamiento de las operaciones realizadas entre empresas vinculadas y de sus consecuencias tributarias en materia de “precios de transferencia.”

No obstante lo anterior, en el ámbito internacional, el instrumento jurídico que soporta la verificación de los “precios de transferencia”, lo constituyen los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal y los acuerdos de intercambio de información tributaria, a los que nos referimos más adelante.

Así las cosas, son estos soportes jurídicos, tanto internos, como internacionales, los que permiten a las autoridades fiscales verificar y obligar a los contribuyentes a tributar bajo un esquema global o universal, considerando la totalidad de las operaciones celebradas como empresa multinacional y eliminando las erogaciones, y en general, los actos celebrados con el fin de minimizar la base gravable en un determinado territorio.

¹⁰⁴ BETTINGER BARRIOS, HERBERT. Precios de Transferencia, sus Efectos Fiscales, México, D.F. 1999. Ediciones Fiscales ISEF. Pág. 37.

5. Los convenios de doble tributación.

La fuente de derecho internacional más importante, la constituyen las convenciones internacionales o tratados, tanto bilaterales como multilaterales. El Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, reconoce que las fuentes de derecho internacional, son entre otras, las convenciones internacionales generales o particulares.¹⁰⁵

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, señala que un tratado es un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.

De la definición contenida en la Convención de Viena, resalta que el tratado constituye una manifestación de voluntad de los Estados que lo suscriben a fin de obligarse a realizar la conducta acordada. Su esencia radica en que constituye una fuente específica de una obligación de derecho internacional, contraída voluntariamente por un Estado u otra persona de derecho internacional a favor de otra u otras, y que origina derechos recíprocos entre los contratantes. Un tratado es un acuerdo de voluntades, y además es un acto creador de normas jurídicas.

El hecho de que sean celebrados acuerdos internacionales fuera del ámbito de aplicación de la Convención de Viena, no afecta la validez jurídica de los

¹⁰⁵ Estatuto de la Corte Internacional de Justicia.- Artículo 38

1. La Corte, cuya función es decidir conforme al derecho internacional las controversias que le sean sometidas, deberá aplicar:

- a. las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes;
- b. la costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho;
- c. los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas;
- d. las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones, como medio auxiliar para la determinación de las reglas de derecho, sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 59.

2. La presente disposición no restringe la facultad de la Corte para decidir un litigio *ex aequo et bono*, si las partes así lo convinieren.

mismos, ni impide que se les apliquen las normas enunciadas en la misma a las que están sometidas en virtud del Derecho internacional Público.¹⁰⁶

En el tratado, la manifestación de la voluntad se hace por conducto de uno o varios individuos facultados por el orden jurídico interno para expresarla y así vincular ese orden jurídico con otro Estado, de manera que, la manifestación de voluntad se formaliza por el procedimiento de la ratificación o aceptación, primero se firma el tratado por el representante autorizado y después se ratifica. Al ratificar los Estados contratantes un tratado, y a partir de que entran en vigor, quedan obligados por lo que en ellos se disponga.

Del contenido de la Carta de las Naciones Unidas (artículo 2 inicio 2)¹⁰⁷ que indica que para la realización de los propósitos consignados en la misma, la Organización y sus miembros procederán de acuerdo con los principios que en dicho dispositivo se establecen, destacando el principio de buena fe en el cumplimiento de las obligaciones contraídas por ellos. Este mismo principio se recogió en la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, señalando en el artículo 26¹⁰⁸ que todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido de buena fe.

Ambos documentos hacen referencia implícita a lo que doctrinalmente se conoce en derecho internacional como el principio de *pacta sunt servanda*. Si esta

¹⁰⁶ Cfr. ORTIZ AHLF, LORETTA. Derecho internacional Público. Colección Textos jurídicos. Editorial Harla. México. D.F. 1989. Pág. 14.

¹⁰⁷ Carta de las Naciones Unidas.- Artículo 2.- Para la realización de los Propósitos consignados en el Artículo 1, la Organización y sus Miembros procederán de acuerdo con los siguientes Principios:

...

2. Los Miembros de la Organización, a fin de asegurarse los derechos y beneficios inherentes a su condición de tales, cumplirán de buena fe las obligaciones contraídas por ellos de conformidad con esta Carta.

<http://www.un.org/es/documents/charter/>

¹⁰⁸ Artículo 26.- *Pacta Sunt Servanda*.- Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.

regla se desechara, toda la superestructura del derecho internacional contemporáneo se desplomaría, afirma MICHEL VIRALLY.¹⁰⁹

El fundamento de validez de un tratado, no es la voluntad manifestada por los Estados contratantes que se consideran soberanos a la luz de sus propias Constituciones particulares, sino la voluntad de la comunidad internacional expresada en el principio *pacta sunt servanda*,¹¹⁰ principio que en el orden jurídico internacional constituye en sí mismo la norma suprema.¹¹¹

Lo anterior tiene como consecuencia que una vez manifestado el consentimiento por los Estados contratantes, el tratado se convierte en “ley de las partes”, a pesar de que el derecho interno se contraponga a lo prescrito por el tratado.

Al respecto, conforme a las reglas del derecho internacional, y en términos del artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados “Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Solo procede declarar la nulidad de un tratado conforme al artículo 46 dicha Convención, cuando el consentimiento de un Estado haya sido manifestado en violación manifiesta de su derecho interno y afecte a una norma de importancia fundamental de éste. Una violación es manifiesta si resulta objetivamente evidente para cualquier Estado que proceda en la materia conforme a la práctica usual y la buena fe”.

¹⁰⁹ VIRALLY, MICHEL. Fuentes del Derecho Internacional en Manual de Derecho Internacional Público. Fondo de Cultura Económica México. 1985. pág. 158. *Apud* Enrique Calvo Nicolau. Introducción al marco jurídico de los tratados y algunas reflexiones al respecto. Tratados para evitar la Doble Imposición. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública A.C. editada por Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. México, D.F. año 1992, Pág. 34.

¹¹⁰ Kelsen Hans. Teoría General del Estado (Traducción directa del alemán por Luis Legal Lacambra), Editora Nacional, México, 1973, Pág. 230. Señala que la proposición jurídica “*pacta sunt servanda*” es la constitución del derecho Internacional.

¹¹¹ ANZILOTTI, DIONISIO. Curso de derecho Internacional, Traducción española a la tercera edición italiana, Madrid, 1935, pág. 42. *Apud* Ob. Cit. Enrique Calvo Nicolau, pág. 34.

6. Posición de los tratados en el derecho interno.

En opinión de SACCHETTO,¹¹² los tratados o convenios son fuente de derecho internacional escrito. La naturaleza de dicha fuente es asimilable a la contractual o negocial, dos o más estados miembros deciden regular directamente una determinada materia según los principios que consideren más oportunos.

Existe consenso universal de que el derecho internacional permite la más amplia libertad en materia de forma y procedimiento para la estipulación de los tratados, de manera tal que un acuerdo pueda ser el fruto de cualquier género de manifestación de voluntad de los Estados siempre que sean de idéntico contenido y estén dirigidos a obligarlos. El procedimiento normal, según las reglas contenidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados, consta de las siguientes fases: 1. Negociación, 2. Firma; 3. Ratificación; 4. Intercambio de los instrumentos de ratificación.

Uno de los principales problemas que enfrentan las fuentes del derecho internacional, se refiere a los mecanismos jurídicos a través de los cuales el ordenamiento jurídico interno se abre al internacional en la recepción de las fuentes propias de este último, incluso de los efectos y el valor que dichas fuentes asumen en el orden interno.

Como ejemplo, nos refiere el citado autor,¹¹³ en la línea de pensamiento de L. PALADIN, la Constitución italiana, ha positivizado el procedimiento especial de adaptación de las normas internacionales, asumiendo que las fuentes del derecho internacional concurren a formar parte del derecho positivo en cuanto son

¹¹² SACCHETTO CLAUDIO. Las Fuentes del Derecho Internacional Tributario. En Curso de Derecho Tributario Internacional, tomo I, coordinado por VICTOR UCKMAR. Editorial Temis, S.A., Bogota Colombia 2003. Págs. 37 y sigs.

¹¹³ SACCHETTO Ob. Cit. pág. 43.

reclamadas o reconocidas por determinadas normas internas sobre la producción normativa.

Existe otra corriente encabezada por AMATUCCI,¹¹⁴ que refiere que no es la norma internacional la que crea situaciones jurídicas subjetivas sino una norma nacional no escrita que es producida automáticamente por procedimiento especial de adaptación, situación que no es compartida por Sacchetto ya que en su opinión la norma internacional produce sus efectos en virtud al ordenamiento internacional en los límites de la interpretación que puede dárseles a dichas normas en el mismo ordenamiento. Así la correcta metodología hermenéutica impone que la interpretación de estas normas sea efectuada bajo el respeto de los criterios del orden internacional, no interno, y asimismo que las normas internacionales, tienen eficacia en el ordenamiento nacional hasta que se consideren válidas y eficaces en el ámbito de la comunidad internacional. Así, en la línea de pensamiento de QUADRÍ, SACCHETO refiere que la adaptación del ordenamiento interno a las fuentes internacionales convencionales se sustenta en el principio de *pacta sunt servanda* que es una costumbre internacional que atribuye eficacia a dicho principio dentro del ordenamiento interno, permitiendo la adaptación automática a los tratados internacionales. Sin embargo tal criterio no es compartido por la práctica legislativa ni por la jurisprudencia.

Por lo que se refiere a los efectos, el acto interno de ejecución del tratado internacional, será válido y eficaz conforme a las reglas del derecho interno. En consecuencia, en el caso de ineficacia del acto internacional, el acto de ejecución continuará siendo eficaz hasta su derogación expresa por parte de los órganos internos oportunamente predisuestos.

¹¹⁴ A. AMATUCCI. Il conflitto tra norme internazionali ed interne tributarie, en Rivista di diritto tributario internazionale, n. 1799, 59 (60 y sigs). Referido por Sacchetto. Ob. Cit. Pág. 43.

En cuanto se refiere al rango asumido por las normas internacionales generales que entran en el ámbito objetivo, en opinión del citado autor, estas asumen fuerza material semejante a la Constitución y a las leyes constitucionales, asumen fuerza formal y material igual al acto normativo mediante el cual son introducidas en el ordenamiento interno, lo que nos lleva a cuestionar si bajo el principio de *lex posterior derogat legis priori*, un acto legislativo interno que regula la misma materia podría derogar la disciplina internacional, lo cual plantea serios problemas en materia tributaria. Ya que las normas constitucionales en materia tributaria prevalecen con respecto a los convenios para evitar la doble imposición, en tanto que las normas convencionales en materia tributaria se consideran normas especiales, que si bien pueden delimitar la legislación tributaria nacional no pueden introducir nuevas obligaciones tributarias.

En España y respecto de la naturaleza jurídica de los Convenios de doble imposición, a éstos se les atribuye el carácter de un tratado internacional, siendo importante precisar que ese es su carácter ya que existe propensión generalizada que parece entender que se trata de una Ley, en todo caso de una Ley especial, sin embargo ésta posición es criticada en tanto que bajo el régimen constitucional español, y bajo la mayoría de los regímenes constitucionales podría afirmarse que se está en presencia de leyes que prevalecen sobre las leyes ordinarias, máxime que se estaría frente a una ley pactada o acordada entre dos partes, lo que les confiere un perfil muy peculiar, máxime que la mayoría de los CDI son bilaterales, aún y cuando hay casos en que tenemos convenios multilaterales, los que serán más frecuentes en el futuro, por lo que en todo caso su naturaleza es contractual.¹¹⁵

Cfr. Asociación Española de Asesores Fiscales. Sección de Fiscalidad Internacional. Fiscalidad Internacional. Convenios de Doble Imposición. Doctrina y Jurisprudencia de los Tribunales Españoles (años 2001-2002-2003). Navarra España. Editorial Thomson Aranzadi 2004, Págs. 24 y sigs.

La Constitución Española¹¹⁶ les otorga un rango y naturaleza singular. Por ser tratados caen dentro de la órbita de los Convenios de Viena. El texto Constitucional más que una prevalencia o prioridad de su aplicación sobre las normas internas lo que establece es una separación o impermeabilización del texto de los CDI respecto a la legalidad interna. Esta última no debe influir en el contenido y aplicación de los CDI ni determinar su interpretación, salvo en los casos en que el propio CDI llame a la legislación nacional para ser aplicada o como norma interpretativa. La legislación interna puede coincidir con el texto del CDI en criterios y aplicación pero en ningún caso puede modificarlas o derogarlas, total o parcialmente, y desde luego tiene vida propia en el tiempo.

Desde que se incorporan los ordenamientos jurídicos por su ratificación, son Ley, lo que les dota de una prerrogativa de la que no gozan otras normas jurídicas (principio de reserva de ley). La Constitución realmente lo que hace es integrar los Convenios en el ordenamiento jurídico y dotarlos de una suerte de coraza que los hace invulnerables teóricamente a los avatares de la legalidad interna, puesto que no pueden modificarse, derogarse o suspenderse si no es en la forma prevista en el propio convenio o en el Derecho internacional. Los tratados son autosuficientes, se auto regulan. Por ello hablar de preeminencia, prelación, primacía, rango superior sobre la Ley puede ser cierto, porque los Convenios producen tales efectos, pero esta pareciera no ser exactamente su posición dentro del ordenamiento jurídico. En todo caso, se puede aceptar que se trata de una ley especial.

¹¹⁶ Cfr. Constitución Española. Artículo 96

1. Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional.

2. Para la denuncia de los tratados y convenios internacionales se utilizará el mismo procedimiento previsto para su aprobación en el artículo 94.

<http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/index.htm>

7. Derecho de los tratados en México.

En México, la Ley sobre la Celebración de Tratados,¹¹⁷ establece que un tratado “es un convenio regido por el Derecho Internacional Público, celebrado por escrito entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asume compromisos.”

Las principales referencias normativas relacionadas con la celebración de tratados internacionales por México, se contienen en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en la Convención sobre el Derecho de los Tratados conocida como “La Convención de Viena.”¹¹⁸

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, encontramos tres principios fundamentales en materia de tratados, el primero se refiere a la facultad que tiene el Presidente de la República para celebrar tratados internacionales;¹¹⁹ el segundo a la circunstancia de que debe someterlos a la aprobación del Senado¹²⁰ y, el tercero al hecho de que los tratados internacionales que celebre México deben estar de acuerdo con la Constitución.¹²¹

¹¹⁷ Ley sobre la Celebración de Tratados.- Artículo 2.- Definición de Términos:

Para los efectos de la presente Ley se entenderá por:

¹¹⁸ México presentó su instrumento de ratificación el 25 de septiembre de 1974, habiéndose publicado la Convención en el Diario Oficial de la Federación el 14 de febrero de 1975, y entró en vigor en México el 27 de enero de 1980.

¹¹⁹ Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

...

X. Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, así como terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos, sometiéndolos a la aprobación del Senado. En la conducción de tal política, el titular del Poder Ejecutivo observará los siguientes principios normativos: la autodeterminación de los pueblos; la no intervención; la solución pacífica de controversias; la proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales; la igualdad jurídica de los Estados; la cooperación internacional para el desarrollo; el respeto, la protección y promoción de los derechos humanos y la lucha por la paz y la seguridad internacionales;

...

¹²⁰ Artículo 76. Son facultades exclusivas del Senado:

Conforme al artículo 89 de la CPEUM, quien se encuentra facultado por el orden jurídico mexicano para obligarse con otros países, es el Presidente de la República, y en términos del artículo 76 de Nuestra Carta Magna, para que el tratado internacional tenga validez en el orden jurídico nacional, se requiere que éste sea aprobado por el Senado de la República.¹²²

Si el tratado que se celebre, es acorde con las disposiciones constitucionales, conforme al artículo 133 de la CPEUM se incorpora al Orden Jurídico Nacional.¹²³

Ahora bien, es necesario cuestionar qué sucede si los tratados celebrados por el Presidente de la República no son aprobados por el Senado, por lo que siguiendo a CARLOS BERNAL¹²⁴ se podría sostener la invalidez del tratado por el hecho de que la norma secundaria (el tratado) no habría seguido el proceso de creación establecido en la norma fundante (que consiste en la celebración del

I. Analizar la política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal con base en los informes anuales que el Presidente de la República y el Secretario del Despacho correspondiente rindan al Congreso.

Además, aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que el Ejecutivo Federal suscriba, así como su decisión de terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos;

...

¹²¹ Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

¹²² Ley sobre la Celebración de Tratados. Artículo 4. "Aprobación por el Senado. Los tratados que se sometan al Senado para los efectos de la fracción I del artículo 76 de la Constitución, se turnarán a comisión en los términos de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, para la formulación del dictamen que corresponda. En su oportunidad, la resolución del Senado se comunicará al Presidente de la República.

Los tratados, para ser obligatorios en el territorio nacional deberán haber sido publicados previamente en el Diario Oficial de la Federación."

Confirma lo anterior, el siguiente criterio: TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA ECONÓMICA. SU APROBACIÓN POR PARTE DEL SENADO DE LA REPÚBLICA SE RIGE POR LA LEY SOBRE LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS. Novena Época; Registro: 163910; Instancia: Segunda Sala; Tesis Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXXII, Agosto de 2010; Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 2a. LXII/2010; Página: 472.

¹²³ Este punto será analizado más adelante.

¹²⁴ BERNAL CARLOS. Los Convenios ejecutivos ante el Derecho Constitucional e Internacional en Jurídica (anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana). Número 12. México 1980. Págs. 57 a 59.

tratado por el plenipotenciario designado; la aprobación de su contenido por el Senado y su ratificación el ámbito internacional por el Presidente de la República).

Una posición contraria, representada por TENA RAMÍREZ¹²⁵ sostiene que por el hecho de que México haya ratificado la Convención de Viena en todos sus términos y con todas sus consecuencias, implica que las violaciones que pudieran haberse cometido respecto del derecho interno, en términos del artículo 46 de dicha Convención¹²⁶ no pueden hacerse valer para argumentar que el tratado no es válido.

Por otro lado, también se cuestiona si el Senado puede desaprobado un tratado concluido por el Presidente, o introducir en él enmiendas o reservas. Al respecto cabe recordar que el Presidente no puede constitucionalmente ratificar el tratado y si lo hiciere, además de su responsabilidad constitucional crearía una doble situación jurídica: la de la invalidez del tratado en el orden nacional mientras subsista la voluntad del otro Estado signatario, pues debe entenderse que internacionalmente, el Senado no es parte en la celebración de los tratados, la que se consuma por la voluntad bilateral de los Estados signatarios expresada mediante la ratificación de los Jefes de Estado.

Una vez que un tratado se integra al sistema jurídico mexicano, es necesario determinar su ubicación y determinar su fuerza y valor jurídico. Para dar respuesta a este planteamiento, conviene analizar el texto del artículo 133 de la

¹²⁵ TENA RAMÍREZ, FELIPE. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa. México 1975. Pág. 449.

¹²⁶ Artículo 46.- Disposiciones de Derecho Interno concernientes a la competencia para celebrar Tratados.

1. El hecho de que el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado haya sido manifestado en violación de una disposición de su derecho interno concerniente a la competencia para celebrar tratados no podrá ser alegado por dicho Estado como vicio de su consentimiento, a menos que esa violación sea manifiesta y afecte a una norma de importancia fundamental de su derecho interno.

2. Una violación es manifiesta si resulta objetivamente evidente para cualquier Estado que proceda en la materia conforme a la práctica usual y de buena fe.

Artículo 27.- El Derecho Interno y la observancia de los Tratados.

Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,¹²⁷ lo que ha motivado la necesidad de interpretar dicho texto normativo y sus alcances frente a la comunidad internacional.

En una primera aproximación al tema, nuestro Máximo Tribunal sostuvo que las leyes federales y los tratados internacionales, tienen la misma jerarquía normativa,¹²⁸ sin embargo, en el año de 1999, el Tribunal Pleno consideró oportuno abandonar tal criterio y adoptar otro en el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.¹²⁹

En un criterio más reciente, la Suprema Corte de la Nación determinó que el principio de "supremacía constitucional" implícito en el texto del artículo 133 Constitucional se traduce en que la Constitución General de la República, las leyes generales del Congreso de la Unión y los tratados internacionales que estén de acuerdo con ella, constituyen la "Ley Suprema de la Unión", esto es, conforman un orden jurídico superior, de carácter nacional, en el cual, la Constitución se ubica en la cúspide y, por debajo de ella los tratados internacionales y las leyes generales.¹³⁰

Así, los tratados que estén de acuerdo con la Constitución, son Ley Suprema de la Unión, y vinculan jurídicamente a los gobernados de los Estados

¹²⁷ Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

¹²⁸ Tesis P. C/92, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, Pág. 27.

¹²⁹ TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Novena Época, No. Registro: 192867, Instancia: Pleno, Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, X, Noviembre de 1999, Materia(s): Constitucional. Tesis: P. LXXVII/99. Pág. 46.

¹³⁰ TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL. Novena Época, No. Registro: 172650, Instancia: Pleno, Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Abril de 2007, Materia(s): Constitucional, Tesis: P. IX/2007, Pág. 6.

contratantes, produciendo los mismos efectos que las leyes federales, lo que implica que, si la disposición de los tratados es violada por la autoridad de alguno de los Estados contratantes o dichas autoridades llevan a cabo una inadecuada interpretación de las cláusulas de los mismos, los gobernados tienen a su alcance los medios de defensa que se establezcan en el Orden Jurídico del Estado en que la violación se hubiere cometido para obligar a éstas al cumplir con lo dispuesto en el tratado.

8. La interpretación de los convenios de doble tributación desde el punto de vista nacional mexicano.

En México, a lo largo de la historia, el tema de la interpretación de las normas tributarias ha experimentado diversas posturas sobre el significado del contenido del artículo 5 del CFF.¹³¹ En una primera etapa, la doctrina mexicana concebía la idea de la interpretación restrictiva de las normas tributarias, evolucionado hasta dar paso a nuevos argumentos que han sido sostenidos por la SCJN.

Al respecto, es importante distinguir entre la interpretación y la aplicación de las normas tributarias, lo cual es fundamental, ya que en términos de dicho artículo, lo que es “estricto” es la aplicación de las normas fiscales, sin embargo, antes de aplicarlas es necesario interpretarlas.

Así las cosas, la interpretación jurídica descansa en dos fases, la primera relativa a la interpretación jurídica que tiene por objeto precisar cuál es el significado de la norma que se estudia, para lo cual, debe acudir a su análisis

¹³¹ Artículo 5. CFF. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

gramatical, sistemático, histórico, causal y teleológico, entre otros, lo que permite determinar con precisión qué dice la norma, cuál es la propuesta que ella contiene, cuál es su exacto significado y, por ende, dejar al descubierto la voluntad e intención del legislador.

Una vez concluida la etapa de interpretación, se aplicará a un caso específico la hipótesis normativa cuyo sentido se desentrañó, para lo cual debe atenderse a otros criterios, que se encuentran diseminados en el orden jurídico, y que permiten que prevalezca la estructura orgánica del sistema normativo y su aplicación, lo que no puede tener lugar cuando se desentraña el significado de la disposición de observancia general sino, únicamente, cuando se realiza su aplicación al caso concreto.

Sobre el tema, la Suprema Corte de la Justicia de la Nación ha señalado, que la aplicación estricta no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del legislador, cuando de su análisis literal, en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador, es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.¹³²

El tratado internacional, como norma jurídica que es, requiere en algunos casos de ser interpretado, tema respecto del cual, RÁBAGO DORBECKER¹³³ nos señala que la interpretación debe reducirse al mínimo indispensable, en tanto que

¹³² LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Contradicción de tesis 15/99. No. Registro: 192,803, Tesis aislada, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, X, Diciembre de 1999, Tesis: 2a. CXLII/99, Pág. 406.

¹³³ RÁBAGO DORBECKER, MIGUEL. Algunos temas sobre la interpretación y aplicación de tratados para evitar la doble imposición desde el derecho internacional público. En Derecho Internacional Tributario. Coord. RÍOS GRANADOS, GABRIELA. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México, Editorial Porrúa. México 2010. Págs. 47 y sigs.

una mala interpretación por parte de las autoridades fiscales mexicanas o de los tribunales locales, puede hacer caer en responsabilidad internacional al Estado mexicano; es decir, si la interpretación de un tratado de doble imposición se hace de manera incorrecta, ello puede implicar un incumplimiento frente al otro Estado, lo que dará lugar a una responsabilidad internacional del Estado mexicano, por ello existe la necesidad a nivel internacional de unificar los criterios de interpretación de los tratados de doble imposición.

9. Escuelas de interpretación en materia de tratados.

En el derecho internacional, tradicionalmente se distinguen tres escuelas de interpretación de tratados.¹³⁴ a) Textual, b) intención de las partes y, c) teleológica.

La escuela de interpretación textual sostiene que un tratado debe interpretarse de acuerdo con el significado ordinario de las palabras; la segunda escuela que atiende a la intención de las partes, establece que un tratado debe interpretarse de acuerdo con lo que las partes intentaron acordar, aunque ello no se derive exactamente de lo literalmente plasmado; escuela de interpretación teleológica busca el propósito y objeto del tratado.

Por otro lado se ha discutido si en materia internacional existen principios de interpretación, como el principio de interpretación restrictiva y el principio de interpretación efectiva. La interpretación restrictiva tiene lugar cuando en la interpretación del tratado, la intención tiene que derivarse del mismo; este principio de interpretación restrictiva es muy frecuente cuando los intérpretes son personas más preocupadas por la soberanía estatal que por el orden legal internacional.

¹³⁴ GARCÍA CASTILLO TONATIUH Y MARÍA DEL CARMEN DEL RÍO YELMY. Interpretación de Tratados. Derecho Internacional Tributario. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México, Editorial Porrúa, México 2010. Págs. 3 y sigs.

La llamada interpretación efectiva, que sigue la escuela teleológica y que está en plena contradicción con la interpretación restrictiva, se basa en que debe interpretarse de forma tal que se logre el propósito del tratado.

En México, existe consenso tanto de los Tribunales Federales, como del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el sentido de que la interpretación de los tratados internacionales, debe hacerse al tenor de lo establecido en los artículos 31¹³⁵ y 32¹³⁶ de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Al respecto, en diversas ejecutorias¹³⁷ se ha sostenido que conforme a lo dispuesto en los citados preceptos de la Convención, para desentrañar el alcance

¹³⁵ ARTÍCULO 31. REGLA GENERAL DE INTERPRETACIÓN

1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;

b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;

b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;

c) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.

¹³⁶ ARTÍCULO 32. MEDIOS DE INTERPRETACIÓN COMPLEMENTARIOS

Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o

b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

¹³⁷ TRATADOS INTERNACIONALES. SU INTERPRETACIÓN POR ESTA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN AL TENOR DE LO ESTABLECIDO EN LOS ARTÍCULOS 31 Y 32 DE LA CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL 14 DE FEBRERO DE 1975). Novena Época, Registro: 185294, Instancia: Segunda Sala, Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XVI, Diciembre de 2002, Materia(s): Constitucional, Común, Tesis: 2a. CLXXI/2002. Pág. 292.

COMERCIO EXTERIOR.- IV-TA-2aS-13.- CONVENCIÓN DE VIENA. REGLAS DE INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS, APLICABLES AL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE.- R.T.F.F. // Cuarta Época. Año I. No. 5. Diciembre 1998. Pág. 305.

COMERCIO EXTERIOR.- IV-P-2aS-62.- CONVENCIÓN DE VIENA. REGLAS DE INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS APLICABLES AL TRATADO DE LIBRE COMERCIO PARA AMÉRICA DEL NORTE.- R.T.F.F. // Cuarta Época. Año II. No. 7. Febrero 1999. Pág. 103.

de lo establecido en un instrumento internacional debe acudirse a reglas precisas de ésta, cumpliendo así lo dispuesto en el artículo 14, párrafo cuarto,¹³⁸ de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, máxime que la Convención de Viena, de la que México es parte, contiene reglas de interpretación de los tratados, que son obligatorias para el juzgador, por ser derecho interno mexicano, de conformidad con el artículo 133 de nuestra Constitución Federal.

Así podemos concluir que los tratados para evitar la doble tributación son acuerdos celebrados por escrito entre dos o más Estados, por lo que derivado del carácter obligatorio en México de la Convención de Viena, resulta indiscutible que la interpretación de estos tratados deberá efectuarse a partir de los principios contemplados en los artículos 31 (regla general de interpretación) y 32 (medios complementarios de interpretación).

10. La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Por lo anterior, es conveniente analizar las reglas en materia de interpretación de los tratados, previstas en la sección 3 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Con base en el principio *pacta sunt servanda*, consagrado en el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, todo tratado en vigor, obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe, en esa tesitura, conforme al texto del artículo 31 de la Convención debe presumirse que el texto constituye la expresión auténtica de la intención de las partes y, en consecuencia, el punto de inicio de la interpretación es la dilucidación del

¹³⁸ Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. ... En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.

significado del texto, no una investigación *ab initio* sobre la intención de las partes.¹³⁹

Del artículo 31 de la Convención de Viena se desprenden tres principios:

- La interpretación de buena fe, deriva directamente de la regla *pacta sunt servanda*.
- La esencia del enfoque literal, atiende a que la intención de las partes es la que emana del significado ordinario de los términos utilizados por éstas (texto).
- Una combinación del sentido común y la buena fe, implica que el significado ordinario de un término no debe ser determinado en abstracto, sino en el contexto del tratado y a la luz de su objeto.

Así pues, los elementos primordiales para interpretar un tratado son: a) el sentido corriente de los términos, b) el contexto, c) el objeto y fin del tratado, d) el acuerdo entre las partes, e) la conducta de éstas y f) las normas de derecho internacional.

La segunda parte del artículo 31 de la Convención se refiere al principio de integración en la interpretación, y señala que el contexto del tratado comprende, no sólo el texto, preámbulo y anexos, sino también todo acuerdo e instrumento que se refiera y haya sido concertado entre las partes con motivo del mismo.

Según la convención, el contexto deberá incluir además del texto del tratado, su preámbulo y anexos, todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido

¹³⁹ Cfr. LARA YAFFAR, ARMANDO. Interpretación de los Tratados para evitar la Doble Tributación. En Derecho Internacional Tributario. Coord. Ríos Granados, Gabriela. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México, Editorial Porrúa, México 2010. Págs.17 y sigs.

concertado entre las partes con motivo de su celebración, así como todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como un instrumento referente a dicha normativa internacional.

La tercera parte del artículo 31 señala que además de contextualizar, deben considerarse todo acuerdo ulterior al tratado acerca de la interpretación, toda práctica seguida como evidencia de lo que las mismas partes entienden quiere decir el tratado, y toda regla de derecho internacional aplicable entre las partes; lo que determina un elemento auténtico adicional que debe tomarse en cuenta para la interpretación de un tratado.

La importancia de una práctica ulteriormente seguida por las partes en la aplicación del tratado, como un elemento de interpretación, constituye una evidencia objetiva del entendimiento de las partes en relación con el significado del tratado. Dicha práctica constituye un medio de interpretación auténtica de los tratados.

La referencia a las normas de derecho internacional constituye un elemento extrínseco tanto del texto, como la del contexto del tratado y deben tomarse en cuenta en el proceso de interpretación.

Finalmente, la cuarta parte del artículo 31 contiene una excepción a la literalidad, en el sentido de que los términos será interpretado de forma especial, si ésa fue la intención de las partes, estableciendo que la carga de la prueba recaerá en la parte que invoque el significado especial del término.

Por su parte, el artículo 32 de la convención, establece que cuando de la interpretación realizada se obtenga un resultado ambiguo u oscuro, o que conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable, se podrá recurrir

a los medios complementarios de interpretación, como son los trabajos preparatorios del tratado y las circunstancias de su celebración, pero solamente para confirmar la interpretación realizada conforme a la regla general.

Cabe señalar que la expresión “complementario” contenida en el artículo 32, no hace referencia a medios de interpretación alternativos o autónomos, sino sólo a medios que constituyen una ayuda para la interpretación, limitada a aquellos casos en los que el significado no esté claro, o, cuando el resultado de la interpretación sea absurdo o irracional, evitando con ello debilitar poder o autoridad del significado ordinario de los términos.

Otro tema respecto del cual, la Convención de Viena ofrece una solución, es el referente a la interpretación de los tratados celebrados en dos o más idiomas, lo que da lugar a que surja el problema de a qué texto hacerle caso, cuando los lenguajes son diversos y los tratados se redactan en varios idiomas.

La regla general aplicable en el caso del tratado redactado en varios idiomas, es que es ambos son igualmente válidos, según señala el artículo 33 de la Convención de Viena; sin embargo, en la práctica, la Corte Internacional de Justicia ha señalado que en el caso de dos términos en dos idiomas, deberá decidirse por el que tenga el significado más restringido.

11. Interpretación de los convenios de doble tributación.

Primeramente es necesario recordar que los objetivos de los tratados para evitar la doble tributación son: a) eliminar las barreras fiscales al comercio e inversión transfronterizo y, b) garantizar una distribución equitativa de ingresos fiscales entre el país de la fuente y el de residencia.

Como señala LEMME,¹⁴⁰ los convenios para evitar la doble imposición Internacional constituyen instrumentos que trascienden la legislación interna de un Estado e involucran relaciones económicas internacionales, y además del intento de evitar la doble imposición internacional, contienen disposiciones que entre otras, permiten resolver las controversias que se puedan originar en cuanto a su interpretación; de ahí que, la incorrecta aplicación de las normas contenida en los tratados tributarios podría afectar el desenvolvimiento de determinados negocios internacionales, por lo tanto, es imprescindible que las disposiciones contenidas en los Convenios sean claras y no den lugar a diferentes interpretaciones, pero en el caso de duda, deben existir mecanismos que permitan esclarecer todo tipo de inquietudes que puedan presentarse.

En opinión del citado autor, los Convenios para evitar la doble imposición internacional, no deberían ser fuente de conflicto entre los contribuyentes y las autoridades fiscales que deben aplicarlos; sin embargo, estas situaciones no deseadas se presentan regularmente, además de que, no debe perderse de vista que la dinámica de la economía y las motivaciones coyunturales hacen que las legislaciones impositivas sean reformadas frecuentemente, lo que no fácilmente sucede con los convenios para evitar la doble tributación, los cuales son renegociados con menos frecuencia, además de establecerse generalmente períodos largos de vigencia.

De ahí que, y a fin de cumplir con el objetivo de proveer certeza a las relaciones jurídicas, es necesario que el texto de los convenios sea lo más preciso y claro posible, para no dar lugar a múltiples interpretaciones que provoquen incertidumbre. Por ello, se estima crucial, que para que los Convenios otorguen

¹⁴⁰ LEMME, ALEJANDRO F. Cómo evitar controversias interpretativas relativas a los convenios tributarios Internacionales: Hacia un régimen de consulta vinculante. Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional Aspectos Controvertidos. Dir. García, Fernando D. Editorial La Ley, Buenos Aires 2010. Págs. 73 y sigs.

certeza a las relaciones jurídicas, existan normas o criterios para interpretar estos acuerdos internacionales.

Para MESSIENO¹⁴¹ la interacción de las normativas del derecho interno de cada Estado con los convenios para evitar la doble imposición, constituyen uno de los aspectos fundamentales de la tributación internacional que puede entrar en conflicto frente al orden constitucional.

Cada país tiene su normativa interna para interpretar situaciones no definidas y hasta para determinar cuáles son los pasos o requisitos para que un Convenio pueda ser opuesto a esa legislación.

Sin embargo, no debe perderse de vista que los Convenios se negocian en un idioma y son redactados, no necesariamente en ese mismo, sino en otros dos, lo que plantea el problema relativo a qué idioma debe prevalecer en situaciones de conflicto de interpretación, lo que potencia una serie inconvenientes, ya que los temas lingüísticos van más allá de la traducción de términos expresados en un texto en múltiples lenguas.

En la aplicación de un convenio de doble Imposición, cualquier término no definido allí, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, tendrá el significado que en ese momento tenga la legislación de ese Estado que lo aplica y la relación con los impuestos a los cuales se aplica el Convenio, de manera que, cualquier significado bajo la ley fiscal, prevalecerá sobre el significado dado al término bajo otras leyes.

¹⁴¹ MESSIENO, ALEJANDRO E. Principios Generales para la aplicación e interpretación de los tratados. La interacción de la normativa de Derecho Interno Anti-Abuso frente a los convenios para evitar la Doble Imposición Internacional. Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional Aspectos Controvertidos. Dir. GARCÍA, FERNANDO, D. Editorial La Ley Buenos Aires 2010. Págs. 40 y sigs.

Cabe señalar que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha determinado, en diversos precedentes,¹⁴² la metodología que ha seguirse en la interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Tributación, señalando que no es suficiente que se reúnan los requisitos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino que es necesario analizar: a) si el ingreso está o no gravado conforme a la citada Ley, b) apreciar si existe en el Convenio respectivo algún beneficio respecto del gravamen que en su caso se genere, c) analizar si es factible o no aplicar el beneficio, a la luz de los requisitos que se establezcan en la Ley del Impuesto sobre la Renta, y d) Estudiar los efectos del beneficio; de manera que una vez valorados estos requisitos es que se podrá concluir si el Convenio en cuestión es aplicable o no al caso concreto.

Un problema de interpretación y aplicación de un Convenio para evitar la doble tributación, se presenta cuando es necesario desentrañar el significado de un término no definido, situación que se debe solucionar a través de los artículos 26, 46 y 31 de la Convención de Viena, máxime si éstos se confrontan con la normativa de derecho interno.

¹⁴² VI-P-SS-248.- CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.- Juicio Contencioso Administrativo Núm. 27939/07-17-06-3/1329/08-PL-03-09.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 1° de julio de 2009, por mayoría de 9 votos a favor y 2 votos en contra.- Magistrado Ponente: Manuel Luciano Hallivis Pelayo.- Secretario: Lic. Enrique Orozco Moles. (Tesis aprobada en sesión de 19 de octubre de 2009)

Nota: La parte considerativa de la sentencia que dio lugar a este precedente fue publicada en la Revista del mes de noviembre, Sexta Época, Año II, No. 23, Noviembre 2009, p. 29 EN EL MISMO SENTIDO: VI-P-SS-249 Juicio Contencioso Administrativo Núm. 3687/06-17-06-5/418/09-PL-08-09.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 19 de agosto de 2009, por unanimidad de 9 votos a favor.- Magistrada Ponente: Olga Hernández Espíndola.- Secretario: Lic. Juan Carlos Perea Rodríguez. (Tesis aprobada en sesión de 19 de octubre de 2009)

VI-P-SS-250.- Juicio Contencioso Administrativo Núm. 28006/07-17-02-6/358/09-PL-01-09.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 24 de agosto de 2009, por mayoría de 7 votos a favor y 3 votos en contra.- Magistrado Ponente: Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.- Secretaria: Lic. Magdalena Judith Muñoz Ledo Belmonte. (Tesis aprobada en sesión de 19 de octubre de 2009)

VI-P-SS-251.- Juicio Contencioso Administrativo Núm. 27938/07-17-02-2/359/09-PL-06-09.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 21 de septiembre de 2009, por mayoría de 7 votos a favor y 2 votos en contra.- Magistrado Ponente: Alfredo Salgado Loyo.- Secretario: Lic. Carlos Augusto Vidal Ramírez. //R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año III. No. 26. Febrero 2010. Pág. 64.

Al respecto, los Comentarios al Modelo OCDE, a los que no referiremos más adelante, han señalado que el contexto está determinado en particular por la intención de los Estados Contratantes cuando firmaron el Convenio, así como, al significado dado al término en cuestión, en la legislación del otro Estado Contratante. Para definir cuál es el significado al cual debe recurrirse, y cuál debe prevalecer, ello plantea la interrogante de a qué legislación debe atenderse, si a la del país de residencia o la del país de la fuente.

Otro problema que se plantea, es si debe aplicarse el significado al momento en que se negoció el Convenio (interpretación estática) o el significado en el momento en que el Convenio es aplicado (interpretación dinámica).

Cabe señalar que también existen dificultades cuando para determinar el alcance de una norma de derecho interno que no está definida, se hace alusión a cláusulas de un convenio de doble imposición, o para determinar el alcance de una cláusula de un tratado se hace referencia a otra cláusula de otro Convenio, lo que puede llevar a incurrir en problemas de analogías y violaciones a la del principio de legalidad o supremacía de ciertas normas por encima de otras.

12. El modelo de la OCDE y sus comentarios.

El Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de la OCDE tiene como propósito ofrecer los medios para resolver, sobre una base uniforme, los problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición internacional. A su vez, los comentarios al Modelo tienen la finalidad de eliminar al máximo los problemas derivados de la interpretación de las disposiciones de los tratados para evitar la doble tributación celebrados con base al mismo.

En general, existe consenso entre los países miembros de la OCDE respecto del Modelo, y han formulado observaciones y/o reservas, mismas que se incluyen al final de los comentarios de cada artículo. Las reservas tienen por finalidad manifestar el desacuerdo de un país en relación con lo dispuesto en los artículos del Modelo, atendiendo a su política, sistema jurídico y necesidades para lograr sus objetivos.

Las observaciones expresan la imposibilidad de los países para aceptar la interpretación reflejada en los comentarios en relación con un artículo particular del Modelo, es decir, las observaciones no expresan un desacuerdo con el texto del Convenio, su función es indicar la forma en la que el país aplicará la disposición contenida en el artículo en cuestión.

Como señalamos previamente, los tratados para evitar la doble tributación son acuerdos celebrados por escrito entre dos o más Estados, de ahí que derivado del carácter obligatorio en México de la Convención de Viena, resulta indiscutible que la interpretación de estos tratados deberá efectuarse a partir de los principios contemplados en los artículos 31 (regla general de interpretación) y 32 (medios complementarios de interpretación).

Por otro lado, tomando en consideración que los tratados para evitar la doble tributación están basados en el Modelo OCDE, los comentarios al Modelo, pueden considerarse como una fuente útil de interpretación de estos tratados, de ahí que resulta relevante analizar el papel que tienen los comentarios al modelo OCDE, a la luz de las disposiciones de la Convención de Viena.

Para VERSTAETEN¹⁴³ los comentarios surgieron, no sólo como una suerte de guía sobre cómo interpretar el Modelo, sino porque los países miembros no querían lineamientos en el Modelo mismo, y aclara que los comentarios no son parte del Modelo, ya que los Estados al acordar un convenio para evitar la doble imposición no suscriben los Comentarios, ni los anexan al Convenio, ni son parte del proceso de ratificación; sin embargo, al haber sido elaborados y acordados por los expertos que forman parte del Comité de Asuntos Fiscales, son de especial importancia en el desarrollo del derecho internacional tributario, y pueden resultar de gran asistencia en la aplicación, interpretación y en la resolución de cualquier disputa que se origine a partir de dichos Convenios, de ahí, la relevancia que le otorga el derecho internacional tributario a los Comentarios como medio interpretativo.

Para ROHATGI el modelo de Convenio de la OCDE y sus Comentarios son considerados como medios suplementarios de interpretación bajo el artículo 32 de la convención de Viena, sin embargo el autor nos refiere que el Comité para Asuntos Fiscales de la OCDE no tiene la intención de que éstos jueguen un papel limitado, máxime que muy pocos tratados bilaterales han explícitamente incluido el uso de los comentarios como protocolo del tratado. En su opinión los comentarios y las disposiciones expresadas en un tratado de impuestos constituyen un acuerdo legalmente obligatorio, como una herramienta de interpretación.

La doctrina¹⁴⁴ refiere que existen cinco corrientes bajo las cuales los Comentarios han sido clasificados atendiendo a la Convención de Viena:

¹⁴³ VERSTGRAETEN, AXEL A. Los Comentarios al Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE como medio de interpretación. Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional Aspectos Controvertidos. Dir. GARCÍA, FERNANDO D. Editorial La Ley Buenos Aires 2010. Págs. 60 y sigs.

¹⁴⁴ The Interpretation of Income Tax Treaties with particular reference to the Commentaries on the OECD Model, the International Fiscal Association and the International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), *Apud* LARA YAFFAR, ARMANDO. Ob. Cit. Pág. 26.

1. Los Comentarios constituyen el "sentido corriente" de los términos de los tratados fiscales, es decir, si las partes para realizar una propuesta de convenio fiscal utilizan los términos del Modelo OCDE, entonces utilizan conceptos cuyo significado se desprende de los Comentarios a dicho Modelo (artículo 31, párrafo 1, de la Convención de Viena).
2. Los Comentarios OCDE se encuentran dentro de la lista enunciativa de subcategorías de contexto establecida en el artículo 31, párrafo 2, de la Convención de Viena al ser "un instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado".
3. Los Comentarios OCDE se encuentran entre las categorías que "deben tomarse en cuenta junto con el contexto", así, podría argumentarse que las modificaciones ulteriores a los Comentarios constituyen "acuerdos subsecuentes" en términos del inciso a), párrafo 3 del artículo 31 de la Convención de Viena.
4. Los Comentarios OCDE constituyen el significado especial que las partes quisieron dar a los términos de los tratados para evitar la doble tributación, celebrados de conformidad con el Modelo OCDE y el artículo 31, párrafo 4, de la Convención de Viena.
5. Los Comentarios OCDE son medios complementarios de interpretación en términos del artículo 32 de la Convención de Viena, toda vez que sirven para confirmar el significado de los términos de los tratados para evitar la doble tributación, y junto con el Modelo, son documentos que integran la base para la conclusión de dichos acuerdos bilaterales.

Adicionalmente cabe señalar que para los países miembros de la OCDE, y de acuerdo a la recomendación del Consejo de la OCDE, los países miembros

deben seguir el Modelo, interpretándolo de acuerdo a los comentarios y considerando las reservas, al firmar o revisar un Convenio.

Cabe señalar que no existe consenso sobre la fuerza vinculatoria de los Comentarios, quienes están a favor sostienen que:

- Los Comentarios proporcionan evidencia del "significado ordinario" de los términos utilizados en los tratados fiscales.
- Cuando el tratado fue negociado entre dos miembros de la OCDE, los Comentarios deberán considerarse como un "acuerdo relacionado" con el tratado celebrado por las partes en conexión con la conclusión del mismo.
- Con el fin de justificar la aplicabilidad de nuevos comentarios a tratados concluidos anteriormente, se clasifica a los Comentarios como "acuerdos subsecuentes relacionados con la interpretación o aplicación del tratado".
- Términos no definidos: El Modelo indica que éstos tendrán el significado establecido en las leyes nacionales, "salvo que el contexto requiera lo contrario". La palabra "contexto" deberá incluir los Comentarios OCDE y cuando exista una discusión sobre un término no definido, serán éstos y no la ley interna la que determine el significado del término,
- Los Comentarios constituyen un medio complementario de interpretación al cual recurrir cuando se presenten ciertas circunstancias irregulares derivadas de la aplicación del artículo 31.

La postura en el sentido de que los Comentarios no resultan obligatorios en ningún caso, salvo que algún país los anexe o los someta a proceso de ratificación, sostiene que:

- Los términos utilizados en el "lenguaje fiscal internacional" difícilmente corresponden al significado natural y ordinario de las palabras utilizadas.
- Los Comentarios OCDE amplían, adicionan y expanden los términos del Modelo por lo que es muy difícil considerar que éstos proporcionan el "significado ordinario de los términos del tratado".
- Si los Comentarios forman parte del contexto, que incluye el texto del tratado, entonces ambos deberían considerarse vinculatorios.
- Los Comentarios, a diferencia de los tratados bilaterales, no son vinculatorios, su utilización se desprende de una recomendación del Consejo de una organización internacional.
- Los Comentarios son el resultado de negociaciones y presiones multinacionales, y los acuerdos subsecuentes son negociaciones bilaterales sobre un tratado específico en donde exista acuerdo mutuo libre de presiones.
- De seguir el Modelo, los tratados contienen un "Procedimiento de Acuerdo Mutuo" que sería de hecho lo que se consideraría como acuerdos subsecuentes, sobre las dudas de la interpretación del tratado y no los Comentarios. También subsiste el problema del poder vinculatorio de los Comentarios en contraposición con el del procedimiento que sí lo tiene.
- Los Comentarios tienen un alcance mucho mayor al de proporcionar el significado de un término. Éstos se refieren a artículos completos del Modelo y su extensión no corresponde a la simple explicación de un

término. El modelo establece que los comentarios no son vinculatorios ni tienen el propósito de ser incluidos tal cual en los tratados.

- Es evidente que los negociadores no tuvieron la intención de otorgar a términos no definidos, un significado especial a través de los Comentarios, ni hacer de dichas interpretaciones opiniones vinculatorias.
- Los Comentarios no son un trabajo preparatorio de ningún tratado fiscal en particular. Además, de aceptar este argumento, los Comentarios únicamente se consultarían cuando la aplicación del artículo 31 diera resultados ambiguos y oscuros o absurdos, lo cual no constituye la intención del Comité de Asuntos Fiscales.

Si bien no existe consenso a nivel internacional sobre la disposición de la Convención de Viena en base a la cual resulta procedente la utilización de los Comentarios OCDE en el proceso interpretativo, bajo la premisa de que éstos fueron construidos con la aplicación de los principios de lógica y sentido común, se ha considerado adecuada su utilización para la interpretación de los tratados fiscales.

No obstante lo anterior, no debe perderse de vista que los Estados al negociar un tratado lo hacen de manera bilateral, de ahí que, aun cuando muchos de los modelos sean iguales, y estos se basen en un modelo de negociación, la interpretación al modelo, no debe ser aplicable al tratado bilateral, ya que bajo el principio de *pacta sunt servanda* debe acudir a la interpretación de cada tratado en lo particular, de ahí que lo conveniente sea que los convenios prevean una cláusula en donde se mencione el carácter auxiliar de los comentarios.

13. Criterios de los tribunales en México sobre la aplicación de los comentarios de la OCDE.

A partir de la entrada de México a la OCDE (1994) y derivado de las recomendaciones del Consejo en relación con el Modelo OCDE y sus Comentarios, relativos a la conveniencia de que las Administraciones Tributarias observen los Comentarios al aplicar e interpretar las disposiciones de sus convenios bilaterales basados en dicho Modelo, las autoridades mexicanas emitieron un regla miscelánea¹⁴⁵ en la que se estableció que se deben interpretar los convenios para evitar la doble tributación celebrados conforme al modelo de la OCDE, aplicando los referidos comentarios.¹⁴⁶

En relación a la inclusión de esta regla miscelánea fiscal en la que se estableció que los Comentarios de la OCDE son aplicables para la interpretación de los tratados de doble imposición, RÁBAGO DORBECKER,¹⁴⁷ considera que esta es una vía hasta cierto punto muy afectiva para la aplicación de los comentarios en nuestro sistema interno, pero es una vía incorrecta desde el punto de vista legal internacional.

¹⁴⁵ Las Reglas Misceláneas se emiten por las autoridades fiscales y contienen resoluciones de carácter general para la aplicación de las disposiciones fiscales; su fundamento se encuentra en el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 33. Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

...

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a períodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

¹⁴⁶ Regla I.2.1.18. Para la interpretación de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, serán aplicables los comentarios del modelo de convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, el 23 de octubre de 1997, o aquella que la sustituya, en la medida en que tales comentarios sean congruentes con las disposiciones de los tratados internacionales celebrados por México. Resolución Miscelánea Fiscal para 2011 (Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de julio de 2011).

¹⁴⁷ RÁBAGO DORBECKER. Ob. Cit. Pág. 51.

Bajo su apreciación, mediante la regla miscelánea referida la autoridad hacendaria facilitó la labor de los tribunales, sin embargo, considera que son los Jueces quienes de oficio deben establecer el valor que tienen los comentarios cuando los litigantes les planteen su aplicación, lo que les obliga a determinar si esos comentarios son aplicables o no en el caso concreto; por lo que, son ellos jueces quienes tienen el deber de decidir en qué casos, en qué tratados y en qué momentos se pueden aplicar o no. No obstante su crítica, reconoce que esta regla miscelánea, es la mejor forma de aplicar los comentarios a través de una normativa interna, puesto que así los jueces no tienen ningún tipo de excusa para negarse a dar una interpretación en función de estos.

Al respecto, los criterios tanto del Poder Judicial de la Federación como del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sostienen que los Comentarios de la OCDE, constituyen lineamientos de interpretación de los tratados, sin embargo, los alcances que deben darse a dicha interpretación no son uniformes.

Así, encontramos que el Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa,¹⁴⁸ sostuvo que los comentarios son fuentes de interpretación, atribuyéndoles el carácter de fuente privilegiada de interpretación, bajo la premisa de constituir un método de interpretación auténtica.

Este criterio pasa por alto que la interpretación auténtica sólo puede ser hecha por el creador de la norma del tratado, que en México es el Presidente de la República quien en términos de la fracción X del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es el único facultado para dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, así como para formular

¹⁴⁸ DOBLE TRIBUTACIÓN. LA APLICACIÓN DE LOS COMENTARIOS A LOS ARTÍCULOS DEL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, ELABORADO POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), CONSTITUYE UN MÉTODO DE INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA. Registro No. 183297 Localización: Novena Época; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XVIII, Septiembre de 2003; Pág.: 1371; Tesis: I.9o.A.76 A; Tesis Aislada; Materia(s): Administrativa.

declaraciones interpretativas sobre los mismos, además de que en términos de los previamente señalado, los tratados deberán ser ratificados por el Senado, de ahí que no puede señalarse que en relación a los Comentarios estemos en presencia de una interpretación auténtica, en tanto que los mismos fueron hechos por los expertos fiscales de los países miembros, quienes de ninguna manera son los creadores del tratado.

Por su parte, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa¹⁴⁹ ha sostenido que en términos de la Convención de Viena, los Comentarios forman parte del "contexto" de los convenios, por lo que al aplicarlos, garantizan que el tratado se esté interpretando en los justos términos en que se concibió y para los que fue diseñado, al resultar aplicables estos comentarios a todos los convenios que siguen el modelo de la OCDE, con lo que se impide que las autoridades fiscales de cada país interpreten los tratados con base en apreciaciones particulares y quizá empleando métodos diferentes, ya que la existencia de los comentarios las obliga a ajustar su actuación a los lineamientos en ellos previstos.

Al respecto, cabe señalar que la conclusión en el sentido de que los comentarios forman parte del "contexto", es cuestionable, en tanto que los comentarios de ninguna manera constituyen un instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por los demás

¹⁴⁹ Al respecto véase los siguientes precedentes:

IV-P-2aS-183.- DOBLE TRIBUTACIÓN.- APLICACIÓN DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE, CONFORME A LA CONVENCIÓN DE VIENA.- R.T.F.F.// Cuarta Época. Año II. No. 17. Diciembre 1999. Pág. 168.

V-P-2aS-757.- DOBLE TRIBUTACIÓN.- APLICACIÓN DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO, CONFORME A LA CONVENCIÓN DE VIENA.- R.T.F.F. Cuarta Época. Año II. No. 17. Diciembre 1999. p. 168 //R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año VII. No. 80. Agosto 2007. Pág. 50.

VI-TASS-37.- DOBLE TRIBUTACIÓN.- INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES.- //R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año II. No. 19. Julio 2009. Pág. 305.

VI-P-SS-138.- DOBLE TRIBUTACIÓN. LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE), CONSTITUYEN UNO DE LOS INSTRUMENTOS PARA INTERPRETAR LAS DISPOSICIONES EXISTENTES EN EL PROPIO CONVENIO.- //R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año II. No. 18. Junio 2009. Pág. 150.

como instrumento referente al mismo, máxime que los creadores de los comentarios no son parte de los Estados firmantes, de ahí que no se puede arribar a la conclusión válida de que estos forma el contexto del tratado.

Tampoco podría ubicarse en el rubro de “prácticas aceptadas” en tanto que para considerarlas como un acuerdo de las partes, necesariamente debieron cumplir con las formalidades en materia de celebración de tratados, de ahí que, si bien los comentarios son útiles para solucionar lagunas interpretativas, éstos de ninguna manera constituyen el contexto de los convenios de doble tributación, además de que no debe pasarse por alto que en la interpretación de un tratado debe acudirse siempre al texto del mismo, en tanto que éste es la auténtica expresión de la voluntad de las partes.

En junio de 2012, la regla miscelánea fue sustituida por otra,¹⁵⁰ en la que ahora se señala, que para la interpretación de los tratados en materia fiscal que

¹⁵⁰ [Texto en vigor a partir del 8-VI-2012]

Interpretación de los tratados en materia fiscal

Regla I.2.1.19. [R]Para la interpretación de los tratados en materia fiscal que México tenga en vigor, se estará a lo siguiente:

I. Conforme a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, los tratados para evitar la doble tributación que México tenga en vigor, se interpretarán mediante la aplicación de los artículos 31, 32 y 33 de dicha Convención

Para estos efectos, se considerará que actualizan el supuesto previsto en el artículo 31, párrafo 3 de la Convención de Viena, los acuerdos amistosos de carácter general sobre la interpretación o la aplicación del tratado de que se trate, celebrados por las autoridades competentes de los Estados contratantes.

Asimismo, se considerará que actualizan los supuestos previstos en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena, los Comentarios a los artículos del "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio", a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la OCDE el 23 de octubre de 1997, tal como fueron publicados después de la adopción por dicho Consejo de la octava actualización o de aquélla que la sustituya, en la medida en que tales Comentarios sean congruentes con las disposiciones del tratado de que se trate.

II. Conforme a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, los acuerdos de intercambio de información que México tenga en vigor, se interpretarán mediante la aplicación de los artículos 31, 32 y 33 de dicha Convención.

Para estos efectos, se considerará que actualizan el supuesto previsto en el artículo 31, párrafo 3 de la Convención de Viena, los acuerdos amistosos de carácter general sobre la interpretación o la aplicación del acuerdo de que se trate, celebrados por las autoridades competentes de los Estados contratantes.

Asimismo, se considerará que actualizan los supuestos previstos en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena, los Comentarios a los artículos del "Modelo de acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria", elaborado por el "Grupo de Trabajo del Foro Global de la OCDE sobre Intercambio Efectivo de Información", en la medida en que tales Comentarios sean congruentes con las disposiciones del acuerdo de que se trate.

Convención DOF 14/02/75 31, 32, 33, CFF 1, 5

México tenga en vigor, se aplicarán los artículos 31, 32 y 22 de la Convención de Viena.

Del texto de ésta nueva regla, es importante destacar en primer lugar el hecho de que en ella se atribuye a los Convenios para Evitar la Doble Tributación el carácter de tratados internacionales, lo cual representa un avance trascendente al reconocerles su verdadera naturaleza jurídica, con lo cual ya no existe duda en el sentido de que para su interpretación les son aplicables las reglas de la Convención de Viena.

Sin embargo, resulta cuestionable el criterio contenido en dicha regla en sentido de que los acuerdos amistosos de carácter general sobre la interpretación o la aplicación de un tratado, a que arriben las autoridades competentes de los estados contratantes, tendrán el carácter de “contexto” en términos del artículo 31, párrafo 3 de la Convención de Viena, al considerar que forman un medio de interpretación auténtica de los tratados, en tanto constituye una práctica que evidencia lo que las partes entienden quiere decir el tratado, al representar una evidencia objetiva del entendimiento de las partes en relación con el significado del tratado.

En efecto, ello es cuestionable atendiendo a los mismos argumentos previamente expresados en el sentido que la interpretación auténtica sólo puede ser hecha por el creador de la norma del tratado, que en México es el Presidente de la República, y que en el caso de los comentarios los expertos fiscales que los desarrollaron, de ninguna manera son los creadores del tratado, ni constituyen un instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por los demás como instrumento referente al mismo, y mucho menos se les puede ubicar en el rubro de “prácticas aceptadas” en tanto que para considerarlas como un acuerdo de las partes, necesariamente debieron cumplir con las formalidades en materia de celebración de tratados.

No obstante lo anterior, es plausible el reconocer la aplicación de los Comentarios en la aplicación de las disposiciones del tratado, sin embargo es necesario establecer cuál es su fuerza vinculativa.

Al respecto cabe recordar que el Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de la OCDE tiene como propósito ofrecer los medios para resolver, sobre una base uniforme, los problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición internacional. A su vez, los comentarios al Modelo tienen la finalidad de eliminar al máximo los problemas derivados de la interpretación de las disposiciones de los tratados para evitar la doble tributación celebrados con base al mismo.

De ahí que, en general existe consenso entre los países miembros de la OCDE respecto del Modelo, y han formulado observaciones y/o reservas, mismas que se incluyen al final de los comentarios de cada artículo.

En esa tesitura, siguiendo la opinión de CALDERÓN AGUILERA¹⁵¹ no se debe olvidar que un tratado de carácter fiscal responde a los mismos principios interpretativos de cualquier otro tratado, y que debe atenderse para su interpretación al texto del mismo, con la prohibición de pretender aplicar disposiciones de derecho interno, de ahí que, si se debe escoger entre acudir a los Comentarios o la legislación interna para confirmar un resultado interpretativo, no hay duda de que los Comentarios son una herramienta útil, en la medida que el tratado se haya basado en el Modelo de la OCDE.

Por otro lado, el referido autor comenta que la propia OCDE señaló a los Estados miembros el seguimiento y aplicación de los comentarios en carácter de

¹⁵¹ CALDERÓN AGUILERA, ALEJANDRO. ¿Son los Comentarios al Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico Declaraciones Interpretativas? Derecho Fiscal Internacional, Temas Selectos. Editorial Porrúa México, D.F. 2011. Págs. 39 y sigs.

recomendación y no de resolución, de ahí que, no puede arribarse a la conclusión que los comentarios sean obligatorios, máxime que los creadores de estos nunca tuvieron la intención de hacerlos obligatorios, por lo que no puede afirmarse que éstos forman el contexto de los convenios, precisamente porque los mismos no fueron redactados por los creadores del tratado, lo que de ninguna manera significa que no tengan utilidad interpretativa como guías.

Ahora bien, dado el carácter de recomendaciones que tienen los comentarios, se les puede ubicar dentro del denominado “*soft law*”,¹⁵² en tanto que

¹⁵² Para SACCHETTO, la noción de *soft law* indicaría hechos y actos que tienen por objeto relaciones internacionales y que no son consideradas fuentes del derecho según la definición contenida en el artículo 38 del Estatuto del Tribunal Internacional de Justicia. Esta definición tiene, por un lado, un carácter meramente residual porque incluye en concepto de *soft law* todo aquello que no pertenece a la definición de fuente del Derecho Internacional; y, por otro lado, un matiz claramente negativo, por el hecho de que determina un solo carácter del concepto, puesto que tales hechos o actos no tiene valor legal para el ordenamiento internacional. En la línea de pensamiento de K. Voguel, Sacchetto señala que en la noción de *soft law* la OCDE considera como ejemplos tanto al Modelo de Convenio OCDE como el respectivo comentario, sin adoptar posición sobre que versión del modelo o de los comentarios se debe emplear. Por otro lado, en la opinión de I. Seidi Hohenveldern, al *soft law* se le puede caracterizar en cuatro categorías. En primer lugar, el *soft law* expresa la apreciación común respecto de la actividad y el comportamiento de los sujetos de derecho en las relaciones internacionales. En segundo lugar, el *soft law* ha sido creado por sujetos de derecho internacional. Tercero, el *soft law*, en general, no puede ser prescrito o atribuido o procedimiento constitutivo de ninguna fuente del derecho internacional. Por último, el *soft law* se caracteriza por la capacidad de producir ciertos efectos jurídicos. Cfr. SACCHETTO. Óp. Cit. pág. 42.

Para COLLADO YURRITA Y PATTÓN GARCÍA, la noción del *soft law* y el papel que asume en las sistemática de las fuentes internacionales, señala que sus características es que son consideraciones comunes en relación a la actividad y al comportamiento en las relaciones internacionales, creadas por sujetos de Derecho Internacional y que produce algún efecto jurídico. El procedimiento para su creación se da sin la intervención de los parlamentos de cada país. En la línea de pensamiento de CAAMANO ANIDO Y CALDERON CARRERO, la principal característica de la norma *soft law* es la carencia de obligatoriedad jurídica para los destinatarios de las reglas de conducta de la OCDE, pero que, no obstante, están concebidos para desplegarlos como orientar el comportamiento de los Estados miembros, instituciones europeas o los particulares en un determinado sentido. Además, la medida en que los cometarios al modelo OCDE pueden producir efectos jurídicos se incrementa si se tiene en cuenta la posibilidad de que la Administración o los Tribunales puedan aplicarlos como elementos interpretativos de los convenios, por lo que estaría en la práctica produciendo efectos en el ámbito de los particulares, produciéndose así una conversión del *soft law* en auténticas normas vinculantes (*hard-law*).

En segundo lugar y en cuanto al hecho de que el procedimiento de su creación no emana de los parlamentos nacionales, lo que hace que también se les denomine *backdoor rules*, destacando en materia tributaria como ejemplos los Modelos de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE o las directrices sobre precios de transferencia o sobre competencia fiscal perniciosa, que posee una incidencia creciente en los diferentes Estados que se ven obligados a reformar sus ordenamientos siguiendo las reglas *backdoor rules*, dado que en caso contrario pueden sufrir determinado tipo de contramedidas.

Finalmente la normativa *soft law* es criticada porque parece no adecuarse a las exigencias del principio de seguridad jurídica, máxime si se considera que el artículo del convenio relacionado no se modifica simultáneamente, lo cual plantea el problema sobre la fiabilidad del texto del convenio aplicable para la eliminar la doble imposición.

Cfr. COLLADO YURRITA MIGUEL ÁNGEL Y GEMMA PATTÓN GARCÍA. Las Fuentes del Derecho Tributario Internacional. Manual de Fiscalidad Internacional, Dirección TEODORO CORDÓN EZQUERRO, volumen 1.

se trata de instrumentos no obligatorios que contienen o establecen principios aceptados en el ámbito internacional, cuya fuerza deriva de la interdependencia o interrelación con los instrumentos jurídicos obligatorios. Al respecto cabe señalar que dado que los comentarios contienen principios o guías interpretativas que reflejan el consenso de los países miembros sobre la correcta interpretación y aplicación de los artículos de los tratados basados en el Modelo OCDE.

Sobre el tema, la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹⁵³ ha dictado un precedente en el que se ubica a los comentarios como "*soft law*", entendido dicho concepto como referencia a los instrumentos *cuasi legales* que, o bien no tienen fuerza vinculante o la que lleguen a tener es de algún modo más "débil" que la legislación tradicional. El criterio aislado sostiene que en el contexto del derecho internacional, el término "ley suave" generalmente se refiere a los acuerdos entre Estados que no llegan a calificar como derecho internacional en sentido estricto, entre los que se cuentan las "directivas", "comunicaciones" y "recomendaciones", entre otras, que son elaborados por algunas organizaciones internacionales con el objeto de establecer o codificar parámetros uniformes a nivel internacional.

Con base en lo anterior y dado el carácter de recomendaciones que el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos atribuyó a los comentarios al Convenio Modelo, es evidente que los mismos de ninguna manera son un tratado internacional, ni son una fuente formal de derecho fiscal, sin embargo no se debe dejar de atender a su contenido como una herramienta útil de interpretación, bajo la premisa de que éstos fueron construidos con la aplicación de los principios de lógica y sentido

Instituto de Estudios Fiscales Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública. 3ª Edición, Madrid España 2007, Pág. 156.

¹⁵³ RENTA. LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, EMITIDOS POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, SON UNA FUENTE DE INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES DE LOS TRATADOS BILATERALES QUE SE CELEBREN CON BASE EN AQUÉL, EN MATERIA DEL IMPUESTO RELATIVO. Novena Época, Registro: 166817, Instancia: Pleno, Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXX, Julio de 2009, Materia(s): Administrativa, Tesis: P. XXXVI/2009, Pág. 91.

común, se ha considerado adecuada su utilización para la interpretación de los tratados fiscales.

14. Interpretación Estática o Dinámica.

No obstante que los tribunales mexicanos han reconocido la importancia de la utilización de los Comentarios de la OCDE para interpretar los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, no existe una referencia al papel que tienen versiones posteriores de dichos Comentarios en la interpretación de los tratados fiscales que entraron en vigor antes de la adopción de "nuevos" comentarios. Es decir no existen criterios para determinar, si la interpretación de dichos tratados, a la luz de los Comentarios al Modelo OCDE, debe ser estática o dinámica.

La OCDE¹⁵⁴ apoya la idea de que los convenios ya firmados sean interpretados en la medida de lo posible, de acuerdo a las nuevas versiones de los Comentarios, incluso las publicadas después de firmado un Convenio; por otro lado, rechaza cualquier interpretación en el caso de que los nuevos comentarios se realicen sobre artículos del Modelo que hayan sido modificados, y los cambios sean sustancialmente distintos de los conceptos regulados en los respectivos comentarios.

A nivel internacional no existe un consenso sobre utilizar los comentarios "posteriores" para la interpretación de un tratado anterior, lo que genera problemas de seguridad jurídica en tanto que como lo señala HALLIVIS,¹⁵⁵ no es lo mismo que se aplique el comentario que estaba vigente a la fecha de la celebración del

¹⁵⁴ Ver párrafo 35 de la introducción al Modelo OCDE.

¹⁵⁵ HALLIVIS PELAYO, MANUEL. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. 75 Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. Obra Conmemorativa. Tomo I. Derecho Internacional Tributario. México. 2011. Pág. 139 y sigs.

tratado, al comentario que está vigente a la fecha de aplicación del tratado, pues se trata de dos momentos distintos.

Al respecto siguiendo la posición de LARA YAFFAR¹⁵⁶ se considera válido que la interpretación dinámica sea aplicable, cuando la misma apoya al fin y objetivo del tratado, que es evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, máxime que la interpretación dinámica de los cometarios da certidumbre jurídica en la aplicación éstos, cuando por su naturaleza evolutiva pudieran desarrollar con mayor precisión un hecho en el momento de la negociación.

Ahora bien MESSIENO¹⁵⁷ nos advierte que la interpretación dinámica no debe confundirse con el *treaty override*, en tanto que el cambio a un comentario derivado de una interpretación dinámica, de ninguna manera permite modificar una determinada obligación internacional contenida en un convenio en vigor.

15. Las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales.

El problema se complica si lo que se busca es determinar el carácter de las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales.

Al respecto cabe recordar que es el artículo 9¹⁵⁸ del Modelo de Convenio de la OCDE y sus disposiciones concordantes con los convenios de doble imposición,

¹⁵⁶ LARA YAFFAR. Ob. Cit. Pág. 33.

¹⁵⁷ MESSIENO. Ob. Cit. Pág. 40.

¹⁵⁸ Cfr. Art. 9. del Modelo de Convenio de la OCDE. Empresas Asociadas.

I. Cuando:

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

b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante.

Y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes,

es la principal fuente reguladora de las operaciones celebradas entre partes relacionadas o vinculadas.

El artículo 9 del Modelo de convenio OCDE es la única norma dirigida expresamente a la eliminación de la doble imposición económica, esto es, a remediar la asimétrica distribución de rentas entre dos contribuyentes residentes, cada uno de ellos, en un Estado Contratante, sin embargo, el mismo no contiene una definición explícita de los precios de transferencia, ya que sólo se refieren a las relaciones entre empresas multinacionales, y establecen normas a través de las cuales se pueden identificar los elementos básicos de la asociación empresarial.¹⁵⁹

El artículo 9 no es una disposición relativa a la distribución del poder tributario de los Estados contratantes en relación con un tipo específico de rentas, sino una norma de reconocimiento de ciertas facultades a las autoridades de los Estados miembros de realización de ajustes hasta un límite determinado, el precio de mercado.

los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado y someta, en consecuencia, a imposición, los beneficios sobre los cuales una empresa del otro Estado contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrá en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.

¹⁵⁹ Ver el apartado 1 de los comentarios en relación al artículo 9 del convenio OCDE que señala:

1. Este artículo se refiere a las empresas asociadas (sociedades matrices y sus filiales, y sociedades sometidas a control común), y establece en su apartado 1 que en tales casos las autoridades fiscales de un Estado contratante podrán al calcular las bases imponibles, rectificar la contabilidad de las empresas si, por las relaciones especiales existentes entre las mismas, sus libros no reflejaran los beneficios imponibles reales obtenidos en ese Estado. No hay duda acerca de la oportunidad de autorizar dicho ajuste en tales supuestos, y el apartado no parece requerir más comentarios. Quizás convenga recordar que las disposiciones de este apartado sólo son aplicables cuando se hayan convenido o impuesto condiciones especiales entre las dos empresas. No será admisible la rectificación de la contabilidad de las empresas asociadas si sus transacciones se han producido en condiciones de libre mercado.

Para resolver lo anterior, no puede pasarse por alto que el problema de la fijación de precios de los bienes y servicios es de difícil solución porque involucra varios elementos subjetivos en su determinación. El precio generalmente se relaciona con el esfuerzo, pérdida o sufrimiento que sirve de medio para conseguir una cosa, ello se vincula con las necesidades a satisfacer y su valor depende de la dimensión que esa necesidad tenga quien desea satisfacerla, por lo que el mismo puede llegar a tener un valor distinto para dos personas en el mismo mercado, en la misma época del año y en las mismas condiciones de adquisición.

Así las cosas y a fin de resolver los problemas para la fijación de precios, en materia de los precios de transferencia se estableció el principio “*arm’s length*” o precio justo de mercado que se considera el estándar internacional.

Por ello y con el fin de orientar tanto a las autoridades de los países miembros, como a los contribuyentes, se ha emitido por la OCDE una guía¹⁶⁰ sobre cómo determinar estos aspectos.

En relación a esta guía es importante destacar los comentarios 1¹⁶¹ y 4¹⁶² de cuyo contenido se puede observar que lo que se busca es combatir las condiciones especiales de contratación entre las empresas asociadas, y de ninguna manera controvertir estas operaciones si se realizan bajo libre mercado.

Llama la atención que en el texto de los comentarios, particularmente al analizarse los precios de transferencia, y específicamente el tema de precio libre de mercado, se muestre la seria preocupación de los miembros de la OCDE,

¹⁶⁰ Organization for Economic Co-Operation and Development. - *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Sisthemis 2015.

¹⁶¹ 1. Los ajustes entre las autoridades fiscales únicamente serán aplicables cuando la operación se haya convenido entre empresas asociadas y bajo condiciones especiales, no así cuando se trate de operaciones producidas bajo libre mercado.

¹⁶² 4. Un punto que plantea discusión es determinar si las normas procedimentales especiales establecidas por algunos países para analizar los precios de transferencia son compatibles con el convenio.

sobre si las disposiciones que los rigen, puedan entrar en conflicto con lo regulado por la legislación doméstica, lo cual puede representar un problema de efectividad en su aplicación.

Las guías son las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia a fin de resolver dudas y establecer la metodología a utilizar para determinar el “valor de mercado”.

Si bien en términos de los comentarios al artículo 9 del convenio, las Guías representan el “entendimiento internacional” para la aplicación del principio de plena competencia, la pregunta que surge es: si su valor es similar al de los comentarios.

Entre las Guías y los Comentarios existen diferencias fundamentales:

- Las Guías son documentos dinámicos susceptibles de ser incorporadas nuevas adiciones y modificaciones, y ser objeto de revisiones, tal y como aconteció con las novedades incluidas en 2010, por lo que bajo una técnica jurídica resulta difícil de aceptar que estas produzcan efectos sobre normas jurídicas anteriores en el tiempo.
- Las Guías no tienen las observaciones y reservas que permiten identificar la posición de cada país, lo que se hace complejo para el intérprete jurídico determinar que ha aceptado cada país y qué puntos mantienen sus reservas.

Otra pregunta, es si las Guías representan el contexto del convenio, lo que es relevante para interpretar el art. 9 MC OCDE.

La legislación mexicana resolvió el problema en el último párrafo del artículo 179 de la LISR al establecer: “Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México”.

Del artículo en comento se puede señalar que es el propio legislador quien ha atribuido el carácter de instrumentos interpretativos a las referidas Guías, con lo cual su aplicación deriva de la propia normativa interna, en la que además se adopta un criterio ambulatorio en su aplicación.

Sin embargo, y dado que las mismas no fueron hechas por los creadores del tratado, ni con motivo de la celebración del tratado, resulta cuestionable que éstas formen parte del "contexto" de los convenios, al respecto no puede pasarse por alto lo expresamente señalado en el Comentario 1 al artículo 9 del modelo de convenio OCDE, que refiere al esfuerzo efectuado por el Comité de Estudios Fiscales cuyas conclusiones se recogen en el informe titulado Directrices sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, en tanto que como parte de los comentarios que son, sólo tiene el carácter de recomendación.

Por otro lado, cabe señalar que las Guías no son normas jurídicas, ni tiene el carácter de tratado internacional, ni de normas del ordenamiento interno; y que su ubicación en el contexto jurídico puede encontrarse en el llamado *soft law* bajo la forma de recomendaciones.

Por tanto, su valor no debe sobre ponderarse, ya que no tienen efectos jurídicos vinculantes en tanto que nada impide que un Estado se aparte de ellas, además de que necesitan de la intermediación del legislador nacional para que puedan ser aplicados por los contribuyentes y las administraciones.

Al mismo tiempo, tampoco conviene desestimar sus efectos, ya las desviaciones sobre las Guías puede ocasionar problemas prácticos que terminarán generando problemas de doble imposición. Si bien el artículo 9 de los Convenios autoriza la aplicación de normas nacionales que instrumenten el *arm's length*, al mismo tiempo limita y excluye la aplicación de aquellas que no sean congruentes con la interpretación internacional representada por las Guías de la OCDE.

La función de las Guías debe construirse a partir de su naturaleza de *soft law*¹⁶³ considerando que su finalidad es articular un cuerpo de principios interpretativos del principio de plena competencia, proporcionando reglas detalladas y métodos para la aplicación del referido principio.

Estas Guías no pueden sobrepasar el ámbito funcional operativo, y conformar una regulación material interna, erigiéndose como un *hard law* que suplante o desarrolle materialmente el principio de plena competencia que tiene que estar establecido y desarrollado por cada Estado a través de su legislación interna.

La pregunta que surge es: Que efectos se pueden exigir frente a contribuyentes que sólo se desarrollan en un entorno puramente nacional máxime que las Guías se encuentran en un idioma que no hablan o que no tienen certeza de tener el carácter oficial, y para las cuales las Guías no fueron concebidas, o

¹⁶³ Para COLLADO YURRITA MIGUEL ÁNGEL Y GEMMA PATTÓN GARCÍA, las directrices sobre precios de transferencia son ejemplos de *soft law*. Ob. Cit. Págs. 156 y sigs.

que sucede en situaciones en las que no existe convenio, respecto de las cuales cabe preguntar si son aplicables éstas Guías.

VEGA GARCÍA,¹⁶⁴ nos refiere que la aplicación de las Guías se contiene en la exposición de motivos de la Ley 36/2006 de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal en la que parece se establece la obligatoriedad de interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de transferencia de acuerdo con las Directrices de la OCDE sobre esta materia.

Como critica a lo anterior, el citado autor¹⁶⁵ nos recuerda que no hay que olvidar que los preámbulos no forman propiamente parte del texto normativo, esto es, no generan derechos y obligaciones por sí mismos. Así una cosa es que los preámbulos sirvan para interpretar el texto normativo y otra cosa, es que en el preámbulo se pueda establecer la obligatoriedad de emplear otro texto, aunque tampoco sea vinculante jurídicamente para efectuar la interpretación.

Sin embargo, existen diversas sentencias¹⁶⁶ nos refiere el autor, en las que se ha determinado que las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia no sólo son empleadas para interpretar o aclarar el significado de la normativa española sobre operaciones vinculantes, sino que pueden considerarse que actúan como un verdadero complemento especialmente en relación a cuestiones que no están previstas directamente en la regulación interna. De hecho, tal relevancia es clara a partir del análisis de la jurisprudencia y de la doctrina administrativa en este ámbito, ya que es habitual que las Directrices se empleen

¹⁶⁴ Cfr. VEGA GARCÍA ALBERTO. ¿Es obligatorio interpretar la normativa Española de origen interno sobre precios de transferencia según las Directrices de la OCDE? Boletín de Actualidad Crónica Tributaria, número 4/2011. Págs. 39 a 56, Instituto de Estudios Fiscales.

¹⁶⁵ VEGA GARCÍA. Ob. Cit. En la línea de pensamiento de la sentencia 31/2010 de 28 de junio de 2010 del Tribunal Constitucional, en la que se establece que la naturaleza jurídica de los preámbulos y exposiciones de las leyes no prescriben efectos jurídicamente obligatorios y carecen de valor propio de las normas de derecho, solo tienen un valor cualificado como pauta de interpretación de las normas como criterio hermenéutico.

¹⁶⁶ Al respecto, refiere a los diversos criterios de la jurisprudencia española dictadas por la Audiencia Nacional; el Tribunal Supremo, el Tribunal Económico Administrativo Central, y la Sala de la Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en las que se toma en cuenta las Directrices de la OCDE como complemento de la normativa española.

para reforzar la argumentación de los tribunales o de la Administración Tributaria a la hora de interpretar la normativa propia y en algunos casos, incluso parece que estas se emplean no sólo para interpretar o alcanzar términos controvertidos sino supletorio, especialmente cuando tratan de forma directa cuestiones no resueltas por la normativa interna.

De manera que a estos instrumentos que son simplemente *soft law* acaban teniendo efectos similares a los de *hard law* gracias a su uso por la jurisprudencia lo que ha sido calificado por VEGA GARCÍA en la línea de pensamiento de ROSE y PAGE como deslizamiento judicial, lo que constituye un ejemplo de la denominada legislación por la puerta de atrás que no cuenta con suficiente control público. Ante esta situación es que se recomienda que los jueces deben emplear con prudencia tales instrumentos no vinculantes en sus sentencias y en su caso considera se debería reformar la legislación española, para eliminar las ambigüedades que se propician sobre el tema.

Frente a ello, el citado autor, considera que es reprochable el uso de las Directrices como criterio interpretativo, máxime que su empleo en la práctica, con carácter supletorio plantea problemas. Por ejemplo el hecho de que a pesar de lo recomendado por el propio Consejo de la OCDE para promover su uso por los contribuyentes, no existen traducciones actualizadas en las lenguas oficiales, ni se les ha dado suficiente publicidad, por lo que en su opinión el empleo de las Directrices como criterio interpretativo no es obligatorio, lo que se debe fundamentalmente a dos razones: las Directrices no son jurídicamente vinculantes y a pesar de lo definido por algunos autores, en el sentido de que en ciertos casos los Estados pueden verse obligados a aplicar las Directrices. Por otra parte, desde la perspectiva interna hay que recordar que las exposiciones de motivos no pueden imponer obligaciones, de forma que hay que entender que las Directrices solo son un elemento más aunque especialmente relevante a tener en cuenta a la hora de interpretar la normativa de origen interno sobre precios de transferencia.

Otro tema que surge, es la problemática de determinar a qué versión de las Guías hay que atender, si a aquella en vigor en el momento de celebración de un convenio de doble tributación o a la versión vigente en el momento en el que se produce el ajuste y surge el problema o discrepancia entre la administración y el contribuyente. Bajo un principio de legalidad y seguridad jurídica pareciera prevalecer la interpretación estática respecto de aquellos temas sustantivos y materiales y sólo dinámica cuando las modificaciones sean meras aclaraciones.

Constitucionalmente se cuestiona la atribución de efectos, desde la óptica de la legalidad tributaria a partir de su publicación y a hacia el futuro, además, bajo la óptica de la seguridad jurídica, se cuestiona como enfrentar a las nuevas Guías o sus cambios frente a normas ya en vigor, sin que se sepa cuándo, o que parte, tienen efectos en la legislación.

Otro problema radica en que estos instrumentos que no son normas jurídicas, y se les delegan aspectos tales como la forma de aplicación de los métodos de valoración o el procedimiento para realizar el análisis de comparabilidad.

Al respecto surge la pregunta, si por el hecho de la legislación interna remita a las Guías, implica que el legislativo o el ejecutivo renuncian a desarrollar funciones que les son propias, y que les han sido constitucionalmente encomendadas, en tanto pueda considerarse que han renunciado a formular una política nacional en materia de precios de transferencia y delegan sus funciones en una organización internacional sin facultades legislativas y que, como tal, no diseñan políticas tributarias precisas o sustituye a los poderes nacionales.

Otro problema es que hacer frente a la posible contradicción entre las Guías y la legislación interna, tal y como sucede con el tema de la jerarquía de los

métodos. La solución podría encontrarse dando mayor jerarquía a la legislación interna, en aplicación del principio de legalidad y tomando en cuenta que además representa la política legislativa adoptada por el órgano legislativo.

16. Régimen de los Precios de Transferencia en México.

La regulación en nuestro país data del año 1997, y a la fecha del presente trabajo, son muy pocos los precedentes en los tribunales sobre controversias que hayan sido resueltas en éste tema.

La figura de los precios de transferencia en su origen fue regulada en los artículos 58 fracción XIV, 64-A, 65 y 65-A, 74 y 112 de la desaparecida Ley del Impuesto sobre la Renta, sin embargo, con motivo de la ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2002, se retoma la regulación de ésta figura, estableciendo un capítulo específico denominado de las empresas multinacionales, en el que se regula la figura, sus efectos y consecuencias fiscales las que quedaron reguladas en los artículos 215, 216, 217, 86 fracciones XII, XIII, XV; 106, 133 fracciones X y XI.

En el año 2014, el legislador mexicano establece una nueva ley del Impuesto sobre la Renta, la cual recoge las reglas de la ley anterior, ubicándolas ahora en los artículos 179, 180, 184, 76 fracciones: IX, X, XII; 90, 110, fracciones X y XI, los cuales serán objeto de estudio en los siguientes capítulos del presente trabajo.¹⁶⁷

¹⁶⁷ Cfr. ANEXO 1. Texto de las disposiciones de la LISR que regulan la figura de los precios de transferencia en México.

CAPITULO 3

REGULACION DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN MÉXICO

Sumario: 1. Obligación de los contribuyentes de determinar precios de transferencia. 2. Sujetos obligados. 3. Facultades de las autoridades en materia de precios de transferencia. 4.- La prueba de la aplicación del principio "*Arm's Length*". 5.- El estudio de precios y su naturaleza jurídica en México. 5.1.- El estudio de precios de transferencia como dictamen fiscal. 5.2.- El estudio de precios de transferencia como avalúo para efectos fiscales. 5.3.- El estudio de precios de transferencia como peritaje. 5.4. El estudio de precios de transferencia bajo los lineamientos de la OECD. 5.5.- Opinión personal sobre la naturaleza del estudio de precios de transferencia. 6.- Problemática en relación al contenido de la documentación en materia de precios de transferencia. 7.- Análisis de la documentación bajo el numeral 13 del plan de acción BEPS. 7.1.- Justificación. 7.2.- Objetivos a cumplir en materia de documentación de precios de transferencia. 7.3.- Evaluación del contribuyente sobre su cumplimiento al principio de plena competencia. 7.4.- Evaluación de riesgos en materia de precios de transferencia. 7.5.- Desarrollo de auditoría de precios de transferencia. 7.6. Establecimiento de tres niveles de la documentación de precios de transferencia. 7.6.1. Archivo maestro. 7.6.2. Archivo local. 7.6.3.- Informe país por país. 7.6.4.- Reforma fiscal 2016 en México. 7.7. Requisitos de cumplimiento. 7.7.1. Documentación contemporánea. 7.7.2. Período de tiempo. 7.7.3. Materialidad. 7.7.4. Conservación de la documentación. 7.7.5. Frecuencia de actualización de la documentación. 7.7.6. Idioma. 7.7.7. Sanciones. 7.7.8 Confidencialidad. 7.7.8.1. Posición Mexicana frente a la información confidencial. 7.7.8.2. Posición Española frente a la información confidencial. 7.7.9. Otras cuestiones. 7.7.10. Entrega del paquete de información. 8.- Las consultas en materia de precios. 8.1. Los acuerdos anticipados de precios (APA). 8.1.1. Base jurídica. 8.1.2. Ventajas. 8.1.3. Desventajas. 8.2. Las consultas en materia de precios. 9.- Naturaleza jurídica de la determinación de precios. 10. Problemas en la determinación de precios de transferencia. 11. Las operaciones comparables. 12.- Factores de comparabilidad. 13.- Concepto de partes relacionadas. 14.- información de operaciones con partes relacionadas.

En el presente capítulo se analizara la figura de los precios de transferencia bajo la normativa mexicana, así como los diversos problemas que dicha regulación presenta.

1. Obligación de los contribuyentes de determinar precios de transferencia.

La figura de los precios de transferencia actualmente se encuentra regulada

en el artículo 179¹⁶⁸ de la LISR, el que en su primer párrafo establece que es obligación de los contribuyentes, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, determinar sus ingresos y deducciones bajo el principio de plena competencia. En este ordenamiento, nuestra legislación recoge el principio internacional de “*Arm’s Length*”.

En relación a la obligación en comento, ésta no sólo debe ser cumplida, sino que además, se debe demostrar su cumplimiento, tal y como lo señalan la fracción IX, del artículo 76¹⁶⁹ y la fracción XI, del artículo 110,¹⁷⁰ ambos de la LISR, en los que se establece la obligación de los contribuyentes, de obtener y conservar la documentación comprobatoria mediante la cual acrediten que respecto de las operaciones que celebraron con sus partes relacionadas residentes en el extranjero, el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo con los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Así, de la interpretación armónica de estas disposiciones, se puede concluir que los contribuyentes no sólo están obligados a determinar sus ingresos y deducciones aplicando el principio de plena competencia, sino que además, tienen la carga de probar que aplicaron el principio “*Arm’s Length*”.

¹⁶⁸ Cfr. Artículo 179. LISR. Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

¹⁶⁹ Cfr. Artículo 76. LISR. 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:...

¹⁷⁰ Cfr. Artículo 110. LISR. 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.

Sin embargo, cabe advertir que la obligación prevista en la fracción IX, del artículo 76 en comento, únicamente se refiere a las operaciones internacionales; y nada prevé respecto de las operaciones que celebre con partes relacionadas nacionales, respecto de las cuales sin embargo, sí existe la obligación de aplicar el principio "*Arm's Length*".

Lo anterior se desprende del contenido de la obligación establecida en la fracción XII, del artículo 76 de la LISR,¹⁷¹ de cuya lectura, sin lugar a duda se desprende la obligación que tienen las personas morales residentes en México, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes también en México, de determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas bajo el principio de plena competencia, aplicando los métodos previstos en el artículo 180, sin que para éstas operaciones se prevea la obligación de obtener y conservar la documentación comprobatoria que lo acredite.

Situación similar ocurre en España en la que el artículo 18, numeral 1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades¹⁷² establece la obligación a cargo de los contribuyentes. Sobre el tema BUSTOS BUIZA,¹⁷³ refiriendo a la ley anterior, cuyo texto es similar al comentado, nos señala que son

¹⁷¹ Cfr. Artículo 76. LISR. 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.

¹⁷² Cfr. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Artículo 18. Operaciones vinculadas.

1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia. Consultable en <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>.

¹⁷³ Cfr. BUSTOS BUIZA, JOSÉ ANTONIO. Los precios de transferencia en la Normativa Española, capítulo 26. Manual de Fiscalidad Internacional. Volumen II, Director TEODORO CORDÓN EZQUERRO. Instituto de Estudios Fiscales. Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública. 3ª Edición 2007. Págs. 1085 a 1088.

los contribuyentes quienes deben valorar las operaciones vinculadas a valor de mercado sin esperar que sea la Administración la que lo haga, obligación que no está condicionada a la existencia de perjuicio económico (menor tributación en España o diferimiento) y estableciéndose que la carga de la prueba es a cargo del contribuyente.

2. Sujetos obligados.

Del texto de las disposiciones fiscales mexicanas, se desprende que los sujetos obligados a aplicar el principio de “*Arm’s Length*”, respecto de las operaciones que celebren con sus con partes relacionadas, está referido:

a) A las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero (artículo 179 de LISR).

b) A las personas físicas residentes en México (artículo 90¹⁷⁴ de LISR). Cabe señalar que en el texto de dicho ordenamiento, no se distinguen las operaciones con partes relacionadas residente en el México, de las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, de ahí que, bajo la aplicación del principio que reza: “si la norma no distingue no tenemos por qué distinguir”, se puede concluir que ésta obligación es aplicable a todas las operaciones que celebre con partes relacionadas, ya se trate de operaciones nacionales o de

¹⁷⁴ Cfr. Artículo 90 LISR. Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo.

...

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.

operaciones internacionales.

c) A las operaciones celebradas entre empresas residentes en México, es decir respecto de operaciones domésticas, (Artículo 76, fracción XII ¹⁷⁵ de la LISR).

3. Facultades de las autoridades en materia de precios de transferencia.

La consecuencia jurídica de incumplir con la obligación prevista en el primer párrafo del artículo 179 de LISR en comento, se encuentra prevista en el segundo párrafo de dicho ordenamiento,¹⁷⁶ así como en el noveno párrafo del artículo 90¹⁷⁷ de la referida ley, los que habilitan a la autoridad administrativa para que en el ejercicio de sus facultades de comprobación, evalúe si los ingresos o deducciones declarados por el contribuyente para calcular la base gravable de la contribuciones a su cargo, corresponden al precio de mercado que éste debió considerar respecto de las operaciones que celebró con sus partes relacionadas, y en caso

¹⁷⁵ Cfr. Artículo 76. LISR....

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.

¹⁷⁶ Artículo 179. LISR....

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

...

¹⁷⁷ Cfr. Artículo 90. LISR. ...

... 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.

contrario, ejerza sus facultades de determinación, para que sea ella quien determine los ingresos y deducciones que debieron utilizarse a fin de cumplir con el principio de “*Arm’s Length*”.

Cabe señalar que en los texto de los artículos a que se refiere el párrafo anterior, el legislador utilizó la palabra “PODRAN”, lo que nos lleva a establecer que en el caso concreto, nos encontramos frente a un supuesto de facultad reglada,¹⁷⁸ que opera justamente para el caso en que el contribuyente haya incumplido su obligación, supuesto único bajo el cual, se habilita a las autoridades para ejercer sus facultades de determinación y aplicar los métodos previstos en el artículo 180 de la LISR para determinar los ingresos y deducciones que debió ser considerado por el contribuyente en cumplimiento del principio de plena competencia.

Al respecto, y en relación con los alcances del vocablo “podrán”, nuestros Tribunales Federales¹⁷⁹ han establecido diversos criterios en el sentido de que el

¹⁷⁸ El ejercicio de la función administrativa esta demarcado por el principio de legalidad, pero el ejercicio de ésta función reviste dos formas distintas, de acuerdo con los grados de reglamentación que contenga la facultad administrativa para concretar su acción. Así, si la potestad está bien delimitada para expedir el acto administrativo pertinente y el funcionario competente no tiene la posibilidad de decidir en un sentido o en otro, no cabe opción distinta a la que por virtud de la misma ley debe tomar si están dados los supuestos que justifiquen la decisión que el funcionario debe adoptar. Cfr. JAIME VIDAL PERDOMO; VIVIANA DÍAZ PERILLA; GLORIA AMPARO RODRÍGUEZ. *Temas de derecho administrativo contemporáneo*. Bogotá 2005. Editorial Universidad del Rosario. Pág. 159. Visible en:

http://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=7XxqCsFX8UEC&oi=fnd&pg=PA6&dq=%22facultad+reglada%22&ots=aVa-7tr1gE&sig=vPQSBz7H7gol1Vm8_miEe5Ft5CU#v=onepage&q=%22facultad%20reglada%22&f=false

Gabino Fraga, considera que el acto obligatorio, reglado o vinculado, es el acto que constituye la mera ejecución de la ley, el cumplimiento de una obligación que la ley impone a la administración cuando se han realizado determinadas condiciones de hecho. Cfr. FRAGA GABINO *Derecho Administrativo*, 28ª Ed. México, Porrúa 1989 Pág. 232. Por su parte Dromi considera que La actividad administrativa es reglada cuando se determina el momento, contenido y forma de la misma. La norma jurídica específica la conducta administrativa y limita su arbitrio o libertad, no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del agente sobre la circunstancia del acto. DROMI JOSÉ ROBERTO, *Derecho Administrativo económico*, Buenos Aires, Astrea 1985. Pág. 465.

¹⁷⁹ UTILIDAD FISCAL. EL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINARLA PRESUNTIVAMENTE, NO CONSTITUYE UNA FACULTAD DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD. De acuerdo con el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, cuando en el desarrollo de una visita domiciliaria la autoridad advierta que el visitado se encuentra en alguno de los supuestos de determinación presuntiva previstos en el artículo 55 de ese ordenamiento legal y tenga elementos suficientes para apreciar la situación del visitado, le hará saber a éste, mediante acta parcial, que existe la posibilidad de que se le aplique la determinación presuntiva y que cuenta con quince días a partir de esa notificación, para corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones que se causen en el periodo del ejercicio sujeto a revisión, dicho plazo podrá prorrogarse por una sola vez por quince días más. En el caso de que el visitado presente la forma de corrección de su

término “podrá” se refiere al hecho de “tener” expedita la facultad de hacer una cosa, tener facilidad, tiempo o lugar de “hacer una cosa”, y no debe de entenderse como que otorga una facultad discrecional o potestativa a la autoridad fiscal de

situación fiscal, deberá proporcionar copia a los visitadores, los cuales, de constatar que no existen otras irregularidades deberán concluir la visita, y en el supuesto de que el visitado sólo corrija su situación parcialmente o no la corrija o bien, corrigiéndola aún subsistan irregularidades que aclarar, la visita deberá continuarse hasta agotarse la investigación respectiva, asentando en el acta final estas circunstancias. Esta es la interpretación correcta del artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, atendiendo a la voluntad del legislador, el cual quiso otorgar al contribuyente visitado la oportunidad de corregir su situación fiscal antes de que concluyera la visita de auditoría, evitándole mayores problemas, por lo que al utilizarse el término “podrá” se refiere al hecho de “tener” expedita la facultad de hacer una cosa, tener facilidad, tiempo o lugar de “hacer una cosa”, conforme a la voz “poder” consultable en la Pág. mil cuarenta y dos del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, y no debe de entenderse como que otorga facultad discrecional o potestativa a la autoridad fiscal de conceder o no la oportunidad al visitado de corregir su situación fiscal, sino como un deber de ésta el acatar lo preceptuado en el numeral en comento.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO

Revisión fiscal 20/91. Administración Fiscal Federal en Ciudad Obregón, Sonora y Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 20 de febrero de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: José Enrique Moya Chávez. Secretario: José A. Araiza Lizárraga.

Visible en Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: X Agosto, Tesis: V.1o.38 A, Pág. 639

Véase también: Octava Época, tomo VII, Abril. Pág. 283, tesis 374 A.

DETERMINACION PRESUNTIVA. NO QUEDA AL ARBITRIO DE LA AUTORIDAD NOTIFICAR O NO AL VISITADO, PUES DEL ARTICULO 58 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION NO SE ADVIERTE QUE ESA FACULTAD OBEDEZCA A RAZONES DE OPORTUNIDAD, DE ORDEN PUBLICO, TECNICAS O DE EQUIDAD. Lo dispuesto por el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación no se advierte que obedezca a la necesidad de analizar en cada caso concreto en que proceda la determinación presuntiva, las circunstancias especiales para decidir lo conducente, por razones de oportunidad, de orden público, técnicas o de equidad. Por lo contrario, la determinación impositiva, por regla general, se hace sobre bases ciertas, esto es, apoyándose en documentos aportados por los contribuyentes, y sólo por excepción se realiza de manera presuntiva. En este último caso, la determinación se apoya en varias presunciones legales (artículos 55, 56 y 57 del Código Fiscal de la Federación). En consecuencia, el vocablo “podrán” contenido en el citado artículo 58 debe interpretarse en relación con el artículo 55 del mismo ordenamiento, no como una facultad discrecional, sino como una facultad excepcional que tiene la autoridad administrativa para que, en base a concretas presunciones legales, pueda determinar presuntivamente “la utilidad fiscal de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos por los que deban pagar contribuciones”, por no tener la autoridad una base cierta de asientos contables o de documentos que le permitan hacer la determinación de esos conceptos. Y precisamente porque se trata de una facultad excepcional establecida para las hipótesis previstas en la norma legal, es que no constituye una facultad discrecional de la autoridad administrativa; por consecuencia, debe notificar en los términos del propio artículo 58 al particular, a fin de que éste tenga la oportunidad de exponer lo que a su derecho convenga y de aportar las pruebas conducentes, si es que considera que no se encuentra en alguno de los supuestos que como excepción establece la Ley para que proceda la determinación presuntiva, o en su caso, para que pueda autocorregirse. Lo anterior se corrobora si se atiende a que el multicitado artículo 58 establece categóricamente que no es aplicable lo dispuesto en el mismo artículo, cuando se está en los supuestos de agravante señalados en el artículo 75, fracción II, del propio Código Fiscal de la Federación. Además prevé todo un procedimiento que puede concluir con la visita domiciliaria, si el visitado corrige su situación fiscal en las distintas contribuciones que se causen por el ejercicio a que haya estado afecto en el periodo sujeto a revisión en la forma ahí determinada, y de ésta proporciona copia a los visitadores. Esto es, en el caso que proceda hacer la determinación presuntiva, las circunstancias del acto están perfectamente delimitadas en las normas legales aplicables, y no se deja a la autoridad el poder de obrar, según su prudente arbitrio, por razones de oportunidad o de necesidad colectiva.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

Revisión fiscal 27/95. Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otras. 30 de agosto de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Mojica Hernández. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.

Visible en Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: II, Octubre de 1995, Tesis: III.2o.A.10 A, Pág. 524.

conceder o no la oportunidad de hacer, sino como un deber de ésta, de acatar lo preceptuado en el numeral en comento, ya que las circunstancias de su actuar están perfectamente delimitadas en las normas legales aplicables, a manera de no dejar a la autoridad el poder de obrar según su prudente arbitrio.

La conclusión anterior, me hace disentir de la opinión expresada por PÉREZ ROBLES y TORRES RIVERO,¹⁸⁰ quienes sostienen que del texto del viejo artículo 64-A, hoy artículo 179 en comento, “no se desprende que el contribuyente esté facultado para poder demostrar en contrario a las autoridades que su contraprestación sí cumple los requisitos legales”.

La razón de mi discrepancia se basa en que si bien, en principio este razonamiento pudiera desprenderse del artículo 179 no podemos pasar por alto lo señalado en el artículo 76 fracción IX de la propia LISR, el cual debe aplicarse armónicamente con aquél, y en el que expresamente se obliga al contribuyente a demostrar que la contraprestación pactada corresponde a la de mercado, con lo cual, implícitamente se obliga a las autoridades fiscales, en primer lugar, a revisar las pruebas aportadas por el contribuyente y con las que sustente su cumplimiento con el principio de plena competencia, limitándose así el ejercicio de sus facultades de liquidación, las que sólo podrá ejercer en caso contrario, es decir, cuando de la revisión de las pruebas del contribuyente, se desprenda que el precio no corresponde al de mercado.

Lo anterior también aplica, en mi opinión, respecto de operaciones con partes relacionadas residentes en México, ya que en la medida en la que el contribuyente cuente con la documentación que compruebe que estas se celebraron bajo el principio de plena competencia, aun cuando no está obligado a obtener y conservar la documentación que lo demuestre, de contar con ella, ello

¹⁸⁰ PEREZ ROBLES, ARTURO Y ALEJANDRO TORRES RIVERO. “Consideraciones Legales y Constitucionales de los Precios de Transferencia”, Revista *Nuevo Consultorio Fiscal*, número 212, 2a. quincena de junio de 1998.

obliga a la autoridad administrativa a demostrar que dichos documentos no acreditan que el precio corresponda al de mercado, de manera que, únicamente cuando la autoridad demuestre lo anterior, estará en posibilidad de ejercitar sus facultades de liquidación.

Además, bajo el principio de “la carga de la prueba”, es a la autoridad administrativa a quien corresponde demostrar que la documentación exhibida por el contribuyente no acredita que el precio de las operaciones celebradas con sus partes relacionadas corresponde al precio de mercado.

Al respecto cabe recordar que la “carga de la prueba” es la obligación que tiene toda persona de presentar evidencias de que es cierto lo que sostiene o alega. Existen básicamente dos premisas: a) el actor que está obligado a probar sus acciones y la contraparte sus defensas o excepciones; b) el que niega no está obligado a probar salvo que su negativa implique una afirmación.

En materia fiscal, el artículo 68 del CFF dispone que las resoluciones gozan de la presunción de legalidad, por lo que la autoridad sólo debe probar los hechos que motiven las resoluciones cuando el particular los niegue lisa y llanamente, sin embargo, la autoridad está obligada a fundar y motivar dicha resolución, y al motivarla, está obligada a manifestar todos los elementos y pruebas que demuestren que está ejerciendo sus facultades con relación a actos celebrados entre partes relacionadas, porque los precios en ella pactados no corresponden a los de mercado libre.

Lo anterior se confirma en las Guías de Precios de Transferencia emitidas por la OECD,¹⁸¹ en las que se señala que algunas jurisdicciones han establecido

¹⁸¹ Cfr. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. CHAPTER V. Documentation. A.

5.2 Documentation obligations may be affected by rules governing burden of proof in the relevant jurisdiction. In most jurisdictions, the tax administration bears the burden of proof. Thus, the taxpayer need not prove the

como un incentivo¹⁸² para el cumplimiento de las obligaciones en materia de documentación, la inversión de la carga de la prueba, a través del cual, corresponde a la administración tributaria la carga de la prueba de demostrar que la fijación de precios hecha por el contribuyente y que documentación que exhiba para acreditar el cumplimiento de su obligación, una vez examinada bajo el ejercicio de sus facultades de comprobación, es incompatible con el principio de plena competencia, de manera que, sólo cuando el contribuyente no proporcione la documentación adecuada o suficiente, se ella quien proceda a determinar el precio, en una resolución que tendrá una presunción iuris tantum de corresponder al precio de mercado.

Cabe señalar que la OCDE recomienda, que la carga de la prueba no debe ser utilizada por parte de las administraciones fiscales o de los contribuyentes como una justificación para hacer afirmaciones infundadas o no verificable sobre precios de transferencia.

correctness of its transfer pricing in such cases unless the tax administration makes a prima facie case showing that the pricing is inconsistent with the arm's length principle. The discussion of documentation in this chapter is not intended to impose a greater burden on taxpayers than is required by domestic rules. However, it should be noted that even where the burden of proof is on the tax administration, the tax administration might still reasonably oblige the taxpayer to produce documentation about its transfer pricing, because without adequate information the tax administration would not be able to examine the case properly. In fact, where the taxpayer does not provide adequate documentation, there may be a shifting of burden of proof in some jurisdictions in the manner of a rebuttable presumption in favour of the adjustment proposed by the tax administration. Perhaps more importantly, both the tax administration and the taxpayer should endeavor to make a good faith showing that their determinations of transfer pricing are consistent with the arm's length principle regardless of where the burden of proof lies. In examination practices the behavior of the tax administration should not be affected by the knowledge that the taxpayer bears the burden of proof where this is the case. The burden of proof should never be used by either tax administrations or taxpayers as a justification for making groundless or unverifiable assertions about transfer pricing.

¹⁸² Cfr. Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. ACTION 13: 2014 Deliverable. Punto 43. Another way for countries to encourage taxpayers to fulfil transfer pricing documentation requirements is by designing compliance incentives such as penalty protection or a shift in the burden of proof. Where the documentation meets the requirements and is timely submitted, the taxpayer could be exempted from tax penalties or subject to a lower penalty rate if a transfer pricing adjustment is made and sustained, notwithstanding the provision of documentation. In some jurisdictions where the taxpayer bears the burden of proof regarding transfer pricing matters, a shift of the burden of proof to the tax administration's side where adequate documentation is provided on a timely basis offers another measure that could be used to create an incentive for transfer pricing documentation compliance. Base Erosion and Profit Shifting Project. <http://www.oecd.org/tax/oecd-releases-first-beps-recommendations-to-g20-for-international-approach-to-combat-tax-avoidance-by-multinationals.htm>

En el caso de la legislación española, el numeral 10¹⁸³ del artículo 18 de LIS faculta a la Administración Tributaria el comprobar que las operaciones vinculadas fueron acordadas bajo condiciones de mercado, atendiendo al principio de libre competencia y en caso contrario podrá hacer las correcciones que procedan, de donde se desprende como refiere BUSTOS BUIZA¹⁸⁴ que la obligación de valoración es a cargo del contribuyente, quien también debe soportar la carga de la prueba sobre la valoración.

Otra herramienta que inhibe a las autoridades fiscales para el ejercicio de sus facultades de determinación en materia de precios de transferencia, es la posibilidad que tienen los contribuyentes de formular consultas previas a las autoridades fiscales en materia de precios de transferencia, en términos de lo previsto en el artículo 34-A del CFF,¹⁸⁵ a través de las cuales, el contribuyente podrá acreditar a través de la resolución que se emita la propia autoridad, que sus operaciones se han pactado siguiendo el principio de plena competencia.

¹⁸³ Cfr. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Artículo 18. Operaciones vinculadas.

10. La Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La corrección practicada no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

¹⁸⁴ BUSTOS BUIZA, Ob. Cit. Págs. 1085 a 1088.

¹⁸⁵ Cfr. Artículo 34-A CFF. Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.

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

4.- La prueba de la aplicación del principio “Arm’s Length”.

En el sistema probatorio tradicional, encontramos como medios de prueba, entre otros: a) la documental, b) la pericial técnica; c) la inspección; d) los avalúos y e) el informe de terceros; lo que nos lleva a cuestionar si a través de estos medios probatorios y/o de la conjunción de ellos, se puede demostrar el adecuado cumplimiento de las obligaciones en materia de precios de transferencia.

Al respecto, cabe señalar, que si bien la prueba documental, es una prueba fundamental en materia de precios de transferencia, máxime que la existencia de la misma sirve como una excluyente de responsabilidad en la imposición de infracciones en materia de precios, en la medida en la que el contribuyente disponga de documentación contemporánea al momento de la declaración, que demuestre su buena fe y la causa justa de los precios acordados.

En efecto, el hecho de no contar con la documentación que demuestre haber cumplido con el principio de “*Arm’s Length*”, conlleva la pérdida del beneficio de reducción del 50% de las multas que se impongan como consecuencia de la determinación de contribuciones con motivo del ejercicio de facultades relacionadas con precios de transferencia previsto en el penúltimo párrafo del artículo 76¹⁸⁶ del CFF.

No debe perderse de vista que el propósito de la reducción de multas es determinar si existe buena fe o error razonable en el cumplimiento de la obligación a cargo del contribuyente, para lo cual, en la concepción internacional, la autoridad

¹⁸⁶ Cfr. Artículo 76. LISR.

...
Tratándose de la omisión en el pago de contribuciones debido al incumplimiento de las obligaciones previstas en los artículos 90, octavo párrafo y 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las multas serán un 50% menores de lo previsto en los párrafos primero, segundo y tercero de este artículo. En el caso de pérdidas, cuando se incumpla con lo previsto en los citados artículos, la multa será del 15% al 20% de la diferencia que resulte cuando las pérdidas fiscales declaradas sean mayores a las realmente sufridas. Lo previsto en este párrafo será aplicable, siempre que se haya cumplido con las obligaciones previstas en los artículos 76, fracción IX y 110, fracción XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

administrativa al ejercer su facultad sancionadora, necesariamente debe graduar su arbitrio sancionador, tendiendo en consideración diversos factores como son: a) la experiencia; b) el conocimiento del contribuyente, c) la disponibilidad de datos comparativos, e) si el contribuyente recurrió a asesoría externa, f) si utilizó metodología publicada por la autoridad para acuerdos previos de precios, y c) la importancia relativa del ajuste de precios en el seno de la actividad del contribuyente.

Sin embargo, los parámetros anteriores no son adoptados en el texto del penúltimo párrafo del artículo 76 del CFF, el que parece contener un absurdo, en tanto que, por el sólo hecho de contar con cualquier tipo de documentación, independientemente de que con ésta no se demuestre que el precio corresponde al de mercado, lo que de suyo ya implica un incumplimiento, se tendría derecho a la reducción prevista en dicho ordenamiento, contraviniendo la recomendación de la OCDE en el sentido incentivar y fomentar la obligación de cumplimiento de la documentación, de manera que, cuando ésta cumpla los requisitos y sea presentada en tiempo, la sanción sea menor a pesar de que se establezca un ajuste de precios.

Por otro lado, resulta cuestionable el que la obligación de contar con el estudio de precios de transferencia únicamente aplique respecto de operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero, y que esta obligación no se exija respecto de operaciones celebradas entre contribuyentes residentes en territorio nacional, lo que implica que éstos últimos no podrán gozar de los beneficios de reducción de multas al existir imposibilidad práctica de ubicarse en la hipótesis del último párrafo del citado artículo 76 CFF, lo que plantea un problema de inequidad.

Un problema adicional que se desprende de la falta de cumplimiento a la obligación de contar con la documentación que acredite el cumplimiento del

principio de “*Arm’s Length*” se desprende de la fracción V del artículo 27 de la propia LISR¹⁸⁷ que prevé la no deducibilidad de todas aquellas partidas vinculadas con el incumplimiento a las obligaciones previstas en el artículo 76 de la ley, entre las que se encuentra precisamente el contar con el estudio de precios de transferencia.

Con base en lo anterior, la falta de cumplimiento de la obligación de contar con el estudio de precios, implica además que el pago al extranjero no sea deducible, lo cual es criticable, por constituir una consecuencia excesiva, que además va más allá de lo regulado a nivel internacional, sin embargo, cabe señalar que existe las autoridades mexicanas invocan un precedente aislado¹⁸⁸ dictado por la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal, en el que se ha establecido que éste requisito no es arbitrario o injustificado, en tanto que resulta necesario para vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Por otro lado, surge la pregunta sobre el contenido de la documentación que conforma el denominado “estudio de precios de transferencia”, y para responderla, en primer lugar cabe señalar que la misma debe acreditar que se

¹⁸⁷ Cfr. Artículo. 27. LISR. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

...
V “... Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 76 de esta Ley ...”

¹⁸⁸ RENTA. EL ARTÍCULO 24, FRACCIÓN V, EN RELACIÓN CON EL DIVERSO 58, FRACCIÓN IX, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, AL ESTABLECER COMO REQUISITO LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES INFORMATIVAS COMO CONDICIÓN PARA QUE LAS RESPECTIVAS DEDUCCIONES SEAN PROCEDENTES (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1998). El artículo 24, fracción V, en relación con el diverso 58, fracción IX, de la ley del impuesto relativo, cuando establece que tratándose de pagos al extranjero, sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione, en las fechas que la ley determine, la información relativa ..., no viola el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos..., sino más bien condicionan dicha deducción a la presentación de las declaraciones informativas indicadas. ..., siempre y cuando tales requisitos no sean arbitrarios o injustificados, sino que resulten necesarios para... vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes...

Novena Época, No. Registro: 185072, Instancia: Segunda Sala, Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XVII, Enero de 2003, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a. CXCIX/2002, Pág.: 734.

Nota: Los artículos 24 fracción V y 58 fracción IX a que se refiere esta tesis, corresponden actualmente a los artículos 27 fracción V y 76 fracción VI, respectivamente.

hizo un análisis de precios y que los que se contabilizaron fueron razonables conforme a los hechos y circunstancias de la operación, y que los resultados obtenidos son consistentes con la regla del mejor método.

Sobre su contenido no existe un criterio uniforme, pues en la Unión Europea, se regula un “*master file*” para todo el grupo empresarial y documentos singulares para cada país; mientras que el reglamento norteamericano 1.662-6 se contempla una sola serie documental dividida en documentos principales y documentos de soporte.

Las aparentes diferencias de manera alguna significan que la regulación en ambas jurisdicciones sea incompatible, máxime que en USA se establece que la regulación americana atiende a las Directrices de la OCDE.

En opinión de TEODORO CORDÓN EZQUERRO y MANUEL GUTIÉRREZ LOUSA,¹⁸⁹ la documentación tiene que mostrar claramente:

- Descripción general de la actividad.
- Descripción de la estructura organizativa, incluyendo todas las partes vinculadas.
- Documentación establecida específicamente en diversos apartados de la regulación.
- Descripción del método de estimación de precios utilizado y justificación de por qué se ha elegido.
- Descripción de otros métodos que fueron considerados y razones de su abandono.

Son documentos principales:

¹⁸⁹ TEODORO CORDÓN EZQUERRO Y MANUEL GUTIÉRREZ LOUSA. Capítulo 9. La Obligación de Documentación. Fiscalidad de los Precios de Transferencia (operaciones Vinculadas. Ediciones CEF. Madrid España 2010, Págs. 367 a 412.

- Descripción de las transacciones entre partes vinculadas.
- Descripción de los comparables que se utilizaron
- Explicación del análisis económico y premisas en que se basó el análisis.
- Descripción de elementos o datos relevantes puestos de manifiesto tras el cierre del ejercicio y antes de presentar declaración que pudieran afectar la validez y fiabilidad de los cálculos.
- Un índice de los documentos principales y de los de soporte y una descripción del archivo para su consulta. Son documentos de soporte todos los demás que hayan sido utilizados para llegar a las conclusiones plasmadas en los documentos principales.

Cabe advertir que estos problemas han sido motivo de análisis en la recomendación BEPS, a la que nos referiremos más adelante.

Por otro lado, y a la luz de la legislación Mexicana ésta resolvió el problema en la fracción IX del artículo 76¹⁹⁰ de LISR, en la que se señalan las características

¹⁹⁰ 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.

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.

de la documentación que pruebe haber cumplido con el principio "*Arm's Length*", a lo se ha denominado como el "estudio de precios", y cuyas características serán analizadas más adelante.

Sin embargo, es importante señalar que del texto del artículo en comento se desprenden algunos puntos muy importantes que vale la pena resaltar.

a) En primer lugar se establece que la obligación de contar con el estudio de precios de transferencia, no es aplicable respecto de aquellos contribuyentes, personas morales, que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00,

Tampoco es aplicable respecto de los contribuyentes, personas morales cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3'000,000.00

En el caso de personas físicas, la excepción a la obligación de contar con el estudio de precios, se encuentra regulada en la fracción XI¹⁹¹ del artículo 133 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto de contribuyentes cuyos ingresos no hayan excedido de \$13'000,000.00, con la particularidad de que, en virtud de que dicha disposición se contiene en la sección I del capítulo II, del Título IV, el que se refiere a las Personas Físicas con actividades Empresariales y Profesionales, sin hacer distingo alguno, como en el caso de personas morales.

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.

¹⁹¹ Cfr. 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.

Finalmente cabe señalar, que la excepción a la obligación de contar con el estudio de precios, no aplica respecto de aquéllos contribuyentes que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 179 de LISR, para aquellas operaciones realizadas entre contribuyentes residentes en México, con y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, respecto de las cuales, existe la presunción de que se trata de operaciones con partes relacionadas, en las que no se aplicó el principio de “*Arm’s Length*”.

b) En segundo lugar, cabe destacar que en el artículo en comento se señala que, cuando la autoridad fiscal ejercite sus facultades de comprobación respecto a la obligación en materia de precios de transferencia, ésta solamente se podrá realizar por ejercicios terminados.

c) Otro punto a destacar, es que la información en materia de precios de transferencia será por cada tipo de operación, y por cada parte relacionada; lo que implica que en el estudio de precios de transferencia debe hacerse un análisis detallado y exhaustivo de todas las operaciones involucradas con el contribuyente.

Lo anterior, necesariamente nos lleva a la necesidad de entender y determinar el alcance del concepto semántico de “operaciones”, y en relación a ello, cabe recordar que nuestra legislación no utiliza este concepto, sino que siempre se refiere al concepto de obligaciones, bien sean contractuales o extracontractuales.

Así, la definición del concepto “operaciones” cobra mayor relevancia cuando las autoridades fiscales ejercen facultades de comprobación en materia de precios de transferencia, pues ello implica que previamente se niegue valor probatorio a la documentación soporte de la operación con que cuenta el contribuyente, y que dichas autoridades determinen para efectos fiscales un ajuste en la contraprestación

en base en lo que habrían pactado partes independientes.

El vocablo “operaciones” dentro de su acepción gramatical, es entendido¹⁹² en su acepción al concepto de: “negociación o contrato”; por otro lado, cabe señalar que el vocablo es la traducción del inglés de la palabra “*transactions*”, por lo que, éste debe entenderse relacionado a los actos jurídicos, que son aquellos acontecimientos cuya existencia es tomada expresa y deliberadamente para producir los efectos previstos en las normas jurídicas, y como señala GALINDO GARFIAS¹⁹³ siguiendo a BONNECASE, en estos actos, la manifestación exterior de la voluntad juega un papel muy importante, pues su función directa es la de engendrar una situación jurídica permanente para crear, transferir, modificar o extinguir obligaciones, esto es, referida a los convenios y contratos celebrados por los particulares.

Al respecto cabe recordar que el consentimiento es un elemento esencial de los contratos y convenios, lo que implica que la falta de este elemento afecte la integración del acto, pues sin él, el acto ni siquiera podrá ser concebido, lo que produce que el negocio sea inexistente y no pueda producir consecuencia alguna.

Así el consentimiento se vincula con el principio de la autonomía de la voluntad de las partes como norma suprema de los contratos; el cuál se reconoce en nuestra legislación,¹⁹⁴ siendo importante señalar, que no existe restricción a

¹⁹² DICCIONARIO PEQUEÑO LAROUSSE, EN COLOR, Ediciones Larousse, Editorial Noguer, 1975.

¹⁹³ GALINDO GARFIAS, IGNACIO.- *Derecho Civil*, Ed. Porrúa, 1979. Págs. 204 a 270.

¹⁹⁴ Artículo 1832 C. Civ. En los contratos civiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que para la validez del contrato se requieran formalidades determinadas, fuera de los casos expresamente designados por la ley.

Por su parte, el Código de Comercio señala:

Artículo 78 C. Com. En las convenciones mercantiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que la validez del acto dependa de la observancia de formalidades o requisitos determinados.

Artículo 1796 C. Com. Los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento, excepto aquellos que deben revestir una forma establecida por la Ley. Desde que se perfeccionan, obligan a los contratantes no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a las consecuencias que, según su naturaleza, son conforme a la buena fe, al uso o a la Ley.

éste principio.

Una pregunta obligada, consiste en determinar si el artículo 179 de LISR, al obligar a determinar ingresos y deducciones bajo el principio de “*Arm’s Length*” entra en conflicto con el principio de autonomía de la voluntad de las partes.

Al respecto, es importante señalar que el artículo 179 en comento, se refiere a facultades que se confieren a las autoridades fiscales para verificar que las operaciones que efectúen partes relacionadas se apeguen a la realidad y no sean operaciones artificiales o distorsionadas para lograr beneficios fiscales, de manera que constituye un mecanismo de corrección valorativa, cuyo objetivo es una correcta asignación de las rentas que corresponden a cada jurisdicción, lo que de manera alguna significa que los contribuyentes al celebrar sus operaciones y fijar el precio o el monto de las contraprestación, se vean limitados o restringidos; de manera que en su caso, la determinación que haga la autoridad en el ejercicio de sus facultades, únicamente tiene efectos en materia del ISR, de manera que el precio o contraprestación pactado por las partes subsiste en el mundo mercantil.

Así pues, podemos concluir, que el principio de autonomía de la voluntad de las partes regulado como elemento de existencia de los contratos, ni en el derecho nacional, ni en el internacional, está limitado, restringido o prohibido por la norma fiscal; y que la autoridad fiscal mexicana sólo tiene facultades para modificar el elemento relativo a los ingresos o deducciones que afectan la base gravable del ISR, no así para modificar el precio en que las operaciones fueron pactadas.

Ahora bien, al hacer el análisis del numera 1 del artículo 18¹⁹⁵ de la Ley del Impuesto sobre Sociedades Española, la norma en comento se refiere al valor de

¹⁹⁵ Cfr. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades Artículo 18. 1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

mercado de las operaciones, entendiendo como tal, el valor que habían acordado personas o entidades independientes, bajo condiciones de libre competencia, lo que implica que la norma sí influya en la fijación del precio, lo que se corrobora del numeral 10¹⁹⁶ del artículo 18 citado, en el que se establece que la Administración Tributaria al comprobar las operaciones realizadas entre partes relacionadas puede efectuar las correcciones a los términos acordados por las partes y que en caso que determine alguna diferencia, ésta corrección será vinculante para la Administración respecto de todas las partes que celebraron la operación.

Al respecto BUSTOS BUIZA¹⁹⁷ nos refiere que la corrección a precios de mercado debe afectar a todas las partes que intervienen en la operación vinculada, de manera que los ajustes que la Administración haga a una de las partes necesariamente debe realizarse a la otra parte o partes, en tanto que la norma prohíbe que se derive una tributación sobre una renta superior a la efectivamente obtenida por la operación considerando en su conjunto a todas las entidades participantes, lo que implique sus facultades sí afecten un elemento esencial del contrato.

Ello nos lleva necesariamente a cuestionar, si se trastoca el principio de libertad de contratación de los particulares por el hecho de que las autoridades fiscales, puedan mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, modificar uno de los elementos de existencia del contrato, como lo es el precio

¹⁹⁶ Cfr. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades Artículo 18. 10. La Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La corrección practicada no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

¹⁹⁷ Cfr. Ob. Cit. BUSTOS BUIZA, JOSÉ ANTONIO. Pág.1088.

pactado, sin atender a su voluntad o consentimiento, sino en base a elementos ajenos o extraños a su contenido obligacional, situación que en México motivo una modificación en el año de 1996 a las normas que regulan la figura de los precios de transferencia en materia del impuesto sobre la renta, sustituyendo la facultad de las autoridades para determinar el precio o del monto de la contraprestación en las operaciones celebradas entre partes vinculadas, por la obligación de los contribuyentes para determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, respecto de su operaciones con partes vinculada, considerando los precios que hubieran utilizado partes independientes.

d) Punto muy importante a destacar es que el ordenamiento en comento, es que el análisis de las operaciones, obliga a hacer un estudio de todos los contratos que realice un contribuyente, con todas sus partes relacionadas, sin importar la trascendencia o relevancia que estos representen para sus ingresos o deducciones, lo cual contradice los criterios internacionales, como estudiaremos más adelante.

e) Finalmente no debe pasarse por alto la obligación de que las operaciones de un contribuyente se registren en la contabilidad, debiendo identificar aquellas que correspondan a operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

5.- El estudio de precios y su naturaleza jurídica en México.

Como señalamos previamente, la obligación de contar con el denominado estudio de precios de transferencia, se desprende del primer párrafo de la fracción IX del artículo 76¹⁹⁸ y de la fracción X del artículo 110¹⁹⁹ de la LISR, sin embargo,

¹⁹⁸ Artículo 76. LISR. 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:

...

ello nos lleva a cuestionar cuál es su naturaleza jurídica bajo éstos ordenamientos.

5.1.- El estudio de precios de transferencia como dictamen fiscal.

De manera preliminar podemos señalar que el Dictamen de Estados Financieros, contiene la opinión profesional que expresa un Contador Público Independiente, y que otorga credibilidad a la información de carácter económico que prepara la administración de las empresas o entidades de los sectores público, privado y social, la cual esta soportada por la aplicación de normas de observancia obligatoria para todos los Contadores Públicos, como son normas de auditoría generalmente aceptadas.

En base al dictamen financiero, surge el dictamen fiscal, como una herramienta en que se apoyan las autoridades fiscales, para llevar a cabo su actividad fiscalizadora, en la medida en su emisión se hace cumpliendo las disposiciones contenidas en el CFF, y su objetivo es encargar a un Auditor Independiente mediante la realización de pruebas selectivas, verificaciones, declaraciones y revisiones específicas y necesarias, examine la situación fiscal de la empresa, y emita un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en la que exprese su opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

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:

¹⁹⁹ Artículo 110. LISR. 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.

El artículo 52 del CFF, atribuye al dictamen el carácter de una presunción de certeza, que como toda presunción admite prueba en contrario, en el sentido de que los hechos afirmados en los dictámenes formulados por los contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes.

Es importante señalar que de manera expresa la fracción IV, del artículo 52 señala que las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales, y que estas tienen la facultad de revisar los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos, a través del ejercicio de sus facultades de comprobación, que se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Por su parte el RCFF, establece diversas reglas aplicables a los Dictámenes, dentro de las que es importante destacar la fracción III del artículo 57, del Reglamento,²⁰⁰ que regula el informe sobre la revisión de la situación fiscal del

²⁰⁰ El RCFF (vigente a partir del día 2 de abril de 2014) ya no regula la obligación de informar acerca de los hechos y circunstancias que evidencien si el contribuyente realizó sus operaciones con partes relacionadas, como lo hubieran hecho con o entre partes independientes en operaciones comparables, tanto para los efectos del impuesto sobre la renta como para el impuesto empresarial a tasa única, a través del cuestionario diagnóstico fiscal que expida el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. (Fracción III del artículo 71, del Reglamento abrogado)

El referido cuestionario incluía la información general del negocio, el límite en la deducción de interés por operaciones realizadas con partes relacionadas, el estudio de precios de transferencia por operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero que incluyeran la verificación de la documentación de este tipo de operaciones, la declaración informativa de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, el valor de mercado de las operaciones con partes relacionadas, los créditos respaldados, la metodología de precios de transferencia por transacciones con partes relacionadas, si el contribuyente utilizó información financiera, así como la información de maquiladoras y del impuesto empresarial a tasa única.

Tampoco se regula expresamente la obligación (Fracción XXII del artículo 73 del Reglamento abrogado) de señalar los datos que sobre la información de la situación fiscal del contribuyente, y en materia de precios de transferencia se indica que ésta deberá contener, el señalamiento las operaciones con residentes en el

contribuyente, conforme a las reglas y procedimientos que establezca la autoridad fiscal mediante reglas de carácter general.

Cabe señalar que del análisis de los ordenamientos que regulan el Dictamen Fiscal, se puede observar que en los mismos existe una clara distinción entre el dictamen fiscal y el estudio de precios de transferencia, como dos documentos totalmente diferentes, y que la obligación del auditor dictaminador se concreta a verificar la existencia de dicho estudio, y de que las cifras declaradas por el contribuyente sean congruentes con el mismo, o en su caso, con el

extranjero, en las cuales se indicarán las transacciones realizadas con partes relacionadas y las realizadas con partes independientes, debiendo especificar las transacciones de ingresos y deducciones que tengan efectos en los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, así como la denominación o razón social de las partes relacionadas, su número de identificación fiscal o clave del Registro Federal de Contribuyentes y su país de residencia, así como la siguiente información relevante:

- a) Tipo de operación y su monto de la operación en moneda nacional;
- b) Si la operación está pactada como con partes independientes en operaciones comparables;
- c) Ajuste fiscal para que la operación se considere pactada como con partes independientes en operaciones comparables;
- d) Método de precios de transferencia aplicado, y
- e) Ejercicio en el que se registró como ingreso, costo, gasto o inversión;

Tampoco el nuevo reglamento, indica la obligación de recabar la información del contribuyente sobre sus operaciones con partes relacionadas, deberá incluir los datos generales de cada operación, debiéndose especificar la clave del Registro Federal de Contribuyentes de las personas que, en su caso, elaboraron los documentos con los que se demuestra el cumplimiento de obligaciones fiscales en esta materia y los datos sobre acuerdos anticipados de precios de transferencia obtenidos o en proceso y de cualquier resolución obtenida por el contribuyente que involucre transacciones con partes relacionadas, así como señalar expresamente haber cumplido con las obligaciones fiscales en materia de precios de transferencia para los efectos de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única. (Fracción XXIII del artículo 73 de reglamento abrogado)

Dicho ordenamiento expresamente solicitaba que en la información se debía señalar:

- a) Que se verificó que los importes correspondientes a las operaciones con partes relacionadas reportados en los anexos del dictamen fiscal, en las declaraciones informativas y en la documentación elaborada para dar cumplimiento a las obligaciones fiscales del contribuyente en materia de precios de transferencia tanto para los efectos del impuesto sobre la renta como del impuesto empresarial a tasa única son coincidentes. En su caso, se deberán explicar los motivos de las diferencias en los citados importes, indicando si se utilizó información financiera segmentada para el cumplimiento de las obligaciones fiscales antes referidas y, en su caso, cómo se obtuvo dicha información y si la misma fue dictaminada;
- b) Si se realizaron operaciones con partes relacionadas que dieron lugar a dividendos o gastos a prorrata, indicando sus montos, el análisis de las disposiciones fiscales aplicables a esas operaciones en la determinación del costo de ventas deducibles, las operaciones financieras derivadas y la deducibilidad de intereses, así como los importes correspondientes asociados con esas transacciones, y
- c) Tratándose de empresas maquiladoras o de contribuyentes que estén sujetos al régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico, por cuál disposición fiscal optaron para cumplir con sus obligaciones fiscales en materia de precios de transferencia, incluyendo la aplicación de estímulos, créditos y exenciones de contribuciones, así como los datos necesarios para verificar su correcta aplicación que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Dado que la nueva norma Reglamentaria remite a las reglas de carácter general que emita la Autoridad Fiscal, seguramente en éstas, se retomaran las obligaciones para que el Dictaminador verifique el cumplimiento de las obligaciones vinculadas con la figura de precios de los contribuyentes a los que dictamine.

contenido de los acuerdos anticipados de precios de transferencia obtenidos por el contribuyente o que se encuentren en proceso.

Al respecto, cabe señalar que en México no existen “los acuerdos anticipados de precios”, sino consultas confirmatorias, a las que nos referiremos más adelante, lo que evidencia la imprecisión de la norma reglamentaria que hace referencia a una figura inexistente en nuestro sistema jurídico.

Otro tema, que surge, es definir el alcance de la expresión “verificar la documentación” relativa al estudio de precios de transferencia, para lo cual acudimos en primer lugar, al Diccionario de la Lengua Española²⁰¹ a fin de desentrañar su significado, y al respecto nos encontramos que ésta expresión tiene diversas acepciones, como sigue:

- a) Verificar.- Comprobar o examinar la verdad de algo.
- b) Comprobar.- Verificar, confirmar la veracidad o exactitud de algo.
- c) Confirmar.- Corroborar la verdad, certeza o el grado de probabilidad de algo. Revalidar lo ya aprobado. Asegurar, dar a alguien o algo mayor firmeza o seguridad.
- d) Identificar.- Reconocer si una persona o cosa es la misma que se supone o se busca.
- e) Examinar.- Inquirir, investigar, escudriñar con diligencia y cuidado algo. Reconocer la calidad de algo, viendo si contiene algún defecto o error.
- f) Revisar.- Ver con atención y cuidado. Someter algo a nuevo examen para corregirlo, enmendarlo o repararlo.

De los distintos significados antes referidos, pudiera interpretarse que la expresión verificar conlleva la necesidad no sólo de confirmar la existencia del

²⁰¹ DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA - Vigésima segunda edición, REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, <http://www.rae.es/rae.html>

Estudio de Precios, sino la de entrar al fondo del mismo, lo que plantea un serio problema, en tanto que la gran mayoría de los auditores, ni conoce la metodología, ni tiene los elementos para realizar estudios de precios de transferencia.

Lo que además ha creado un serio conflicto en México, entre quien hacen estudios de precios de transferencia y quienes auditan fiscalmente, los que bajo el argumento de estar obligados a revelar la información sobre la situación fiscal del contribuyente, en muchos casos han pretendido descalificar todos aquellos estudios que no fueron elaborados por su firma de contadores, como si ésta fuera poseedora de la verdad absoluta, lo cual ha generado graves problemas de competencia desleal, que además y sin justificación encarece los costos de la carga administrativa de los contribuyentes.

Por ello, sería deseable que la autoridad fiscal definiera un lineamiento a seguir sobre los alcances de la verificación del estudio de precios en el dictamen fiscal, máxime que se trata de un estudio especializado que no todo auditor tiene la capacidad de elaborar.

5.2.- El estudio de precios de transferencia como avalúo para efectos fiscales.

Sobre el particular, surge la pregunta sobre si el estudio de precios de transferencia es un avalúo, en la medida en la que a través del mismo se prueba que las operaciones celebradas entre partes relacionadas se pactaron bajo el principio de precio justo de mercado.

Al respecto, es necesario desentrañar el concepto “avalúo”²⁰² el que proviene de “valuación”, es decir la acción y efecto de valuar; de valorar.- reconocer, estimar el valor o mérito de algo; señalar el precio de algo.

²⁰² ídem

Así las cosas, si de manera preliminar llegásemos a la conclusión de que el estudio de precios de transferencia es un avalúo, y éste es un avalúo para efectos fiscales, ello nos lleva a un serio problema, ya que conforme al artículo 3²⁰³ del RCFF vigente, en México, los avalúos para efectos fiscales, únicamente pueden ser realizados por las autoridades fiscales, las instituciones de crédito, el Instituto de Administración y Avalúos de Bienes Nacionales, los corredores públicos, las empresas dedicadas a la compraventa o subasta de bienes o personas que cuenten con cédula profesional de valuadores expedida por la Secretaría de Educación Pública, y que obtengan su registro ante el Servicio de Administración Tributaria.

Lo anterior plantea un serio problema sobre si los sujetos listados en el artículo reglamentario en comento, tiene los conocimientos y los elementos para realizar estudios de precios de transferencia, lo cual es cuestionable respecto de las instituciones de crédito, el Instituto de Administración y Avalúos de Bienes Nacionales, las empresas dedicadas a la compraventa o subasta de bienes o

²⁰³ Cfr. Artículo 3.- RCFF. Los avalúos que se practiquen para efectos fiscales tendrán vigencia de un año, contado a partir de la fecha en que se emitan, para lo cual, las Autoridades Fiscales aceptarán los avalúos en relación con los bienes que se ofrezcan para garantizar el interés fiscal o cuando sea necesario contar con un avalúo en términos de lo previsto en el Capítulo III del Título V del Código.

Los avalúos a que se refiere el párrafo anterior, deberán ser practicados por los peritos valuadores siguientes:

- I. El Instituto de Administración y Avalúos de Bienes Nacionales;
- II. Instituciones de crédito;
- III. Corredores públicos que cuenten con registro vigente ante la Secretaría de Economía, y
- IV. Empresas dedicadas a la compraventa o subasta de bienes.

La Autoridad Fiscal en los casos que proceda y mediante el procedimiento que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, podrá solicitar la práctica de un segundo avalúo. El valor determinado en dicho avalúo será el que prevalezca.

En aquellos casos en que después de realizado el avalúo se lleven a cabo construcciones, instalaciones o mejoras permanentes al bien inmueble de que se trate, los valores consignados en dicho avalúo quedarán sin efecto, aun cuando no haya transcurrido el plazo señalado en el primer párrafo de este artículo.

En los avalúos referidos a una fecha anterior a aquélla en que se practiquen, se procederá conforme a lo siguiente:

- a) Se determinará el valor del bien a la fecha en que se practique el avalúo;
- b) La cantidad obtenida conforme a la fracción anterior se dividirá entre el factor que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior a aquél en que se practique el avalúo, entre el índice del mes al cual es referido el mismo, y
- c) El resultado que se obtenga conforme a la operación a que se refiere el inciso anterior será el valor del bien a la fecha a la que el avalúo sea referido. El valuador podrá efectuar ajustes a este valor cuando existan razones que así lo justifiquen, antes de la presentación del avalúo, las cuales deberán señalarse expresamente en el mismo documento.

personas que cuenten con cédula profesional de valuadores expedida por la Secretaría de Educación Pública.

En el caso específico de los especialistas con cédula profesional, debe recordarse que la “especialidad” es un grado académico reconocido por la Dirección General de Profesiones dependiente de la Secretaría de Educación Pública, y que los grados académicos sólo pueden ser otorgados por una Institución cuyos estudios estén debidamente reconocidos, como es el caso de las Universidades de nuestro país; lo que plantea el grave problema, que al menos hoy día, no existe en México una entidad académica en la que se pueda estudiar la especialidad sobre valuación en materia de precios de transferencia.

En cuanto a los Corredores Públicos, hay que recordar que el artículo 6 de la Ley Federal de Correduría Pública establece en su fracción II, que corresponde al corredor público fungir como perito valuator para estimar, cuantificar y valorar los bienes, servicios, derechos y obligaciones que se sometan a su consideración, por nombramiento privado o por mandato de autoridad competente.

En esa tesitura, si bien los Corredores Públicos pueden actuar como peritos valuadores, habrá que cuestionar si éstos tienen los conocimientos y los elementos para realizar estudios de precios de transferencia, máxime cuando la figura de la correduría pública se encuentra reglamentada en materia mercantil, que es una materia muy diversa de la materia tributaria.

Finalmente, en cuanto a las autoridades fiscales, cabe señalar que no todas cuentan con los conocimientos y los elementos para realizar estos estudios de precios de transferencia, de ahí que, ha sido necesario que en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, se cree un área especializada que es la denominada Administración de Auditoría y de Resoluciones de Precios de Transferencia, que entre otras cosas, se encarga de resolver las consultas que

sobre el tema se formulen en México y a las que nos referiremos más adelante.

5.3.- El estudio de precios de transferencia como peritaje.

Nuestros Tribunales Federales²⁰⁴ nos recuerdan que la doctrina, en forma coincidente con la esencia de las disposiciones legales que regulan la prueba a cargo de peritos, ha sustentado que la peritación (que propiamente es el conjunto de actividades, experimentos, observaciones y técnicas desplegadas por los peritos para emitir su dictamen), es una actividad procesal desarrollada en virtud de encargo judicial (o incluso ministerial), por personas distintas de las partes del proceso, especialmente calificadas por sus conocimientos técnicos, clínicos, artísticos, prácticos o científicos, mediante la cual se suministran al Juez argumentos o razones para la formación de su convicción respecto de ciertos hechos cuya percepción, entendimiento o alcance, escapa a las aptitudes del común de la gente, por lo que se requiere esa capacidad particular para su adecuada percepción y la correcta verificación de sus relaciones con otros hechos, de sus causas, de sus efectos o simplemente para su apreciación e interpretación.

²⁰⁴ PRUEBA PERICIAL. SU NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCE. La doctrina, en forma coincidente con la esencia de las disposiciones legales que regulan la prueba a cargo de peritos, ha sustentado que la peritación (que propiamente es el conjunto de actividades, experimentos, observaciones y técnicas desplegadas por los peritos para emitir su dictamen), es una actividad procesal desarrollada en virtud de encargo judicial (o incluso ministerial), por personas distintas de las partes del proceso, especialmente calificadas por sus conocimientos técnicos, clínicos, artísticos, prácticos o científicos, mediante la cual se suministran al Juez argumentos o razones para la formación de su convicción respecto de ciertos hechos cuya percepción, entendimiento o alcance, escapa a las aptitudes del común de la gente, por lo que se requiere esa capacidad particular para su adecuada percepción y la correcta verificación de sus relaciones con otros hechos, de sus causas, de sus efectos o simplemente para su apreciación e interpretación. De esta manera, el perito es un auxiliar técnico de los tribunales en determinada materia, y como tal, su dictamen constituye una opinión ilustrativa sobre cuestiones técnicas emitidas bajo el leal saber y entender de personas diestras y versadas en materias que requieren conocimientos especializados, expresados en forma lógica y razonada, de tal manera que proporcionen al juzgador elementos suficientes para orientar su criterio en materias que éste desconoce. Ese carácter ilustrativo u orientador de los dictámenes periciales es lo que ha llevado a la Suprema Corte de Justicia de la Nación y a los diversos tribunales de la Federación a destacar que los peritajes no vinculan necesariamente al juzgador, el cual disfruta de la más amplia facultad para valorarlos, asignándoles la eficacia demostrativa que en realidad merezcan, ya que el titular del órgano jurisdiccional se constituye como perito de peritos, y está en aptitud de valorar en su justo alcance todas y cada una de las pruebas que obren en autos.
CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO
Visible en: Época: Novena Época, Registro: 176491, Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO, Tipo Tesis: Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Localización: Tomo XXII, Diciembre de 2005, Materia(s): Común; Tesis: V.4o.4 K; Pág. 2745.

El perito es un auxiliar técnico de los tribunales en determinada materia, y como tal, su dictamen constituye una opinión ilustrativa sobre cuestiones técnicas emitidas bajo el leal saber y entender de personas diestras y versadas en materias que requieren conocimientos especializados, expresados en forma lógica y razonada, de tal manera que proporcionen al juzgador elementos suficientes para orientar su criterio en materias que éste desconoce.

Ese carácter ilustrativo u orientador de los dictámenes periciales, es lo que ha llevado a los diversos tribunales de la Federación a señalar que los peritajes no vinculan necesariamente al juzgador, el cual disfruta de la más amplia facultad para valorarlos, asignándoles la eficacia demostrativa que en realidad merezcan, tomando en cuenta que la prueba pericial tiene por objeto que personas calificadas, con conocimientos especiales, ilustren al juzgador en cuestiones técnicas que escapan a su pericia y conocimiento, de lo que se entiende que el peritaje debe darle luz sobre las situaciones que ignora y que forman parte de la controversia.

Así las cosas, es necesario que la persona designada como perito, cuente con título en la ciencia, arte o rama sobre la que se pide emita su dictamen, y además que tenga los conocimientos, capacidad y preparación suficientes, a efecto de aportar al juzgador elementos creíbles para resolver la controversia planteada. Excepcionalmente está permitido que una persona que no cuente con título en la ciencia o arte sobre la que verse la prueba pericial pueda emitir su opinión, lo que se permite cuando la profesión no esté reglamentada o que, estándolo, no hubiere peritos en el lugar.

Dado que la prueba pericial tiene por objeto ilustrar a los juzgadores, ello implica explicarles en forma detallada del contenido y significado de aquellos enunciados y principios cuestionados por las partes, y hacer una aplicación concreta, clara e individual, de los hechos controvertidos del caso específico de

que se trate, para que dicho juzgador, pueda por sí mismo y hasta donde sea factible tomar en cuenta los razonamientos técnicos o revisarlos para que esté en la posibilidad de determinar qué peritaje es el que le merece mayor credibilidad.

De ahí que, sólo pueden rendir dictámenes periciales quienes fueron designados como peritos, aceptaron tal carácter, protestaron cumplirlo y emitieron su dictamen pericial, el cual debe ser ratificado por quien lo firmó como signo de su reconocimiento, lo que le otorga certeza y seguridad jurídica.

Sentado lo anterior, cabe preguntar si al estudio de precios de transferencia puede atribuírseles el carácter de peritaje que se ofrece como prueba ante la autoridad fiscal, para acreditar que sus operaciones entre partes relacionadas han cumplido con el principio de *“Arm’s Length”*, misma que debe ser valorada en términos de las disposiciones del derecho federal común, el que se aplica supletoriamente en términos del segundo párrafo del artículo 5 del CFF.

Al respecto hay que recordar que los peritajes sólo tienen el carácter ilustrativo u orientador y que no son vinculantes, mientras que en el caso de los estudios de precios de transferencia, la autoridad tiene los conocimientos sobre la materia y no requiere de ser ilustrada sobre el tema, ya que además goza de las más amplias facultades para revisarlos y determinar si con ellos se acredita el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente.

5.4. El estudio de precios de transferencia bajo los lineamientos de la OECD.

Cabe señalar que las Guías de precios de transferencia emitidas por la OECD,²⁰⁵ en relación al tema de documentación, nunca hacen referencia a un “estudio de precios de transferencia”, y sólo hacen mención a las características

²⁰⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. CHAPTER V. Documentation.

de los diversos documentos con los que se acredite el cumplimiento del principio de precio justo de mercado, señalando que a través de la verificación de ésta, las administraciones tributarias comprobarán el cumplimiento del principio de plena competencia.²⁰⁶

De manera relevante cabe destacar que las guías recomienda que estos documentos atiendan el principio de gestión empresarial prudente, es decir, que se trate de documentos que aplicarían en un proceso de evaluación de una decisión de negocios, de similar nivel de complejidad e importancia, teniendo mucho cuidado en equilibrar la necesidad de contar con estos documentos, con el costo y la carga administrativa para los contribuyentes para crearlos u obtenerlos, de manera que, no se impongan costos y cargas desproporcionadas a las circunstancias y sean sólo aquellos documentos indispensables para una evaluación razonable de si los precios de transferencia satisface el principio de plena competencia, y que constituyan el mínimo necesario para hacer una evaluación razonable de que se ha cumplido con el referido principio.

Es importante mencionar que en las recomendaciones de la OECD se hace mención a que la información debe ser aquella que razonablemente pudo haber estado a disposición del contribuyente en el momento de la fijación del precios de transferencia, por lo que no debe exigirse mayor documentación de la que se

²⁰⁶ BONELL COLMENERO señala que el control sobre los precios de transferencia representa una de las cuestiones de relevancia en la fiscalidad de las entidades multinacionales, el análisis de sus relaciones y acuerdos puede alcanzar tal complejidad que si no están documentados, crea una inseguridad jurídica frente a la administración ante una posible comprobación. Puesto que con la globalización, el auge de las relaciones internacionales, la interrelación entre compañías, fundamentalmente pertenecientes a un mismo centro de dirección económica y jurídica es cada vez más estrecha, y las decisiones no se toman de forma aislada sino en función de su trascendencia en todos los aspectos, jurídicos, económicos, fiscales, laborales, etc. conceptos, por lo que delimitar qué se entiende por activo intangible es uno de los objetivos. En principio los contribuyentes tienen un incentivo muy importante a la hora de elaborar una buena y efectiva documentación con respecto de las operaciones vinculadas que realizan, minimizar los riesgos que puede conllevar una demanda por parte de la Administración Tributaria en materia de precios de transferencia. Cfr. BONELL COLMENERO, RAMÓN. La Documentación de los Precios de Transferencia en Argentina. Artículo Anuario Jurídico y Económico 2006. Págs. 259 a 274. Cfr. Rizzo, S. II. Seminario Internacional, sobre Precios de Transferencia. Universidad Austral, 5 de diciembre de 2002, Argentina.

exigiría que una empresa extranjera asociada, considerando el tiempo y el costo que puede estar implicado en su traducción.

Tampoco debe exigirse documentos que no estén en posesión o en control efectivo del contribuyente, por ejemplo, información que no puede ser legalmente obtenida, o que no está realmente disponible para el contribuyente porque es confidencial o que por ser inédita no podrá ser obtenida a través de la investigación o de datos del mercado.

Es importante señalar que la documentación siempre depende de los hechos y circunstancias del caso concreto, de ahí que y por esta razón, no es posible definir de alguna manera generalizada el alcance exacto y la naturaleza de la información que sería razonable que la administración tributaria pueda exigir al contribuyente, sin embargo, no debe perderse de vista que su objetivo es demostrar la clase de información que facilite la investigación en la generalidad de los casos.

Así mismo se recomienda hacer conciencia en los contribuyentes que el mantenimiento de registros adecuados de las prácticas y la producción voluntaria de los documentos facilita la resolución de los problemas de precios de transferencia que puedan surgir, de ahí que tanto las administraciones tributarias, como los propios contribuyentes deben comprometerse por igual, a un mayor nivel de cooperación evitando los requisitos de documentación excesivos.

5.5.- Opinión personal sobre la naturaleza del estudio de precios de transferencia.

De lo anterior, en mi apreciación personal, lo que conocemos como “estudio de precios de transferencia”, es el resultado y las conclusiones a las que se arriba después de la adminiculación de las diversas pruebas documentales e información

a que se refiere la fracción IX del artículo 76²⁰⁷ de la LISR, a la cual se le aplicaron los métodos del artículo 180 de dicha ley, a fin de comprobar que en las operaciones entre partes relacionadas se cumplió con el principio de precio justo de mercado, también conocido como principio de plena competencia.

6.- Problemática en relación al contenido de la documentación en materia de precios de transferencia.

En cuanto a los requerimientos de documentación relativa a los precios de transferencia, ALTAMIRANO,²⁰⁸ señala que se trata de una cuestión extremadamente sensible por la vinculación con procesos de producción industrial secretos o información de carácter vital para los contribuyentes. La administración fiscal Argentina no debería requerir a los contribuyentes, documentación que no se encuentre a su alcance, además de encontrarse vinculada estrictamente al tema en estudio. Sin embargo puede observarse en la práctica inicial del Fisco argentino, requerimientos generalizados demandando la aportación de datos de diversa naturaleza no estrictamente vinculados con el estudio de precios.

²⁰⁷ Artículo 76. LISR. 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.

...

²⁰⁸ Cfr. ALTAMIRANO, A.C., Los precios de transferencia en la República Argentina en, Revista Euro-americana de Estudios Tributarios, n° 3/99, edición conjunta del Instituto Euro-Americano de los Estudios Tributarios y del Centro de Estudios Financieros, Madrid 1999. Págs. 103 a 157.

Por su parte BONELL COLMENERO,²⁰⁹ en la línea de pensamiento de la profesora SUSANA RIZZO manifiesta que la normativa es muy general y carece de detalle para la infinidad de situaciones especiales que pueden presentarse, por ejemplo puede darse el caso de una empresa a la que le resulta muy difícil de aplicar, y que en Argentina no se prevé como en otras legislaciones disposiciones específicas que permitan a las empresas de reducida dimensión cumplir con los requerimientos de información paro al alcance de sus posibilidades. Así, las PYMES están obligadas a la presentación del mismo tipo de información que las grandes empresas y en muchas ocasiones, no se encuentran la forma de hacer frente a los gastos que implican los estudios de precios y funciones de operaciones complejas pero de escaso volumen.

En relación a la obligación de documentación BUSTOS BUIZA²¹⁰ critica que la legislación la legislación 36/2006 se limita a hacer una remisión reglamentaria al futuro desarrollo de las obligaciones documentales al decir literalmente que las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración Tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente, no obstante lo cual, señala que su importancia radica en que:

1) Porque supone una carga administrativa añadida para los contribuyentes. Conviene recordar aquí que el régimen de operaciones vinculadas se aplica tanto a las operaciones internacionales como internas y que el número de operaciones vinculadas que se producen es muy elevado. Al respecto considera fundamental que lo normativa alcance un doble objetivo, por un lado garantizar la mejor comprobación de estas operaciones para la Administración y, por otro lado, garantizar un mínimo de costo de cumplimiento para los contribuyentes.

²⁰⁹ Ob. Cit. BONELL COLMENERO, RAMÓN. Págs. 259 a 274.

²¹⁰ Óp. Cit. BUSTOS BUIZA, JOSÉ ANTONIO. Págs. 1085 a 1088.

2) En segundo lugar porque el régimen de infracción y sanciones específico de las operaciones vinculadas se refiere exclusivamente al incumplimiento de las obligaciones documentales.

Ahora bien, a partir de la Ley 27 /2014, el numeral 3²¹¹ establece que es obligación de las personas o entidades vinculadas justificar que las operaciones efectuadas se han valorado a su valor de mercado debiendo mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente.

²¹¹ Cfr. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 18. ...

3. Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación tendrá un contenido simplificado en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de esta Ley, sea inferior a 45 millones de euros.

En ningún caso, el contenido simplificado de la documentación resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

1. ° Las realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

2. ° Las operaciones de transmisión de negocios.

3. ° Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativas de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

4. ° Las operaciones sobre inmuebles.

5. ° Las operaciones sobre activos intangibles.

La documentación específica no será exigible:

a) A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 de esta Ley.

b) A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de interés Económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de Sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. No obstante, la documentación específica será exigible en el caso de uniones temporales de empresas o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 de esta Ley.

c) Las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

d) A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.

<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

Del texto del artículo en comento se desprenden diversas consecuencias:

a) La primera siguiendo la normatividad de la OCDE en el sentido de que las obligaciones en materia de documentación sobre precios de transferencia se verán condicionadas por la normas reguladoras de la carga de la prueba en cada Estado, Así, corresponde a la Administración tributaria la carga de la prueba, de acuerdo con su legislación interna, de demostrar que los documentos exhibidos por el contribuyente no demuestran que la valoración es coherente con los principios de plena competencia.²¹²

b) La obligación de que la documentación cumpla con los principios de proporcionalidad y suficiencia.²¹³ Estableciéndose ahora que la documentación tendrá un contenido simplificado (con algunas excepciones) en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de esta Ley, sea inferior a 45 millones de euros.

²¹² Cfr. CORDÓN EZQUERRO TEODORO Y MANUEL GUTIÉRREZ LOUSA. Ob. Cit. Págs. 367 a 412.

²¹³ Con lo cual la normativa parece recoger las conclusiones del El Código de Conducta sobre Documentación, adoptadas dentro del Foro Europeo sobre Precios de Transferencia. Cfr. CORDÓN EZQUERRO Ob. Cit. Págs. 367 a 412. En el que se estableció como objetivo proponer soluciones pragmáticas para conseguir una aplicación más uniforme de la normativa sobre precios de transferencia de los Estados miembros de la Unión Europea, y muy especialmente, conseguir la efectiva eliminación de la doble imposición derivada de los ajustes en materia de precios de transferencia mediante el procedimiento previsto en el Convenio de Arbitraje de 1990. El foro Europeo abordó el examen de la documentación con un doble objetivo: por un lado, garantizar a las Administraciones tributarias una documentación adecuada para poder efectivamente ejercer sus funciones de comprobación y, por otra, limitar los costos de cumplimiento para la empresa.

Así, la propuesta no incluye toda la información que puede solicitarse a un contribuyente en el curso de una comprobación tributaria, lo cual es de la exclusiva competencia de la Administración tributaria que lleva a cabo la comprobación, la cual debe referirse solo a aquella información que permita evaluar a la vista de éstos documentos su grado de riesgo fiscal.

Cabe señalar que el propio Código de Conducta constituye sólo un compromiso político y no afecta a los derechos y obligaciones de los Estados miembros ni a los ámbitos de competencia respectivos de los Estados miembros y de la Comunidad resultantes del Tratado por el que se constituye la Unión Europea.

7.- Análisis de la documentación bajo el numeral 13 del plan de acción BEPS.²¹⁴

La acción 13 del plan de acción BEPS reconoce la necesidad de que se proporcione a las administraciones fiscales información adecuada para llevar a cabo las evaluaciones y exámenes de riesgo de precios de transferencia como una parte esencial de la lucha contra la erosión de la base y la migración de utilidades. Por ello plantea la necesidad de una revisión a las normas en materia de documentación y se establece un nuevo formato denominado “informes país por país”.

El informe país por país, exige a las EMN informen anualmente y por cada jurisdicción fiscal en la que hacen negocios, el importe de los ingresos, los beneficios antes del ISR, el ISR pagado y devengado; también se debe informar el personal total empleado, el capital, las ganancias acumuladas y los activos tangibles usados en cada jurisdicción; y por último, se requiere identificar a cada entidad dentro del grupo de negocios, las actividades que cada quien desarrolla en una jurisdicción determinada.

Por otro lado requiere de la elaboración de un "archivo maestro" en el que se proporcione información relativa a sus operaciones globales de negocios y sus políticas de precios de transferencia, archivo que estará disponible para todas las administraciones tributarias interesadas.

Finalmente reconoce la necesidad de proporcionar documentación adicional para cada operación, en un archivo local de cada país, en el que se identifiquen las operaciones relevantes con sus partes relacionadas, los montos involucrados,

²¹⁴ Cfr. Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. ACTION 13: 2014 Base Erosion and Profit Shifting Project. <http://www.oecd.org/tax/oecd-releases-first-beps-recommendations-to-g20-for-international-approach-to-combat-tax-avoidance-by-multinationals.htm>

y el análisis de precios de transferencia que se ha hecho respecto de las operaciones de la empresa.

Estos tres documentos en su conjunto: a) informe país por país, b) archivo maestro y c) archivo local, implicarán que los contribuyentes asuman posiciones consistentes en materia de precios de transferencia, y que proporcionen a las administraciones tributarias información útil para evaluar la conveniencia de iniciar auditorías sobre precios de transferencia. Esta información además debe facilitar a las administraciones tributarias el identificar si las empresas involucradas han participado en los precios de transferencia y otras prácticas cuyo objetivo sea desplazar artificialmente cantidades sustanciales de ingresos a otras jurisdicciones para obtener ventajas impositivas.

También se busca que los diversos documentos reflejen un esfuerzo por equilibrar las necesidades de información para la administración tributaria, así como enfrentar los problemas por el uso inadecuado de la información y los costos de cumplimiento y las cargas impuestas por negocios.

El reporte BEPS reconoce que algunos países²¹⁵ pretenden que en el informe “país por país” se presente información adicional de la información disponible en el archivo maestro o el archivo local respecto de las operaciones de sus jurisdicciones, particularmente en los temas relativos a pagos de intereses, pagos de regalías y gastos de administración entre partes relacionadas.

Finalmente se reconoce que será esencial la aplicación efectiva de las nuevas normas de presentación de los informes, por lo que se busca identificar los medios más adecuados para la presentación de la información, teniendo en

²¹⁵ Los países que plantearon estos temas son principalmente los de los mercados emergentes (Argentina, Brasil, China, Colombia, India, México, Sudáfrica y Turquía) quienes afirmaron la necesidad dicha información para realizar la evaluación del riesgo ya que les resulta difícil obtener información sobre las operaciones mundial de un grupo de MNE sede en otras jurisdicciones.

cuenta temas relacionados con la protección de la confidencialidad de la información, la necesidad de que la información esté disponible en el momento oportuno para todos los países interesados, y otros factores relevantes. Así mismo se establece que la aplicación de estas nuevas normas se evaluará a más tardar a finales de 2020 para determinar si se deben realizar modificaciones.

En base a lo anterior, se plantea la necesidad de eliminar y sustituir el texto íntegro del capítulo V de las Guías sobre precios de transferencia.

7.1.- Justificación.

El nuevo capítulo V de las Guías en materia de documentación busca orientar a las administraciones fiscales para que desarrollen normas y/o procedimientos en materia de la documentación que los contribuyentes deban tener para enfrentar una auditoría de precios de transferencia, proporcionándoles además orientación que les ayude a identificar la documentación que sería más útil para acreditar que sus operaciones cumplen con principio de plena competencia.

Se reconoce que cuando se aprobó el Capítulo V de las presentes Guías en 1995, no se tenía mucha experiencia en la creación y uso de documentación para efectos de precios de transferencia, por lo que puso énfasis en la necesidad de la razonabilidad en el proceso de documentación, así como en el deseo de un alto nivel de cooperación entre las administraciones tributarias y los contribuyentes con el fin de evitar cargas excesivas y proporcionar información adecuada para aplicar el principio de plena competencia de forma confiable.

Sin embargo se reconoce que no preveía una lista de los documentos que debían incluirse en un paquete de documentación, ni se hacía referir a la relación

entre el proceso de documentación, la aplicación de las sanciones y la carga de la prueba.

Muchos países han adoptado normas de documentación estableciendo múltiples requisitos, lo que combinado con el aumento en el volumen y la complejidad del comercio internacional, y las auditorías desarrolladas por las administraciones, se ha traducido en un aumento significativo en los costos de cumplimiento para los contribuyentes. No obstante ello, la información suele ser meramente informativa y no adecuada para su evaluación para efectos fiscales

El grupo BEPS planteo tres objetivos para las normas en materia de documentación de precios de transferencia. Así mismo establece la conveniencia de que el cumplimiento de tales normas sea más sencillo y sólido y al mismo tiempo proporcione información más definida y útil para la evaluación de los riesgos en las auditorías de precios de transferencia.

Una consideración fundamental es la de equilibrar la utilidad de los datos para las administraciones fiscales y las cargas de cumplimiento impuestas a los contribuyentes. Por ello se deben establecer normas de documentaciones claras y comunes a fin de reducir los costos de cumplimiento.

7.2.- Objetivos a cumplir en materia de documentación de precios de transferencia.

Tres son los objetivos que debe cumplir la documentación de precios de transferencia, los cuales deben ser considerados en el diseño de las normas internas de documentación.

- 1) Asegurar que los contribuyentes otorguen la debida importancia al cumplimiento de las reglas de precios de transferencia al celebrar sus

operaciones con empresas asociadas y reporten debidamente los ingresos derivados de estas transacciones en sus declaraciones de impuestos;

- 2) Proporcionar a las administraciones tributarias la información necesaria para llevar a cabo una evaluación de riesgos en materia de precios de transferencia; y
- 3) Brindar a las administraciones tributarias información útil que emplear en el desarrollo de una auditoría de precios de las entidades sujetas a impuestos en su jurisdicción, con independencia de que sea necesario complementar la documentación con información adicional durante el desarrollo de la auditoría.

Es importante que se exija a los contribuyentes que evalúen cuidadosamente, antes o en el momento de presentar una declaración de impuestos, el cumplimiento de las normas de precios de transferencia aplicables. También es importante que las administraciones tributarias puedan acceder a la información que necesitan para llevar a cabo una evaluación de riesgos de precios de transferencia y estén en aptitud de tomar una decisión informada sobre si deben realizar una auditoría. Además, es importante que puedan acceder o requerir en forma oportuna, toda información adicional que sea necesaria durante el desarrollo de una auditoría.

7.3.- Evaluación del contribuyente sobre su cumplimiento al principio de plena competencia.

La documentación de precios de transferencia pueden ayudar a asegurar que se crea una cultura de cumplimiento, a través de exigir a los contribuyentes que declaren de manera convincente, coherente y congruente, sus posiciones de precios de transferencia.

Se parte de la premisa de que la documentación bien preparada, dará a las administraciones tributarias cierta seguridad de que el contribuyente ha analizado los datos comparables disponibles, y ha alcanzado posiciones sólidas de precios de transferencia en sus reportes contenidos en las declaraciones de impuestos, y que el requisito de la documentación sea contemporánea limitará la posibilidad que los contribuyentes desarrollen justificaciones después de realizados los hechos.

Al respecto se deben considerar dos aspectos importantes:

a) Que las administraciones tributarias exijan la documentación de precios de transferencia sea contemporánea, es decir, que sea preparada en el momento de la operación, o en su caso, a más tardar en el momento de presentar la declaración de impuestos para el año fiscal en que se realizó la operación.

b) Establecer regímenes de sanciones, para fomentar el cumplimiento, en la medida en que, por un lado recompensen la preparación oportuna y precisa de la documentación de precios de transferencia, y por otro establezcan incentivos para el cumplimiento oportuno y cuidadoso del contribuyente.

Si bien, idealmente los contribuyentes utilizarán la documentación de precios de transferencia como una oportunidad para establecer sus políticas de precios de transferencia, no puede pasarse por alto que cuestiones tales como los costos, la falta de tiempo y las necesidades de personal competente pueden socavar estos objetivos. Por tanto, es importante que los países mantengan los requisitos de documentación razonable y se centren en las operaciones importantes con el fin de garantizar una atención orientada a los asuntos más importantes.

7.4.- Evaluación de riesgos en materia de precios de transferencia.

Debido a que las administraciones tributarias operan con recursos limitados, la identificación eficaz de los riesgos y su evaluación son fundamentales para determinar los casos que serán sujetos de una auditoría y para centrar éstas en las cuestiones más importantes, evaluando con precisión si se justifica una revisión a fondo con un alto costo de recursos.

Para una adecuada identificación y evaluación de los riesgos, se requiere el acceso preliminar a información suficiente, pertinente y confiable; para lo cual existe una variedad de herramientas y fuentes de información, incluyendo:

- Los formatos que se presentan en la declaración de impuestos anual,
- Los cuestionarios obligatorios centrados en áreas particulares de riesgo;
- Los requerimientos de documentación a los contribuyentes para que acredite el soporte del cumplimiento del principio de plena competencia;
- Así como la cooperación mutua entre las administraciones tributarias y los contribuyentes.

Todos estos instrumentos responden a la necesidad fundamental de que la administración tributaria tenga fácil acceso a la información necesaria que le permita hacer una evaluación precisa e informada sobre un riesgo de precios de transferencia, por ello, las normas en materia de documentación deberán asegurar que se haga una evaluación eficiente y de alta calidad basada en información confiable.

7.5.- Desarrollo de auditoría de precios de transferencia.

La documentación de precios debe proporcionar a las administraciones tributarias información útil que será empleada durante el desarrollo de una

auditoría integral. Hay casos de auditorías de precios que deben ser exhaustivas, lo que implica hacer evaluaciones difíciles de comparabilidad de las diversas operaciones y mercados.

Ello puede requerir del análisis detallado de información financiera, contemporánea y otra información de la industria, para efectos de lo cual, es fundamental la disponibilidad de información adecuada a partir de una variedad de fuentes, que facilite durante el desarrollo de una auditoría, el examen ordenado de las operaciones controladas del contribuyente con empresas asociadas y la aplicación de las normas de precios de transferencia.

En los casos que se justifique una auditoría minuciosa de uno o varios temas, la administración tributaria requerirá obtener en un plazo razonable, todos los documentos y la información adecuada que se encuentre en posesión del contribuyente. Lo que incluye información sobre las operaciones, funciones y resultados financieros tanto del contribuyente, como de las empresas asociadas con las que realiza operaciones controladas, así como la información sobre los comparables potenciales, incluyendo comparables internos y comparables externos de operaciones no controladas entre partes no relacionadas.

Si bien, la existencia de información facilita el trabajo, debe reconocerse, que sería excesivamente gravoso e ineficiente tratar de anticipar toda la información que podría ser necesaria para una auditoría exhaustiva, lo que implica que las administraciones tributarias deban obtener información adicional a la incluida en el paquete de documentación.

También se debe tener en cuenta que los documentos y otras información necesaria para una auditoría estará en posesión de otros miembros del grupo EMN que no sean el contribuyente local bajo examen, y que estos documentos se encuentran fuera del país donde se está llevando a cabo la auditoría. Por ello es

importante que la administración tributaria pueda obtener esta información directamente o por medio de mecanismos de intercambio de información.

7.6. Establecimiento de tres niveles de la documentación de precios de transferencia.

Para alcanzar los objetivos planteados, los países deben adoptar un enfoque estandarizado de la documentación, estructurado de tres niveles: (i) un archivo maestro que contiene información estandarizada relevante para todos los miembros del grupo EMN; (ii) un archivo local que se refiere específicamente a las operaciones materiales del contribuyente local; y (iii) un informe país por país, que contiene información relativa a la asignación global de los ingresos y los impuestos pagados por el EMN, junto con algunos indicadores de la localización de la actividad económica dentro del grupo.

La documentación así estructurada, proporcionará a las administraciones tributarias información relevante y confiable para llevar a cabo un análisis y evaluación de riesgos eficiente y sólida, y constituirá un incentivo para los contribuyentes para considerar de manera relevante el cumplimiento del principio de plena competencia en las operaciones importantes.

7.6.1. Archivo maestro.

El archivo maestro debe proporcionar una visión general del negocio de grupo EMN, incluyendo la naturaleza de sus operaciones de negocios globales, sus políticas generales de precios de transferencia, y la asignación global de ingresos y actividades económicas con el fin de ayudar a las administraciones tributarias en la evaluación de la presencia de riesgo significativos.

En general, el archivo maestro tiene por objeto proporcionar una visión general de alto nivel con el fin de ubicar las prácticas de precios de transferencia del grupo EMN en su contexto económico, legal, financiero y fiscal global.

Su objetivo no es exigir listados exhaustivos y minuciosos, lo que puede representar una carga innecesaria e incompatible con los objetivos del archivo maestro. La elaboración del archivo maestro, incluirá las listas de acuerdos importantes, intangibles y operaciones, por lo que los contribuyentes deben utilizar su criterio empresarial prudente para determinar el nivel de detalle apropiado de la información suministrada, teniendo en cuenta que el objetivo del archivo maestro que es la de proporcionar a las administraciones tributarias un alto nivel de visión general de las operaciones y políticas globales del EMN.

Cuando los requisitos del archivo maestro pueden ser satisfechos a través de referencias cruzadas concretas a otros documentos existentes, tales referencias cruzadas, junto con copias de estos documentos, deben ser considerados como relevantes. Para efectos del archivo maestro, la información se considera importante cuando su omisión pueda afectar a la confiabilidad de los resultados de precios de transferencia.

La información requerida en el archivo maestro debe ofrecer un "plan maestro" del grupo de EMN y contener información que se pueden agrupar en cinco categorías: a) la estructura organizativa del grupo de EMN; b) una descripción del negocio o negocios de la multinacional; c) los activos intangibles de la EMN; d) las actividades financieras entre compañías de la EMN; y (e) las posiciones financieras y fiscales de la EMN.

Los contribuyentes deben presentar la información en el archivo maestro de la multinacional en su conjunto. Sin embargo, se permite que la información sea presentada por línea de negocio, justificando aquellas estructuras del grupo en el

que algunas líneas de negocio significativas operen de forma independiente o se adquieran recientemente. Bajo estos supuestos, se debe tener cuidado de asegurar que las funciones y las operaciones centralizadas del grupo en las líneas de negocio se describen correctamente. Incluso el archivo maestro debe contener todas las líneas de negocio y estar disponible para cada país con el fin de asegurar que se proporciona una visión general adecuada de los negocios globales del grupo multinacional.

7.6.2. Archivo local.

En contraste con el archivo maestro, que proporciona una visión general, el archivo local proporciona información más detallada relativa a las operaciones específicas entre compañías.

La información del archivo local complementa el archivo maestro y ayuda a cumplir con el objetivo de asegurar que el contribuyente ha cumplido con el principio de plena competencia al fijar precios en sus operaciones que afectan una jurisdicción específica.

El archivo local se centra en la información relevante para el análisis de precios de transferencia en relación con las operaciones que tienen lugar entre un afiliado local del país y las empresas asociadas en diferentes países y que son importantes en el contexto del sistema tributario del país local.

Dicha información incluirá la información adecuada con respecto a las operaciones financieras específicas, un análisis de comparabilidad, y la selección y aplicación del método de precios de transferencia más adecuado. Cuando un requerimiento del archivo local puede ser satisfecho por una referencia específica a la información contenida en el archivo maestro, será suficiente con hacer una referencia cruzada.

7.6.3.- Informe país por país.

El informe país por país requiere incluir amplia información tributaria relativa a la asignación global de la renta, los impuestos pagados, y algunos indicadores de la localización de la actividad económica entre jurisdicciones fiscales en los que opera el grupo de EMN. El informe también requiere un listado de todas las entidades constituidas respecto de las cuales la información financiera es reportada, incluyendo la jurisdicción fiscal de su constitución, e indicando cuando esta difiera de la jurisdicción fiscal de residencia, así como la naturaleza de las principales actividades de negocio llevadas a cabo fuera de esa entidad.

El informe país por país, será útil en la evaluación de riesgos de alto nivel y puede ser utilizado por las administraciones tributarias para la evaluación de otros riesgos relacionados BEPS, y en su caso para un análisis económico y estadístico.

Sin embargo, esta información no se debe utilizar como un sustituto de un análisis detallado de las operaciones individuales, de un análisis funcional completo y de un análisis de comparabilidad completo. La información contenida en el informe país por país, por sí sola no constituye una prueba concluyente de que los precios de transferencia son o no, apropiados. Tampoco debe ser utilizada por las administraciones tributarias para proponer ajustes de precios de transferencia sobre una base de prorrateo porcentual mundial del ingreso.

7.6.4.- Reforma fiscal 2016 en México.

Siguiendo los lineamientos de BEPS, el Congreso Legislativo mexicano aprobó una reforma incorporando el artículo 76-A²¹⁶ en la ley del Impuesto sobre

²¹⁶ Cfr. Artículo 76-A. LISR. Los contribuyentes señalados en el artículo 32-H, fracciones I, II, III y IV del Código Fiscal de la Federación que celebren operaciones con partes relacionadas, en adición a lo previsto en

el artículo 76, fracciones IX y XII, y en relación con el artículo 179, primer y último párrafos de esta Ley, deberán proporcionar a las autoridades fiscales a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se trate, las siguientes declaraciones anuales informativas de partes relacionadas:

I. Declaración informativa maestra de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional, que deberá contener información referente al grupo empresarial multinacional, de la:

- a) Estructura organizacional.
- b) Descripción de la actividad, sus intangibles, actividades financieras con sus partes relacionadas.
- c) Posición financiera y fiscal.

II. Declaración informativa local de partes relacionadas, que deberá contener información sobre la:

- a) Descripción de la estructura organizacional, actividades estratégicas y de negocio, así como de sus operaciones con partes relacionadas.
- b) Información financiera del contribuyente obligado y de las operaciones o empresas utilizadas como comparables en sus análisis.

III. Declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional que contenga:

- a) Información a nivel jurisdicción fiscal sobre la distribución mundial de ingresos e impuestos pagados.
- b) Indicadores de localización de las actividades económicas en las jurisdicciones fiscales en las que opera el grupo empresarial multinacional en el ejercicio fiscal correspondiente, los cuales deberán incluir la jurisdicción fiscal; el ingreso total, distinguiendo el monto obtenido con partes relacionadas y con partes independientes; utilidades o pérdidas antes de impuestos; impuesto sobre la renta efectivamente pagado; impuesto sobre la renta causado en el ejercicio; cuentas de capital; utilidades o pérdidas acumuladas; número de empleados; activos fijos y de mercancías.
- c) Un listado de todas las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional, y de sus establecimientos permanentes, incluyendo las principales actividades económicas de cada una de las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional; jurisdicción de constitución de la entidad, para el caso en que fuera distinta a la de su residencia fiscal, además de toda aquella información adicional que se considere pudiera facilitar el entendimiento de la información anterior.

La declaración informativa país por país, deberá ser presentada por los contribuyentes a que se refiere este artículo cuando se ubiquen en alguno de los supuestos que se señalan a continuación:

a) Sean personas morales controladoras multinacionales, entendiéndose como tales aquéllas que reúnan los siguientes requisitos:

1. Sean residentes en México.
2. Tengan empresas subsidiarias definidas en términos de las normas de información financiera, o bien, establecimientos permanentes, que residan o se ubiquen en el extranjero, según sea el caso.
3. No sean subsidiarias de otra empresa residente en el extranjero.
4. Estén obligadas a elaborar, presentar y revelar estados financieros consolidados en los términos de las normas de información financiera.
5. Reporten en sus estados financieros consolidados resultados de entidades con residencia en otro o más países o jurisdicciones.
6. Hayan obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos consolidados para efectos contables equivalentes o superiores a doce mil millones de pesos.

Este monto podrá ser modificado por el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación.

b) Sean personas morales residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que hayan sido designadas por la persona moral controladora del grupo empresarial multinacional residente en el extranjero como responsables de proporcionar la declaración informativa país por país a que se refiere la presente fracción. La persona moral designada deberá presentar, a más tardar el 31 de diciembre del año siguiente al de su designación, un aviso ante las autoridades fiscales en los términos que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. El Servicio de Administración Tributaria establecerá reglas de carácter general para la presentación de las declaraciones referidas en las fracciones I, II y III del presente artículo, a través de las cuales podrá solicitar información adicional, e incluirá los medios y formatos correspondientes. Por otra parte, dicha autoridad fiscal, podrá requerir a las personas morales residentes en territorio nacional que sean subsidiarias de una empresa residente en el extranjero, o a los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, la declaración informativa país por país a que se refiere la fracción III de este artículo, en los casos en que las autoridades fiscales no puedan obtener la información correspondiente a dicha declaración por medio de los mecanismos de intercambio de información establecidos en los tratados internacionales que México tenga en vigor, para dichos efectos los contribuyentes contarán con un plazo máximo de 120 días hábiles a

la Renta, la que estará vigente a partir de enero de 2016, y en que se han incorporado los tres tipos de reportes que plantea BEPS como recomendación para estandarizar el tipo de información con la que el contribuyente debe contar en materia de precios de transferencia. Al respecto llama la atención la precipitación de las autoridades Mexicanas por adoptar este tipo de declaraciones, particularmente cuando el grupo BEPS de la OCDE continua evaluando sus contenidos, así como la forma en que las mismas deben ser implementadas.

7.7. Requisitos de cumplimiento.

7.7.1. Documentación contemporánea.

El cumplimiento del principio de plena competencia debe basarse en la información razonablemente disponible en el momento de la operación para determinar si un precio de transferencia es adecuado para fines fiscales al momento de la presentación de su declaración de impuestos.

No se debe esperar que los contribuyentes incurran en costos y cargas desproporcionadas en la producción de documentación. Por lo tanto, las administraciones tributarias deben equilibrar sus requerimientos de documentación contra el costo esperado y la carga administrativa para el contribuyente. Cuando un contribuyente demuestre razonablemente bajo los principios de las Guías que no hay datos comparables o que el costo de la localización de los datos comparables es desproporcionadamente alto en relación con los importes en cuestión, el contribuyente no debe ser obligado a incurrir en costos en la búsqueda de dichos datos.

partir de la fecha en la que se notifique la solicitud para proporcionar la declaración a que se refiere este párrafo.

7.7.2. Período de tiempo.

Las prácticas con respecto al momento de la preparación de la documentación difieren entre los países. Algunos países exigen que la información sea completada al momento de la presentación de la declaración. Otros requieren que la documentación esté disponible en el momento de iniciar una auditoría.

Tampoco existe uniformidad respecto del tiempo otorgado a los contribuyentes para atender los requerimientos específicos de la administración tributaria en materia de documentación y otras solicitudes de información relacionados con la auditoría, al respecto se recomienda considerar las dificultades de los contribuyentes en el establecimiento de prioridades para el suministro de la información correcta y oportuna.

La mejor práctica es exigir que el archivo local se termine a más tardar en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración de impuestos del año fiscal en cuestión. El archivo maestro se debe revisar y, si procede, actualizarlo a la fecha de vencimiento de la declaración de impuestos para la matriz del grupo de EMN. En los países que aplican políticas de auditoría de operaciones que se produzcan en virtud de los programas de cumplimiento cooperativo, puede ser conveniente que cierta información sea proporcionada con anterioridad a la presentación de la declaración de impuestos.

En relación con el informe país por país, se reconoce que en algunos casos los estados financieros finales y otra información financiera que pueden ser relevantes para los datos país por país, no podrá ser concluido hasta después de la fecha de vencimiento para las declaraciones de impuestos para un año fiscal determinado.

7.7.3. Materialidad.

No todas las operaciones que se producen entre empresas asociadas son lo suficientemente relevantes para requerir ser documentadas de manera completa en el archivo local.

Las administraciones tributarias tienen interés en ver la información de las operaciones más importante y, que las EMN atiendan las exigencias de cumplimiento que tomen en cuenta y documenten los elementos más importantes.

Por lo tanto, los requisitos de documentación de precios de cada país deben incluir umbrales de importancia específicos que tomen en cuenta el tamaño y la naturaleza de la economía local, la importancia del grupo de EMN en que la economía, y el tamaño y la naturaleza de las entidades locales, además del tamaño y naturaleza del grupo EMN.

Se pueden establecer diversas medidas de materialidad: a) en términos relativos por ejemplo, operaciones que no exceda de un porcentaje de los ingresos o un porcentaje de los costos, o b) en términos absolutos por ejemplo operaciones que no exceda de un determinado importe. Cada país debe establecer sus estándares relevantes para los fines de sus archivos locales basados en las condiciones locales. Los estándares relevantes deben ser normas objetivas que sean usualmente comprendidas y aceptadas en la práctica comercial.

Algunos países han introducido en materia de documentación, medidas de simplificación que eximen a las pequeñas y medianas empresas (PYME) de la obligación en materia de documentación de precios de transferencia o que limitan la información requerida que debe ser proporcionada por dichas empresas, ello con el fin de no imponer costos y cargas desproporcionadas a éste tipo de empresas, lo que no significa que las PYME no estén obligadas a proporcionar la

información y documentación relativa a sus operaciones transfronterizas a requerimiento expreso de la administración tributaria durante una inspección tributaria y con fines de evaluar riesgos en materia de precios de transferencia.

El informe país por país, debe incluir todas las jurisdicciones fiscales en las que el grupo multinacional tiene una entidad residente para efectos fiscales, con independencia del tamaño de las operaciones comerciales celebradas en esta jurisdicción fiscal.

7.7.4. Conservación de la documentación.

Los contribuyentes no deben ser obligados a conservar documentación más allá de un período prudencial conforme a su legislación nacional. Sin embargo, en algunos casos los materiales e información contenidos en el paquete de documentación (archivo maestro, archivos local o informe país por país) puede ser relevante para una investigación de precios de transferencia realizada en un año posterior que no ha prescrito, por ejemplo, registros relacionados con contratos de largo plazo, o para determinar si las normas de comparabilidad en relación con la aplicación de un método de precios de transferencia de un año subsiguiente están satisfechos. Las administraciones tributarias deben tener en cuenta las dificultades para localizar documentos de años anteriores y deben restringir sus solicitudes de este tipo de documentación únicamente cuando exista una justificación vinculada con la operación objeto de examen.

Almacenamiento.- En cuanto a la forma en que la documentación se almacene - ya sea en papel, formato electrónico, o en cualquier otro sistema – se deja a discreción del contribuyente, a condición de que la información relevante pueda ponerse rápidamente a disposición de la administración tributaria conforme a las normativas y prácticas locales de los países.

7.7.5. Frecuencia de actualización de la documentación.

Se recomienda que la documentación de precios sea revisada periódicamente con el fin de determinar si los análisis funcionales y económicos siguen siendo precisos y pertinentes y para confirmar la validez de la metodología de precios de transferencia aplicada. En general, el archivo maestro, el archivo local y el informe país por país, deben ser revisados y actualizados anualmente. Se reconoce, sin embargo, que en muchos casos las circunstancias de negocio, el análisis funcionales, y las descripciones de los elementos de comparabilidad, no cambiaran significativamente de un año a otro.

Con el fin de simplificar las cargas de cumplimiento para los contribuyentes, las administraciones fiscales podrán determinar, siempre y cuando las condiciones se mantengan sin cambios, que la búsqueda de los comparables aplicables al archivo local se actualicen cada 3 años en lugar de hacerlo anualmente. Lo cual no incluye los comparables de datos financieros que si deben ser actualizados anualmente para aplicar el principio de plena competencia de manera confiable.

7.7.6. Idioma.

La obligación de proporcionar la documentación en el idioma local puede constituir un obstáculo para el cumplimiento de sus obligaciones en materia de precios, que implicará tiempo y costos para la traducción de documentos. El idioma en el que la documentación de precios de transferencia debe ser presentada debe ser establecido por las leyes locales.²¹⁷ Se recomienda a los

²¹⁷ La experiencia mexicana plantea un caso en el que un contribuyente cuestionó una resolución de precios de transferencia basada en documentación redactada en idioma extranjero, argumentando que conforme a lo establecido en los artículos 56, 329 y 330 del CPC, no se puede dar valor probatorio a un documento redactado en idioma extranjero, a menos que se exhiba la traducción respectiva. Lo anterior plateo una reacción por parte de la autoridad administrativa quien señaló que la carga procesal de la traducción corresponde al interesado en el ofrecimiento y desahogo de la documental que obra en idioma extranjero. Sin embargo, un tema no resuelto es si la traducción puede ser simple al español o debe ser realizada por un perito traductor. Con la problemática de que si el documento se exhibe en un procedimiento judicial, el mismo

países permitir la presentación de la documentación de precios en los idiomas de uso común y que únicamente cuando las administraciones fiscales consideren necesaria la traducción de los documentos, se deben hacer solicitudes específicas de traducción y otorgar el tiempo suficiente para que se realice dicha traducción como una carga cómoda.

7.7.7. Sanciones.

Muchos países han establecido sanciones relacionadas con la documentación, con el fin de garantizar el funcionamiento eficiente de las obligaciones de documentación en materia de precios de transferencia. A través de éste régimen sancionatorio, el incumplimiento es más costoso que el cumplimiento de las obligaciones.

El régimen sancionatorio se rigen por las leyes de cada país, por lo que las sanciones varían de un país a otro, lo cual puede influir en la calidad del cumplimiento por parte de los contribuyentes quienes pueden ser motivados para favorecer su práctica de cumplimiento en un país sobre otro.

Las sanciones impuestas por no cumplir con los requisitos de sus obligaciones en materia de documentación o la falta de presentación oportuna de la información son multas administrativas, basadas en una cantidad fija²¹⁸ por

necesariamente debe ser traducido por perito traductor, lo que conlleva un costo importante para el oferente de la prueba.

²¹⁸ Al respecto cabe señalar que la SCJN ha establecido en que la multa fija es inconstitucional. Cfr. MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES. Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.

cada documento que falte o para cada año fiscal que se examina, o bien calcularse en un porcentaje de la subestimación fiscal determinada, un porcentaje del ajuste determinado o un porcentaje del importe de las operaciones transfronterizas no documentado.

Se recomienda no imponer una sanción a un contribuyente por no haber presentado los datos relacionados con la documentación del grupo de EMN a los que no tenía acceso. Sin embargo, el hecho de que no se impongan sanciones, no significa que no se pueden hacer los ajustes a los ingresos, cuando los precios no son congruentes con el principio de plena competencia.

El hecho de que las posiciones están totalmente documentadas no significa necesariamente que las posiciones del contribuyente sean correctas.

Por otro lado, el que una entidad local señale que otros miembros del grupo son los responsables del cumplimiento de la documentación en materia de precios no es una razón suficiente para que la entidad no proporcione la documentación que le sea requerida, ni constituye un excluyente para que no sea sancionado.

Otra forma de motivar a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones en materia de documentación, es a través de incentivos de cumplimiento tales como la protección penal de la confidencialidad o la inversión de la carga de la prueba.²¹⁹

Visible en: Época: Novena Época. Registro: 200349. Instancia: Pleno. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo II, Julio de 1995. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: P. /J. 10/95. Pág. 19.

²¹⁹ Nuestro país ha adoptado ambos sistemas, particularmente la figura de la inversión de la carga de la prueba, se ha adoptada en la ley del impuesto sobre la renta, al respecto el segundo párrafo Artículo 179. LISR. señala: Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y montos

Así, cuando la documentación cumple los requisitos y fue presentada en tiempo, el contribuyente podría estar exento de sanciones fiscales o estar sujetos a una tasa de penalización menor cuando a pesar de la presentación de la documentación se establezca un ajuste de precios de transferencia.

En algunas jurisdicciones en las que el contribuyente tiene la carga de la prueba en materia de precios de transferencia, cuando se aporta documentación adecuada y oportuna, como incentivo, se invierte la carga de la prueba para que sea la administración tributaria quien deba probar que la documentación no satisface el principio de plena competencia.

La acción 13 del plan de Acción BEPS²²⁰ reseña que con el fin de garantizar el cumplimiento eficiente de las obligaciones de documentación en materia de precios de transferencia, algunos países han establecido sanciones relacionadas con la documentación.

El régimen sancionatorio se rigen por las leyes de cada país, por lo que las sanciones varían de un país a otro, lo cual puede influir en la calidad del cumplimiento por parte de los contribuyentes quienes pueden ser motivados para favorecer su práctica de cumplimiento en un país sobre otro.

7.7.8 Confidencialidad.

Las administraciones tributarias deben tomar todas las medidas razonables para asegurarse de que no exista ninguna revelación pública de información

de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

...
²²⁰ Cfr. Base Erosion and Profit Shifting Project. <http://www.oecd.org/tax/oecd-releases-first-beps-recommendations-to-g20-for-international-approach-to-combat-tax-avoidance-by-multinationals.htm>

confidencial (secretos comerciales, secretos científicos, etc.) y otra información comercialmente sensible contenida en el paquete de documentación (archivo maestro, archivos local y país- por informe -país).

Las administraciones tributarias también deben asegurar a los contribuyentes que la información presentada en la documentación de precios de transferencia se mantendrá confidencial. En los casos en que se requiere la divulgación en procedimientos judiciales públicos o decisiones judiciales, deben hacerse todos los esfuerzos posibles para asegurar que se mantenga la confidencialidad y que la información sólo se dé a conocer en la medida necesaria.

La Guía de la OCDE "*Keeping It Safe*" sobre la protección de la confidencialidad de la información intercambiada a efectos fiscales ofrece orientación sobre las normas y prácticas que deben adoptarse para asegurar la confidencialidad de la información intercambiada.

7.7.8.1. Posición Mexicana frente a la información confidencial.

En cuanto al incentivo relativo a la protección penal de la información proporcionada por un contribuyente y que pueda ser utilizada como comparables secretos, el mismo ha sido adoptada en la legislación mexicana a través de un régimen sancionatorio deficiente, que presenta diversos problemas que serán analizados en seguida.

El régimen sancionatorio adoptado en nuestro país a fin de proteger la información confidencial utilizada como comparables secretor, establece por un lado infracciones administrativas y multas, y por otro lado, tipifica como delitos, diversas conductas. Siendo importante advertir que la doctrina mexicana es muy escasa, lo que puede explicar la problemática que se presenta frente a la ausencia de una adecuada sistematización general de la norma sancionadora.

Como se señaló previamente con objeto de proteger la confidencialidad de la información proporcionada por terceros independientes y que sirve como comparables secretos para determinar la aplicación del principio de plena competencia en materia de precios transferencia, se estableció un régimen sancionatorio que regula infracciones administrativas así como delitos.

En materia de infracciones, y con el fin de proteger la confidencialidad, se establecen dos tipos infractores, el primero como tipo básico, en la fracción IV del artículo 85 del CFF y el segundo como agravante de la infracción en el inciso g) de la fracción II del artículo 75 de dicho ordenamiento.

El primer problema que estos tipos infractores plantea se desprende de su redacción, a efecto de lo cual consideramos fundamental comparar sus textos.

TIPO INFRACTOR BASICO	AGRAVANTES	DE	LAS
	INFRACCIONES		

Artículo 85. Son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación las siguientes:

...

IV. Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

Artículo 75. Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas

en las leyes fiscales, incluyendo las

relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

...

II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se

...

dé cualquiera de los siguientes supuestos:

...

g) Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

ARTÍCULO 86. A quien cometa las infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 85, se impondrán las siguientes multas:

...

IV. De \$117,940.00 a \$157,250.00,²²¹ a la comprendida en la fracción IV.

...

De la comparación anterior, se observa que la misma conducta es considerada infracción tributaria y al mismo tiempo como criterio de calificación que agrava la infracción cometida, lo que es violatorio del principio de no concurrencia “*nen bis in ídem*” analizado previamente.

²²¹ Último valor actualizado publicado el día 7-I-2015 en el DOF (Anexo 5 de la RMF).

Por otro lado, la fracción IV del artículo 87²²² del CFF establece un tipo infractor similar al anterior, con la diferencia de que el destinatario de la norma son los servidores públicos que en ejercicio de sus funciones tenga conocimiento de información calificada como confidencial en materia de precios de transferencia.

Finalmente, en materia de delitos, se establece un tipo penal cuyo objeto también es la de proteger la confidencialidad de la información proporcionada por terceros independientes y cuya redacción es muy similar a la del tipo infractor.

TIPO INFRACTOR BASICO

Artículo 85. Son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación las siguientes:

...

IV. Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

...

TIPO PENAL

Artículo 111. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

...

VI. Por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

²²² Cfr. ART. 87 CFF. Son infracciones a las disposiciones fiscales, en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones:

...

IV. Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

ART. 88 CFF. Se sancionará con una multa de \$117,940.00 a \$157,250.00* a quien cometa las infracciones a las disposiciones fiscales a que se refiere el artículo 87. *(Último valor actualizado publicado el día 7-I-2015 en el DOF (Anexo 5 de la RMF))

De la comparación de ambos textos, se observa que la misma conducta se tipifica como infracción y como delito, lo que implica que el mismo hecho sea sancionado dos veces, en la vía penal y en la vía administrativa, contraviniendo el principio de no concurrencia “*ne bis in ídem*”.

Conforme a la doctrina,²²³ este principio tiene tres posibles acepciones:

²²³ Cfr. DIEZ OCHOA JOSÉ MARÍA.- Derecho Tributario Sancionador, comentarios y casos prácticos.- Ediciones Centro de Estudios Fiscales, Madrid España. Págs. 27 y sigs.

El principio de no concurrencia “*ne bis in ídem*.” conforme al referido autor, tiene tres posibles acepciones:

a) Sancionar dos veces el mismo hecho en vía penal y administrativa.- Conforme a la legislación Española, si la Administración Tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública, pasará el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, previa audiencia del interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo el cual quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, se sobresea, o se determine la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanciones administrativas, de manera que de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los Tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en que se encontraba suspendido. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes.

Bajo el sistema jurídico mexicano, no se incurre en la imposición de una doble sanción, cuando se imponen sanciones penales y administrativas que tienen su origen en una misma conducta, si éstas sanciones tienen su fundamento y sustento en legislaciones de distinta materia, por un lado la administrativa, y por otro la penal; lo que encuentra justificación en la afirmación de que el procedimiento penal por delitos fiscales es independiente y autónomo, al que se sigue por infracciones de carácter fiscal.

En esa tesitura, si una persona está sujeta a un proceso penal por su probable responsabilidad en la comisión de un delito, no es necesario que culmine la visita de auditoría en la que se tuvo conocimiento de su probable comisión, porque nada impide que se le sancione administrativamente por los mismos hechos, toda vez que los procedimientos administrativos tienen diversa naturaleza del procedimiento que se instaura de acuerdo a la legislación penal.

b) Que una misma conducta sea considerada infracción tributaria y así mismo, criterio de agravamiento de la infracción cometida o criterio de calificación de una infracción. Bajo este principio, una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave, no podrá ser sancionada como infracción independiente.

c) Sancionar dos veces el mismo hecho en la vía administrativa. Esta prohibición implica que a una misma conducta ilícita que pudiera ser constitutiva de dos o más infracciones tributarias, no se le pueden imponer las sanciones correspondientes a cada una de las infracciones que deriven de dicha acción ilícita.

Ahora bien, diferente es el caso en el que a una misma conducta ilícita, tipificada en una sola infracción, pueden imponérsele dos tipos de sanciones, una pecuniaria y otra no pecuniaria. Esta dualidad de sanciones se considera que forman parte de una sola sanción.

Cabe señalar que el principio de no concurrencia, no impide la posibilidad de sancionar todas las infracciones que se hubieran cometido, de manera que la realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones, posibilita la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.

Bajo la legislación mexicana, cuando una misma conducta implique la comisión de varias infracciones, sólo será sancionable con la más alta, ello conforme a lo dispuesto por el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, el que prevé que cuando por un acto u omisión se infrinjan diversas disposiciones a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la multa mayor, aunque las infracciones dimanen de disposiciones contenidas en distintos ordenamientos legales, pues en la disposición mencionada se recoge el principio de consunción, por el que se aplica solamente la sanción más grave, lo que tiende a evitar excesos en la represión, bajo la premisa de que el infractor no debe ser sancionado dos o más veces por la misma conducta (acción u omisión).

- a) Sancionar dos veces el mismo hecho en vía penal y administrativa.

Conforme a la legislación Española,²²⁴ si la Administración Tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública, pasará el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, previa audiencia del interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo el cual quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, se sobresea, o se determine la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanciones administrativas, de manera que de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los Tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en que se encontraba suspendido. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes.

Bajo el sistema jurídico mexicano, no se incurre en la imposición de una doble sanción, cuando se imponen sanciones penales y administrativas que tienen su origen en una misma conducta, si éstas sanciones tienen su fundamento y sustento en legislaciones de distinta materia, por un lado la administrativa, y por otro la penal; lo que encuentra justificación en la afirmación de que el

En relación a los argumentos arriba sintetizados, que conforman la posición hasta hoy adoptada por nuestros tribunales, cabe preguntar, si estos criterios siguen vigentes a la luz de las reformas constitucionales de 2011 en materia de derechos humanos, o si los mismos deben modificarse y adecuarse conforme las consideraciones seguidas por los tribunales internacionales de la materia.

²²⁴ Artículo 180.1 de la Ley 58/2003.- Citado por Díez Ochoa José María.- Derecho Tributario Sancionador, comentarios y casos prácticos.- Ediciones Centro de Estudios Fiscales, Madrid España. Pág. 27.

procedimiento penal por delitos fiscales es independiente y autónomo, al que se sigue por infracciones de carácter fiscal.²²⁵

En esa tesitura, si una persona está sujeta a un proceso penal por su probable responsabilidad en la comisión de un delito, no es necesario que culmine la visita de auditoría en la que se tuvo conocimiento de su probable comisión, porque nada impide que se le sancione administrativamente por los mismos hechos, toda vez que los procedimientos administrativos tienen diversa naturaleza del procedimiento que se instaura de acuerdo a la legislación penal.²²⁶

²²⁵ PROCEDIMIENTO PENAL POR DELITOS FISCALES. ES INDEPENDIENTE Y AUTÓNOMO, AL QUE SE SIGUE POR INFRACCIONES DE CARÁCTER FISCAL. Si durante la sustanciación de un procedimiento penal instaurado con motivo de un delito fiscal, el inculpado promovió simultáneamente ante la autoridad fiscal correspondiente un juicio de nulidad, en contra de la determinación de un crédito fiscal, en donde se decretó el embargo de mercancía de procedencia extranjera, diligencia que sirvió de apoyo para la acreditación del cuerpo del delito por el que se le libró orden de aprehensión, la resolución de nulidad que se llegara a emitir por la autoridad administrativa, es autónoma al procedimiento penal instaurado con motivo de la comisión del delito; por ende, en nada trasciende al ámbito penal, toda vez que los procedimientos penal y administrativo son distintos, además persiguen diversos fines, pues el primero tiende a la imposición de la pena de prisión por el delito cometido, que es de la competencia de las autoridades judiciales, en tanto que el administrativo atañe, entre otras cosas, al cobro de los impuestos o contribuciones omitidas, lo que significa que los procesos penal y administrativo son independientes, pues se rigen bajo sus propias reglas, de ahí que lo resuelto en uno no puede influir en el otro cuando la autoridad administrativa no emita resolución para determinar el crédito fiscal dentro de determinado tiempo, o que se haya concedido el amparo en contra de actos de aquélla, para efectos de que en una nueva resolución fundamente y motive la clasificación arancelaria, pues son irregularidades del propio procedimiento administrativo que no alcanzan a afectar la subsistencia del embargo que dio origen a la instauración de la causa penal.

Novena Época, No. Registro: 184292, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XVII, Mayo de 2003, Materia(s): Penal, Tesis: III.2o.P.90 P, Pág. 1249.

²²⁶ DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERRELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE CULMINE LA VISITA DE AUDITORÍA EN LA QUE TUVO CONOCIMIENTO DE SU PROBABLE COMISIÓN. De conformidad con lo previsto en el artículo 92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación vigente en el año de mil novecientos noventa y cinco, para proceder penalmente por la comisión de un delito fiscal, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela, tratándose, entre otros, del delito de defraudación fiscal. La investigación y persecución del delito, por mandato del artículo 21 constitucional, incumbe al Ministerio Público, y la sanción de éste, mediante la imposición de penas, a la autoridad judicial. Así, el único órgano facultado para investigar y perseguir la comisión de un delito fiscal es el Ministerio Público Federal, al que podrá coadyuvar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos y límites que marcan las leyes; correspondiendo a esta última el deber de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y, en su caso, denunciar la posible comisión de un ilícito. De ahí que, si durante la práctica de una auditoría conoció los hechos probablemente constitutivos del ilícito, puede, de manera inmediata, presentar la querrela respectiva, sin importar el estado que guarde la visita de inspección, ya que en el procedimiento que habrá de iniciarse, el Ministerio Público Federal realizará las investigaciones conducentes, a fin de establecer si existe o no el delito denunciado, dando al contribuyente la oportunidad de defenderse.

Novena Época, No. Registro: 191108, Instancia: Pleno, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XII, Septiembre de 2000, Materia(s): Penal, Tesis: P./J. 92/2000, Pág.6.

- b) Que una misma conducta sea considerada infracción tributaria y así mismo, criterio de agravamiento de la infracción cometida o criterio de calificación de una infracción.

Bajo este principio, una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave, no podrá ser sancionada como infracción independiente.

- c) Sancionar dos veces el mismo hecho en la vía administrativa.

Esta prohibición implica que a una misma conducta ilícita que pudiera ser constitutiva de dos o más infracciones tributarias, no se le pueden imponer las sanciones correspondientes a cada una de las infracciones que deriven de dicha acción ilícita.

Ahora bien, diferente es el caso en el que a una misma conducta ilícita, tipificada en una sola infracción, pueden imponérsele dos tipos de sanciones, una pecuniaria y otra no pecuniaria. Esta dualidad de sanciones se considera que forman parte de una sola sanción.

Cabe señalar que el principio de no concurrencia, no impide la posibilidad de sancionar todas las infracciones que se hubieran cometido, de manera que la realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones, posibilita la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.

Por otro lado, al analizar el tipo penal, cabe recordar que bajo el principio de tipicidad se proscriben las denominadas "leyes en blanco" o "leyes huecas", que son aquellas que crean una situación de incertidumbre jurídica y dejan estado de indefensión al gobernado, al permitir un margen de actuación a la autoridad que

aplica la ley pues ella, la que tiene la posibilidad de determinar la infracción y la sanción, con lo que será proclive a la arbitrariedad.

Al respecto, EL CELORIO VELA,²²⁷ señala que como puede observarse en los textos en comento, los tipos contenidos en las referidas normas, contienen 12 hipótesis particulares,²²⁸ conformadas por la interrelación de sus diversos componentes, los cuales se desprenden del análisis de la descripción particular de cada una de ellas y que dan lugar a las siguientes hipótesis típicas particulares.

Adicionalmente, no puede pasarse por alto que un elemento fundamental del tipo infractor radica en que para que la responsabilidad del sujeto activo sea

²²⁷ CELORIO VELA, AGUSTIN. "Análisis lógico del delito fiscal de divulgación de información confidencial", publicado en el número 213 de la revista *Nuevo Consultorio Fiscal*, 1a. quincena de julio de 1998.

²²⁸ 1. Por si, divulgue a través de cualquier medio de la información confidencial proporcionada por terceros que afecte su situación competitiva y que se le dé a conocer a través de las auditorías de precios de transferencia.

2. Por si, haga uso personal a través de cualquier medio de la información confidencial proporcionada por terceros que afecte su situación competitiva y que se le dé a conocer a través de las auditorías de precios de transferencia.

3. Por si, haga uso indebido, a través de cualquier medio de la información confidencial proporcionada por terceros que afecte su situación competitiva y que se le dé a conocer a través de las auditorías de precios de transferencia.

4. Por si, divulgue, a través de cualquier forma de la información confidencial proporcionada por terceros que afecte su situación competitiva y que se le dé a conocer a través de las auditorías de precios de transferencia.

5. Por si, haga uso personal a través de cualquier forma de la información confidencial proporcionada por terceros que afecte su situación competitiva y que se le dé a conocer a través de las auditorías de precios de transferencia.

6. Por si, haga uso indebido, a través de cualquier forma de la información confidencial proporcionada por terceros que afecte su situación competitiva y que se le dé a conocer a través de las auditorías de precios de transferencia.

7. Por interpósita persona, divulgue a través de cualquier medio de la información confidencial proporcionada por terceros que afecten su situación competitiva y que se le dé a conocer a través de las auditorías de precios de transferencia.

8. Por interpósita persona, haga uso personal a través de cualquier medio de la información confidencial proporcionada por terceros que afecte su situación competitiva y que se le dé a conocer a través de las auditorías de precios de transferencia.

9. Por interpósita persona, haga uso indebido a través de cualquier medio de la información confidencial proporcionada por terceros que afecte su situación competitiva y que se le dé a conocer a través de las auditorías de precios de transferencia.

10. Por interpósita persona, divulgue a través de cualquier forma la información confidencial proporcionada por terceros que afecte su situación competitiva y que se le dé a conocer a través de las auditorías de precios de transferencia.

11. Por interpósita persona, haga uso personal a través de cualquier forma de la información confidencial proporcionada por terceros que afecte su situación competitiva y que se le dé a conocer a través de las auditorías de precios de transferencia.

12. Por interpósita persona, haga uso indebido a través de cualquier forma de la información confidencial proporcionada por terceros que afecte su situación competitiva y que se le dé a conocer a través de las auditorías de precios de transferencia.

procedente, se requiere demostrar que se ha afectado la posición competitiva de los terceros independientes propietarios de la información, lo que en principio puede ser una condición difícil de acreditar.

No hay duda, de que quien divulga o utiliza información confidencial de manera ilícita debe responder por los daños y perjuicios que ocasione, y si bien resulta comprensible que la norma pretenda evitar la revelación de información confidencial que pueda provocar un perjuicio al tercero propietario de la información, sin embargo, no queda muy claro, si el importe de las multas, es suficiente para inhibir la realización de las conductas descritas en la norma.

Así las cosas, cabe cuestionar si se justifica el ejercicio de una facultad sancionatoria a través de la cual, el importe de las multas ingresara en el peculio del fisco federal, quien no es el afectado por la destrucción de la confidencialidad de la información.

En cuanto al tema penal, cabe recordar que la mayoría de los delitos fiscales, y particularmente los previstos en el artículo 111 del Código, cuya fracción VI se relaciona con el tema de los precios de transferencia, se persiguen a través de querrela que formule la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que conforme a los principios penales aplicables a los delitos fiscales en dicha querrela se deberá hacer la cuantificación correspondiente al daño causado, lo que incluye las contribuciones adeudadas, su actualización y recargos.

Respecto de la figura delictiva, no me parece muy claro cómo se justifica que la conducta punible consistente en la destrucción de la confidencialidad de la información, sea calificada como un delito fiscal, cuando no se está afectando el patrimonio del fisco, sino el de un tercero; de ahí que, no comprendo, cómo es que la Secretaría de Hacienda al momento de formular la querrela, podrá acreditar el perjuicio causado, como requisito de procedencia de la misma.

Por otro lado, y tomando en cuenta que quien sufre el perjuicio, es el tercero titular de la información confidencial, cabría cuestionar si la Secretaría de Hacienda tiene interés jurídico para formular una querrela en la que no es parte ofendida, ya que una cosa es que la información se dé a conocer con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación y otra muy distinta, es que sea la Secretaría la afectada directamente en su patrimonio.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que el derecho a formular la querrela, precluye, y por lo tanto, se extingue la acción penal, en cinco años, que se computarán a partir de la comisión del delito. 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.

También es importante señalar que el tercero afectado no tiene posibilidades ni de querellarse, y en su caso de otorgar el perdón, puesto que por tratarse de un delito fiscal, estas facultades únicamente corresponden a la autoridad fiscal.

Finalmente cabe cuestionar, si la pena privativa de libertad prevista para los tipos penales en comento, es suficiente para inhibir la realización de la conducta delictiva, máxime si recordamos que la misma no es considerada como delito grave, con lo cual, el inculpado podrá obtener su libertad bajo caución durante la tramitación del procedimiento penal.

7.7.8.2. Posición Española frente a la información confidencial.

En el caso de la legislación española,²²⁹ la falta de aportación o aportación incompleta o con actos falsos, de la documentación en materia de precios, constituye una infracción, la cual será sancionada atendiendo a la gravedad de la infracción.

²²⁹ Cfr. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>.

Artículo 18. Operaciones vinculadas.

“... ”

13. 1.º Constituye infracción tributaria la falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas, cuando la Administración tributaria no realice correcciones en aplicación de lo dispuesto en este artículo.

Esta infracción tendrá la consideración de infracción grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:

a) La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato y 10.000 euros por conjunto de datos, omitido, o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada persona o entidad en su condición de contribuyente.

b) La sanción prevista en la letra anterior tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:

– El 10 por ciento del importe conjunto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes realizadas en el período impositivo.

– El 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.

2.º Constituyen infracción tributaria los siguientes supuestos, siempre que conlleven la realización de correcciones por la Administración tributaria, en aplicación de lo dispuesto en este artículo respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes:

(i) la falta de aportación o la aportación de documentación incompleta, o con datos falsos de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

(ii) que el valor de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Estas infracciones tendrán la consideración de infracción grave y se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación. Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número 2.º.

3.º Las correcciones realizadas por la Administración tributaria en aplicación de lo dispuesto en este artículo respecto de operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que determinen falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, habiéndose cumplido la obligación de documentación específica a que se refiere el apartado 3 de este artículo, no constituirá la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la referidas correcciones.

4.º Las sanciones previstas en este apartado serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la Ley General Tributaria, por la desatención de los requerimientos realizados.

Respecto de las sanciones impuestas conforme a lo dispuesto en este artículo resultará de aplicación lo establecido en los apartados 1.b) y 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

Tales infracciones presentan dificultades interpretativas nos señalan MARTÍN JIMÉNEZ Y CALDERÓN CARRERO.²³⁰ En primer lugar, al estar la definición del tipo infractor vinculada a una documentación relativa a los comprobables, surge diversas preguntas: ¿Qué comprobables pueden ser relevantes, nacionales, europeos, mundiales? ¿Cuántos son suficientes y que orden? ¿Solo los internos o necesariamente hay que entender que una documentación está completa si se ha realizado de buena fe? ¿Solo cuando se adapte al formato español? Y otras muchas preguntas. Además hay que considerar si el régimen sancionador está desconociendo los defectos inherentes a tal documentación, que no siempre producen resultados confiables y concretos y que en todo caso necesitan un nivel de detalle y regulación razonable que corrijan los defectos de esta documentación.

Otro problema que los referidos autores advierten es que pareciera que el legislador ha equiparado las distintas conductas a la hora de calificar las conductas infractoras, al referirse a documentación incompleta, inexacta o con datos falsos, lo que conlleva a tratar de forma idéntica comportamientos de naturaleza dispar, lo que implica que no puede tratarse igual un incumplimiento manifiesto y global de la obligación de documentación que una documentación que sea incompleta o inexacta en datos menores, lo que obliga a valorar el grado de incumplimiento.

Por otro lado, consideran que no se debería sancionar el hecho de que al momento de declarar un contribuyente tenga datos lo suficientemente fiables o exactos, aun cuando le lleven a determinar un valor de mercado distinto del

²³⁰ MARTÍN JIMÉNEZ ADOLFO Y CALDERÓN CARRERO JOSÉ MANUEL. Los pecios de transferencia en la encrucijada del siglo XXI. Estudio de cuestiones actuales que planteo la regulación española de las operaciones vinculadas. Editorial Netbiblo. La Coruña España 2012. Pág. 277 y sigs.

determinado por la autoridad. Las razones anteriores y otra diversas hacen cuestionar la ausencia de proporcionalidad del régimen sancionador.

7.7.9. Otras cuestiones.

El requisito de utilizar la información más confiable por lo general, aunque no siempre, requieren el uso de elementos de comparación locales sobre el uso de los elementos de comparación regionales, ya que los comparables locales se encuentran más disponibles. El uso de comparables regionales preparados para los países de la misma región geográfica es útil en situaciones en la que los comparables locales apropiados no estén disponibles.

Si bien los beneficios de la simplificación en la búsqueda de comparables, es evidente, tal simplificación no debe llevar al extremo de socavar la obligación de utilizar la mejor información disponible.

No se recomienda, sobre todo en la etapa de evaluación de riesgos, requerir que la documentación de precios de transferencia esté certificada por un auditor externo u otro tercero. Del mismo modo, no se recomienda el uso obligatorio de empresas de consultoría para preparar la documentación de precios de transferencia.

7.7.10. Entrega del paquete de información.

Existe consenso de que el archivo local se entregue directamente a las administraciones fiscales en la jurisdicción local correspondiente. Sin embargo, hay diferentes puntos de vista sobre el proceso de presentación para el archivo maestro y el informe país por país, y sobre los mecanismos mediante los cuales la información debe ser puesta a disposición de las administraciones tributarias de todos los países interesados.

Actualmente se trabaja en el análisis de los posibles mecanismos para la presentación y difusión del archivo maestro y el informe país por país, teniendo en cuenta lo siguiente:

- La importancia de proteger la confidencialidad de la información sensible a efectos comerciales;
- La importancia de hacer que la información se encuentre a disposición de todos los países interesados sobre una base que permitirá su uso oportuno en la evaluación de riesgos de precios de transferencia, mejorando así la transparencia de las administraciones tributarias;
- La importancia de asegurar que la información financiera es reportado a todos los países interesados con el fin de mejorar la transparencia sobre las EMN para las administraciones tributarias;
- La importancia de mantener las normas de presentación de informes coherentes en países como medio para limitar los costos de cumplimiento de los contribuyentes;
- La importancia de asegurar un entendimiento común para todas las administraciones fiscales interesadas;
- La importancia de asegurar que la información proporcionada por los contribuyentes será utilizada por las administraciones fiscales sólo para la aplicación adecuada de las normas de precios de transferencia;

- La importancia de que el desarrollo de normas en fase transitoria efectivas puede tener una transición con éxito al nuevo régimen de la documentación; y
- Las posibles contribuciones que las disposiciones (i) en virtud de tratados de intercambio de información, (ii) plataformas tecnológicas coordinadas, y (iii) el desarrollo de modelos locales de disposiciones legales, pueden contribuir al logro de los objetivos de la evaluación eficaz de los riesgos de precios de transferencia en todos los países interesados.

8.- Las consultas en materia de precios.

Como alternativa para resolver los problemas en materia de precios de transferencia, las guías de precios de transferencia emitidas por la OECD recomiendan la celebración de los acuerdos anticipados de precios conocidos como APA, los cuales fueron tema de discusión para su implementación en México, en tanto que como acuerdos que son, requieren de negociaciones entre el contribuyente, una o más empresas asociadas, y una o más administraciones tributarias.

En nuestro sistema jurídico la figura del APA generó dudas sobre un posible conflicto constitucional, en tanto que en términos de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, la obligatoriedad de una contribución, requiere que ésta emane de un acto material y formalmente legislativo,²³¹ en el que para cumplir con

²³¹ IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías

el principio de legalidad tributaria, se exige además que estén claramente indicados todos sus elementos; de ahí que, se estima que este requisito no se cumple en el caso de las APA's, dado que las mismas son resultado de un acuerdo entre los contribuyentes y las autoridades, el que incide en la base gravable del Impuesto sobre la Renta, es decir en uno de los elementos de la contribución y que dicho acuerdo no es resultado de un acto formal y materialmente legislativo.

Por ello, en México se adoptó como solución, las consultas en materia de precios, a la que nos referiremos más adelante, analizando previamente algunas de las características de las APA's conforme a las recomendaciones contenidas en las guías de precios de transferencia emitidas por la OECD.

8.1. Los acuerdos anticipados de precios (APA).

Un acuerdo anticipado de precios "APA" es definido en las guías de precios como un acuerdo que determina, previamente respecto de las operaciones controladas, un conjunto apropiado de criterios (por ejemplo, métodos, comparables y ajustes de éstos, y los criterios a asumir sobre acontecimientos futuros) para la determinación de los precios de transferencia de estas operaciones en un período de tiempo fijo.

individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinado que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

Visible en Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 187192 Primera Parte. Pág. 111

Esta tesis también aparece en: Apéndice 19171985, Primera Parte, Pleno, tesis 57. Pág. 112.

Un Acuerdo Previo sobre precios de transferencia (APA)²³² nos refiere RODRÍGUEZ ONDARZA,²³³ se articula como una forma de convenio por escrito que se establece, con carácter previo a la realización de determinadas operaciones entre empresas vinculadas, y comprende un conjunto de criterios para la caracterización y cuantificación de los precios de transferencia aplicables a tales operaciones durante un período de tiempo predeterminado.

Por su parte CORDÓN EZQUERRO,²³⁴ nos refiere, que un acuerdo previo sobre precios de transferencia (*Advance Pricing Arrangements* -APA-) es un acuerdo, pacto o convenio entre la empresa y la Administración Tributaria que establece, antes de la realización de las operaciones sujetas a valoración, un conjunto de criterios adecuados (por ejemplo: método, ajustes comparables y oportunos, hipótesis críticas relativas a acontecimientos futuros) para la valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas.

²³² Los Acuerdos previos sobre Precios de Transferencia en España. Cfr. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Numeral 9 del Artículo 18. Operaciones vinculadas. Artículo 18.

...

9. Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el principio de libre competencia. La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor de mercado de las operaciones.

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones de períodos impositivos anteriores siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas.

<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

²³³ RODRÍGUEZ ONDARZA, JOSÉ ANTONIO. Una revisión global de la aplicación de los acuerdos previos sobre precios de transferencia y sus implicaciones para España. Universidad Complutense de Madrid. P.T. N° 14/98. <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1087380>.

²³⁴ Cfr. CORDÓN EZQUERRO, TEODORO. Los acuerdos previos sobre precios de transferencia (A.P.A.) Asociación Argentina De Estudios Fiscales. [http://200.69.2.4/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/9d62db6daef5a4ff03256d6c000ab773/\\$FILE/Doctrina0301.pdf](http://200.69.2.4/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/9d62db6daef5a4ff03256d6c000ab773/$FILE/Doctrina0301.pdf)

Los objetivos básicos de un APA, coinciden los dos autores referidos, son facilitar principios, sobre una base convencional, para resolver de forma rápida las cuestiones fiscales que puede plantear la existencia de precios de transferencia; la reducción de costos tanto para el contribuyente como para la Administración tributaria; y facilitar, en última instancia, al contribuyente un cierto nivel de seguridad en las actuaciones económicas. Asimismo, los APA permiten adecuarse a los requerimientos especiales de ciertos contribuyentes particulares; en especial, pequeños y medianos empresarios que pueden beneficiarse de este régimen. Por lo tanto, no es sólo un expediente utilizable por grandes sociedades, sino que puede ser utilizado también por pequeños contribuyentes en determinadas situaciones especiales.

Desde el punto de vista operativo, el procedimiento tiene el carácter de voluntario y debe ser gestionado bajo los principios de eficiencia, cooperación y perspectiva práctica, con la filosofía de constituir un mecanismo suplementario de los procedimientos administrativos, judiciales o convencionales para resolver las cuestiones sobre precios de transferencia. En particular, los APA'S son especialmente útiles cuando la aplicación de los métodos tradicionales resulta difícil o cuando las circunstancias específicas de la aplicación de los precios de transferencia son complejas y, en consecuencia, la aplicación de los patrones normales de libre competencia a tales circunstancias resulta dificultosa.

Se trata de un proceso para la resolución anticipada de cuestiones, básicamente metodológicas, referentes a los precios de transferencia con el fin de evitar problemas de elusión fiscal o de doble imposición y se caracteriza por ser un mecanismo de seguridad y garantía jurídica y económica tanto para el contribuyente como para la Administración tributaria, en tanto en éste acuerdo previo en materia de precios de transferencia (APA) en que determina, para las operaciones entre empresas asociadas, un conjunto apropiado de criterios

(relativos, por ejemplo, al método de cálculo, los elementos de comparación, los ajustes pertinentes a introducir y las hipótesis de base referentes a la evolución futura) para la determinación de los precios de transferencia aplicados a estas operaciones, a lo largo de un cierto período.

En el APA se fija por adelantado el método específico de precios de transferencia que el contribuyente va a utilizar, diferenciándose de la “consulta” en la que se resuelve sobre materias establecidas legalmente, mientras que un APA versa sobre una situación específica del contribuyente, de ahí que uno de sus principales problemas es el grado de especificidad, en el sentido de limitarse a la determinación del método de valoración a emplear para establecer el precio de transferencia o, al contrario, se han de establecer resultados cuantitativos más concretos.

Es un procedimiento en el que la Administración tributaria evalúa la solicitud del contribuyente para concluir un acuerdo analizando la metodología propuesta, cualquier dato relevante sometido por aquél que permita determinar un precios de libre competencia, y cualquier otra información relevante como pueden ser las características del mercado, de la industria o datos geográficos de actuación internacional.

Sus características generales son:

- Un APA formalmente es iniciado por un contribuyente y requiere negociaciones entre éste, una o más empresas asociadas, y una o más administraciones tributarias.
- El APA tiene por objeto complementar los mecanismos administrativos tradicionales, judiciales y de los tratados para resolver los problemas de precios de transferencia. De ahí que es más útil cuando los mecanismos

tradicionales fallan o son difíciles de aplicar.

En cuanto a los tipos de Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia estos son de dos tipos:²³⁵

- A. Los unilaterales, en las que la Administración Tributaria trata exclusivamente con el contribuyente, y
- B. Los bilaterales o multilaterales, en las que la Administración Tributaria trata con el contribuyente y con otra u otras Administraciones Tributarias.

Generalmente se prefiere la última modalidad por atacar el fenómeno de la doble imposición al mismo tiempo que garantiza una mayor seguridad jurídica al contribuyente.

8.1.1. Base jurídica.

Un primer planteamiento es si los APA deberían considerarse dentro del ámbito del procedimiento amistoso previsto en el Artículo 25 del Modelo de Convenio fiscal de la OCDE, aunque tales acuerdos no sean especialmente mencionados en el mismo. El apartado 3 de dicho Artículo dispone que las autoridades competentes "harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio".

Por ello, se recomienda, en la medida de lo posible, que un APA bilateral o multilateral se celebre a través del procedimiento de acuerdo mutuo en los términos del artículo 25 de la Modelo de Tratado de la OCDE, máxime que esta opción, puede ser la única forma que puede ser adoptado un APA, por una

²³⁵ Cfr. HERRERO MALLOL, CARLOS. Precios de Transferencia Internacionales. Estudio Tributario y Microeconómico Editorial Aranzadi 1999, págs. 195 y sigs.

administración tributaria que tengan celebrado un tratado, pero que en su legislación nacional carezcan de facultades para celebrar acuerdos directamente con el contribuyente.

Tal acuerdo sería legalmente vinculante para ambos Estados y crearía derechos para los contribuyentes implicados nos refiere CORDÓN EZQUERRO²³⁶. Como los tratados para evitar la doble imposición en España priman sobre las leyes nacionales, la falta de regulación específica en la legislación interna para concertar un APA, no impide la aplicación de los mismos fundamentándose en el procedimiento de mutuo acuerdo del Convenio para evitar la doble imposición.

Otro planteamiento lo considera bajo el Artículo 26, del modelo de CDI relativo al intercambio de información, bajo el argumento de los APA son instaurados bajo una cooperación entre autoridades competentes que intercambian información.

Finalmente las Administraciones tributarias para concluir los APA pueden apoyarse sobre las prerrogativas generales que les confiere su ley interna.

8.1.2. Ventajas.

En la opinión de los citados autores HERRERO MALLOL y CORDON EZQUERRO, existe coincidencia sobre las ventajas de un APA en la medida en que facilitan las relaciones entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes, dado que temas complejos se pueden discutirse en un ambiente más relajado que el que envuelve una inspección fiscal tradicional, lo que provocará un mayor y más fluido suministro e intercambio de información entre las partes.

²³⁶ CORDÓN EZQUERRO Ob. Cit. Los acuerdos ...

Otro aspecto positivo del procedimiento lo constituye la *economía de medios y de tiempo que origina*. Una vez que un APA ha sido aprobado, se necesitarán dedicar menos recursos a las posteriores comprobaciones de las actividades del contribuyente, ya que se tendrá una mayor cantidad de información acumulada, si bien seguirá siendo necesario controlar la correcta aplicación del APA.

El tiempo dedicado, tanto por la Administración Tributaria como por el contribuyente, a las posteriores comprobaciones será menor que el dedicado si no hubiera existido un APA, pero este ahorro de tiempo puede verse compensado por el dedicado durante el proceso de aprobación del Acuerdo previo. Asimismo, al eliminarse la posibilidad de litigio, se produce un ahorro de medios y tiempo por ambas partes.

Otra ventaja de los APA'S bilaterales y multilaterales es que *reducen o eliminan* el riesgo de que se produzca una *doble imposición jurídica*, ya que las autoridades de los países involucrados realizarán conjuntamente la asignación de las rentas entre sus jurisdicciones. Además, un APA bilateral y multilateral reduce significativamente el tiempo necesario para llegar a un acuerdo, en la medida en que las autoridades competentes tienen a su disposición los mismos datos.

Desde el punto de vista de la Administración Tributaria, los APA'S le permiten profundizar en el conocimiento de determinados sectores económicos, al conseguir un mayor suministro de información por parte del contribuyente, debido a su actitud de cooperación mutua. Ello facilitará la creación de especialistas que podrán ser utilizados en la asistencia y comprobación de contribuyentes pertenecientes a un mismo sector, y que podrán hacer un uso rápido y ágil de los datos y métodos recopilados en los APA'S realizados previamente.

Por parte del contribuyente la mayor ventaja de un APA es la *certeza o la seguridad jurídica* que le proporciona, pues sabe que una vez que se ha aprobado el APA, y sobre todo si éste es bilateral o multilateral, la empresa afectada sabe que, si se atiene al procedimiento en él establecido, los precios y resultados por ella declarados no van a ser alterados por la Administración Tributaria durante un período de tiempo establecido. Además de que este período puede verse prolongado a través de la rápida renegociación del APA. La consecuencia de esta mayor certeza será que el contribuyente podrá predecir con mayor flexibilidad sus costos y gastos y, en consecuencia, rentabilizar en mayor medida sus inversiones.

8.1.3. Desventajas.

Igualmente los referidos autores coinciden en que los APA's tienen inconvenientes los cuales se pueden sintetizar como sigue:

En los casos en que existan acuerdos unilaterales, se presenta el problema de que lo acordado en el APA unilateral puede tener una incidencia en empresas asociadas situadas en otra jurisdicción, por lo que se recomienda que las autoridades competentes de los otros países interesados sean informadas lo antes posible del procedimiento, a fin de determinar si ellas están dispuestas y pueden considerar un acuerdo bilateral en el ámbito del procedimiento amistoso.

La consecuencia puede ser que el otro Estado afectado en la transacción vea disminuir artificialmente sus ingresos al reducir, el grupo multinacional, la renta asignada a la empresa que posea en ese otro Estado. Si, como es lógico pensar, las autoridades fiscales de este otro Estado no aceptan la asignación de gastos e ingresos realizada por el contribuyente en el país en el que tiene lugar el APA se producirá doble imposición.

Así mismo, se recomienda que los países que otorguen un APA unilateral, no deben condicionar al contribuyente para renunciar a acceder al procedimiento de mutuo acuerdo para aquellos casos en que se presente una disputa de precios de transferencia, en el que otro país plante un ajuste de precios de transferencia respecto a una operación cubierta por el APA unilateral, de manera que el primer país otorgante del APA no debe ver al APA unilateral como una resolución irreversible y en su caso, debe considerar la conveniencia del ajuste planteado por el segundo país.

Ello hace preferible los APA bilaterales o multilaterales, sin embargo, la cooperación de las empresas asociadas es vital para el éxito de las negociaciones que desembocarán en el APA.

Desde el punto de vista de la Administración Tributaria, ello lleva implícito el uso de *recursos humanos altamente cualificados*, lo que implica la necesidad de dedicar una parte importante de sus efectivos a negociar los Acuerdos Previos de Precios, lo que inevitable será que quedarán menos medios disponibles para efectuar las tradicionales comprobaciones fiscales, aunque es evidente que este efecto se verá compensado con la reducción de tiempo y recursos destinados a controlar el cumplimiento posterior de las empresas que acceden a los APA'S.

Ligado a lo anterior, estaría el hecho de que todos estos recursos destinados a resolver un APA pueden no corresponderse con un incremento en el nivel de cumplimiento fiscal de los contribuyentes, ya que, más bien, los resultados pueden ser los contrarios.

Otro problema es el carácter vinculante de los APA cuando la legislación interna no permite a la Administración tributaria concluir directamente con el contribuyente un acuerdo con fuerza obligatoria, de manera que un APA sólo

puede concluirse con la autoridad competente de un Estado parte en un Convenio, en el marco del procedimiento amistoso.

No puede pasarse por alto que cada Administración tributaria parte en el APA querrá verificar que los contribuyentes de su jurisdicción cumplen el APA, lo que podrá realizar en general de dos maneras:

- a) En primer lugar, podrá exigir al contribuyente un informe anual demostrando la conformidad de sus precios de transferencia con las condiciones previstas en el APA y mostrando la validez de las hipótesis de base, y
- b) En segundo lugar, podrá continuar el examen de la situación del contribuyente en el seno de sus comprobaciones regulares, sin reevaluar la validez del método.

Ante ello, la Administración tributaria puede limitar el examen de los precios de transferencia a la verificación de los datos iniciales sobre los que se ha fundado la propuesta del APA y determinar si el contribuyente ha cumplido o no con los términos y condiciones del APA, sin embargo podrá, igualmente, verificar la información consignadas en el APA y en los informes anuales y en la aplicación sistemática del método establecido. Cualquier otra cuestión no vinculada con el APA cae dentro del procedimiento ordinario de comprobación.

Un inconveniente es que la aprobación de un APA *no exonera al contribuyente de posteriores investigaciones*. El APA debería poder ser objeto de cancelación, aun retroactivamente, en caso de fraude o de desnaturalización de las informaciones en el curso de las negociaciones del APA, o en caso de inobservancia por el contribuyente de las condiciones previstas en el APA. En el caso de cancelación de un APA la Administración tributaria que propone la misma, debe informar a las otras Administraciones de su intención y de sus motivos.

Otro efecto de los APA'S es la tendencia que puede existir por parte de la Administración Tributaria a *extrapolar los resultados* de un APA a situaciones diferentes. Así, si se ha concluido un APA bilateral en el que intervienen dos empresas de un grupo multinacional, debe evitarse la aplicación posterior de las conclusiones de ese APA a otras empresas de ese mismo grupo multinacional que, sin embargo, actúan en otros países con mercados muy distintos. Las Administraciones Tributarias tienen que tener siempre muy presente que no todos los resultados pueden extrapolarse a cualquier mercado.

Existe también un potencial inconveniente que puede presentarse cuando una Administración tributaria ha concluido un cierto número de APA bilaterales que conciernen solamente a una parte de las empresas asociadas de un grupo multinacional. Puede existir una tendencia a concluir los APA ulteriores sobre bases similares a las de los acuerdos precedentes, sin tener suficientemente en cuenta las otras condiciones que se dan en otros mercados. Es necesario tener cuidado de no considerar los resultados de los APA anteriores como representativos para todos los mercados.

Una dificultad puramente técnica de los APA'S radica en que en el momento en que tienen lugar las negociaciones, los supuestos de aplicación no se han realizado, por lo que los datos, hechos y circunstancias que se tienen en cuenta pueden no coincidir con los que existirán en el momento en que las operaciones se hagan efectivas. El resultado podría ser que los precios de transferencia a que se llegue en el APA no sean ya los de plena competencia al realizar las operaciones. Desde esta perspectiva los procedimientos tradicionales de comprobación *ex post* de los precios de transferencia son preferibles, puesto que tienen lugar con posterioridad al momento en el que la transacción tiene lugar.

Pueden plantearse igualmente problemas si las Administraciones tributarias hacen un uso abusivo, en sus prácticas de comprobación, de las informaciones obtenidas en un APA. Si el contribuyente retira su solicitud de APA o si ésta es rechazada después de la instrucción del expediente, las informaciones de carácter no fáctico que ha suministrado en el curso de esta solicitud, tales como las ofertas de acuerdo, los razonamientos, opiniones y jurídicas con que ha facilitado a la Administración una serie de datos e informaciones que podrán ser utilizadas en el futuro en su contra sin obtener las ventajas del APA., por lo que no pueden considerarse utilizables a efectos de la comprobación, ya que una demanda infructuosa de APA por parte de un contribuyente no debe incitar a la Administración tributaria a comenzar una comprobación de su situación.

Los efectos del APA también se harán notar en el sector empresarial al que los contribuyentes que inician este procedimiento pertenecen. Así, existirá un riesgo de que se revelen secretos industriales o comerciales, con la consiguiente violación de las leyes que regulan estas materias. A ello habrá que añadir la posibilidad de que se introduzcan distorsiones en los mercados si se intenta extrapolar los resultados del APA alcanzados en una empresa al resto de las empresas del sector, con el efecto perverso de que la Administración Tributaria termine siendo una fuerza reguladora de precios en la economía.

Así, la información revelada debiera tener no sólo la condición de información tributaria a los efectos de su protección frente a terceros sino además, una serie de cautelas adicionales en cuanto al uso para otros fines tributarios distintos y que precisaría la previa autorización de la empresa correspondiente para su remisión a otros Estados concernidos.

Las Administraciones tributarias deben igualmente preservar la confidencialidad de los secretos y de otras informaciones y documentos sensibles que se les ha suministrado durante el procedimiento de APA. En caso de un APA

bilateral, es necesario que las reglas en materia de confidencialidad se apliquen a los Estados con los que un Convenio fiscal haya sido concluido, de forma que se impida la divulgación al público de datos confidenciales.

Por último, puede existir un *efecto discriminatorio* en contra de los pequeños contribuyentes que carecerán de los medios y el tiempo suficiente para solicitar el inicio de un APA. Por lo tanto, al no estar los APA'S al alcance de todas las empresas, puede ser un procedimiento incompatible con la necesaria equidad tributaria. Un APA no podrá utilizarse por todos los contribuyentes porque el procedimiento puede ser costoso y largo y los pequeños contribuyentes no dispondrán generalmente de los recursos necesarios. Así en la valoración de los APA las Administraciones tributarias pueden atenuar estos problemas potenciales asegurándose que las informaciones demandadas se corresponden con la importancia de las operaciones internacionales en cuestión.

También se aduce que asumida la preparación de un acuerdo que técnicamente es complejo, difícil de negociar, costoso y que requiere tiempo y esfuerzo, existe la posibilidad razonable de no alcanzar ningún resultado positivo.

Debido al cada vez mayor control que, a nivel mundial, establecen las Autoridades fiscales sobre los precios de transferencia, los contribuyentes tienden a considerar útil proceder a negociar Acuerdos previos sobre precios de transferencia con la Autoridades fiscales afectadas que permitan establecer los mecanismos de cálculo de dichos precios con la condición de que serían aceptados por las Autoridades fiscales, sin embargo uno de los problemas fundamentales en la generalización a nivel internacional del procedimiento de APA'S se deriva de las dificultades que se pueden generar por aplicación de diferentes protocolos de actuación de las Autoridades fiscales actuantes lo que conduce a la necesidad de conseguir una normalización internacional de estos

protocolos, como puede ser la obligación de preparar diferentes documentaciones y solicitudes en función de las necesidades de cada a Autoridad actuante.

8.2. Las consultas en materia de precios.

Como señalamos previamente, en México el artículo 34-A del CFF,²³⁷ adoptó el sistema de consultas formuladas por los particulares a las autoridades competentes,²³⁸ a fin de confirmar que la metodología utilizada por ellos, para la

²³⁷ Artículo 34-A. CFF. Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.

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

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

²³⁸ Cfr. Regla I.2.12.9. Resolución Miscelánea Fiscal. Consultas en materia de precios de transferencia. Para los efectos del artículo 34-A del CFF, la solicitud de resolución a que se refiere dicho precepto deberá presentarse ante la ACFPT, anexándose, por lo menos, la siguiente información y documentación:

I. Información general:

a) El nombre, la denominación o razón social, el domicilio fiscal, la clave en el RFC, el número de identificación fiscal y el país de residencia de:

1. El contribuyente, indicando, en su caso, si tiene sucursales en territorio nacional.
2. Las personas residentes en México o en el extranjero que tengan participación directa o indirecta en el capital social del contribuyente, copia del registro de acciones nominativas previsto en el artículo 128 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.
3. Las personas relacionadas residentes en México, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente.
4. Las personas relacionadas residentes en el extranjero, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente.

b) Cuando el contribuyente forme parte de un grupo multinacional, se deberá proporcionar descripción de las principales actividades que realizan las empresas que integran dicho grupo, incluyendo el lugar o lugares donde realizan las actividades, describiendo las operaciones celebradas entre el contribuyente y las empresas relacionadas que formen parte del mismo grupo de interés, así como un organigrama donde se muestre la tenencia accionaria de las empresas que conforman el citado grupo.

c) Copia de los estados de posición financiera y de resultados, incluyendo una relación de los costos y gastos incurridos por el contribuyente, y de las personas relacionadas residentes en México o en el extranjero que tengan una relación contractual o de negocios con el mismo, así como de las declaraciones anuales normales y complementarias del ISR del contribuyente, correspondientes a los ejercicios por los que se solicita la expedición de la resolución, así como de los 3 ejercicios inmediatos anteriores.

Los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, en lugar de presentar los estados de posición financiera y de resultados a que se refiere el párrafo anterior, deberán anexar copia del dictamen, así como los estados financieros dictaminados y sus anexos respectivos.

d) Copia en idioma español de los contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y las empresas relacionadas con el mismo, residentes en México o en el extranjero.

determinación de los precios o contraprestaciones de sus operaciones con partes relacionadas, es adecuada.

La resolución de estas consultas está condicionada a que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente.²³⁹

e) Fecha de inicio y de terminación de los ejercicios fiscales de las personas residentes en el extranjero relacionadas con el contribuyente, que tengan una relación contractual o de negocios con este último.

f) Moneda en la que se pactaron o pactan las principales operaciones entre el contribuyente y las personas residentes en México o en el extranjero, relacionadas con él.

II. Información específica:

a) Las transacciones u operaciones por las cuales el contribuyente solicita resolución particular, proporcionando sobre las mismas la información siguiente:

1. Descripción detallada de las funciones o actividades que realizan el contribuyente y las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con él, que mantengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente, incluyendo una descripción de los activos y riesgos que asume cada una de dichas personas.

2. El método o métodos que propone el contribuyente, para determinar el precio o monto de la contraprestación en las operaciones celebradas con las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con él, incluyendo los criterios y demás elementos objetivos para considerar que el método es aplicable para dicha operación o empresa.

Adicionalmente, el contribuyente deberá presentar la información financiera y fiscal correspondiente a los ejercicios por los que solicita la resolución, aplicando el método o métodos propuestos para determinar el precio o monto de la contraprestación en las operaciones celebradas con las personas relacionadas.

b) Información sobre operaciones o empresas comparables, indicando los ajustes razonables efectuados para eliminar dichas diferencias, de conformidad con el artículo 179, tercer párrafo de la Ley del ISR.

c) Especificar si las personas relacionadas con el contribuyente, residentes en el extranjero, se encuentran sujetas al ejercicio de las facultades de comprobación en materia de precios de transferencia, por parte de una autoridad fiscal y, en su caso, describir la etapa que guarda la revisión correspondiente. Asimismo, se deberá informar si dichas personas residentes en el extranjero están dirimiendo alguna controversia de índole fiscal en materia de precios de transferencia ante las autoridades o los tribunales y, en su caso, la etapa en que se encuentra dicha controversia. En el caso de que exista una resolución por parte de la autoridad competente o que se haya obtenido una sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes, se deberán proporcionar los elementos sobresalientes y los puntos resolutive de tales resoluciones.

d) La demás documentación e información que sea necesaria, en casos específicos, para emitir la resolución a que se refiere el artículo 34-A del CFF, que sea requerida por la autoridad. CFF 34-A, LISR 179

²³⁹ En cuanto a la naturaleza jurídica de las consultas tributarias, VILLAVERDE GÓMEZ, considera que la contestación a una consulta tributaria, se enmarca en la actividad de la interpretación jurídica, como parte del proceso de aplicación de la norma a los supuestos de hecho. Al respecto nos recuerda que en el Derecho Tributario, como en todos los sectores del ordenamiento jurídico, el proceso de aplicación de la norma incluye un momento en el que se interpreta e integra la norma jurídica. Cuando nos referimos a la norma jurídica no puede ser entendida como un precepto aislado y concreto que posibilite una subsunción o aplicación automática, sino que la labor aplicativa del Derecho va a exigir la interpretación de varias normas o de un precepto con relación al resto del ordenamiento jurídico. Esta actividad de interpretación e integración se lleva a cabo al dar respuesta a una consulta tributaria.

Desde esta perspectiva, cuando se analiza qué es una contestación a consulta tributaria, afirmar que se trata de una fase interpretativa de la norma no suscita controversia alguna: la contestación de una consulta incluye una interpretación, dado que consiste en un proceso intelectual a través del que se averigua el sentido de las normas con el fin de aplicarlas a supuestos concretos.

Ha indicado ZORNOZA PÉREZ que la actividad de interpretación producto de la contestación a consulta tributaria es idéntica a cualquier otra actividad de interpretación que realice la Administración, diferenciándose únicamente por el resultado que se persigue. (En "Interpretación administrativa y consulta tributaria", REDF-

Civitas, nº 47-48/1985, pp. 483). Pero en esta actividad de interpretación en su vertiente aplicativa no sólo se tiene en cuenta la norma en sentido abstracto, sino que también juegan un papel relevante los hechos a los que se va a aplicar el ordenamiento jurídico. Es lo que explica que, en el supuesto de la consulta tributaria, el consultante deba facilitar los datos y antecedentes que estime relevantes para la resolución de la cuestión planteada, viéndose su eficacia condicionada a la subsistencia tanto de los mismos hechos como de las normas que se entendieron aplicables a esos hechos

Pero, como cuestión previa, para buscar la verdadera naturaleza a la contestación a la consulta tributaria, debe preguntarse si cabe hablar de una función de interpretación normativa separada de la función de aplicación. Esta posible separación de las funciones de interpretación normativa y aplicación ha sido defendida por algunos autores, acudiendo a teorías como la subsuntiva, bajo la cual, la actividad interpretativa se reduce a la valoración de la norma, diferenciada de la interpretación jurídica, en sentido estricto, en la que no estaría presente en la valoración cualitativa del supuesto de hecho en la medida en que no consiste en atribuir sentido a las normas a aplicar.

Sin embargo, interpretación y aplicación son dos actividades íntimamente conexas o, en palabras BETTI, son dos actividades que se hallan en correlación, ya que «la recta inteligencia de la ley garantiza también su recta aplicación al caso concreto»

Otros autores han señalado la existencia de un área semántica común entre la interpretación y la aplicación, que si bien no comporta una identificación total, sí permite hablar de la inclusión de una en otra, en el supuesto de que tal actividad se realice por jueces o por funcionarios administrativos, y superando la vigencia de viejos aforismos como el *in claris non fit interpretatio*, se pone de manifiesto que no cabe hablar de aplicación de la norma sin que tenga lugar una interpretación de la misma.

Sin embargo, se admite con generalidad la afirmación inversa; es decir, cabe una interpretación que no esté dirigida a la aplicación de la ley, interpretación reconocitiva que incluso puede ser realizada por un juez o un funcionario administrativo.

Entiendo, de esta manera, que la interpretación puede ser calificada como una operación jurídica básica que se integra en la actividad más amplia de aplicar el Derecho. No es una operación o una fase más de la actividad aplicativa de la norma: es el núcleo esencial que permite alcanzar una decisión respecto de un concreto supuesto de hecho propuesto al aplicador de la norma. Y ello tiene lugar en la consulta tributaria, por las siguientes razones: Cuando la consulta decide el fondo del asunto El «interpretador» de la norma se enfrenta a un supuesto de hecho que se ha producido o se va a producir en la realidad, y debe buscar una única solución que le sea de aplicación a ese supuesto concreto.

El órgano competente para dar contestación a una consulta no debe proponer una solución genérica para un supuesto de hecho hipotético, ni ofrecer al consultante el abanico de opciones que resulte de las distintas posibles soluciones interpretativas que pudiese permitir la norma vista en abstracto. Bien al contrario, debe ofrecer la única interpretación que vinculará a la Administración en el futuro. Desde este punto de vista, la contestación a consulta encaja en las notas de la decisión jurídica. y «para que exista decisión jurídica es preciso, *primero*: que exista un problema perfectamente delimitado; *segundo*: que exista un sujeto capaz de “decir” una decisión; *tercero*: que la decisión sea aceptada por los destinatarios de la misma; *cuatro*: que esta solución acorte o diluya el problema planteado»

Así, se ha afirmado -y afirmo- que la consulta vinculante puede constituir una decisión anticipada, una previa aplicación de la norma, la cual estaría condicionada a la efectiva realización del hecho imponible o a la coincidencia del ya realizado con el descrito en la norma. De esta manera, si el hecho imponible ha tenido lugar antes de que la Administración dé respuesta a la consulta, esta contestación podría ser una anticipación de la resolución de un procedimiento.

Sin embargo, la contestación a consulta no tiene por qué contener todos los aspectos concretos de la aplicación de la norma, que sólo podrán expresarse en un momento posterior, a través del acto de aplicación que los criterios expresados en la consulta. Es más, casi nunca la consulta abarcará todos los aspectos que va a contener la futura resolución administrativa, puesto que las dudas del obligado tributario se referirán a algún aspecto concreto de su relación jurídico-tributaria. De este modo, es cierto que la concreción de la respuesta administrativa señalará el grado de vinculación de los órganos de aplicación de los tributos, pero la misma depende del sentido y objeto de la cuestión planteada en la consulta misma. Si ésta se refiere a una cuestión puntual, concreta, la contestación no podrá limitarse a indicar un criterio de aplicación sino que dará una específica solución que, seguramente, no admitiría una diversidad de entendimientos. En un supuesto de este tipo, los órganos de aplicación de los tributos deberán ajustarse exactamente a la solución dada, de tal modo que se habrá anticipado, aunque sea de una manera parcial, el contenido del acto de aplicación de la norma tributaria. En otros supuestos, en que la cuestión consultada no alcance tal grado de concreción, el campo de actuación que se cede a los órganos de aplicación de los tributos puede ser más amplio, dejando en sus manos el paso final de determinación de la norma.

Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.

Las resoluciones que en su caso se emitan, podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se soliciten.

La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional de que México sea parte.

Otro elemento que sin duda separa a la consulta tributaria del acto resolutorio del procedimiento sobre el que se formula la pregunta es la falta de efectos ejecutivos inmediatos, efectos que sólo tendrán el acto o actos que resuelvan tal procedimiento posterior. Pero de la misma manera resulta innegable que la contestación a consulta tributaria posee sus propios efectos ejecutivos, efectos que se van a producir precisamente sobre el acto posterior, al quedar vinculados los órganos aplicadores-ejecutores en el posterior procedimiento.

Conviene no perder de vista que el derecho que, a favor del particular obligado tributario, surge de la consulta tributaria es un derecho a que sean aplicados en un determinado acto los criterios contenidos en la respuesta, con independencia de la precisión de su contenido. En este sentido, existe una decisión, como tercer elemento definitorio, porque la misma «por propio juego jurídico es aceptada por las partes para solucionar el conflicto».

La auténtica peculiaridad de los efectos ejecutivos de la resolución de una consulta tributaria radica en que el obligado tributario no resulta vinculado por la interpretación administrativa, de modo tal que y puede cumplir sus obligaciones tributarias amparándose en otra interpretación de la norma (ajustada a Derecho, o cuando menos, razonable, si no quiere incurrir en una infracción tributaria). El hecho de que el obligado tributario se separe de la contestación a una consulta tributaria por sí mismo no tiene consecuencia jurídica negativa alguna. Por tanto, la peculiaridad de este acto administrativo es que no produce efectos vinculantes sobre el consultante, y de este modo, la propia norma permite que una de las partes se separe legítimamente de la «solución del conflicto» dada por el sujeto «capaz de decidir» sobre el problema formulado; de este modo, si el consultante lo acepta, estamos ante una decisión con plenos efectos.

Es más, el efecto vinculante de la consulta tributaria se deduce del propio carácter de acto administrativo de la contestación a consulta y no se requiere una causa distinta para atribuir tal carácter vinculante a la respuesta administrativa. Esa vinculación obedece a una concreta relación jurídica que se establece entre las partes, y no a un supuesto valor normativo de la respuesta a la consulta, pero la plenitud de su eficacia queda en manos del consultante, si opta por seguir los criterios interpretativos que la misma contiene.

Por ello, los efectos de las contestaciones a consultas tributarias deben tener eficacia vinculante frente a la Administración, lo cual es imprescindible para dotar de un régimen jurídico coherente a las consultas tributarias, a fin de que cumplan su función de refuerzo de la seguridad jurídica del obligado tributario.

Cfr. VILLAVERDE GÓMEZ, MARÍA BEGOÑA Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Santiago de Compostela. Artículo "Un supuesto de interpretación de las normas tributarias: los efectos jurídicos de las contestaciones a consultas." *Dereito* Vol.22, nº ext.:685-715 (Novembro, 2013).http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:fnyoEv_KJ7oJ:www.usc.es/revistas/index.php/dereito/article/download/1181/1548+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=mx

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

El sistema adoptado en México, es distinto al de las APA'S por lo siguiente:

En primer lugar, se trata de una consulta a la autoridad competente, cuya naturaleza es la de una resolución administrativa, que además es vinculante²⁴⁰

²⁴⁰ En relación a los efectos vinculantes de las consultas tributaria Adame Martínez nos recuerda que ello significa que la Administración no puede separarse de lo dicho en la contestación vinculante respecto del sujeto consultante y, habría que entender que tampoco respecto del mismo supuesto de hecho en el futuro. Esto implica, además, que el consultante que ajuste su actuación a la respuesta dada por la Administración no tendrá que soportar ningún efecto patrimonial adverso, ni siquiera los intereses de demora, porque éstos implican, al menos, una negligencia del contribuyente, incompatible con su actuación de acuerdo con la respuesta administrativa.

En una primera etapa se consideraba que en principio, la vinculación únicamente se producía en relación con el consultante, ni siquiera aunque se trate de supuestos idénticos, se admite la posibilidad de extender la eficacia vinculante. De manera que para poder aplicar la solución dada por la Administración en la contestación a una consulta el contribuyente tenía que formular él mismo una consulta, con el riesgo de que la Administración pudiera responderle de manera distinta, porque ninguna norma lo prohibía; ante éste problema y bajo un criterio más reciente, el apartado tercero del artículo 89.1 de la Ley General Tributaria Española dispone que: "Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta". Por tanto, siempre y cuando exista identidad entre los hechos y circunstancias en que se encuentre un contribuyente y la situación descrita en la consulta, la contestación producirá efectos vinculantes para ese contribuyente.

Sin embargo, nos refiere el mencionado autor, el carácter vinculante de las contestaciones se mantendrá en tanto no se produzca alguna de las tres circunstancias que permite a la Administración cambiar de criterio, lo que se presenta cuando:

- 1) Se alteren las circunstancias tenidas en cuenta por la Administración para responder a la consulta. Las contestaciones a las consultas circunscriben su eficacia vinculante a la cláusula *rebus sic stantibus*. A nuestro juicio, no basta con una simple alteración de circunstancias accesorias para que la Administración pueda cambiar de criterio, sino que es preciso que se produzca una modificación de hechos o antecedentes que sean esenciales.
- 2) Cuando se modifique la legislación que estaba vigente en el momento de la contestación. El término "legislación" comprende, lógicamente, no sólo la ley en sentido formal, sino también las normas de inferior rango que se hayan tenido en cuenta para la contestación de la consulta.
- 3) La Administración también podrá cambiar de criterio cuando aparezca jurisprudencia aplicable al caso, que se pronuncie de manera distinta (en el sentido de más gravosa) a como lo hizo la Administración en la contestación.

Las contestaciones a consultas tributarias también podrán verse privadas de su eficacia vinculante en aquellos casos en los que la Administración acuda al procedimiento de declaración de lesividad, que es el procedimiento que se debe seguir cuando se pretenda anular *actos declarativos de derechos* que, a juicio de la Administración, vulneren el ordenamiento jurídico, y no sean actos nulos de pleno derecho, ni tampoco actos anulables que infrinjan gravemente normas de rango legal o reglamentario. La Administración no puede cambiar el criterio expuesto en una consulta vinculante a través de la rectificación de errores materiales o de hecho porque las contestaciones a consultas con eficacia vinculante son actos que dan lugar al nacimiento de derechos y obligaciones desde el mismo momento en que son notificadas.

tanto para el contribuyente como para la autoridad que las emite.

La consulta en materia de precios, es una figura especial, que se distingue de las consultas reguladas en el artículo 34²⁴¹ del CFF, cuyas reglas no le son aplicables, de ahí que, las respuestas recaídas a las consultas en materia de precios, sí pueden ser impugnadas, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables.

En términos del artículo 37 del CFF, el plazo para responderlas es de ocho meses, el cual se interrumpe en el caso que se formule algún requerimiento al contribuyente, reanudándose el computo una vez que el requerimiento sea cumplido, y configurándose una resolución negativa ficta, si una vez vencido éste plazo no existe respuesta por parte de la autoridad competente, la que si podrá ser controvertida a través de los medios de defensa.

Una cuestión que plantea problemas es si los efectos de las consultas alcanzan a otras Administraciones distintas de la que contesta, respecto del cual ADAME MARTÍNEZ *sostiene* que la contestación debería tener carácter vinculante para todas las Administraciones públicas por la sencilla razón de que si cada Administración o cada órgano dotado de personalidad jurídica pudiera alegar una personalidad diferenciada para no acatar las contestaciones emanadas del órgano competente en cada caso, no tendría mucho sentido la institución de la consulta. Cfr. ADAME MARTÍNEZ FRANCISCO D. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Sevilla. Artículo "Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias". DOC. No. 28/05 INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2005_28.pdf

²⁴¹ Artículo 34. CFF. Las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente.

La autoridad quedará obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, siempre que se cumpla con lo siguiente:

I. Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto.

II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad.

III. Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.

La autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable.

Las respuestas recaídas a las consultas a que se refiere este artículo no serán obligatorias para los particulares, por lo cual éstos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas.

Las autoridades fiscales deberán contestar las consultas que formulen los particulares en un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud respectiva.

El Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este artículo, debiendo cumplir con lo dispuesto por el artículo 69 de este Código.

Punto particular a destacar, es la posibilidad prevista en el ordenamiento en comento, en el sentido de que la resolución a la consulta puede derivar de un acuerdo bilateral o multilateral con un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación, supuesto en el cual, a dicho acuerdo bilateral o multilateral, se le estaría elevando al rango de resolución administrativa, con todas y cada una de las consecuencias que ello implica.

Entre estas consecuencias, cabe destacar el hecho de que, por ser una resolución administrativa favorable, la misma únicamente puede ser modificada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mediante el denominado juicio de lesividad, que sólo puede ser iniciado por las autoridades fiscales.

Ahora bien, aquí cabría preguntar, si en términos de la legislación hoy vigente, en el caso de un acuerdo bilateral o multilateral, las autoridades competentes de los otros países que participaron en la conformación del acuerdo base de la resolución, deben intervenir como partes y en su carácter de terceros; posibilidad que sólo se habilita, en la medida en que tengan un derecho incompatible con la pretensión de la autoridad fiscal demandante, lo que sólo se puede presentar cuando tengan interés en que la resolución se mantenga en los términos en que fue emitida, situación que parece ilógica.

9.- Naturaleza jurídica de la determinación de precios.

Punto importante a definir, es determinar la naturaleza jurídica de la determinación de un ajuste de precios de transferencia, por lo que previamente y siguiendo el criterio del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito,²⁴² en materia del ISR, se busca el conocimiento lo más acertado

²⁴² RENTA, DETERMINACION CIERTA, PRESUNTIVA Y ESTIMATIVA DE INGRESOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SUS DIFERENCIAS. En materia del impuesto sobre la renta, el conocimiento lo más acertado posible de los ingresos percibidos por el contribuyente constituye sin lugar a dudas una de las tareas

posible de los ingresos percibidos por el contribuyente, pues ello constituye una de las tareas más importantes de los órganos fiscalizadores, al ser éste, uno de los elementos que componen la base gravable del tributo, para lo que se han ideado tres sistemas fundamentales para la determinación de ingresos: la determinación "cierta", la determinación "estimativa" y la determinación "presuntiva".²⁴³

más importantes de los órganos fiscalizadores porque de ellos se compone la base gravable del tributo, de allí que se hayan ideado tres sistemas fundamentales de determinación de ingresos: la determinación "cierta", la determinación "estimativa" y la determinación "presuntiva". La determinación cierta de los ingresos ocurre cuando la autoridad fiscal puede conocer con exactitud los ingresos percibidos por el causante a través de cualquier medio directo de prueba, como podrían ser los libros de contabilidad, nóminas, comprobantes de pago, registros varios y similares. En este supuesto está objetivamente probado el hecho imponible y el débito tributario. Por el contrario, conforme a su tradición legislativa y jurisprudencial (la Ley del Impuesto sobre la Renta de mil novecientos sesenta y cuatro ya la contemplaba y la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se pronunciaba sobre ella en la década de los treinta), la determinación estimativa de ingresos fue concebida para aquellos casos en que el fisco no pudiera conocer con certeza los ingresos realmente percibidos por el contribuyente, fuera por causas imputables a él o por causas distintas; como método excepcional que es, su empleo ha estado restringido a los supuestos y procedimientos específicamente previstos, en las leyes tributarias especiales según el régimen del código anterior, y actualmente en el artículo 55 del Código Fiscal vigente. Evidentemente, estos dos métodos son excluyentes entre sí respecto de un mismo renglón de ingresos, aunque puedan aplicarse ambos para conocer la situación del contribuyente pero referidos a distintos conceptos. Sin embargo, el tercer sistema de determinación de ingresos puede utilizarse como auxiliar de cualquiera de los dos primeros: el método presuntivo. En el año de mil novecientos setenta y seis entró en vigor la reforma al Código Fiscal de la Federación por virtud de la cual se adicionó el artículo 83 con una fracción VIII en donde el legislador otorgó una calificación especial a ciertos indicios, circunstancias y hechos por su aparente e íntima relación con los ingresos obtenidos, invistiéndolos de plena eficacia probatoria mediante su consagración como presunciones legales *juris tantum*, gracias a la cual en estos supuestos se invirtió la regla general de la carga de la prueba, relevando de ella a la autoridad y obligando al particular a rendir prueba en contra de estas presunciones en términos del artículo 82, fracción II, del Código Federal de Procedimientos Civiles aplicado supletoriamente a esta materia. Este sistema, por componerse de presunciones legales de observancia obligatoria incluso para la autoridad, opera en todos los casos con independencia de que se encuentren plenamente comprobados los ingresos percibidos por el causante o de que éstos no puedan ser conocidos, de lo que sigue que la aplicación de cualesquiera de estas presunciones puede ir acompañada de métodos de determinación cierta o estimativa, según corresponda en cada asunto. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Visible en Séptima Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 217-228 Sexta Parte. Pág. 541.

²⁴³ Para GIULIANI FONROUGE, Hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles. La Base presunta, se da cuando la autoridad administrativa no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación cierta, entonces puede efectuarse por presunciones o indicios: es lo que se conoce como determinación con base presunta

Cfr. GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. Derecho Financiero, tomo, 9º Edición, Editorial La Ley Buenos Aires Argentina, Págs. 441 y 442.

Por su parte Sáenz Rabanal, señala: La determinación sobre base cierta es la que se realiza por el sujeto pasivo o por la administración de manera directa conociendo plenamente el hecho imponible utilizando los elementos ligados al mismo para su determinación (registros contables y similares). Se habla entonces de la posibilidad de utilizar el conocimiento exacto y directo de los hechos para el cumplimiento de las obligaciones vinculadas a declaraciones y pago de los tributos. La determinación sobre base presuntiva o estimativa se realiza utilizando presunciones legales cuando no se puede arribar al resultado deseado pago a través de medios directos. De este modo se investiga por medio de signos o medios externos determinantes de capacidad contributiva contenido o no en la ley la realización y cuantía del hecho imponible, se trata de establecer un hecho gravado a través de elementos que lo conecta con la realidad. Con esta modalidad de fija

la existencia de un hecho gravado por la aplicación de una norma legal o de un camino otorgado por dicha norma legal. Es importante manifestar que la determinación de esta naturaleza sólo puede surgir por defecto de la determinación directa debido a la gravedad que reviste

Cfr. SÁENZ RABANAL, MARÍA JULIA. Facultades de la Administración en materia de determinación de Tributos, http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev30_MJSR.pdf

Finalmente, OREAMUNO LINARES JOSÉ MARÍA señala que la medición en concreto de la base imponible debe realizarse cada vez que se realice el presupuesto de hecho o hecho generador. La doctrina sudamericana, reconoce dos formas para medir o cuantificar la magnitud de la base imponible: la determinación sobre base cierta y sobre base presunta. Estos dos sistemas de cuantificación pueden identificarse, hasta cierto punto, con la estimación directa, la estimación objetiva y la estimación indirecta, que regula la Ley General Tributaria española. Algunos autores como Ferreiro Lapatza, piensan que la estimación indirecta no es un método distinto a los dos primeros, sino una atribución de potestades a la Administración Tributaria que le permite la aplicación de los métodos de estimación directa y de estimación objetiva en la determinación de la base imponible.

Sin embargo, la mayoría de los autores se pronuncia en el sentido de que la determinación sobre base cierta o estimación directa se produce cuando el contribuyente o la Administración Tributaria tienen a su disposición los elementos necesarios para medir con razonable exactitud la magnitud de la base imponible sobre la cual aplicarán la tarifa o alícuota correspondiente. La estimación objetiva es la que hace la Administración Tributaria no ya sobre la medida cierta y directa de la magnitud elegida por el legislador como base imponible, sino calculándola mediante la “aplicación y valoración de signos, índices o módulos previstos por la ley”. Y la determinación sobre base presunta o estimación indirecta consiste en la determinación de la base imponible o del rendimiento neto mediante la “utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes o de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios”, así como la aplicación de datos y antecedentes disponibles que sean relevantes.

La presunción es “el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado”. El efecto típico de las presunciones legales es desplazar la carga de la prueba en favor una de las partes en un proceso o en un procedimiento, y tal desplazamiento puede ser tal que no admita prueba en contrario, como sucede en las presunciones absolutas o *iuris et de iure*. Cuando sí se admite la prueba tendiente a destruir el hecho presumido, la presunción se llama relativa o *iuris tantum*. La prueba se refiere en ambos casos al hecho presumido y no al que le sirve de soporte, pues sobre este segundo siempre se admite la prueba, aún en las presunciones absolutas. Además de las presunciones legales, que como su nombre indica deben estar establecidas en la ley, existen las llamadas presunciones *hóminis* o indicios, que son aquellas “reglas o máximas de la experiencia [que] forman parte del patrimonio cultural del juzgador, como de toda persona de nivel cultural medio”. Podría decirse, pues, que cuando la presunción *hóminis* o indicio ha sido recogido por el legislador e introducido en la redacción de la norma jurídica, se convierte en una presunción legal, pero el proceso lógico de su aplicación sufre una transformación porque mientras la presunción *hóminis* o indicio tiene un carácter lógico inductivo, la presunción legal tiene uno lógico deductivo. Por su parte, las ficciones constituyen “una valoración jurídica, contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuye a determinados supuestos de hecho efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real. [...] La ficción ni falsea ni oculta la verdad real: lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real”. Un sector de la doctrina tiende a identificar presunciones absolutas con ficciones, o al menos a considerar aquéllas como una especie del género que formarían éstas. No obstante, también se señalan diferencias. El procesalista Alsina dice que “mientras la presunción es la consecuencia jurídica extraída de un hecho que se tiene por existente, la ficción se funda en un hecho conscientemente inexistente”, y agrega que “la primera tiene por objeto suplir la insuficiencia de la prueba directa, mientras que la segunda responde a la exigencia de un sistema jurídico”. La presunción parte de la verdad de un hecho, dado que de un hecho conocido se infiere otro desconocido pero probable, y en cambio la ficción nace de una falsedad o irrealidad. En la presunción el hecho presumido tiene una alta probabilidad de haber ocurrido en la vida real, mientras en la ficción el hecho presumido es muy improbable, por contravenir la relación natural existente entre el hecho que le sirve de base y sus consecuencias. Pérez de Ayala señala que “la presunción legal absoluta consiste en que la ley le atribuye a ciertos hechos jurídicos materiales (A) un efecto dado en correlación con otro hecho (B) que según la experiencia lo acompaña. Al contrario, en la ficción, frente a un hecho conocido cuya existencia es cierta (A), el legislador le otorga certeza jurídica a otro hecho (B) no conocido y cuya existencia real es improbable o falsa, por no existir una relación natural entre ambos hechos (A y B), atribuyendo los efectos jurídicos imputables a B por la realización de A, según el ordenamiento jurídico”. El mismo autor indica que es posible la acumulación sucesiva de presunciones y

a) La determinación cierta de los ingresos ocurre cuando la autoridad fiscal puede conocer con exactitud los ingresos percibidos por el causante a través de cualquier medio directo de prueba, como podrían ser los libros de contabilidad, nóminas, comprobantes de pago, registros varios y similares. En este supuesto está objetivamente probado el hecho imponible y el débito tributario.

b) La determinación estimativa de ingresos fue concebida para aquellos casos en que el fisco no pudiera conocer con certeza los ingresos realmente percibidos por el contribuyente, bien sea por causas imputables a él, o por causas distintas; de ahí que la estimativa es un método excepcional cuyo empleo se ha restringido a los supuestos y procedimientos específicamente previstos en las leyes tributarias.

Este supuesto se da cuando la autoridad carezca de datos para fijar la base del impuesto, lo que se presenta cuando carece de elementos ciertos, ya sea por omisión o por renuncia del causante a aclararla, o por falta de justificación de los datos que ella contenga. Así, en la medida en que el contribuyente no aporte elementos, aplicará éste método, utilizando diversa información como datos y antecedentes, elementos indirectos, valoración de signos índices o módulos y partiendo de presunciones.

En éste método es muy importante señalar que en respeto a la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, después de realizar la investigación, la autoridad deberá dar a conocer cabalmente todos los datos y

ficciones, fenómeno que ocurre cuando de un hecho conocido (A) el legislador presume la certeza jurídica de otro desconocido (B) pero naturalmente probable, al cual le atribuye los efectos de un tercer hecho jurídico (C) diferente e inexistente. Al atribuir los efectos jurídicos de C a la realización del hecho A, se produce la ficción, dado que entre A y C no hay relación alguna de probabilidad natural. En resumen, "en la presunción siempre tenemos dos hechos y una relación lógica que los enlaza, mientras que en la ficción esta relación no existe". Cfr. OREAMUNO LINARES JOSÉ MARÍA. Artículo Las Rentas Presuntivas por el ejercicio liberal de profesionales y técnicos en la Ley del Impuesto sobre la Renta. http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:z8YPBKkCPuJ:jaguar.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/Documentos/Ingresos/compendio/doctrina/Rentas_Presuntivas.doc+&cd=10&hl=es&ct=clnk&client=safari.

elementos, directos o indirectos, que le sirvieron para estimar el ingreso, a fin de no dejarlo en estado de indefensión, y de proporcionarle todos los elementos para que pueda probar y alegar lo que a su derecho convenga y para que esté en posibilidad de objetar, en su caso, los elementos directos o indirectos y que sirvieron de base para la estimación.

Cabe señalar que estos dos métodos, la determinación "cierta", y la determinación "estimativa", son excluyentes entre sí, aunque ambos pueden aplicarse para conocer la situación del contribuyente pero referidos a distintos rubros de ingresos. El procedimiento regular que se sigue en la determinación "cierta" del impuesto, en la que se toma como base o punto de partida, los datos presentados por los causantes en sus declaraciones, y mientras que en la "estimativa, de manera excepcional, las autoridades fiscales parten de signos externos y de informaciones que obtengan de casos similares o de datos que obren en su poder.

c) El tercer sistema de determinación de ingresos que puede utilizarse como auxiliar de cualquiera de los dos primeros: es el método presuntivo, en donde el legislador otorgó una calificación especial a ciertos indicios,²⁴⁴ circunstancias y hechos por su aparente e íntima relación con los ingresos obtenidos, invistiéndolos de plena eficacia probatoria mediante su consagración como presunciones legales *juris tantum*, gracias a la cual, se invirtió la regla general de la carga de la prueba, relevando de ella a la autoridad y obligando al particular a rendir prueba en contra de estas presunciones.

Este sistema, por componerse de presunciones legales de observancia

²⁴⁴ El indicio es un hecho probado que sirve de medio de prueba, ya no para probar, sino para presumir la existencia de otro hecho, esto es, el dato o indicio ya demostrado, es útil para apoyar a la mente en su tarea de razonar silogísticamente, de manera que, la prueba circunstancial se apoya en el valor incriminatorio de los indicios que tienen como punto de partida hechos y circunstancias que están probados y de los cuales se trata de desprender con el hecho inquirido, esto es un dato por completar o hipótesis por verificar. Cfr. MARTÍNEZ GARNELO, JESÚS. La prueba indiciaria, presuncional o circunstancial.- México, D.F., Editorial Porrúa 2010, Págs. 129 y sigs.

obligatoria incluso para la autoridad, opera en todos los casos, con independencia de que se encuentren plenamente comprobados los ingresos percibidos por el causante, o de que éstos no puedan ser conocidos, por lo que la aplicación de cualesquiera de estas presunciones puede ir acompañada de métodos de determinación cierta o estimativa, según corresponda en cada asunto.

d) Por otro lado, es de llamar la atención lo establecido en el artículo 153²⁴⁵ de la LISR en el que se señala que se consideran ingresos determinados presuntivamente, entre otros, a los determinados por las autoridades fiscales conforme a los artículos 179 y 180.

Del ordenamiento en comento, llama la atención el hecho de que se atribuya la naturaleza de presunción²⁴⁶ a los ingresos determinados a través de los

²⁴⁵ Artículo 153. LISR. Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los términos de los artículos 58-A del Código Fiscal de la Federación, 11, 179 y 180 de esta Ley, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste. Se considera que forman parte de los ingresos mencionados en este párrafo, los pagos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación, pagos a los cuales les resultarán aplicables las mismas disposiciones que a los ingresos que los originaron.

...
²⁴⁶ Etimológicamente, presunción significa una suposición basada en ciertos indicios, que denota acción y efecto de presumir, y ésta, a su vez, proviene de la voz latina, *praesumere*, que significa sospecha o juzgar por inducción o igualmente conjeturar una cosa por tener indicios o señales para ello.

MARTÍNEZ GARNELO, señala que presumir del latín *praesumere*, significa tanto como tomar anticipadamente una opinión, significado que no satisface objetivamente las exigencias científicas que no permiten tomar opiniones *a priori* sino *a posteriori*, es decir, fundadas en la demostración. Así las presunciones no son medios de prueba enderezadas a demostrar la existencia histórica de un hecho, sino el mismo hecho, demostrado por el razonamiento. CFR MARTÍNEZ GARNELO, JESÚS. La prueba indiciaria, presuncional o circunstancial.- México, D.F., Editorial Porrúa 2010. Págs. 468 y sigs.

La presunción, consecuencia inducida o deducida de un hecho conocido reviste los siguientes caracteres: Objetividad. Es un hecho histórico, descubierto por el juez, no formado por él. Definitividad. Es una conclusión, no una hipótesis. La primera se alcanza, precisamente por la eliminación de la segunda. Singularidad. Las hipótesis deben ser eliminadas todas, menos una; las hipótesis siempre son plurales, en tanto que la presunción, que es la hipótesis no eliminada, tiene que ser lógicamente singular. Cfr. Ob. Cit. Martínez GarneLO, Pág. 170.

Para MIRANDA ESTRAMPES, la presunción es la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido. MIRANDA ESTRAMPES, MANUEL. Artículo: Prueba indiciaria y estándar de prueba en el proceso penal.

Ver: http://www.icjsinaloa.gob.mx/medios/publicaciones/PRUEBA_INDICIARIA_Y_ESTANDAR_DE_PRUEBA_EN_EL_PROCESO_PENAL_%20POR_MANUEL_MIRANDA ESTRAMPES.pdf

En el mismo sentido, PÉREZ PALMA. Señala que la presunción es el resultado de la operación de la mente, que por los sistemas inductivos o deductivos, llevan, de un hecho conocido y cierto a otro que se desconoce y

métodos de precios de transferencia, soslayando que dicha metodología no solo implica la determinación de ingresos, sino que también puede implicar la reducción del importe de las deducciones o el rechazo de éstas, cuando su importe no corresponda a precios de mercado.

Al respecto, cabe preguntar si cuando la autoridad lleva a cabo sus facultades de comprobación y aplica los métodos de precios de transferencia, ello implica que el resultado constituya una presunción que se sustenta en un procedimiento de estimativa indirecta de ingresos o si se trata de una presunción que deriva de datos ciertos, lo que implica que la obligación tributaria sea determinada sobre base cierta.²⁴⁷

que se trata de averiguar. Cfr. PÉREZ PALMA, RAFAEL. Guía de Derecho Procesal Civil. México, D.F. 1981, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, pág. 440.

Por su parte LUCERO ESPINOZA considera que la presunción constituye un mecanismo de razonamiento lógico del Juzgador, por medio del cual, en forma deductiva, apreciando hechos conocidos llega a presumir cierto la existencia de otros que le son desconocidos. Así las presunciones están sustentadas en elementos contenidos en otros medios probatorios que se utilicen en el proceso, razón por la cual constituyen derivaciones de otras pruebas. Dado que las presunciones constituyen el resultado del trabajo mental del juzgador, se ha estimado que no son susceptibles de ofrecerse como pruebas, pues a lo más, que estarán obligadas las partes es a la aportación de datos que sirvan de indicios necesarios para establecer las presunciones de verdad. Cfr. LUCERO ESPINOSA, MANUEL. Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo. México, D.F. 2011 Editorial Porrúa. Págs. 219 a 222.

En opinión de DEVIS ECHANDÍA la presunción es un juicio lógico del legislador o del juez, en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho, lo segundo, es una presunción judicial o del hombre, basado en las máximas generales de la experiencia, que le indican cuál es el modo normal como suceden las cosas y los hechos. DEVIS ECHANDÍA, HERNANDO. Teoría General de la Prueba Judicial, tomo Segundo, 5 Edición. Bogotá, Colombia, Editorial Temis 2006. Pág. 677 y sigs.

La presunción es un concepto mayormente lógico que psicológico. Presumir nos señala MUÑOZ SABATÉ equivale al acto de pensar inteligentemente, implica combinar los datos. Cuando son simples presunciones de hombre, son principios lógicos basados en las reglas de la experiencia, que permiten una correcta valoración de las pruebas; por consiguiente, son en realidad reglas para el criterio del juez más que presunciones. Cuando la presunción es creada por el legislador, *sea iuris tantum o iuris et de iure*, se considera definitivamente cierto el hecho (en las últimas) o provisionalmente mientras no se suministre prueba en contrario cuando es simple presunción judicial o del hombre. Por lo general, se considera ese hecho simplemente como probable, a menos que por basarse en una ley física inmodificable o por tratarse de varias deducidas de un conjunto de indicios, graves, precisos y concordantes, otorguen certeza sobre tal hecho, pero la prueba la constituyen el indicio necesario o los varios indicios contingentes o los demás medios de los cuales obtiene el juez los argumentos probatorios. Cfr. MUÑOZ SABATÉ, LUIS. La prueba de la Simulación, Semiótica de los negocios jurídicos simulados. Editorial Hispano Europea, Barcelona, España 1972. Pág. 1 a 50.

²⁴⁷ Sobre el particular, obsérvese el siguiente criterio jurisprudencial: RENTA. EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 90 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES INCOMPATIBLE CON LOS INGRESOS DERIVADOS DEL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 2013). El artículo citado faculta a las autoridades fiscales para determinar, de manera presuntiva, la utilidad fiscal de los contribuyentes, al prever que podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda, dependiendo de la actividad a que se dedique

e) En mi opinión y por cuanto a la determinación de precios de transferencia efectuada por la autoridad fiscal bajo los supuestos del segundo párrafo del artículo 179 de la LISR, es que la misma tiene la naturaleza de una “estimativa”, al reunir las siguientes características:

- El ejercicio de la facultada por la autoridad fiscal, opera únicamente en el caso en que el contribuyente no hubiera probado haber celebrado sus operaciones con partes relacionadas bajo el principio de “*Arm’s Length*”
- La autoridad tomara en cuenta elementos indirectos tales como las operaciones comparables celebradas por partes independientes.
- Se debe dar a conocer al contribuyentes todos los datos, elementos e información que le sirvió para determinar los ingresos y las deducciones bajo el principio de “*Arm’s Length*”, así como los métodos utilizados, a fin de que pueda probar y alegar lo que a su derecho convenga.

el causante. Sin embargo, este procedimiento no es aplicable a la estimativa indirecta de ingresos prevista en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, que se actualiza cuando el contribuyente no sustenta con documentación en su contabilidad el registro de los depósitos en su cuenta bancaria, pues dicha presunción legal deriva de datos ciertos aplicados por la autoridad cuando lleva a cabo sus facultades de comprobación, por lo que admite prueba en contrario dentro del procedimiento de fiscalización relativo, y si el particular auditado no logra desvirtuarla, procede determinar la obligación tributaria con base cierta, ya que la autoridad conoce con certeza el monto de los ingresos sujetos a pagar contribuciones, lo que no sucede con la determinación presuntiva de ingresos prevista en los artículos 55, 56 y 61 de la codificación mencionada, pues la autoridad construye la presunción, por ausencia de datos, conforme a los diversos procedimientos contenidos en esos numerales; de ahí que no resultaría lógico permitir a quienes se les detectaron aquellas actividades elusivas, disminuir el monto de los recursos que se presumieron acumulables mediante la aplicación de un coeficiente diseñado para calcular la utilidad fiscal presunta, por no tener certeza de la cuantía de los recursos dinerarios percibidos; razón por la cual, las autoridades exactoras no están obligadas a aplicar los coeficientes previstos en el referido artículo 90, respecto de los ingresos derivados de depósitos bancarios no registrados.

Contradicción de tesis 457/2013. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Décimo en Materia Administrativa del Primer Circuito y Primero en Materias Administrativa y de Trabajo, ahora Primero en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito. 23 de abril de 2014. Mayoría de tres votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas y Luis María Aguilar Morales. Disidentes: Sergio A. Valls Hernández y Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Gabriel Regis López.

Visible en: Época: Décima Época. Registro: 2006980. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 8, Julio de 2014, Tomo I. Materia(s): Administrativa. Tesis: 2a./J. 59/2014 (10a.). Pág. 392.

- La determinación hecha por la autoridad gozará de la presunción de legalidad en términos del artículo 68 del CFF.

10. Problemas en la determinación de precios de transferencia.

Si el objetivo de los precios de transferencia es determinar ingresos acumulables o partidas no deducibles que afectaran el resultado fiscal, bien porque se impute un precio superior o bien porque se rechacen deducciones, al respecto es importante señalar que en las operaciones comerciales, las empresa que las realizan, no siempre son comparables.

Así surge la pregunta sobre qué hacer, en aquellos casos en los que, por diversas razones, no es posible obtener comparables, y en su caso, como determinar el grado de comparabilidad entre las operaciones de bienes o servicios, y a manera de ejemplo, que hacer en el caso de los intangibles involucrados, respecto de los cuales, no siempre es fácil lograr una similitud, máxime que la comparabilidad de ninguna manera significa igualdad, lo que hace necesario hacer ajustes de comparabilidad para lograr la mejor confiabilidad de los resultados.

Por esta razón, el tercer párrafo²⁴⁸ del artículo 179 de la LISR, reconoce la posibilidad hacer ajustes de comparabilidad a fin de disminuir estas diferencias, en la medida en que las mismas no sean significativas y se puedan eliminar razonablemente.²⁴⁹

²⁴⁸ Artículo. 179. LISR. (tercer párrafo). ...

Para los efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 180 de esta Ley, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables. ...

²⁴⁹ RUBIO CUADRADO, nos señala que los ajustes más comunes son:

- Ajuste por deudas y créditos.
- Ajuste por inventarios.

Ahora bien, sobre el tema de la comparabilidad, un problema que se queda sin solución, como atinadamente lo señalan PÉREZ ROBLES Y TORRES RIVERO²⁵⁰ es, qué hacer respecto de aquellas contraprestaciones que incluyen cargos por paquetes, en los que la contraprestación no sólo incluye la enajenación de bienes, sino que además puede incluir el uso de patentes, marcas, etc. De igual manera cabría cuestionar qué hacer cuando existe la compensación de cuentas a favor, en donde sólo se paga la diferencia, aquí habrá que determinar si la contraprestación base para la compensación se encuentra o no dentro de valores de mercado.

Finalmente otro problema que plantea el tercer párrafo del artículo 179, es que la restricción que se hace en su texto, a los métodos establecidos en el artículo 180 de LISR, respecto de lo cual se cuestiona, si estos pueden ser aplicables a todas las empresas y a las operaciones analizadas, y caso contrario, como resolver el problema, tomando en cuenta en nuestro sistema jurídico, bajo el principio de legalidad, sólo pueden aplicarse los métodos expresamente regulados en la ley.

Además, cabe recordar que éstos métodos han sido establecidos a nivel internacional y desarrollados en las Guías de precios de la OCDE, lo que garantiza que bajo el contexto internacional, exista un consenso de cómo determinar que una operación entre partes relacionadas cumple con el principio de “*Arm’s Length*”, evitando inconvenientes prácticos que terminarían generando problemas de doble imposición.

• Ajustes por la importancia de los activos utilizados.
• Ajustes destinados a garantizar la armonización de los sistemas contables de empresas comparadas.
Cfr. RUBIO CUADRADO, FELIPE. Análisis de comparabilidad, en *Fiscalidad de los Precios de Transferencia (operaciones vinculadas)* coordinador TEODORO CORDÓN EZQUERRO, Ediciones CEF Centro de Estudios Financieros 2010, Madrid España. Pág. 332.

²⁵⁰ Ob. Cit. PÉREZ ROBLES Y TORRES RIVERO.

11. Las operaciones comparables.

Como advertíamos previamente, en materia de precios de transferencia resulta fundamental encontrar operaciones comparables,²⁵¹ entendidas éstas como aquellas en las que no existan diferencias que las afecten significativamente el monto de las contraprestaciones o el margen de utilidad obtenido al celebrarlas, y que cuando existan estas diferencias, las mismas se eliminen mediante ajustes de comparabilidad razonables.

Éste principio se reconoce tanto en el tercer párrafo del artículo 179,²⁵²

²⁵¹ En opinión de BALZANI, los valores de los precios son influenciados de modo notable por las eventuales diferencias entre los productos, mientras que los de los márgenes brutos son influenciados por las funciones cumplidas por las empresas, debido a las consecuentes variaciones de los gastos operativos, que constituyen uno de los posibles componentes del margen bruto. No obstante, estas consideraciones no deben inducir a entender que, a contrario sensu, en la aplicación del método que se examina resulten automáticamente comparables operaciones realizadas por empresas que cumple funciones meramente similares, y más aún cuando, por ejemplo actúan en sectores económicos diferentes, en efecto, también en la hipótesis tratada, la comparabilidad de las transacciones que condiciona de manera relevante la aceptabilidad de los resultados alcanzados requiere necesariamente una notable analogía entre las mismas.

Como regla, dos operaciones pueden ser comparables cuando ninguna de las diferencias existentes entre ellas puede condicionar de modo sensible el criterio de referencia del método utilizado, ya sea el precio o la utilidad o bien cuando el eventual condicionamiento puede ser eliminado mediante los ajuste pertinentes.

Por ende, para aplicar el principio del *arm's length* es necesario, ante todo individualizar los factores que determinan el grado de comparabilidad de las operaciones: se trata de diversos elementos cuya relevancia está condicionada tanto por el tiempo de operación objeto de verificación como por el método de determinación del precio de libre competencia previamente elegido.

Cfr. BALZANI FRANCESCA, Cuso de Derecho Tributario Internacional, Tomo 1, Coordinador VICTOR UCKMAR. Editorial Themis Bogotá Colombia 2003. Págs. 402 y sigs.

²⁵² Artículo 179 LISR....

Para los efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 180 de esta Ley, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables. Para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, según el método utilizado, considerando, entre otros, los siguientes elementos:

I. Las características de las operaciones, incluyendo:

- a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés;
- b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;
- c) En el caso de uso, goce o enajenación, de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;
- d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como, si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección; y
- e) En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos tales como, el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.

como en la fracción IX del artículo 76,²⁵³ ambos de la LISR, lo que nos lleva a la necesidad de determinar los factores de comparabilidad de éstas operaciones, los cuales se encuentran establecidos en los dos artículos en comento, en cuyo texto se precisa que el análisis de comparabilidad debe hacerse por cada tipo de operación y por cada parte relacionada, lo que implica el hacer un análisis detallado de todas las operaciones involucradas con el contribuyente, existiendo la posibilidad de tomar en cuenta los ciclos de negocio de los productos.²⁵⁴

Sin embargo, ello plantea diversos problemas, ya que ser comparable significa que ninguna de las diferencias, si la hay, entre las situaciones que se comparan, puedan afectar materialmente a las condiciones analizadas en la

II. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación;

III. Los términos contractuales;

IV. Las circunstancias económicas; y

V. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes de dos o más ejercicios, anteriores o posteriores.

...

²⁵³ Artículo 76. LISR. 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.

²⁵⁴ Cfr. Artículo 179. LISR.- (párrafo siguiente a la fracción V) que señala:

“...Cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes de dos o más ejercicios anteriores o posteriores.”

metodología, ej.: el precio o el margen, o que pueden realizar ajustes suficientemente precisos para eliminar los efectos de estas diferencias.²⁵⁵

²⁵⁵ PÉREZ RODILLA y HUIDOBRO ARREBA sugieren que antes de explorar las distintas fuentes de las que pueden obtenerse datos de comparabilidad fiables para llevar a cabo el análisis, se deben analizar determinadas decisiones o cuestiones inherentes que afectan la estructura y desarrollo de una operación.

La primera cuestión que puede plantearse es si necesariamente debe mantenerse la forma en que las partes vinculadas han estructurado las operaciones que se valoran, o si por el contrario, puede modificarse dicha configuración de la transacción según determinadas circunstancias.

Como criterio general el Análisis de Comparabilidad debe respetar la estructura y diseño bajo el cual se han realizado las operaciones, sin alterar la composición de las mismas, lo que supondría, en este caso, valorar transacciones diferentes a las efectivamente realizadas sin ninguna justificación.

No obstante es posible ignorar la caracterización acordadas por las partes vinculadas y sustituirla por otra estructura alternativa cuando la esencia económica de la operación difiera de su forma y la nueva re-caracterización de la operación esté más acorde con la sustancia económica de la misma. Se trataría de que el fondo y la forma de la operación tuvieran un grado de coherencia razonable.

También es posible realizar dichos ajustes en condiciones en que se configura la operación, cuando coincidiendo la forma y el fondo de la misma, las características y demás circunstancias de la transacción valoradas dichas condiciones en su conjunto, difieran de las que serían acordadas por partes independientes en transacciones análogas en condiciones de libre competencia.

La segunda variable a considerar es la posibilidad de valorar, no operaciones aisladas e independientemente como establece el principio de libre competencia con carácter general, sino de una forma conjunta o combinada porque las características de la naturaleza de las operaciones realizadas así lo demanden por estar las mismas estrictamente relacionadas o por tener un grado de continuidad que dificulte su valoración separada.

Esta decisión debe valorarse conjuntamente con las compensaciones internacionales, sin embargo el hecho de que pueda existir un acuerdo global entre empresas vinculadas en el que pacten la realización de prestaciones dinerarias diversas a cambio de una prestación dineraria única y conjunta por el total de dichas prestaciones no presupone que esta valoración global y única sea razonable.

En estos casos hay que analizar la naturaleza y características de cada prestación individualizada y ponderar si el método de valoración seguido por las partes vinculadas para determinar la contraprestación única es el adecuado. Prestaciones tan diferentes como las arriba citadas generalmente requieren métodos y criterios de valoración muy diferentes que difícilmente pueden reconducirse a un único método de valoración.

La tercera variable a considerar analiza la conveniencia y necesidad de que la valoración de ciertas transacciones se determine, mejor que por una cifra única, absoluta que fije un valor-precio o margen de comparación, por un rango de valoración que recoja todos los valores de libre concurrencia en una banda de fluctuación de los mismos.

La cuarta variable a considerar se refiere a la posibilidad de utilizar en el análisis de comparabilidad, datos de varios ejercicios económicos, además del específico en que se realiza la operación vinculada. Los datos de ejercicios anteriores, e incluso en determinados casos de ejercicios posteriores, pueden suministrar información relevante sobre el ciclo económico en general en que se desenvuelven las transacciones a valorar, así como sobre el ciclo de la vida de los productos en particular con una perspectiva temporal más amplia que los exclusivos datos del ejercicio en que se realiza la operación.

El análisis y explicación de las pérdidas reiteradas y continuas de una empresa que forma parte de un grupo multinacional y que no se derivan de motivos razonables y normales es un hecho relevante a considerar en el análisis de comparabilidad. Desde el punto de vista de las Administraciones Fiscales, esta clase de pérdidas indefinidas no tiene ninguna justificación ya que empresas independientes no soportarían un escenario de pérdidas continuo, sin ninguna previsión razonable de beneficios futuros a corto o mediano plazo. Bajo el principio de plena competencia cabe cuestionar una remuneración razonable a la empresa deficitaria análoga a la que obtendría una empresa independiente que realizara una actividad similar.

El Análisis de Comparabilidad se aplica sea cual sea el método de valoración utilizado en la aplicación del principio de plena competencia en la valoración de operaciones vinculadas.

En base a esta exigencia no existe ningún método que resulte útil a todas las circunstancias ni la aplicabilidad de cualquier método en particular puede ser desestimada. Tampoco se exige la aplicación de más de un método de valoración que podría ser aconsejable cuando se trate de valoraciones complejas.

La comparación permite realizar ajustes convenientes a fin de determinar los factores de comparabilidad. Dada la relativa ausencia de comparables normalmente deben hacerse estos ajustes para reflejar las diferencias en los hechos económicos, de suerte que resulte verdaderamente comparables.

La búsqueda de comparables es un proceso laborioso que requiere utilizar múltiples fuentes de información cuyo costo puede ser elevado, lo que plantea la necesidad de cuestionar hasta donde se debe exigir el realizar un análisis de comparabilidad tomando en cuenta la información disponible y los costos vinculados al mismo, a fin de poder usar comparables razonablemente equiparables.

Al respecto, principalmente existen dos tipos de comparables:

- a) Internos. Considerando como operación comparable, a la realizada por la propia entidad sujeta a análisis con un tercero independiente.
- b) Externos. Considerando como operaciones comparables, las realizadas por dos entidades independientes.

El principal problema de utilizar comparables externos, es la obtención de información sobre entidades independientes. El tema se resuelve desde un punto de vista práctico, utilizando preferentemente como fuentes, bases de datos comerciales.²⁵⁶

La elección del método más conveniente se fundamentara en el criterio de seleccionar aquel método que evidencia mejor aptitud para ofrecer la mejor estimación de un valor de plena concurrencia, porque ofrezca mayores grados de comparabilidad y una relación más directa y cercana a la operación realizadas.

Cfr. PÉREZ RODILLA GERARDO E IGNACIO HUIDOBRO ARREBA. Análisis de Comparabilidad y la utilización de las bases de datos en la determinación de los precios de Transferencia. En Manual de Fiscalidad Internacional, volumen II, coordinador TEODORO CORDÓN EZQUERRO. Págs. 1156 y sigs.

²⁵⁶ Sobre el particular, PÉREZ RODILLA GERARDO E IGNACIO HUIDOBRO ARREBA La justificación y comprobación de los precios de transferencia implica la investigación y análisis de múltiples transacciones

Ésta solución plantea cierta desconfianza, porque éstas bases de datos se encuentran limitadas para realizar un completo análisis de comparabilidad, ya que no todos los países ofrecen información fiable, y no siempre tienen la información disponible, ni con los mismos estándares contables, además de muchas de estas bases de datos no están desarrolladas para ser utilizadas en estudios de precios.

Por otro lado, estas bases también se critican porque en algunas de ellas, se da prioridad al número de comparables más que a la calidad de estos, y porque el costo de obtenerlas puede ser muy alto para pequeñas y medianas empresas.

entre empresas, entre empresas con la finalidad de encontrar aquéllas que se producen entre partes independientes o, incluso dependientes si se buscan comparables internos, que pueden ser equiparables a las que deben ser objeto de valoración, por su carácter controlado. De esta manera, se hace necesario disponer de fuentes fiables de información que permitan buscar y seleccionar empresas con actividades similares, operar con los datos financieros y no financieros de estas compañías, y realizar sobre los resultados de esas operaciones, los ajustes necesarios para aproximar y perfeccionar la comparabilidad de las transacciones.

En la actualidad, las distintas bases de datos existentes ofrecen al usuario las utilidades necesarias, en tanto que la base de datos integra por un lado información de carácter financiero y no financiero sobre una multiplicidad de compañías que operan en distintos países; y de otro, el software necesario que permite la selección de transacciones con arreglo a múltiples parámetros y condiciones y el tratamiento estadístico de toda esa información. De esta forma, las bases de datos permiten la manipulación de los datos financieros de las empresas y la agregación o desagregación de los mismos en función de condiciones estandarizadas en el propio software o de condiciones impuestos por el propio usuario.

Las bases de datos de utilización generalizada presenta las siguientes características comunes:

- a) Las fuentes de información que nutren las bases de datos son públicas. La información financiera de las bases de datos generalmente está condicionada por las normas mercantiles o administrativas de información pública vigente en cada país, además de ofrecer información de ámbito geográfico prácticamente mundial o información solamente comprensiva de las compañías registradas en distintas zonas o regiones del mundo.
- b) La información financiera y no financiera está estandarizada, al ser resultado de la aplicación de métodos de recopilación que uniformizan y estandarizan la información con base en la información de comparables de los datos de las distintas compañías con actividades diversas. Sin embargo la extensión y calidad de la estandarización no es idéntica. Si bien se elaboran con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados (actualmente NIFS) a fin de garantizar a los analistas el obtener conclusiones fiables en el uso de la información, ésta puede tener un mayor o menor grado de desagregación.
- c) La base de datos contiene información histórica y actual de las compañías. Las bases de datos permiten el análisis de la evolución de la actividad de la empresa en el tiempo, más o menos extensa y más o menos actualizada.
- d) Las bases de datos contienen la información financiera básica, información financiera elaborada e información no financiera de las compañías. Todas las bases contiene, de forma más o menos desagregada, los estados contables individuales y consolidadas de las compañías, compuestos por el balance de cada ejercicio y la cuenta de pérdidas y ganancias, así como las magnitudes básicas agregadas de los citados estados contables; también contienen información no financiera de las empresas como son forma societaria, definición de actividades, porcentajes de participación máximos y mínimos de la compañía, datos sobre socios y compañías participadas, domicilios y números de identificación en cada país, etc. Información que es imprescindible a la hora de abordar la comparabilidad.
- e) Las bases de datos permiten la descarga de datos para su análisis y, en casi todos los casos ofrecen software que facilita el análisis, tratamiento estadístico y, en definitiva la comparabilidad de la información.

Cfr. PÉREZ RODILLA GERARDO E IGNACIO HUIDOBRO ARREBA. Ob. Cit. Págs. 1160 y sigs.

En base a ello, la OCDE recomienda no utilizar bases, si hay otras fuentes de información, más confiables y accesibles, como son los comparables internos.

Otro problema que se plantea es el uso de comparables domésticos frente a comparables internacionales. Al respecto cabe señalar que en Europa existe un precedente en el que se estableció que los Estados miembros deben evaluar los comparables locales y los no locales, en función de los hechos y circunstancias de cada caso particular, de ahí que el uso sólo de comparables domésticos no debe conllevar imposición de sanciones.

Finalmente un problema que genera gran discusión, es el uso de comparables secretos, pues se cuestiona si las administraciones pueden hacer uso de la información que posee de otros contribuyentes en sus bases de datos. Al respecto, cabe señalar que la OCDE en sus guías no hace mención expresa en contra del uso de comparables secretos, aunque recomienda no usarlos si existen otros elementos.

Sin embargo, en el caso en que se use información confidencial, se recomienda que las administraciones tributarias tomen todas las medidas razonables para asegurarse que no exista ninguna revelación pública de información confidencial (secretos comerciales, secretos científicos, etc.) y otra información comercialmente sensible contenida en el paquete de documentación (archivo maestro, archivos local e informe país por país) que le ha sido proporcionada por un contribuyente.

12.- Factores de comparabilidad.

Como señalamos previamente, no todas las operaciones realizadas, son siempre comparables, por lo que se ha concluido que para que sean comparables, estas deben cumplir cinco requisitos de comparabilidad, y que no debe perderse de vista que diferencias en el volumen o en la cadena de la venta mayorista o minorista pueden afectar la comparabilidad.

Tampoco puede pasarse por alto que la fiabilidad de estos factores depende de los datos disponibles, y su grado de integridad y precisión.

Así las cosas, el análisis de comparabilidad atiende a cinco factores:

- Las características de las operaciones.
- Las funciones o actividades.
- Los términos contractuales.
- Las circunstancias económicas, y
- Las estrategias de negocios.

1.- En cuanto a las características de las operaciones, este factor toma en cuenta para comparar las operaciones, las características de los bienes o servicios objeto de las mismas y las diferencias que puedan determinar las variaciones de su valor; así encontramos que:

a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés y duración.

b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico; y cuál es el alcance de los mismos.

c) En el caso de uso, goce o enajenación, de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien; también hay que considerar la fiabilidad y el volumen de la oferta.

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

e) En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos tales como el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.

Al respecto BALZANI²⁵⁷ nos recuerda que dado que es una regla de experiencia común aquella en virtud de la cual las diferencias entre las características intrínsecas de los bienes y los servicios se traducen en diferencias del respectivo valor de libre mercado, la confrontación entre las características propias de los bienes objeto de la transacción verificada y las de los bienes objeto de las transacciones entre empresas independientes, puede resultar de utilidad para medir el grado de comparabilidad entre unas y otras. En este sentido las características más significativas, vale decir, aquellas que deben ser las más coincidentes, son respecto a los bienes materiales, las peculiaridades físicas, su respectiva calidad, cantidad y disponibilidad en el mercado.

²⁵⁷ BALZANI FRANCESCA. Ob. Cit. Págs. 404 y sigs.

En cambio, con relación a las prestaciones de servicios, las características corresponden a su naturaleza y extensión objetiva. Mientras que, por último, para los bienes inmateriales, se hará referencia al tipo de transacciones (es decir, es necesario considerar si se trata de una venta o una concesión), a la clase de bien (patente, marca o *know how*) y a la duración del derecho de exclusividad.

La importancia de éste factor, señala RUBIO CUADRADO,²⁵⁸ es que las diferencias en las características de los bienes o servicios puede tener un efecto directo en el precio, si el método utilizado es el método de comparable.²⁵⁹

Sin embargo, el factor no serán tan relevante, cuando el método se base en las operaciones, en los que no se determina precio de bienes, sino que se trata de establecer la remuneración de funciones, utilizando márgenes, aquí lo conveniente es comparar funciones similares como la distribución, aunque el producto distribuido sea diferente.²⁶⁰

2. Las funciones o actividades. Incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación;

El Análisis funcional es la base de cualquier valoración de precios de transferencia. En el análisis funcional se trata de que, a partir de todos los hechos, y del comportamiento de las partes, se determine cuáles son las funciones

²⁵⁸ La importancia que tiene este factor de comparabilidad varía en función del método de valoración que se esté utilizando. Así, las diferencias en las características de los bienes o servicios objeto de comparación pueden tener un efecto directo en el precio cuando se está utilizando como método el precio libre comparable. Cfr. RUBIO CUADRO FELIPE. Ob. Cit. Págs. 306 y sigs.

²⁵⁹ En el mismo sentido BALZANI FRANCESCA, Ob. Cit. Págs. 404 y sigs. señala: Entonces, dado que las características intrínsecas de los bienes condicionan directamente su valor, resulta evidente que se trata de factores a considerar con particular atención cuando el método elegido para la aplicación del principio *arm's length* sea el método de la comparación de precios (comparable *uncontrolled pricing or CUP method*).

²⁶⁰ Ob. Cit. RUBIO CUADRO FELIPE. Págs. 306 y sigs. Estas diferencias tendrán menos importancia cuando se estén usando métodos basados en las transacciones en los que normalmente no se determinan precios de bienes sino que se trata de establecer remuneración de funciones utilizando márgenes. En estos casos es frecuente comparar funciones similares, por ejemplo, la distribución, aunque el producto distribuido sea diferente.

esenciales realizadas por cada una de ellas que deba objeto de remuneración, ya que cuanto mayor o más importantes sean esas funciones, y mayores los riesgos asumidos, mayor sería la remuneración esperada entre partes independientes.

En relación a las funciones que se deben realizar, ello implica tomar en cuenta los recursos y empleados involucrados en cada operación, los activos usados, plantas y equipos o intangibles, así como otros conceptos tales como:

- Investigación y desarrollo,
- Diseño e ingeniería de producto,
- Manufactura, producción e ingeniería de proceso,
- Fabricación, extracción y armado del producto,
- Compra y manejo de materiales,
- Funciones de mercadotecnia y distribución, incluyendo manejo de inventarios, administración de garantía y actividades publicitarias,
- Transportación y almacenamiento,
- Servicios administrativos, legales, de contabilidad y finanzas, de crédito y cobranza, de capacitación y de administración de personal.

En cuanto a los riesgos a considerar:

- Riesgos de mercado, fluctuación en costos, demanda, determinación de precios y niveles de inventario,
- Riesgos relacionados con el éxito o el fracaso de las actividades de investigación y desarrollo,
- Riesgos financieros, incluyendo fluctuaciones en tipos de cambio de divisas y tasa de interés,
- Riesgos de crédito y cobranza,
- Riesgos de calidad del producto,

- Riesgos comerciales relacionados con la posesión de bienes, planta y equipos.

Para BALZANI,²⁶¹ normalmente las empresas independientes ven retribuida su actividad en razón de las funciones por ellas desplegadas. Con mayor precisión, la utilidad generada por una operación, normalmente se distribuye entre los sujetos que tomaron parte, también en consideración a la actividad que cada uno desempeñó. Esto significa que, para evaluar el grado de comparabilidad, es necesario identificar cuáles funciones cumplen las empresas involucradas en la comparación, precisando si se trata por ejemplo de funciones de distribución, marketing, management etc. Finalmente, es oportuno subrayar que en la identificación de la función desarrollada por la empresa, deberán considerarse en un momento los bienes que esta última utiliza así como también los riesgos que la misma asume: en efecto, se trata de elementos de importancia central a fin de medir el valor del aporte de cada empresa y, en consecuencia la utilidad esperada por esta.

Con el análisis funcional ²⁶² nos recuerda Rubio Cuadrado, se trata de, a partir de los hechos y del comportamiento de las partes, determinar cuáles son las funciones esenciales realizadas por cada una de ellas que deben ser remuneradas, ya que cuanto mayor o más importante sean esas funciones, y mayores sean los riesgos asumidos, mayor será la remuneración esperada entre partes independientes, los beneficios obtenidos reflejarán normalmente las funciones desempeñadas por cada una de ellas.

El análisis funcional implica comparar, dentro de una transacción o conjunto de transacciones, las funciones desempeñadas por cada una de las partes, los riesgos asumidos y los activos empleados. De estos tres factores, funciones

²⁶¹ Ob. Cit. BALZANI FRANCESCA. Págs. 404 y sigs.

²⁶² Ob. Cit. RUBIO CUADRO, FELIPE. Págs. 306 y sigs.

riesgos y activos, la importancia de este último se está viendo reducida a favor del pesos de los otros dos, siendo quizá en este punto lo más relevante la posesión de intangibles, ya que poder disponer de un intangible único o de gran valor puede determinar una remuneración mayor.

El análisis funcional debe realizarse sobre lo que podríamos denominar las funciones económicamente significativas, en consecuencia no debería realizarse el análisis funcional también de las funciones poco sustantivas.

Uno de los elementos más importantes del análisis funcional es determinar qué parte de la relación asume los riesgos inherentes a las operaciones.²⁶³

El punto de partida para el examen de la distribución de los riesgos deben ser los contratos firmados entre las partes y el análisis de cómo se asignan los riesgos en dichos contratos, teniendo en cuenta el comportamiento de las partes y la adecuación de su conducta a lo convenido.

Existe una estrecha relación entre las funciones y los riesgos, ya que las funciones son ejercidas en razón de la atribución de los riesgos inherentes a las mismas. Si un distribuidor se responsabiliza de la comercialización y publicidad y arriesga sus propios medios, deberá esperar una mayor ganancia que si no asumiera riesgos.

Funciones

- Especificaciones de los productos a fabricar.
- Determinación de las materias primas necesarias.
- Adquisición de materias primas.

Riesgos

- Riesgos de crédito, vinculado al impago por los clientes.
- Riesgos de inventarios, relacionado con las pérdidas asociadas a la tenencia de

²⁶³ Ídem.

- Ensamblaje
- Gestión de inventarios y administración de garantías.
- Fijación de precios.
- Almacenaje
- Distribución de productos.
- Transporte
- Publicidad y marketing.
- Investigación y desarrollo.
- Desarrollo de los procesos de producción y Know how.
- Controles de Calidad.
- Servicios Auxiliares como contabilidad recursos humanos, tesorería.
- inventario, obsolescencia, disminución o colapso de mercado.
- Riesgos de mercado incluyendo fluctuaciones en los costos, demanda y precios.
- Riesgos de actividades asociados al éxito o fracaso de la actividad de investigación o ingeniería.
- Riesgos de calidad de productos. Responsabilidades por fallos en el mismo y por los daños que pueden producirse.
- Riesgos generales del negocio vinculados con la propiedad de los bienes.
- Riesgos de tipo de cambio, vinculado a la fluctuación del tipo de cambio de divisas.
- Riesgos derivados de la propiedad de los activos.

En principio nos refiere el autor,²⁶⁴ todos los riesgos soportados por el grupo, deben ser atribuidos a alguna de las entidades que lo forman o bien compartirlo por alguno de sus miembros. Si es soportado por algún miembro debe ser identificado y si es compartido habrá que identificar los criterios utilizados para distribuirlos.

Al respecto hay dos factores a tomar en cuenta, el control sobre el riesgo y la capacidad financiera.

²⁶⁴ Ídem.

a) El control sobre el riesgo debe interpretarse como la capacidad para adoptar las decisiones de asumir el riesgo y la decisión de cómo administrarlo. El control implica la posibilidad de tres decisiones importantes: 1) contratar a un gestor determinado, 2) determinar las decisiones que puede adoptar el gestor y la fijación de los objetivos a alcanzar, y 3) los fondos a invertir.

b) La capacidad económica para afrontar el riesgo es muy importante ya que no todos los riesgos tienen la misma importancia.

3.- Los términos contractuales.- Como punto de partida, deben tomarse en cuenta los contratos, así como otro tipo de documentos, tales como correspondencia, correos electrónicos, incluso la falta de contrato, y la propia conducta de las partes, que determina las condiciones contractuales asumidas por las partes.

El análisis de las cláusulas contractuales no debe limitarse únicamente a los contratos como tales, sino que pueden encontrarse en otro tipo de documentos como correspondencia, correos electrónicos, incluso la falta de un contrato escrito será la propia conducta de las partes la que determine las condiciones contractuales asumidas por cada una de ellas.²⁶⁵

En lo que respecta a los términos contractuales, habrán de tomarse en cuenta situaciones tales como:

- La forma de compensación cobrada o pagada.
- Volumen de ventas o compras.
- El alcance y los términos de las garantías ofrecidas.
- Derechos a actualización, revisiones o modificaciones.

²⁶⁵ Ídem.

- Duración de la licencia, el contrato u otros convenios pendientes y derechos de terminación o renegociación.
- Transacciones colaterales o relaciones comerciales continuas entre el comprador y el vendedor, incluyendo acuerdos para la prestación de servicios auxiliares o subsidiarios, y
- Extinción del crédito y las condiciones de pago.

Las condiciones pactadas en el contrato a que sujeta la operación verificada constituyen normalmente elementos útiles a fin de reconstruir las modalidades con las que las partes de la relación quisieron distribuirse las responsabilidades, los riesgos y los beneficios derivados de las misma, inclusive las condiciones del negocio pueden surgir también de documentos diferentes del contrato en sentido estricto (piénsese en la correspondencia), nos refiere BALZANI FRANCESCA.²⁶⁶ Es evidente que este factor puede asumir notable importancia para evaluar el grado de comparabilidad de las operaciones. Además cuando no se hubiera redactado un contrato escrito, los mismos elementos podrán ser deducidos del comportamiento asumido por las partes.

En el análisis de comparabilidad es fundamental una adecuada identificación de la naturaleza de la operación verificada, y esto, tanto para lograr una correcta comparación entre la operación misma y las operaciones análogas en condiciones de libre competencia, como para determinar la efectiva composición de intereses que mediante ella realizan las partes. Hecho esto, normalmente la administración fiscal debe efectuar las verificaciones del precio de mercado, basándose en las condiciones contractuales como fueron definidas por las partes: ello en atención al principio de la oponibilidad a la Administración fiscal de las condiciones contractuales pactadas en la operación celebrada entre las partes, nos refiere la autora.

²⁶⁶ Ob. Cit. Balzani Francesca. Págs 402 y sigs.

Sin embargo, esta regla puede ser derogada en dos hipótesis específicas:

- a) Cuando la forma de la operación difiere de su sustancia económica.
- b) Cuando, aunque la forma y la sustancia de la operación coinciden, no obstante, las condiciones contractuales previstas no hubieren sido acordadas entre sujetos independientes y la composición negocial de la operación impide la determinación del justo precio de transferencia.

En estos casos, la administración fiscal puede obviar la naturaleza aparente del contrato, recalificando la operación en sus términos sustanciales efectivos, situación que no está exenta de crítica, en tanto que la recalificación de la relación civilista y la aplicación de los principios tendientes a desconocer la forma jurídica como se manifiesta en la operación entre partes relacionadas, constituyen temas no atinentes estrictamente a la materia de los precios de transferencia y exceden las recomendaciones de la OCDE.²⁶⁷

4. Las circunstancias económicas.

El precio de un mismo bien o servicio puede variar en función de las características de los mercados en que se contraten, o de la posición de los que intervienen en un mercado determinado, al respecto BALZANI²⁶⁸ y RUBIO CUADRADO²⁶⁹ coinciden en que la posibilidad de comparar entre sí determinadas transacciones comerciales, está condicionada a su vez por la individualización del mercado donde dichas transacciones se desarrollan.

En una situación de libre competencia, las características específicas del mercado, entendiendo como tales, su respectiva localización geográfica, su

²⁶⁷ Ob. Cit. Balzani Francesca. Págs. 402 y sigs.

²⁶⁸ Ídem

²⁶⁹ Ob. Cit.

extensión, el grado de competencia, pueden determinar una sensible diferencia del precio incluso para bienes que presentan idénticas características. Un análisis de comparabilidad adecuado requiere que los mercados en que operan las empresas independientes y vinculadas sean comparables y que si existen diferencias no afecten al precio o margen.

Por lo que hace a las condiciones económicas, habrá de considerar situaciones tales como:

- Similitud de mercados geográficos.
- Tamaño relativo de cada mercado y el grado de desarrollo económico total en cada mercado.
- El nivel de mercado.
- La participación de mercado relevante de los productos, los bienes o los servicios transferidos o prestado.
- Los costos específicos de ubicación de los factores de producción y distribución.
- El grado de competencia en cada mercado con respecto a los bienes o servicios sujetos a revisión.
- Las condiciones económicas de la industria en particular, incluyendo el hecho de que el mercado se encuentre en contracción o expansión.
- Las opciones realmente disponibles para comprador o el vendedor.

5. Las estrategias de negocios.

Sobre el particular, BALZANI²⁷⁰ y RUBIO CUADRADO²⁷¹ que las estrategias de negocios que pueden afectar a la comparabilidad, son la intención de una empresa de penetrar en un mercado o ampliar su presencia en el mismo. En esta

²⁷⁰ Ob. Cit.

²⁷¹ Ob. Cit.

situación, la empresa puede decidir facturar sus productos a un precio inferior a sus competidores en el mismo mercado, o incurrir en unos costos mayores para el lanzamiento y conocimiento por el público de sus productos. Así el precio de un bien puede estar condicionado por reglas particulares, referentes a las políticas comerciales de las empresas.

Por ejemplo, una empresa puede efectuar una venta a sub-costo para penetrar un mercado nuevo, en este caso no podrá hacerse referencia, sin más, a este valor, ni para individualizar el precio de mercado de dicho bien, ni para afirmar que la empresa en cuestión se sustrae a las reglas de la libre competencia. En tal caso, para establecer la naturaleza exacta del comportamiento realizado por la empresa con el comportamiento aparentemente anormal, será necesario formular indagaciones especiales

Entre las estratégicas relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado, deben analizarse entre otras:

- Innovación y desarrollo de nuevos productos
- Grado de diversificación
- Aversión al riesgo
- Valoración del impacto de cambios políticos
- Impacto de leyes laborales
- Penetración, permanencia o ampliación de mercados.

13.- Concepto de partes relacionadas.

Uno de los requisitos *sine quanon* para la aplicación de la figura de los precios de transferencia, es que las operaciones analizadas bajo ésta figura, sean operaciones celebradas entre sujetos que sean partes relacionadas, entendidas éstas desde el punto de vista de intereses económicos y corporativos.

Internacionalmente el concepto partes relacionadas, se relaciona con el termino vinculación, que es entendido en términos de la participación en un mismo grupo de sociedades, incluyendo las relaciones con los socios, consejeros, administradores y cónyuges, ascendientes o descendientes de todos estos, así se recogen diversos criterios de vinculación, a fin de abarcar todos aquellos supuestos en los que esta vinculación implique la existencia de dos o más partes que cooperan para manipular ingresos o deducciones, incluso en aquellos casos que no tengan propietarios en común.

El concepto de partes relacionadas en México se conceptúa en el penúltimo párrafo del artículo 179²⁷² respecto de personas morales y 90,²⁷³ párrafo noveno respecto de personas físicas, ambos de LISR.

Estos ordenamientos recogen los conceptos tradicionales de: participación directa o indirecta en la administración, control o capital, los que son conceptos muy vagos y pueden dar lugar a diversos problemas en su aplicación.

Si bien se reconoce el principio de “*real part*”, en el que la vinculación es entendida en términos de la relación socio-sociedad, cualquiera que sea la participación directa o indirecta, lo que incluye la tenencia accionaria a través de una holding, o a través de la participación accionaria común por un tercero, ello plantea el problema sobre cuál debe ser el importe de la participación accionaria,

²⁷² Artículo 179 LISR. (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. ...”

²⁷³ Artículo 90 LISR. (décimo 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.”

ya que se podría estar frente al supuesto en el que una persona tenga una sola acción en una sociedad, con la cual, si bien participa directamente en el capital de la empresa, por sí sola no tiene la capacidad real de influir en las decisiones de ella.

Bajo el supuesto arriba plantado, cabría preguntar si en éste caso estamos frente a los supuestos de partes relacionadas que la norma pretende regular. Al respecto cabe señalar que a nivel internacional existe alguna postura que prudentemente considera que esta vinculación se da, cuando los accionistas posean al menos el 25% de las acciones de la sociedad de manera directa, o indirecta.

La vinculación, también es entendida en términos de la relación estatutaria existente entre una sociedad y sus órganos de administración, consejeros o administradores; incluyendo las relaciones de control de una sociedad sobre otra, realizadas mediante el ejercicio de los derechos de voto o la posibilidad de nombrar y destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración de dicha sociedad.

Respecto del concepto participación en la administración, éste únicamente podrá entenderse en aquellos casos en que exista coincidencia entre los miembros de los órganos de administración de dichas empresas, aunque en los términos del texto del artículo en comento, basta con que una sola persona participe en los órganos de administración de las empresas que se estiman son partes relacionadas, para que pueda considerarse que existe participación directa, independientemente de que la influencia que dicha persona pueda ejercer en la toma de decisiones.

Ahora bien, en lo que respecta a las personas físicas, cabría cuestionar: ¿Cómo es que una persona participa en la administración de la otra? Lo que

únicamente se podrá presentar cuando sea mandatario o tutor, casos en que conforme a nuestra legislación civil habrán de analizarse los casos de impedimentos para celebrar actos jurídicos entre el representante legal y el representado.

En relación al concepto de control, el artículo 176²⁷⁴ de la LISR nos precisa que el concepto control efectivo implica la posibilidad de decidir el momento de reparto o distribución de los ingresos, utilidades o dividendos de ellas, ya sea directamente o por interpósita persona.

Asimismo y con relación con el concepto de control, el séptimo párrafo del artículo 176 de la LISR establece que para determinar que existe control efectivo, se considerará la participación promedio diaria del contribuyente y de sus partes relacionadas o personas vinculadas, en los términos del artículo 179 de esta Ley, respectivamente, ya sean residente en México o en el extranjero. Para estos efectos, se considera que existe vinculación entre personas, si una de ellas ocupa cargos de dirección o de responsabilidad en una empresa de la otra, si están legalmente reconocidos como asociada en negocios o si son de la misma familia.

En el concepto de partes relacionadas también se incluye a la asociación en participación, respecto de la cual, se consideran como partes relacionadas a sus

²⁷⁴ Cfr. Artículo 176. LISR...

...

No se considerarán ingresos sujetos a régimen fiscal preferente, los que se generen con motivo de una participación promedio por día en entidades o figuras jurídicas extranjeras que no le permita al contribuyente tener el control efectivo de ellas o el control de su administración, a grado tal, que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los ingresos, utilidades o dividendos de ellas, ya sea directamente o por interpósita persona. Para estos efectos, se presume salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene control de las entidades o figuras jurídicas extranjeras que generan los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes.

Para la determinación del control efectivo, se considerará la participación promedio diaria del contribuyente y de sus partes relacionadas, en los términos del artículo 179 de esta Ley o personas vinculadas, ya sean residentes en México o en el extranjero. Para los efectos de este párrafo, se considerará que existe vinculación entre personas, si una de ellas ocupa cargos de dirección o de responsabilidad en una empresa de la otra, si están legalmente reconocidos como asociadas en negocios o si se trata del cónyuge o la persona con quien viva en concubinato o son familiares consanguíneos en línea recta ascendente o descendente, colaterales o por afinidad, hasta el cuarto grado.

integrantes, así como a las personas que conforme se consideren partes relacionadas de dichos integrantes.

También se incluye el vínculo con el establecimiento permanente,²⁷⁵ al cual se le considera parte relacionada respecto de la casa matriz o de cualquier otro establecimiento permanente de la misma.

Por su parte, respecto de las personas físicas, y en relación al concepto de partes relacionadas, el artículo 90 de la LISR, hace una remisión a los supuestos de vinculación regulados en la ley aduanera,²⁷⁶ en los que también se recogen supuestos de vinculación relativos a la participación en el capital y la administración en los términos ya comentados, sin embargo, para el caso de las personas físicas se establecen supuestos de vinculación particulares, respecto de las cuales conviene hacer comentarios particulares:

- a) Así encontramos las relaciones como asociados de negocios, que se refiere a los vínculos con copropietarios, asociados en participación, otros tipos de socios y asociados; extendiéndose este el concepto en el artículo 109 del reglamento de la Ley aduanera a figuras como la de agentes, distribuidores

²⁷⁵ La legislación española igualmente recoge la figura del establecimiento permanente como un supuesto de vinculación, en el inciso 8 del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
Cfr. Artículo 18. Operaciones vinculadas.

.....

8. En el caso de contribuyentes que posean un establecimiento permanente en el extranjero, en aquellos supuestos en que así esté establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional que les resulte de aplicación, se incluirán en la base imponible de aquellos las rentas estimadas por operaciones internas realizadas con el establecimiento permanente, valoradas por su valor de mercado.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

²⁷⁶ ART. 68 LEY ADUANERA. 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.
- 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.

o concesionario exclusivo, cualquiera que sea la denominación utilizada.

- b) Las relaciones derivadas de una relación obrero-patronal, en donde cabría cuestionar si las reglas de precios de transferencia aplican respecto de la contraprestación denominada salario.
- c) Un supuesto que llama la atención, es el de “cargo de responsabilidad”, que es muy ambiguo, y en el que a manera de ejemplo, podemos encontrar a un ingeniero encargado del área de soporte técnico, cuyo puesto es de altísima responsabilidad para la empresa y que sin embargo no puede influir en la toma de decisiones administrativas de la misma, con lo cual, propiamente no podemos hablar de que ejerza control dentro de la empresa.
- d) En relación a los vínculos de familia, el artículo 110 del reglamento de la Ley Aduanera señala su alcance al referirse al parentesco civil, y al parentesco por consanguinidad legítima o natural, sin limitación de grado en línea recta, en colateral o transversal dentro del cuarto grado; así como al parentesco por afinidad en línea recta y transversal hasta el segundo grado; incluyendo también la relación entre cónyuges.

También dentro del concepto de partes relacionadas se incluye a entidades, fideicomisos, la asociación en participación, los fondos de inversión, así como en cualquier otra figura jurídica que vincule a contribuyentes.

Sobre el particular, llaman la atención el concepto “entidad” y el de “cualquier figura jurídica”, al respecto del término, “Entidad”²⁷⁷ semánticamente es entendido como lo que constituye la esencia del ser; la colectividad considerada como unidad (sinónimo de corporación) a su vez, “Corporación” es.- Asociación o

²⁷⁷ DICCIONARIO PEQUEÑO LAROUSSE, EN COLOR, Ediciones Larousse, Editorial Noguer, 1975.

comunidad de personas regida por alguna ley o estatuto, lo que nos da la idea de personas colectivas.

Por lo se refiere al concepto “cualquier figura jurídica”, en la misma se incluyen figuras como: Las franquicias, los contratos de *partnerships*, *el trust* y los contratos de *joint venture* y cualquier otra que pueda existir en el mundo del derecho internacional, y que pueda ser considerada económicamente como centro de imputación de ingresos, los cuales deben ser sujetos de tributación.

El problema de ambos conceptos es que estamos frente a conceptos jurídicos indeterminados que requieren de ser interpretados a fin de establecer sus alcances, evitando que por ser conceptos abiertos generen incertidumbre que se traduzca en inseguridad jurídica para los contribuyentes.

Finalmente, y en relación al tema de las partes relacionadas, el penúltimo párrafo del artículo 179²⁷⁸ de LISR, establece una presunción, salvo prueba en contrario, en el sentido de que existen operaciones entre partes relacionadas, cuando alguno de los participantes, este sujeto a un régimen fiscal preferente, por lo que en términos de la fracción XXIII²⁷⁹ del artículo 28, de la mencionada ley, los pagos hechos bajo estos supuestos se consideran no deducibles, a menos que se demuestre que se pactaron bajo el principio de precio libre de mercado.

La crítica a la disposición anterior, es que, dado que la presunción admite prueba en contrario, sería suficiente el demostrar que no hay partes relacionadas

²⁷⁸ Artículo 179 LISR.- (penúltimo párrafo) 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.

²⁷⁹ Artículo 28. No serán deducibles:

...

XXIII. Los pagos hechos a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, salvo que demuestren que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables excepto por lo previsto en la fracción XXXI de este artículo.

para desvirtuarla, sin que sea necesario acreditar la prueba del precio libre de mercado.

En el caso de la legislación española, si bien su texto²⁸⁰ reproduce los criterios internacionales de vinculación, al respecto TUERO FERNÁNDEZ,²⁸¹ refiere que si bien la legislación no tiene una definición de operaciones vinculadas, sólo se limita a señalar los supuestos de vinculación, sobre éstos considera importante destacar los siguientes:

- a) Se sustituye el término “sociedad” por el de “entidad”.
- b) Se introduce el término partícipe, junto al de socio.
- c) La referencia a los administradores, incluye a los “administradores de hecho”, aquellos que realmente ejercen el poder de decisión de una

²⁸⁰ Cfr. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Artículo 18. Operaciones vinculadas.

...

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- h) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- i) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

²⁸¹ Cfr. TUERO FERNÁNDEZ, ARTURO. Artículo. Análisis del régimen de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades. Trabajo presentado al XII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2010.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/11_2010/42_10.pdf

entidad, sin aparecer como tales, y no sólo a los administradores de derecho.

- d) Se sustituye la referencia a “ascendientes o descendientes” por “personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de parentesco”.

Así mismo, el citado autor advierte que los supuestos de vinculación deben de producirse en el momento de realizarse las operaciones respectivas, con independencia de que las condiciones de vinculación se diluyan con posterioridad, o que se hubieran dado previamente, si luego desaparecen.

Sobre el uso del concepto “entidad” en lugar de sociedades contenido en la legislación en comento, BUSTOS BUIZA²⁸² hace una reflexión señalando que su objetivo es dejar claro que la norma cubre todo tipo de entes, aunque no adopten forma societaria.

Por su parte GARCÍA PRATS²⁸³ señala que la legislación anterior a 2006 únicamente se refería a los entes con forma societaria, dejando fuera del campo de aplicación a determinadas entidades que no tengan dicha forma, y que son reconocidas por el Derecho español como por otros ordenamientos – fundaciones, asociaciones, herencias yacentes ... que quedaban al margen. Al respecto sostiene que este criterio resulta compatible con la formulación genérica de la asociación contenida en el artículo 9.1 que refiere el supuesto a las empresas de alguno de los Estados contratantes, y no únicamente a las sociedades residentes en dichos Estados. Así desde la reforma 36/2006 se corrigió dicha deficiencia.

²⁸² Cfr. Ob. Cit. BUSTOS BUIZA, JOSÉ ANTONIO. Págs. 1085 a 1088.

²⁸³ GARCÍA PRATS. FRANCISCO ALFREDO.- Las Operaciones vinculadas y los Precios de Transferencia: La aplicación del principio de libre competencia. Valoración a Valor de Mercado. En Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas) Ediciones Centro de Estudios Financieros. 2010. Pág. 39.

Otro tema a destacar reflexiona BUSTOS BUIZA,²⁸⁴ es que la vinculación que se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, supuesto en el que la participación deberá ser igual o superior al 25%, mientras que respecto del tema de los administradores el mismo se refiere tanto a los de derecho como los de hecho. Finalmente y en cuanto al concepto “grupo”, el cual se refiere al hecho de que varias sociedades constituyan una unidad de decisión según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y las obligación de formular cuantas anuales consolidadas, busca en su opinión hacer extensivos los supuestos mercantiles de grupo, sin embargo, el hecho de la existencia de esa unidad de control en torno a la entidad cabecera del grupo justifica que las sociedades que integran ese grupo estén vinculadas entre sí a efectos fiscales, aun cuando entre ellas no existe dependencia directa en su capitales sociales.

14.- información de operaciones con partes relacionadas.

Como mecanismos de control, y a fin de facilitar la actividad fiscalizadora de las autoridades, en la fracción X del artículo 76²⁸⁵ y en la fracción X del artículo 110²⁸⁶ de la LISR, se ha establecido la obligación de presentar conjuntamente con la declaración del ejercicio, una declaración informativa respecto de las operaciones celebradas en el ejercicio inmediato anterior por un contribuyente con sus partes relacionadas

²⁸⁴ Ob. Cit.

²⁸⁵ Artículo 76. LISR. 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.

²⁸⁶ Artículo 110. LISR. 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:

...

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

La consecuencia de no presentar estas declaraciones, Informativas, o presentarlas incompletas o con errores conlleva dos consecuencias:

La primera, es la imposición de multas en la medida en que el incumplimiento a ésta obligación ha sido tipificada como infracción.²⁸⁷

Y la segunda, es la no deducibilidad de los pagos hechos al extranjero en relación con operaciones celebradas entre partes relacionadas y que debieron ser declaradas informativamente, en la medida en que la declaración ha sido establecida como un requisito de la deducción.²⁸⁸

Cabe señalar que éste requisito que se ha considerado por nuestros tribunales federales, que no es inconstitucional, en la medida en que se estima que el mismo no es arbitrario, ni injustificados, y es necesario como herramienta de control, para vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.²⁸⁹

²⁸⁷ Cfr. Artículo 81 CFF.

...
XVII. No presentar la declaración informativa de las operaciones efectuadas con partes relacionadas residentes en el extranjero durante el año de calendario inmediato anterior, de conformidad con los artículos 76, fracción X y 110, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla incompleta o con errores. Artículo 82 CFF

...
XVII. De \$68,590.00 a \$137,190.00, para la establecida en la fracción XVII. *Ver importe actualizado de las multas. (valores actualizados según publicación en el Diario Oficial el 7-I-2015)*

²⁸⁸ Cfr. Artículo 27. LISR. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

...
V.... Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 76 de esta Ley.

²⁸⁹ RENTA. EL ARTÍCULO 24, FRACCIÓN V, EN RELACIÓN CON EL DIVERSO 58, FRACCIÓN IX, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, AL ESTABLECER COMO REQUISITO LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES INFORMATIVAS COMO CONDICIÓN PARA QUE LAS RESPECTIVAS DEDUCCIONES SEAN PROCEDENTES (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1998). El artículo 24, fracción V, en relación con el diverso 58, fracción IX, de la ley del impuesto relativo, cuando establece que tratándose de pagos al extranjero, sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione, en las fechas que la ley determine, la información relativa ..., no viola el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos..., sino más bien condicionan dicha deducción a la presentación de las declaraciones informativas indicadas. ..., siempre y cuando tales requisitos no sean arbitrarios o injustificados, sino que resulten necesarios para... vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes...

Dicho criterio obligó a nuestro legislador a atemperar ésta grave consecuencia, estableciendo que la presentación extemporánea, y a requerimiento de la autoridad fiscal, de las declaraciones informativas reguladas en el artículo 76 de la LISR, no implican el incumplimiento del requisito para su deducibilidad, si estas declaraciones informativas son presentadas dentro de un plazo máximo de sesenta días contados a partir de la fecha en la que se notifique el requerimiento mencionado.²⁹⁰

Visible en: Novena Época, No. Registro: 185072, Instancia: Segunda Sala, Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XVII, Enero de 2003, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a. CXCIX/2002, Pág.734.

Nota: Los artículos 24 fracción V y 58 fracción IX a que se refiere esta tesis, corresponden actualmente a los artículos 27 fracción V y 76 fracción VI, respectivamente.

²⁹⁰ Cfr. Artículo 27 LISR. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

...

XVIII. Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. ... Tratándose de las declaraciones informativas a que se refieren los artículos 76 de esta Ley, y 32, fracciones V y VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece el citado artículo 76 y contar a partir de esa fecha con los comprobantes fiscales correspondientes. ...

Cuando los contribuyentes presenten las declaraciones informativas a que se refiere el artículo 76 de esta Ley a requerimiento de la autoridad fiscal, no se considerará incumplido el requisito a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, siempre que se presenten dichas declaraciones dentro de un plazo máximo de 60 días contados a partir de la fecha en la que se notifique el mismo.

CAPITULO 4

METODOS PARA DETERMINAR PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Sumario: 1. Los Métodos para la determinación de Precios de Transferencia. 2. Análisis de los distintos métodos. 2.1. Método de precio comparable no controlado. 2.1.1. Condiciones para determinar un precio de mercado comparable. 2.2. Método de precio de reventa. 2.2.1. Casos en que se utiliza el método. 2.3. Método de costo adicionado (*Cost Plus*) 3. Métodos de reparto de utilidades. 3.1. Método de partición de utilidades, (*Profit Split*). 3.2. Método residual de partición de utilidades. 3.3. Critica al uso de éstos métodos. 4. Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación. (*Transactional net Margin*). 5. Comentarios generales. 6. La Regla del mejor método. 7. Rangos de valores de mercado. 7.1. Precio fuera de rango. 7.2. Utilización de datos de varios años. 8. Diversos conceptos. 9. Ajustes de precios. 9.1. Los ajustes secundarios. 9.2. Los ajustes secundarios bajo la normativa de las guías de la OCDE. 9.3. Los ajustes bajo la legislación española. 9.3.1. Consecuencia del ajuste secundario. 9.3.2.- Critica al ajuste secundario. 9.4. Los ajustes bajo la legislación mexicana. 9.5. Deducibilidad del precio excesivo. 9.6. Efectos en la participación de las utilidades de las empresas. 9.7. Condonación de Recargos. 10.- Procedimientos en materia de Precios de Transferencia. 10.1.- Antecedentes en México del procedimiento fiscalizador. 10.1.1. Procedimiento fiscalizador en México. 10.1.2. Revisiones de gabinete o de escritorio. 10.2.- Procedimiento fiscalizador en España. 10.3. Los medios de defensa para controvertir problemas de precios de transferencia, en México. 10.4.- Medios alternativos de solución de controversias para resolver problemas de precios. 10.4.1. Procedimientos Amistosos. 10.4.2. El Arbitraje. 10.4.3. La experiencia mexicana.

1. Los Métodos para la determinación de Precios de Transferencia.

La fijación del valor de mercado o principio de libre competencia no es una ciencia exacta de cuya aplicación necesariamente resulte un precio único, reflexiona RUBIO CUADRADO,²⁹¹ máxime y cuando, desde el punto de vista fiscal, de lo que se trata es fijar la ganancia de cada una de las partes implicadas en una operación celebrada entre ambas.

Fundamentalmente existen dos tipos de métodos, aquellos que dividen la totalidad de los ingresos o beneficios de la operación entre las partes vinculadas y

²⁹¹ Ob. Cit. RUBIO CUADRADO FELIPE. Análisis de comparabilidad, en *Fiscalidad de los Precios de Transferencia (operaciones vinculadas)* Coordinador TEODORO CORDÓN EZQUERRO, Ediciones CEF Centro de Estudios Financieros 2010, Madrid España. Págs. 320 y sigs.

aquellos que comparan las operaciones vinculadas con operaciones entre entidades independientes.

La OCDE eligió el método de comparación, nos refiere el autor,²⁹² por ser el más razonable para evitar problemas en operaciones afectas a diversas jurisdicciones. Bajo el principio *arm's length* a las transacciones entre empresas vinculadas se aplican los mismos principios y reglas que rigen las operaciones entre partes independientes.

Actualmente se utilizan dos tipos de métodos, los métodos tradicionales: a) El método de precio comparable no controlado o precio libre comparable, b) el método de reventa y c) el método de costo incrementado y los métodos transaccionales sobre el beneficio.

Hoy día existe una discusión sobre la jerarquía de métodos nos refiere MONTSERRAT TRAPÉ,²⁹³ se estima que los tradicionales son los más directos para comprobar la adecuación de una operación al principio *arm's length* (o de plena competencia) y son preferibles sobre los métodos transaccionales sobre el beneficio que se estiman métodos subsidiarios de los tradicionales porque aseguran con menor certeza el cumplimiento del principio de plena competencia.

Los métodos directos de asignación de beneficios se logran mediante fórmulas preestablecidas, su problema es que ésta metodología no es compartida por todos los países. La Característica común de estos métodos de reparto consiste en atribuir los beneficios a los miembros de un grupo en proporción a sus aportaciones económicas. Estos métodos buscan reflejar las relaciones comerciales entre las entidades que forman parte del mismo grupo.

²⁹² Ídem.

²⁹³ TRAPÉ VILADOMAT, MONTSERRAT. Métodos de Valoración, en Fiscalidad de los Precios de Transferencia (operaciones vinculadas). Coordinador TEODORO CORDÓN EZQUERRO, Madrid España 2010, Ediciones CEF Centro de Estudios Financieros. Págs. 345 y sigs.

La finalidad de los métodos transaccionales no es equiparar el beneficio de una empresa asociada con el obtenido por empresas independientes comparables, sino determinar el beneficio de la transacción o grupo de transacciones idénticas o similares. La crítica a estos métodos se basa en el hecho de que no es habitual que entre empresas independientes el resultado o beneficio de la operación sea un término que refleje las condiciones acordadas o impuestas, puede considerarse, no obstante que es un indicador relevante sobre si las condiciones difieren de las que habrían acordado empresas en condiciones de independencia.

La legislación mexicana adopta en el artículo 180²⁹⁴ de LISR, los métodos

²⁹⁴ Artículo 180. LISR. Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 179 de esta Ley, los contribuyentes deberán aplicar los siguientes métodos:

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.

II. Método de precio de reventa, que consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de disminuir de la unidad, el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactado 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 las ventas netas.

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.

IV. Método 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 a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.

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

reconocidos por la OCDE en las Guías de Precios de Transferencias:

- Método de precio comparable no controlado.
- Método de precio de reventa.
- Método de costo adicionado.
- Método de partición de utilidades.
- Método residual de partición de utilidades.
- Método de márgenes transaccionales de utilidades de operación.

La existencia de diversos métodos de valoración en opinión de MONTSERRAT TRAPÉ²⁹⁵ se debe a que las circunstancias son diferentes en cada caso. La lógica establece que no puede existir un método que sea preferible en todas las ocasiones, así de manera general se puede señalar, que:

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.

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.

De la aplicación de alguno de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango.

Los contribuyentes deberán aplicar en primer término el método previsto por la fracción I de este artículo, y sólo podrán utilizar los métodos señalados en las fracciones II, III, IV, V y VI del mismo, cuando el método previsto en la fracción I citada no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales a que se refiere el último párrafo del artículo 179 de esta Ley.

Para los efectos de la aplicación de los métodos previstos por las fracciones II, III y VI de este artículo, se considerará que se cumple la metodología, siempre que se demuestre que el costo y el precio de venta se encuentran a precios de mercado. Para estos efectos se entenderán como precios de mercado, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables o cuando al contribuyente se le haya otorgado una resolución favorable en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación. Deberá demostrarse que el método utilizado es el más apropiado o el más confiable de acuerdo con la información disponible, debiendo darse preferencia a los métodos previstos en las fracciones II y III de este artículo.

Para los efectos de este artículo y del artículo 179 de esta Ley, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en las normas de información financiera.

²⁹⁵ Ob. Cit. TRAPÉ VILADOMAT, MONTSERRAT. Págs. 345 y sigs.

El método de precio comparable no controlado, se centra sobre el producto o el servicio y sus características, las condiciones contractuales, los volúmenes o los plazos, factores que razonablemente afectaran el precio entre las partes independientes.

En el método de precio de reventa, el análisis de comparabilidad se centra fundamentalmente en las funciones desarrolladas por las partes vinculadas y las partes independientes. El análisis funcional debe identificar las diferencias en las cláusulas contractuales, el tipo de compradores implicados en las operaciones o en la propia relación con los compradores, factores que podría esperarse que afecten al margen de reventa en una operación entre independientes.

El método de costo incrementado, hará que el análisis de comparabilidad se centre en la descripción de las funciones realizadas en las operaciones controlada y en las realizadas con partes independientes. También debe analizarse el volumen de operaciones, el tipo de relación con clientes y las distintas funciones que realizan las partes.

En el método de margen neto transaccional, el foco de análisis no se pone en las operaciones, ya que las diferencias en los productos o servicios poco afectan la confiabilidad de los resultados al aplicar el método. Las posibles diferencias en las funciones entre las partes vinculadas y las no vinculadas tampoco inciden como en los métodos anteriores. El margen neto es más tolerante a diferencias en las funciones desempeñadas por las partes, las diferencias en las funciones se reflejará en variaciones en los gastos operativos, y en consecuencia las empresas pueden tener un amplio catálogo de márgenes brutos que tienden a igualarse en el margen neto. Los métodos de beneficios transaccionales difícilmente obtienen resultados sólidos.

En un análisis comparativo entre la legislación mexicana y la Ley del Impuesto sobre Sociedades Española,²⁹⁶ observamos ésta última recoge cinco de los métodos arriba referidos, excepto el “Método residual de partición de utilidades”, con lo cual, ambas legislaciones son conformes en reconocer los métodos establecidos por la OCDE en las Guías de Precios de Transferencia.

2. Análisis de los distintos métodos.

En este apartado, analizaremos ahora los métodos que se pueden aplicar en materia de precios de transferencia:

2.1. Método de precio comparable no controlado, también conocido

²⁹⁶ Cfr. Artículo 18, numeral 4 de Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>
Artículo 18. Operaciones vinculadas.

...

4. Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:

- a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- d) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.
- e) Método del margen neto operacional, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

La elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas.

Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.

como CUP por su denominación en inglés (Comparable Uncontrolled Price), nos señala MONTSERRAT TRAPÉ,²⁹⁷ consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado entre partes relacionadas, con el precio de un mismo bien o servicio en una operación entre partes Independientes, bajo circunstancias de operaciones comparables.

El Método CUP, lleva a la necesidad de hacer una comparación de operaciones idénticas o similares, lo que plantea como primer problema el determinar si existen o no operaciones comparables. Éste método es el que representa el valor real, el de mercado, pues busca equiparar las operaciones entre partes relacionadas con las que sean celebradas en condiciones iguales o similares entre partes independientes, en condiciones de mercado que no pueda manipular el valor de las operaciones.²⁹⁸

Éste método exige un grado de similitud o identidad,²⁹⁹ además se requiere que las empresas examinadas asuman funciones idénticas o similares, sin que

²⁹⁷ Ob. Cit. TRAPÉ VILADOMAT MONTSERRAT. Págs. 345 y sigs.

²⁹⁸ Para GARCÍA PRATS. El método de precio libre comparable, CUP, es el método que mejor se ajusta a las exigencias del principio de independencia y por tanto el preferido, suponiendo un desarrollo natural de su formulación, pero encuentra mayores dificultades de aplicación, por la imposibilidad ocasional de encontrar los comparables adecuados, o por su ausencia, al no existir propiamente un mercado sobre las transacciones efectuadas únicamente entre entidades vinculadas. Siguiendo las directrices, el método del precio libre comparable "consiste en comparar el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación vinculada, con el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación no vinculada en circunstancias comparables" (párrafo 2.6 de las Directrices).

La comparabilidad de las operaciones se permite en ausencia de diferencias entre las operaciones comparadas que sean susceptibles de influir en el precio de libre mercado, o por la posibilidad realizar ajustes precisos que eliminen dichas diferencias. En la realización de dichos ajustes deben tenerse en cuenta tanto las situaciones de comparabilidad de las operaciones como el análisis funcional relativo de las empresas.

La dificultad de encontrar comparables adecuados para la aplicación de dicho método reduce su fiabilidad en la práctica a situaciones menos complejas, en las que existe un precio de referencia, cotizaciones oficiales u otros parangones similares. Cfr. GARCÍA PRATS, FRANCISCO ALFREDO. Los Precios de Transferencia: Su Tratamiento Tributario desde una perspectiva Europea. *Cronica Tributaria* Num. 117/2005 (35-82) http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/PreciosTransferencia_Prats.pdf

²⁹⁹ PARA HERRERO MALLOL se requiere que las mercancías comparables sean tan próximas a la identidad como sea posible. Este es el aspecto más importante del método, pues la aplicación del mismo y su posibilidad de éxito depende de la rigidez y grado de exigencia que obliguen las autoridades fiscales en lo que se refiere a lo que una mercancía comparable. El método no debe aplicarse con excesiva rigidez, así en la práctica los ajustes y correcciones necesarios hacen que éste método tenga una aplicación real muy restringida. Además las operaciones de las empresas multinacionales cada vez son más complejas y difieren del mercado, lo que hace difícil exigir que las mercancías comparables sean idénticas lo que obliga a acudir a otros métodos, por lo que sería recomendable una aplicación pragmática y flexible que conservara el criterio

pueda haber diferencias insalvables en relación con los restantes factores de comparabilidad, cláusulas contractuales, circunstancias económicas y estrategias empresariales; de manera que el método no puede rechazarse en forma automática, sino que hay que valorar las diferencias y, en su caso intentar limitarlas mediante ajustes de comparabilidad y cuando existan diferencias que no son ajustables, se podrá concluir que el método no será adecuado para evaluar una operación.

En opinión de HERNÁNDEZ VÁZQUEZ,³⁰⁰ los precios de las operaciones que se comparan han de ser equiparables atendiendo a una serie de conceptos que hacen referencia, de una parte, al bien o servicio objeto de la transacción y, de otra, a los sujetos que intervienen en la misma y cuando las circunstancias entre dos transacciones, una vinculada y otra no, sean diferentes, parece lógico que dé lugar a una diferencia de precios, por lo que la sustitución del valor de dicha transacción no se realiza de forma automática sino que exige la ponderación de las diferencias existentes entre ambas y su cuantificación final, para llegar a obtener un grado de comparabilidad adecuado.

El método funciona bien cuando existen comparables internos, en donde es más probable que exista identidad de bienes o servicios e información precisa, o cuando existe un mercado externo y organizado, donde se negocien esos bienes y se puede obtener un precio de cada bien con características idénticas. Ej.: los denominados *commodities*.

Para TRAPÉ VILADOMAT,³⁰¹ su crítica radica en que es difícil de aplicar, ya que existen circunstancias distintas que inciden directamente en el precio de la

de la prudencia. Cfr. HERRERO MALLOL CARLOS. Precios de Transferencia Internacionales, Editorial Aranzadi 1999 Navarra España. Págs. 87 y sigs.

³⁰⁰ HERNÁNDEZ VÁZQUEZ, OLGA; ÁNGELA JUSTO ALONSO. Precios de transferencia. Trabajo presentado al II Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2010.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2012_15_8.pdf.

³⁰¹ TRAPÉ VILADOMAT MONTSERRAT. Ob. Cit. 345 y sigs.

transacción, tales como diferencia en el volumen de operaciones, las cláusulas contractuales, condiciones de pago o solvencia de la otra parte contratante.

Para HERRERO MALLOL³⁰² la aplicación de éste método se limita por las siguientes consideraciones:

- En la práctica, muchas veces es difícil de establecer mercados económicamente comparables si los productos no están normalizados. Típicamente, muchos productos semi-acabados son comercializados, la mayoría de las veces, dentro de la empresa.
- Cuando las empresas tiene algún nivel de poder de monopolio y pueden segmentar mercados en diferentes países, las estrategias discriminatorias de precios conseguirán diferencia en precios de mercado entre países. No está claro que precios deben aplicarse en estas circunstancias.
- Los precios de mercado no toman en cuenta los ahorros que una empresa es capaz de conseguir en su estructura interna.
- Finalmente, las empresas pueden intentar defraudar a las autoridades creando precios artificiales, a través de ventas a otras partes a precios de mercado incorrectos.

No obstante los anteriores inconvenientes, la mayoría de las autoridades prefieren éste método porque consideran que es sencillo, directo y que es conforme a las normas teóricamente deseadas.³⁰³

³⁰² HERRERO MALLOL CARLOS, Ob. Cit. págs. 87 y sigs.

³⁰³ Para ESCUDERO Y GUTIÉRREZ, el Método del precio libre comparable, es aquél por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes

en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

Es el método con mayor similitud respecto al principio de independencia, siempre y cuando existan comparables adecuados, es decir, se deben encontrar operaciones realizadas entre empresas independientes suficientemente parecidas en las que no existan diferencias significativas para calcular el precio de las operaciones vinculadas.

El método se aconseja en casos como:

1. Cuando el producto comercializado entre partes independientes y vinculadas es el mismo y en la misma fase, como por ejemplo, cereal en origen a industria transformadora, en este caso es posible la comparación sin realizar correcciones para determinar el comparable. Ahora bien, si la comparación la tenemos que hacer entre precio en origen, de intermediario o de minorista habrá que realizar correcciones pues las condiciones de transporte, seguro, financiación y almacenaje obligarán a realizar ajustes para comparar.

2. Si el producto es diferente pero de características similares habrá que determinar si eso afecta significativamente al precio para realizar las correcciones necesarias, como en el caso de los diferentes volúmenes transmitidos para la determinación de los descuentos.

Por tanto, es un método fiable en los supuestos en los que empresas independientes comercian con los mismos bienes y servicios que las empresas vinculadas. Para ello es necesario disponer de importante documentación externa sobre los mercados, características, precios, transacciones; tipos de clientes, nacionales, extranjeros, habituales, no habituales, por volumen de operaciones, etc.

En el caso de la financiación de una inversión con préstamos participativos en el que los inversores son personas o entidades vinculadas y no vinculadas la DGT (en relación con la comparabilidad para determinar el precio libre comparable señala: "En ese análisis de comparabilidad deberá constatarse, que existe similitud o equiparabilidad, entre otros factores: en los servicios o activos objeto de las operaciones, en los riesgos de mercado y financieros asumidos, en las cláusulas contractuales y en las circunstancias económicas.

En el caso que se plantea, podría ser especialmente trascendente, respecto de los préstamos participativos que resulten comparables los riesgos de mercado y financieros, considerando, por ejemplo, la cuantía de la inversión realizada en cada caso, o los tipos de cambio de moneda.

En consecuencia, no puede pronunciarse sobre si el hecho de someter al mismo régimen contractual y establecer la misma retribución al préstamo participativo concertado con inversores vinculados y al concertado con inversores no vinculados, cumple los requisitos exigibles para la aplicación del método del precio libre comparable, porque no se da ninguna información que permita valorar la incidencia de los factores de comparabilidad en ambas transacciones y, por lo tanto, la equiparabilidad de las retribuciones del préstamo participativo, acordadas en cada caso."

En las "cuentas de socio" que deriva de las entregas de capital de la sociedad a los socios sin ningún pago de intereses, el TEAC, en la resolución de 29 de enero de 1999, consideró que aunque gratuitos debía incrementar la base imponible de la sociedad en los ingresos presuntos por los préstamos sin remuneración y los valoró de acuerdo a los que ríjeron en el mercado nacional de operaciones activas de financiación desarrolladas por las entidades bancarias, y de ellos, al tipo preferencial que consta en el Boletín de Información Estadística del Banco de España.

Sin embargo, en la sentencia del TS de 8 de febrero de 2008, siguiendo la doctrina de la sentencia de 6 de noviembre de 2006, en un caso de una venta de un inmueble con parte del precio aplazado sin intereses entre partes vinculadas, se consideró que si bien debe aplicarse un interés de mercado como no se había pactado "si se parte de la falta del presupuesto previo para la aplicación del precepto, no cabe pretender las consecuencias que lleva aparejada". Esta curiosa interpretación jurisprudencial abre una brecha en los supuestos de compraventas con precio aplazado y sin pacto de intereses.

La sentencia del TS de 6 de febrero de 2008 resuelve un caso que afecta a un grupo multinacional dedicado a la fabricación y venta de productos farmacéuticos. La filial española adquiría a la matriz norteamericana un "intermedio químico". A partir de dicho intermedio químico la filial española elaboraba un principio activo.

La Administración Tributaria tomó como punto de partida el precio al que un laboratorio español adquiere a un fabricante independiente el principio activo, es decir se parte de un comparable externo tomado en una fase del proceso productivo distinta.

Al tratarse de una fase distinta se realizaron los ajustes necesarios para que las operaciones fueran equiparables:

— La filial española que elabora el principio activo a partir del intermedio químico incurre en costes de fabricación. Dichos costes se restaron del comparable externo para situarse en la misma fase del proceso productivo.

— El rendimiento del proceso de fabricación obliga a justar las cantidades pues por cada kilogramo de intermedio químico empleado en el proceso se obtiene 0,7086 kg. de principio activo.

Realizados dichos ajustes sobre el comparable externo se consideró como precio libre comparable por la Administración Tributaria y el Tribunal Supremo lo consideró correcto.

Asimismo, el TEAC, en sus resoluciones de 25 de octubre de 1995 y 9 de octubre de 1999, en un caso que afecta a un grupo multinacional que se dedica a la fabricación y venta de productos farmacéuticos donde la matriz suiza vende a la filial española principios activos sin exclusividad y con exclusividad, entendió que era correcta la comparabilidad en los principios activos sin exclusividad con los datos aportados por distintos laboratorios españoles que habían adquirido los mismos principios por la identidad entre los mismos. En el mismo sentido, admitió su correcta comparabilidad la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de febrero de 2001.

Sin embargo, respecto a los adquiridos en exclusiva donde la Administración Tributaria había aplicado el mismo margen que los adquiridos sin exclusividad, el TEAC consideró que dicho criterio no era admisible pues el margen no es único para todos los productos y no puede ser trasladado a otro por el simple hecho de que ambos sean comercializados por la misma entidad.

El TEAC, en su resolución de 29 de enero de

1999, en un caso que afecta a un grupo multinacional que se dedica a la fabricación y venta de productos farmacéuticos donde la matriz alemana vende a la filial española principios activos, no consideró comparables los “genéricos” para realizar el ajuste. En este sentido, reproducimos el fundamento jurídico sexto de la resolución: “Una vez efectuado, en los fundamentos de derecho que anteceden, un somero estudio sobre los «precios de transferencia», es preciso aludir brevemente, por lo que se refiere al expediente que nos ocupa, a las circunstancias que influyen en la fijación de los precios de los «principios activos». Estos principios son moléculas activas que poseen propiedad curativa y se emplean en la fabricación de fármacos a los que confieren sus propiedades medicinales. Una de las circunstancias determinantes de los precios de tales principios es el grado de pureza de los mismos, el cual no sólo varía de unos laboratorios a otros sino también en función del tipo de medicamento en el que se vayan a utilizar; así, un mismo fármaco sale al mercado bajo distintas aplicaciones, por ejemplo, inyectable en vía intravenosa, administrable por vía oral, por vía rectal, etc.; pues bien, los principios activos empleados en el primer caso han de tener una mayor pureza que los destinados a medicamentos administrables por vía oral o rectal. Un segundo factor determinante en el precio de los principios activos es que el laboratorio vendedor sea el propietario de la patente de aquéllos o sea un «copista», la posibilidad de copiar la sustancia de que se trate es admisible cuando expira la protección de la patente, los copistas pueden vender estos principios a precios inferiores ya que no tienen que soportar los gastos de I + D, los costes que implica introducir un nuevo producto en el mercado, etc.; no obstante, a pesar del incremento de precio, muchísimos laboratorios optan por seguir adquiriendo los principios activos a los propietarios de las patentes ya que éstos ofrecen una mayor garantía de calidad que los copistas, garantía que deriva de las sustanciales diferencias que existen entre un mismo principio activo según sea producido por el descubridor de la molécula o por un copista, también denominado este último fabricante de genéricos, entre tales diferencias hay que citar, al tener una relevancia de primer orden, «los procedimientos de fabricación» ya que los utilizados por los productores originales difieren de los utilizados por los fabricantes de genéricos, lo que conlleva que las materias primas de los productos de partida sean, generalmente, diferentes y, en consecuencia, sea también diferente el contenido en impurezas. Igualmente, los controles de calidad que ha de sufrir el producto influyen en el precio del mismo, así un laboratorio que venda sus productos exclusivamente en el ámbito de la Comunidad Europea tendrá que cumplir las normas establecidas por la misma al respecto; pero cuando, además, pretenda colocar sus productos en otros países deberá sujetarse a todos los controles de calidad que se exijan, los cuales en ocasiones, como ocurre en el mercado americano, son mucho más rigurosos que los fijados en la Comunidad Europea. En definitiva, como puede apreciarse, son numerosos los factores que inciden a la hora de determinar el precio de los principios activos y, en cualquier caso, nunca podrán equipararse los principios activos genéricos con los originales dado que al existir en la fabricación de los mismos un riguroso control de calidad, su empleo proporciona una garantía que no ofrecen los genéricos lo cual, evidentemente, se traduce en un mayor precio de los principios activos originales.”

Con posterioridad, el TEAC, en su resolución de 14 de junio de 2007, en un caso que afecta a un grupo multinacional que se dedica a la fabricación y venta de productos farmacéuticos donde la matriz británica vende a la filial española principios activos, sí consideró comparables los “genéricos” para realizar el ajuste. En este sentido, reproducimos el fundamento jurídico tercero de la resolución:

“También aduce la interesada como justificación de las diferencias de precios las, a su vez, diferencias entre las compañías que fabrican productos originarios (éticos) frente a las que fabrican genéricos, ya que incurren en menores costes, llevando a cabo una extensa exposición acerca de la investigación en la industria farmacéutica y el proceso de las patentes, manifestando que la industria de productos farmacéuticos éticos se basa en la investigación dirigida al descubrimiento, producción y venta de compuestos químicos y biológicos

destinados al mercado de la atención sanitaria humana; que el éxito de una compañía y su valor bursátil depende en gran medida de los productos que tiene en catálogo y de los compuestos en fase de desarrollo, es decir de valores intangibles exclusivos de sus productos, lo cual, añade, puede comprobarse en los análisis financieros, informes anuales y artículos de prensa económica; en la mayoría de los mercados, la vida de la patente de un compuesto es de 20 años, lo que deja a la entidad aproximadamente 10 años para recuperar la inversión y conseguir beneficios antes de sufrir la fuerte competencia de los genéricos; de modo que, arguye, las compañías de productos farmacéuticos tiene un estrecho margen para recuperar sus costes de desarrollo y maximizar beneficios.

Ante ello cabe señalar que sin duda todas estas consideraciones de la interesada son ciertas y constituyen una de las mayores problemáticas de la industria farmacéutica, pero han de ser abordados y resueltos desde una perspectiva diferente y más amplia que la que aquí nos ocupa (políticas nacionales o comunitarias reguladoras de la materia, beneficios y apoyo a la I + D) o por la más concreta de la contribución a gastos de I + D, por la vía y con los requisitos del artículo 16. 4 de la LIS, a que posteriormente se hará referencia. La Audiencia Nacional destaca precisamente la independencia entre estas cuestiones y la determinación del precio o valor de mercado que ha de aplicarse en estas operaciones vinculadas; así, en sentencia de 1 de febrero de 2001, en un supuesto similar, de operación vinculada en la compra de principios activos por unos laboratorios farmacéuticos españoles a una empresa, no residente en España, del mismo Grupo multinacional, en el que la Inspección había procedido, al igual que en el supuesto que nos ocupa, a valorar las operaciones y precios de adquisición de dichos productos por diversas sociedades españolas, la Sala entiende que la Administración ha aplicado correctamente el criterio legal sobre valoración de los «precios de transferencia», arguyendo que «la impugnación de dicha valoración se debería centrar, en todo caso, en la improcedencia o inexactitud de los precios medios tomados por la Inspección para fijar el importe de dichas operaciones..., sin que, por otra parte, cobre relevancia en dicho cálculo el coste de producción de los productos valorados, al tenerse en cuenta asépticamente la finalidad del producto farmacéutico en sí y su valor en el mercado».

Precisamente esa atención aséptica a la finalidad del producto farmacéutico en sí es lo que hace más relevante el Informe de la Agencia Española del Medicamento, emitido a solicitud de la Agencia Tributaria. Lo que la Agencia Tributaria cuestiona de este órgano va justamente en esa línea: en el punto 1 cuando un principio activo se incorpora a varias especialidades farmacéuticas autorizadas para su venta en España, ¿las características de composición, calidad y ensayos que han de cumplir, son las mismas para todos ellos? En el punto 2. Los principios activos C..., A..., N..., L..., H..., C... de A... y C... de T..., utilizados para la fabricación de distintas especialidades farmacéuticas en España, están sujetos a los mismos requisitos de composición, calidad y ensayos, con independencia de quien sea el fabricante del principio activo. En el punto 3. ¿Quién es el responsable de los distintos componentes de la especialidad farmacéutica, en los que se incluye el principio activo, cumplan con los requisitos exigidos en la legislación?

En síntesis, de las contestaciones a estas cuestiones pueden extraerse las siguientes conclusiones de relevancia: todos los fabricantes de principios activos que forman parte de las especialidades farmacéuticas deben cumplir con las especificaciones de calidad descritas en las monografías de la Real Farmacopea Española y, en caso de no existir en esta última, en la Farmacopea Europea; en las mismas se describen los ensayos que deberán ser realizados por el fabricante de la materia prima, demostrándose mediante los correspondientes boletines de análisis, que el resultado de los mismos se encuentra dentro de las especificaciones contempladas; cabe que en algunas ocasiones el fabricante del principio activo opte por demostrar la calidad a través de la presentación del correspondiente Drug master file; en el presente caso, nada se ha aducido al respecto. En definitiva, pues, respecto a los principios activos cuestionados, la calidad de los mismos debe ser demostrada en todos los casos del modo indicado, lo que significa que, cualquiera que sea el fabricante, los principios activos utilizados están sujetos a los mismos requisitos de composición, calidad y ensayos; y el titular de la autorización de comercialización es el responsable de que los distintos componentes de la especialidad farmacéutica cumplan los requisitos exigidos por la legislación. Todo lo cual permite confirmar la idea de que, como la Audiencia Nacional resalta, en atención al producto farmacéutico en sí mismo considerado y su precio en el mercado, el cumplimiento de la normativa antedicha garantiza la igual o similar calidad del producto farmacéutico a partir del mismo principio activo, lo que, a su vez, permite concluir, en la corrección de la comparabilidad con las operaciones entre partes independientes sobre los mismos principios activos, que ha llevado a cabo la Inspección, rechazando las argumentaciones al respecto de la interesada.” Cfr. EVA ESCUDERO GUTIÉRREZ, MANUEL GUTIÉRREZ LOUSA. Artículo Algunas consideraciones sobre la regulación de los precios de transferencia. Especial consideración de los métodos de valoración. Instituto de Estudios Fiscales.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_ formacion/11_2010/30_10.pdf.

2.1.1. Condiciones para determinar un precio de mercado comparable.

En la práctica, no pueden pasarse por alto que existen diversas razones por las que no es posible obtener precios comparables, como son las siguientes:

- Porque no existe mercado para esos productos.
- Porque no se surten a empresas independientes.
- Porque se trata de productos semi-terminados que no son comparables con otros existentes en el mercado.
- Porque el cliente independiente es tan pequeño que no puede lograr los descuentos normales.
- Porque se trate de actividades únicas y singulares.
- Porque las condiciones económicas de un país sean diferentes a las del otro, de manera que lo válido en un lugar, no necesariamente lo es para el otro.
-

Así las cosas, conforme a las Guías de la OCDE, para poder efectuar la comparación, deben cumplirse al menos una de dos condiciones:

- Que las particularidades o diferencias, existentes entre ambas transacciones (por razón del objeto o por razón del sujeto), no se reflejen en el precio que fija el mercado libre.
- Que, existiendo diferencias incidan en el precio libre del producto, estas puedan ser corregidas mediante ajustes de comparabilidad.

La información de los comparables para la aplicación de este método pueden provenir de:

- Comparables externos.

Son los elementos de comparación de precios que se realiza entre compañías que no están incluidas dentro del grupo económico. Las comparables externas resultan más difíciles ubicarlos, esto es, debido a que la mayoría de la información pertenece a compañías privadas.

Para la búsqueda de comparables externos, es necesaria la adquisición de una licencia de uso de una base de datos para la obtención de la información.

En la actualidad existen diversas bases de datos que permiten, analizar la información financiera, descripción del negocio e información sobre innumerables compañías públicas y privadas, a nivel mundial, el problema es determinar el criterio de selección a aplicar sobre estas bases, ya sea por localización geográfica, actividad desarrollada, por descripción de negocio, grado de vinculación, volumen de ingresos, número de empleados, lo que implica una infinidad de posibilidades, que no son uniformes.

– Comparables internos.

Son los elementos de comparación que provienen de transacciones realizadas por la empresa con partes no controladas. La información de comparables internos es más fácil de obtener para la empresa, siempre y cuando se hayan realizado un número de operaciones significativas con partes no relacionadas.

Así, para la aplicación del método *CUP* debe existir similitudes entre los productos o servicios que se van a comparar, tomando en cuenta las características que éstos deben cumplir, como son:

- Calidad del producto: Consistencia (*ej.*: metales preciosos, minerales, etc.) duración (*ej.*: los granos), grado de humedad.
- Cláusulas de contratos: la garantía del producto, volumen de ventas, modalidades de créditos, modalidad de envíos, cláusula legal.
- Nivel de mercado: Mayorista, minorista y otras cláusulas de distribución.
- Días de transacción.
- Intangibles asociados a la venta.
- Riesgos cambiarios.

La confiabilidad del resultado dependerá del número y cantidad de los ajustes de comparabilidad a realizar, pero la necesidad y/o dificultad en la realización de dichos ajustes, no es un motivo suficiente para la inaplicación del método, refiere HERNÁNDEZ VÁZQUEZ.³⁰⁴

Una vez confirmado que los precios utilizados por las entidades vinculadas son diferentes a los normales de mercado, se procederá a considerar otros factores que puedan afectar la comparabilidad, tales como:

- Si se trata del mismo mercado en términos geográficos.
- Si las operaciones se refieren una mercancía igual o similar, para poder efectuar la comparación.
- Si el volumen de las transacciones comparadas es equivalente.
- Si las operaciones se realizan en el mismo período de tiempo.

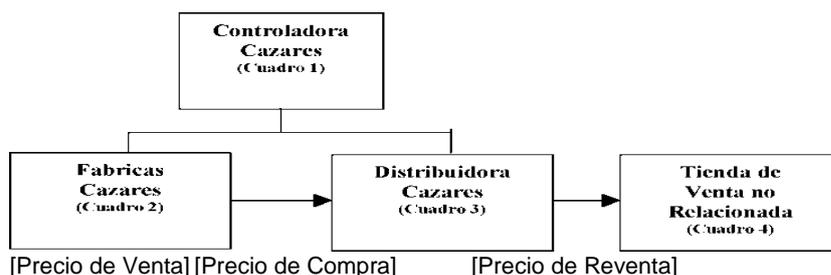
2.2. Método de precio de reventa (Resale Price) que consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación

³⁰⁴ HERNÁNDEZ VÁZQUEZ. Ob. Cit.

de que se trate, fijado con o entre partes independientes en operaciones comparables, por el resultado de disminuir de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. El porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.³⁰⁵

³⁰⁵ CRUZ CAMACHO, no señala que este método es denominado como *Resale Price Method (RPM)* en las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE. Asimismo, el artículo 65, fracción segunda, de la Ley del ISR, menciona lo siguiente en lo referente a dicho método: “Método de Precio de Reventa, que consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate, fijado con o entre partes independientes en operaciones comparables por el resultado de disminuir de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.” Como puede desprenderse de la descripción anterior, el método de precio de reventa se puede utilizar cuando la empresa que estamos examinando compra algún producto a una empresa relacionada y posteriormente lo revende a una empresa no relacionada.

Figura 3. Flujo de Transacciones para el análisis del MPR



Por lo tanto, este método establecería un precio de compra de mercado de la empresa examinada a la empresa relacionada (en este caso la empresa manufacturera ubicada en el cuadro 2), a través del precio de venta que realizaría dicha empresa a una parte no relacionada.

Lo que este método establece en términos formales, es lo siguiente:

$$(1) \quad PM = PR(1 - mb)$$

Dónde:

PM = Precio de mercado al que deben pactar las empresas relacionadas la operación. PR = Precio de reventa pactado entre dos empresas independientes

U B

$mb = vn$ = Margen Bruto, también conocido como el margen del precio de reventa.

Dónde:

U.B = Utilidad Bruta V.N. = Ventas Netas

Método de Costo Adicionado (MCA)

Hemos decidido utilizar la expresión “compra de producto” para efectos prácticos y de simplificación. Sin embargo, la transacción en cuestión puede ser la adquisición de un servicio, o la contraprestación derivada de cualquier otra operación llevada a cabo entre partes relacionadas.

Entonces, lo que éste método determina precisamente es el precio de adquisición de dicho producto, a través del precio al que la empresa ha vendido el producto a un tercero independiente. La Figura 3, ilustra la secuencia con la que se puede realizar el análisis de precios de transferencia a la luz del uso del método de precio de reventa.

En la figura anterior, podemos observar que las empresas localizadas en los cuadros 2 y 3 son entidades relacionadas controladas por una empresa común que aquí hemos denominado “Controladora Cazares,” lo

$$\begin{array}{rcl}
 \$ \text{ de reventa con partes independientes} & & \\
 \times & & \\
 1 - \% \text{ de utilidad bruta} & = & \text{utilidad bruta} \\
 \text{con partes independientes} & - & \frac{\quad}{\text{ventas netas}} \\
 \\
 \text{=====} & & \\
 \text{precio de adquisición} & &
 \end{array}$$

ej.: una empresa vende computadoras en \$10,000 y tiene un % de utilidad bruta del 33%, y considera que su costo en operaciones con partes relacionadas es de \$8,000, llevará a la autoridad a determinar que el precio de adquisición del bien es sólo de \$6,600.

$$\$10,000 (1 - 0.33) = \$ 10,000 (0.67) = \$ 6,700$$

Para TRAPÉ VILADOMAT³⁰⁶ el método se basa en sustraer del precio de venta de un producto a una empresa independiente el margen de bruto adecuado para obtener el precio de compra en condiciones de libre competencia.

El método de precio de reventa, parte del precio al que se ha comprado a una empresa asociada un producto que luego se vende a una empresa independiente. El precio de reventa se reduce en un margen adecuado para obtener en la operación vinculada el precio de compra en condiciones de independencia. El margen, es el margen bruto de transacción.

que se indica en dicho cuadro, es que la empresa controladora posee una empresa que se dedica a la actividad de manufactura y otra empresa que se dedica a la actividad de distribución.

Las transferencias de bienes entre ambas empresas, podrían ser pactadas a precios que no respondieran precisamente a las fuerzas determinantes en el mercado, sino a necesidades corporativas de planeación fiscal. Dichas necesidades corporativas de planeación podrían ser alcanzadas mediante la manipulación de los precios transferidos entre las empresas relacionadas, especialmente si ambas empresas se encuentran en diferentes jurisdicciones fiscales, como ya se ha explicado en la segunda sección del capítulo anterior.

Supongamos que la empresa ubicada en el cuadro 3, es nuestra parte examinada, el método de precio de reventa establece que si nuestra parte examinada lleva a cabo la compra de determinado producto a una empresa relacionada (en este caso la empresa ubicada en el cuadro 2) y a su vez, vende dicho producto a una empresa no relacionada, el precio de mercado pactado en dicha operación, debe ser similar al precio con la empresa no relacionada en la actividad de reventa, menos un margen bruto adecuado que permita al revendedor (parte examinada) cubrir sus gastos de venta y administración y además obtener una utilidad apropiada. Cfr. CRUZ CAMACHO JIMY, Precios de Transferencia. Un Caso de Estudio. <http://www.ajlasa.com/jcc.pdf>.

³⁰⁶ Ob. Cit. TRAPÉ VILADOMAT MONTSERRAT. Págs. 350 y sigs.

Formula

$$\begin{array}{r} \text{Precio de reventa} \\ - \text{ Margen del precio de reventa} \\ \quad \times \\ \text{Precio de reventa.} \\ \hline \text{Precio de libre competencia} \end{array}$$

El precio de reventa, es el precio que fija el revendedor o distribuidor al comprador independiente

El margen sobre el precio de reventa, nos señala Trapé Viladomat,³⁰⁷ puede determinarse tomando como referencia el margen bruto o rango de márgenes brutos que obtiene el propio revendedor en productos adquiridos y vendidos a terceros (comparables internos) o, en su defecto, tomando como referencia los márgenes de transacciones comparables llevadas a cabo entre entidades terceras e independientes (comparables externos)

Formula:

$$\begin{array}{r} \text{Precio de venta} - \text{Costo de adquisición} \\ \hline \text{Precio de reventa} \\ \hline \text{Margen del precio de reventa} \end{array}$$

Para HERNÁNDEZ VÁZQUEZ³⁰⁸ El método de precio de reventa, disminuye del precio de venta de un bien o servicio, el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares, con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

³⁰⁷ Ídem.

³⁰⁸ Ob. Cit. OLGA HERNÁNDEZ VÁZQUEZ Y ÁNGELA JUSTO ALONSO.

A este precio de reventa se le disminuye el margen calculado sobre el precio de reventa, que representa la cantidad a partir de la cual el revendedor busca cubrir sus gastos de venta y otros gastos operativos, y obtener un beneficio adecuado tomando en cuenta las funciones realizadas, los activos empleados y los riesgos asumidos.

Este método calcula el carácter de valor de mercado de los precios de transferencia de una operación realizada entre entidades vinculadas en comparación con el margen bruto obtenido en una operación realizada entre entidades independientes. Así, determinado el margen bruto de venta de la parte examinada y de la parte comparable, se procederá a la comparación entre ambas.³⁰⁹

Por lo que se refiere a las fuentes de información para determinar los elementos de comparabilidad en la aplicación de este método de reventa se pueden considerar dos:

- Precio de Reventa Interno: Es el margen obtenido por distribuidores del grupo en operaciones no controladas comparables.
- Precio de Reventa Externo: Es el margen que obtiene un distribuidor independiente en transacciones no controladas comparables.

³⁰⁹ Al respecto, GARCÍA PRATS refiere que el *método del precio de reventa*, implica hallar un margen bruto en la reventa sobre una determinada operación. El método resulta aplicable cuando la entidad vinculada que recibe la mercancía o el producto lo revende a terceros independientes y puede calcularse el margen de reventa que se aplica en el mercado. Descontando dicho margen -más otros gastos operacionales- del precio final de la operación se obtiene el precio de mercado de la operación realizada entre las entidades vinculadas. Este método necesita comparar el margen bruto obtenido en operaciones comparables por la empresa que vende a otras empresas independientes. Asimismo los productos deberán ser comparables, aunque se admite una cierta relajación en este criterio de comparación (párrafo 2.18). Señala la OCDE que el método resulta apropiado cuando el valor añadido por el vendedor sea reducido y el tiempo entre las operaciones de compra y venta sea reducido y deba realizarse un menor análisis funcional de sus actividades. Este es el caso de las empresas comercializadas o distribuidoras de los productos dentro del grupo que incorporan un valor limitado al producto final. Cfr. Ob. Cit. GARCÍA PRATS, FRANCISCO ALFREDO.

2.2.1. Casos en que se utiliza el método.

El método se considera especialmente indicado para evaluar las actividades de comercialización y distribución,³¹⁰ en las que el proveedor inicial y el revendedor o distribuidor son empresas asociadas, y este último poco o ningún valor añade al producto antes de venderlo a un tercero, es decir, se trata de empresas distribuidoras que revenden los productos sin adicionarles partes o alterarlo físicamente.³¹¹

El revendedor puede asumir funciones como simple comisionistas, o asumir riesgos de inventario, cuentas incobrables, tipo de cambio o garantía del producto. Por ello el margen de reventa deberá tener en cuenta todas estas variables.

La crítica al método radica en que cuando el revendedor desempeña claramente una actividad comercial sustancial añadida a la actividad de reventa puede esperar un margen de reventa importante. Si en la actividad se utilizan activos valiosos como son activos intangibles, el uso del método podría no ser el más adecuado.

³¹⁰ Para ESCUDERO GUTIÉRREZ Y GUTIÉRREZ LOUSA, El método del precio de reventa supone hallar un margen bruto o margen en el precio de reventa (*gross margin* o *resale price margin*) en unas operaciones. El método puede aplicarse cuando una empresa revende a terceros independientes un producto que ha adquirido a una empresa vinculada. En consecuencia, el precio de reventa es un precio de mercado, debiendo calcularse el margen bruto que una empresa hubiera obtenido en esas condiciones de mercado, en el caso de haber comprado ese producto de otra empresa independiente en lugar de una vinculada. De nuevo, sin embargo, el método descansa en una comparación con el margen bruto obtenido en operaciones comparables por empresa vendiendo y comprando a otras empresas independientes. Para la OCDE (1995), el llamado *resale price method* es más sencillo de aplicar cuanto menos valor añadido proceda del vendedor cuyo margen se deba fijar. En consecuencia, el análisis funcional y la aplicación del método es más problemática cuando antes de la reventa el revendedor lleva a cabo un proceso de elaboración o de ensamblaje o cuando el precio de reventa se ve afectado por los activos intangibles propiedad del propio revendedor. Asimismo, el método es más apropiado cuanto menos tiempo transcurre entre la compra y la reventa. Por otra parte, es obvio que en las puras operaciones comerciales, el margen del revendedor dependerá de las funciones realmente desempeñadas por éste así como de la existencia de exclusivas. Por ello, teniendo en cuenta, en particular, los intangibles aportados por el revendedor, puede ser necesario ajustar los márgenes de las operaciones comparables. En todo caso, el método es el más apropiado precisamente cuando la empresa vinculada actúa como distribuidor o comercializador de productos dentro del grupo, incorporando un valor añadido limitado. Cfr. ESCUDERO GUTIÉRREZ EVA y MANUEL GUTIÉRREZ LOUSA. Ob. Cit.

³¹¹ Ob. Cit. TRAPÉ VILADOMAT MONTSERRAT. Págs. 345 y sigs.

Además, la utilización del método genera cierta inseguridad si los datos disponibles no permiten asegurar que los cálculos a nivel de margen bruto son consistentes por diferencias contables, por ausencia de información o por no poder evaluar las funciones y riesgos.

También se deben tener en cuenta otras circunstancias que darían lugar a la realización de ajustes de comparabilidad en los márgenes, como son: el mero transcurso del tiempo, las condiciones del mercado y las diferentes prácticas contables. Así como una situación de mayor o menor exclusividad en la venta de un producto, es una circunstancia que requiere de un análisis especial.

En caso de existir diferencia entre la parte examinada y la parte comparable en relación a las funciones realizadas, términos contractuales, riesgos asumidos, valor agregado, activo intangible, que afecte materialmente este método éste no se podrá aplicar al menos que exista la factibilidad de aplicar ajustes necesarios de comparabilidad.

2.3. Método de costo adicionado (*Cost Plus*) que consiste en multiplicar el costo de los bienes o servicios o cualquier otra operación, por el resultado de sumar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.³¹²

³¹² El método de costo adicionado, señala CRUZ CAMACHO, es conocido como *Cost Plus Method* en las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE. Asimismo, en la Ley del ISR, fracción tercera, se establece lo siguiente: “consiste en multiplicar el costo de los bienes o servicios o cualquier otra operación por el resultado de sumar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

Este método es aplicable cuando una empresa vende un producto o presta un servicio a una empresa relacionada, utilizando componentes o insumos obtenidos de empresas no relacionadas. Es decir, se parte de los costos de fabricación, o de aquellos costos incurridos en la prestación de un servicio, entre empresas relacionadas, para posteriormente agregar un margen de utilidad bruta que hubiera sido pactado entre empresas no relacionadas.

Como puede observarse en la Figura 4, las empresas ubicadas en los cuadros 3 y 4 son entidades relacionadas, ya que ambas están controladas por una misma empresa. Si suponemos que la empresa

$$\begin{array}{r}
 \text{costo de bienes} \\
 \times \\
 1 + \% \text{ utilidad bruta} \quad = \quad \text{utilidad bruta} \\
 \hline
 \text{costo de venta} \\
 \hline
 \text{=====} \\
 \text{costo adicionado} \\
 \text{valor fiscal de la operación} \\
 \text{con partes relacionadas}
 \end{array}$$

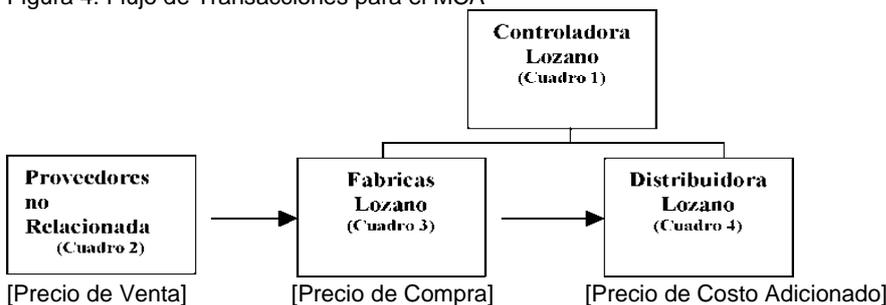
ej.: un contribuyente vende a su parte relacionada un televisor en \$2,800 que le costó \$2,000 y a partes independientes lo vende en \$3,000. Ello implica que la autoridad estime que debió vender a \$3,000 a su parte relacionada.

$$\begin{array}{l}
 \% \text{ utilidad bruta} = \$1,000 / \$2,000 = 50\% \\
 \$2,000 (1 + 50\%) = \$2,000 (1.50\%) = \$3,000
 \end{array}$$

examinada es la ubicada en el cuadro 3 (es decir, Fabricas Lozano). Entonces el precio de transferencia entre Fabricas Lozano y Distribuidora Lozano es el que debe probarse para ver si está operando a valores de mercado.

Expresado gráficamente, apreciaríamos la aplicación de dicho método de la siguiente forma:

Figura 4: Flujo de Transacciones para el MCA



Lo que nos dice éste método, es que el precio al que Fabricas Lozano debe vender el producto a su parte relacionada "Distribuidora Lozano" debe ser un precio suficiente para cubrir los costos y gastos involucrados en la operación (La operación, puede ser de manufactura o de prestación de algún servicio), más un margen adecuado de utilidad de mercado que hubieran pactado dos o más empresas no relacionadas. El hecho de tomar como referencia un margen de utilidad que hubieran pactado dos empresas no relacionadas, indica que la transacción efectuada entre las entidades relacionadas, debe tener como base una negociación como si fueran dos empresas actuando en condiciones de mercado. Cfr. Ob. Cit. CRUZ CAMACHO, JIMY.

TRAPÉ VILADOMAT³¹³ nos refiere que éste es el último de los métodos tradicionales, que consiste en añadir al costo de producción del bien o servicio transmitido por una empresa a su empresa asociada, un margen bruto sobre estos costos que retribuyan adecuadamente al proveedor fabricante las tareas asumidas.

Formula

Costo + margen sobre costos
X

Costo

=====

Precio de libre competencia. =precio de venta a una empresa asociada.

El margen sobre costos se obtiene.

Precio de venta --- costo

Costo

=====

Margen sobre costo.

Este método resulta adecuado en operaciones relativas a compraventa de productos semi-terminados o prestación de servicios.³¹⁴

Actividades tales como la fabricación o suministro de servicios puede llevarse a cabo asumiendo muy distintos tipos y grados de riesgos, desde la

³¹³ TRAPÉ VILADOMAT MONTSERRAT Ob. Cit. Pág. 352 y sigs.

³¹⁴ GARCÍA PRATS, refiere que El *método del coste incrementado* "parte de los costes en que ha incurrido el proveedor de los activos (o de los servicios) en una operación vinculada para proporcionar los activos transmitidos o los servicios prestados a un comprador asociado. A este coste se añade un margen de coste incrementado para poder realizar un beneficio adecuado en vista de las funciones desempeñadas y de las condiciones del mercado. El resultado, que se obtiene después de añadir el margen del coste incrementado a los costes antes mencionados, puede ser considerado como precio de plena competencia de la operación vinculada original" (punto 2.32 de las Directrices).

Este método resulta aceptable en aquellas empresas de servicios, como las comisionistas, o las que elaboran productos semi-terminados, como las cadenas de montaje. No obstante, debe determinarse a priori cuáles son los costes a los que se les aplica el margen neto, y además debe fijarse cómo se determina el margen que debe aplicarse, si el de la propia empresa, o el medio que empresas independientes del mismo sector aplican. Cfr. Ob. Cit. GARCÍA PRATS, FRANCISCO ALFREDO.

simple fabricación, hasta actividades completas de fabricación que incluye el aprovisionamiento y selección de materias primas, procesos de producción hasta comercialización de los productos o actividades de investigación y desarrollo.

No puede pasarse por alto que existen circunstancias distintas de vinculación que impactan en los costos.

Por su parte HERNÁNDEZ VÁZQUEZ³¹⁵ señala que el método de costo incrementado, supone añadir a los costos de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes, o en su defecto el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparable, efectuando, si fuera preciso las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

Este método se utiliza para determinar los precios de transferencia de productores de bienes y servicios que realizan ventas a partes relacionadas tomando como base el costo de producción de la empresa vinculada.

Con éste método, lo que se busca es medir el valor de las funciones desarrolladas en el proceso productivo y normalmente se utiliza en: a) la fabricación de bienes para su posterior venta a empresas vinculadas, y b) para la prestación de servicios, y especialmente cuando el productor no posee ni utiliza bienes intangibles propios.³¹⁶

³¹⁵ Ob. Cit. OLGA HERNÁNDEZ VÁZQUEZ Y ÁNGELA JUSTO ALONSO.

³¹⁶ En cuanto al método del coste incrementado o *cost plus method*, ha de partirse de los costes en los que ha incurrido una empresa que entrega determinados bienes o presta ciertos servicios a otra empresa vinculada. Sobre tales costes se aplica un margen o *mark-up*, para dar lugar a un beneficio adecuado teniendo en cuenta las funciones desarrolladas por la entidad. Este método va a resultar especialmente adecuado para empresas que prestan servicios, incluidas actuaciones como agente o comisionista, o que elaboran productos semi-terminados. Por lo demás, el método ha de superar en su aplicación dos dificultades. En primer lugar, es preciso establecer correctamente los costes de la empresa sobre los que aplicar el porcentaje que arroja el

Las funciones desempeñadas por el proveedor constituyen un factor esencial para aplicar correctamente el método, debiendo observarse las condiciones del mercado, las que pueden tener influencia directa en la determinación de los márgenes.

Estas funciones pueden requerir un ajuste de comparabilidad, y la confiabilidad del resultado dependerá de la fiabilidad de éste ajuste.

El valor adicional al costo, denominado *mark-up* nos señala la autora,³¹⁷ es un porcentaje que el productor pretende obtener cuando realiza operaciones con partes relacionadas. El cual se expresa en la siguiente fórmula:

Precio de Ventas=Costo de Producción + Porcentaje Adicional

Para la aplicación del método debe tenerse cautela en la revisión de los costos de producción, así como otros factores que incidan en su aplicación como son:

- En la estructura general de costos, debe considerarse la vida útil de las plantas y equipos.
- Por lo que se refiere a la experiencia en el negocio, debe evaluarse si se

consiguiente margen. Para la OCDE (1995), normalmente, dicho porcentaje debe aplicarse sobre los costes directos e indirectos, excluyendo, sin embargo, los llamados *operating expenses*. Por otra parte, el método tiene también su problema de comparabilidad en la medida en la cual, en última instancia, es necesario determinar cuál es el margen que empresas independientes aplican sobre sus costes para hallar un margen que les dé la necesaria rentabilidad. Además, el análisis de la información disponible sobre empresas independientes exige depurar o ajustar aquella adecuadamente para evitar que el análisis consiguiente quede distorsionado por las ineficiencias que explican ciertas estructuras de costes en esas empresas consideradas o por diferencias en las funciones desempeñadas. Cfr. Ob. Cit. ESCUDERO GUTIÉRREZ EVA y MANUEL GUTIÉRREZ LOUSA.

³¹⁷ Ídem.

encuentra en la fase de inicio o de madurez de la compañía.

- También debe considerarse la eficiencia gerencial, la política de ventas, y los esquemas de compensación de venta.

Del análisis de dichos elementos, se determinarían las diferencias que existan entre ellas, a fin de evaluar las funciones desempeñadas por las empresas analizadas y valorar los diferentes grados de eficiencia empresarial, con el objeto de identificar los ajustes que deben realizarse para determinar la comparabilidad entre la operación vinculada y la no vinculada, y para calcular los márgenes de utilidad esperados.

Sobre el tema las Guías de la OCDE efectúan una clasificación de gastos en tres categorías: costos directos, costos indirectos de producción y gastos operativos, a fin de establecer una diferenciación entre el margen del beneficio bruto, cuyo análisis se realiza en la aplicación del método de costo adicionado, y el margen de utilidad neto aplicable en los métodos de utilidades transaccionales.

3. Métodos de reparto de utilidades.

Es importante señalar que los métodos tradicionales son los que arrojan resultados más confiables pues se basan en la comparación entre operaciones para determinar el importe de la operación. Sin embargo, cuando las condiciones de comparabilidad, dado el grado de complejidad e interrelación de las operaciones vinculadas analizadas, no permiten la aplicación de los mismos, entonces se utilizan los métodos de reparto de utilidades o de beneficios.

Estos métodos de reparto de utilidades o de beneficios,³¹⁸ a diferencia de los clásicos, buscan determinar el precio de mercado mediante la distribución de las utilidades en circunstancias similares a la forma como su distribución se hubiera hecho por empresas independientes; estos métodos intentan calcular el importe del beneficio de la operación.

Sobre este tipo de métodos, nos señala RIBAO VIDAL³¹⁹ son aceptados en la medida en que sean compatibles con el artículo 9 del Modelo del Convenio OCDE, cuando se comparan los beneficios procedentes de determinadas operaciones vinculadas con los que derivan de operaciones comparables entre empresas independientes, y particularmente por lo que se refiere a su comparabilidad. Así, éstos métodos solo se aceptan cuando resulten compatibles

³¹⁸ Existe una importante discusión nos refiere MONTERRAT TRAPÉ VILADOMAT, sobre si los denominados métodos transaccionales sobre el beneficio se deben seguir considerando como subsidiarios de los métodos tradicionales porque aseguran con menor certeza el cumplimiento del principio de libre competencia.

Estos métodos han de comparar el beneficio de las transacciones entre empresas vinculadas con el beneficio de una operación similar obtenido por partes independientes y a partir del beneficio, determinar los precios entre partes vinculadas. Es importante destacar que la finalidad de estos métodos no es equiparar el beneficio de una empresa asociada con el obtenido por empresas independientes comparables sino determinar el beneficio de la transacción o grupo de transacciones idénticas o similares.

Al respecto debe tenerse en cuenta que no es nada habitual que entre empresas independientes el resultado o beneficio de la operación sea un término que refleje las condiciones acordadas o impuestas, puede considerarse no obstante que es un indicador relevante sobre si las condiciones difieren de las que habían acordado empresas en condiciones independientes. Cfr. TRAPÉ VILADOMAT. Ob. Cit. Págs. 345 y sigs.

³¹⁹ RIBAO VIDAL, ROSA ANA. Métodos valorativos no transaccionales o relativos al beneficio en el marco de los precios de transferencia. Trabajo presentado al II Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2011. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_ formacion/2012_15_14.pdf

con las exigencias del principio at *arm's length*.

Dos son fundamentalmente los métodos sobre beneficios nos recuerda TRAPÉ VILADOMAT:³²⁰ El método de beneficio de la operación (*Profit Split Method*) y el método de margen neto de la operación (*Transaccional Net Margin Method o TNMM*), aunque la legislación mexicana adoptó un variable del primero de los métodos bajo la denominación de Método residual de partición de utilidades.

Para la aplicación de estos métodos, es necesario identificar la utilidad a ser distribuida entre las empresas vinculadas, por las operaciones controladas en las que está participando, para repartir dicho beneficio entre los participantes sobre una base económicamente válida que se asemeje a la división utilidades se hubiese hecho en un acuerdo efectuado entre entidades independientes.

3.1. Método de partición de utilidades, (*Profit Split*)³²¹ que consiste en asignar la utilidad de la operación obtenida por partes relacionadas, en la

³²⁰ TRAPÉ VILADOMAT Ob. Cit. Pág. 356.

³²¹ Para CRUZ CAMACHO, la Ley del ISR mexicana no proporciona mayores lineamientos al respecto. Sin embargo, las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE, establecen lo siguiente respecto a dicho método: Este método se puede utilizar cuando dos o más operaciones llevadas a cabo entre empresas relacionadas están íntimamente ligadas, de tal manera que incluso empresas independientes que operen en condiciones de mercado, acordarían una especie de "sociedad o alianza estratégica" y posteriormente acordarían los términos de división de las utilidades entre ellas.

El método de partición de utilidades intenta eliminar el efecto de las condiciones especiales que pudieran influir en las transacciones entre partes relacionadas, mediante la determinación de las utilidades que le corresponderían a cada una de las empresas involucradas en la operación si estuvieran operando en condiciones de mercado. De ahí que el presente método primero determine la utilidad global de todas las partes relacionadas involucradas en las operaciones, para posteriormente dividir dicha utilidad global de conformidad como la hubieran dividido empresas independientes en condiciones similares.

El método de partición de utilidades, primero identifica la utilidad que se debe distribuir entre las partes relacionadas. Esta división de utilidades se realiza de conformidad con la división de utilidades que hubieran realizado empresas independientes en condiciones de mercado. Esa división de utilidades tiene como base las funciones llevadas a cabo dentro del grupo por cada una de las empresas. Dichas funciones, deben quedar especificadas en un análisis claro y detallado de todas las transacciones entre las empresas relacionadas.

Una de las ventajas en la aplicación del presente método, es que las transacciones que se buscan como comparables no tienen que ser exactamente iguales a las transacciones que se están tratando de justificar. Por lo que éste método puede utilizarse cuando sea difícil encontrar transacciones idénticas realizadas en condiciones de mercado. La división de las utilidades entre las empresas relacionadas debe tener como fundamento las funciones llevadas a cabo por cada una de ellas al interior del grupo.

proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:

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

	Fábrica	Distribuidor	Detallista	Suma
Ingresos	400	300	200	900
Costos	300	200	140	640
Utilidad bruta	100	100	60	260
Gastos de operación	40	40	40	120
Utilidad de operación	60	60	20	140
% activos, costos y gastos para determinar el % de utilidad	70%	20%	10%	100%

Asimismo, la información externa que se pueda encontrar de empresas independientes es de gran utilidad en el análisis de división de utilidades, primeramente para valorar las aportaciones de cada una de las entidades al flujo global de transacciones, y no para determinar directamente la división de utilidades entre las empresas relacionadas. De esta manera, el MPU permite una mayor flexibilidad en el análisis, desde el momento en que se pueden tomar en cuenta ciertas particularidades de las transacciones llevadas a cabo entre las empresas relacionadas, que pueden no estar presentes en transacciones similares llevadas a cabo entre empresas independientes. Otra ventaja de éste método, es que se deben analizar los niveles de utilidad de todas las empresas involucradas en la transacción, y no únicamente realizar el análisis desde el punto de vista de una sola empresa, lo cual podría traer como consecuencia la realización de un análisis desde un punto de vista unilateral y dejar a las demás empresas descubiertas del estudio de precios de transferencia.

Sin embargo, la aplicación del MPU tiene también algunas desventajas, la primera de ellas es que la información disponible en el mercado, puede estar menos relacionada con las transacciones llevadas a cabo entre las empresas relacionadas.

Una segunda desventaja de la aplicación del presente método consiste en el hecho de que como se debe utilizar información de empresas relacionadas que frecuentemente están localizadas en otras jurisdicciones fiscales, no siempre es seguro que se pueda tener acceso a la información de dichas empresas.

Cfr. Ob. Cit. CRUZ CAMACHO JIMY.

		Fábrica	Distribuidor	Detallista	Suma
Utilidad	que	98	28	14	140
corresponde a c/u					

El método de beneficio de la operación, también denominado “de resultado conjunto de operación” consiste en asignar a cada empresa asociada que realice de forma conjunta una o varias operaciones similares, una parte del beneficio común que se derivará de dicha operación, en función de un parámetro previamente seleccionado, que refleje adecuadamente las condiciones que habían suscrito empresas independientes en circunstancias similares.

La participación de cada empresa se basa en el análisis funcional o en sus aportaciones, lo que en términos de las Guías de la OCDE, comprende un estudio del valor relativo de las funciones desarrolladas por cada una de las empresas vinculadas, las que se evalúan mediante el uso de información pública, disponible y de mercado.

Así, bajo los métodos “de distribución del resultado”, se asigna a cada persona o entidad vinculada, que participe conjuntamente en la realización de una o varias operaciones, la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares, conforme a lo siguiente:

- Se determinará el beneficio de la operación global mediante la suma de beneficios obtenida por cada una de las personas relacionadas incluidas en la operación.

- El beneficio operativo o pérdida, derivados de transacciones controladas, se asigna en proporción a las aportaciones realizadas, en la medida que se considere que estas últimas reflejen equitativamente la retribución que a cada miembro del grupo le corresponde por los esfuerzos realizados.
- El beneficio de operación global, se asignará a cada una de las personas relacionadas, considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las partes vinculadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes vinculadas.

Este método parte del principio que cuando las empresas actúan en un negocio conjunto, deciden de manera previa la forma en que dividirán entre ellos los beneficios que resulten en la operación, por lo que el método sigue un procedimiento similar sin considerar condiciones especiales impuestas en una transacción controlada. La clave es determinar correctamente cuál es el resultado a repartir y cuáles son las claves de reparto.³²²

³²² Para TURIÉL MARTÍNEZ, los métodos basados en los resultados de las operaciones, antes que centrarse en las operaciones, estudian los beneficios que se derivan de una operación vinculada concreta para cada una de las partes toda vez que estos beneficios pueden constituir un indicador importante acerca de si la operación se ha realizado en condiciones que difieran de aquellas que hubieran acordado empresas independientes en circunstancias comparables.

El Método del margen neto del conjunto de operaciones estudia el beneficio neto calculado sobre una magnitud apropiada (costes, ventas, activos...) que un contribuyente obtiene por razón de una operación vinculada o por una serie de operaciones que pueden considerarse como un todo. Obtenido este margen se comparará con los obtenidos por otros contribuyentes, dentro de las similitudes exigidas para un análisis de comparabilidad, determinando así si el margen neto obtenido es el habitual de en empresas independientes.

El método de la distribución del resultado calcula el beneficio que ha de distribuirse entre las empresas asociadas por las operaciones vinculadas en las que participan (los "resultados comunes"), para luego proceder a la distribución de ese resultado común entre las empresas asociadas en función de unos criterios económicamente válidos, similares a lo que sería una distribución de beneficios pactada en condiciones de plena competencia.

El Modelo de Aplicación del Método del Margen Neto del Conjunto de Operaciones, es un método que pasa por una serie de fases:

- En primer lugar se trata de elegir un ratio adecuado para el análisis.
- A continuación hay que calcular dicho ratio para un conjunto de contribuyentes distintos pero a la vez comparables con aquél que es objeto de la comparación.
- Posteriormente se trata de analizar estos datos de acuerdo con una metodología estadística que permita:
 - O bien obtener el margen neto comparable adecuado.
 - O, por lo menos, conocer si el margen propuesto por el contribuyente es aceptable.

Elección de magnitudes. El término "margen" implica por sí mismo la existencia de un cociente, relación o "ratio" entre dos magnitudes. Al hablar de margen de beneficio neto es evidente que uno de los términos de la relación, normalmente el denominador es el beneficio neto de la operación o conjunto de operaciones.

Determinar el beneficio neto de la operación u operaciones es, por ello mismo el primer paso para calcular el margen. En el apartado denominado "orientaciones para la aplicación" las Directrices de Precios de Transferencia establecen una serie de criterios, pues, como bien es sabido no existe unanimidad en la doctrina respecto ya no sólo sobre cuál es el mejor ratio que define la actividad económica de una empresa, sino también sobre cómo se calcula el beneficio neto.

Lo que se desprende de estas "orientaciones" es, en cualquier caso y a mi juicio dos aspectos fundamentales:

- El primero es la falta de una fórmula única de cálculo o de un único procedimiento de hacer las cosas. Como todo el documento inspira, caso por caso habrá que decidir cuáles son las magnitudes aplicables, cómo se calculan y, con posterioridad justificar por qué se ha realizado tal selección.
- Esto no implica que la elección y cálculo de magnitudes sea algo arbitrario: de acuerdo con el principio que inspira todas las Directrices sólo serán válidos aquellas técnicas que sean coherentes con el análisis de comparabilidad (incluido el análisis funcional) de las operaciones vinculadas.

A partir de ahí, entiendo el análisis de la gestión empresarial, que implica un análisis patrimonial, un análisis financiero, un análisis económico y un análisis de la productividad. En mi opinión los dos últimos análisis proveen los instrumentos precisos para el cálculo de las magnitudes que se precisan para esta metodología.

En principio el análisis económico es el más utilizado. De acuerdo a este análisis magnitudes tales como beneficio neto, pero también ingresos, ventas, costes, activos, pueden ser representados en términos monetarios y por ello mismo comparados de forma sencilla, así por ejemplo, podremos obtener, a partir de las ventas, un "margen de aprovisionamiento", un "margen de fabricación", "un margen comercial" y, finalmente un "resultado neto de la explotación" si optamos por un análisis de la cuenta de resultados por márgenes, pero también podríamos obtener los tradicionales conceptos de "cifra de negocios", "margen bruto", "EBITDA", "EBIT", "resultado antes de impuestos" y "resultado del ejercicio" a partir del análisis de la cuenta de pérdidas y ganancias.

En cualquier caso hay que tener en cuenta que el análisis de comparabilidad no implica la comparación de las magnitudes contables entre varias empresas similares consideradas de forma global, sino de aquellas magnitudes o valores directamente relacionados con la operación o conjunto de operaciones realizadas con empresas asociadas, por lo que, con frecuencia, habrá que realizar una segmentación de los diferentes elementos del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias que correspondan efectivamente con operaciones comparables, especialmente en el caso de grandes empresas que realizan una pluralidad de actividades económicas.

Un análisis económico más avanzado implica utilizar ratios que relacionan distintas magnitudes de los estados de Pérdidas y Ganancias o de éstos y elementos patrimoniales concretos. Entre ellos, podemos citar el "índice de rentabilidad de los recursos propios", el "índice de rentabilidad del total de recursos" y la "relación beneficios-ingresos" entre los que relacionan partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias con elementos del balance y en función de los costes tendríamos "la parte del valor en las ventas (netas) absorbida por el precio de coste global", "la parte de precio de coste global absorbida por los suministros exteriores consumidos" y el "análisis del valor de los suministros y servicios exteriores".

Especial interés reviste el "ratio BERRY", que se define como el cociente entre el beneficio bruto y los gastos operativos. Es un ratio de los que relacionan partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias entre sí pero tiene la importante propiedad de que relaciona el beneficio con un conjunto de gastos (los operativos) que son fácilmente identificables y diferenciables respecto del conjunto de gastos de los que puede incurrir la empresa y que no tengan relación con las operaciones vinculadas cuyo precio se discute. El "ratio BERRY" se encuentra, por dicho motivo, citado en las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE, como una magnitud posible con la que realizar un análisis de comparabilidad.

Pero existen otros ratios, mucho menos utilizados, que en mi opinión podrían incorporarse al método siempre y cuando, repito, se sometan al principio del análisis de comparabilidad que informa toda la metodología: se trata de los ratios financieros y los ratios de productividad.

Los ratios y magnitudes de carácter financiero pueden tener encaje en cuanto se concibe la empresa como un flujo continuo en el tiempo de carácter financiero, de acuerdo con los principios inspiradores de la más reciente reforma contable. Desde este punto de vista podrían concebirse las operaciones como procesos a los que se destinan una serie de disponibilidades financieras con el fin de obtener un retorno incrementado de estas inversiones en un momento posterior, o en varios momentos si el retorno se produce en forma de renta periódica.

Finalmente, y con posible mejor aceptación por la doctrina de precios de transferencia convencional, encontraríamos los análisis de productividad, es decir aquellos que miden la capacidad utilizada en las operaciones a analizar. Ratios como los que comparan el beneficio entre las horas trabajadas, el número de trabajadores, las unidades físicas producidas, las unidades de carga transportadas, la potencia consumida, el

espacio de almacenaje... podrían brindar excelentes “comparables” a la hora de analizar un precio de transferencia.

Por otro lado y en cuanto a la Elección de empresas comparables

La aplicación de los ratios y magnitudes descritas en el apartado anterior debe realizarse sobre un conjunto de empresas “comparable”. Encontrar ese conjunto puede ser una tarea extraordinariamente compleja en un mercado en el que cada producto se considera totalmente diferente de los demás mediante el empleo de la “marca” de forma que, “los fabricantes más conocidos de hoy en día ya no producen ni publicitan productos, sino que los compran y les ponen su marca, viven con la necesidad de encontrar nuevas maneras de crear y fortalecer la imagen de marca”. Esto supone que, en realidad, nos encontramos con productos muy similares, fabricados por las mismas empresas en zonas muy concretas del orbe, pero que llegan a precios muy diversos en función de la marca que se adhiere a esos productos y que es la que, en esencia, determina su precio.

Suponiendo que seamos capaces de encontrar un conjunto de empresas que, en ese entorno, sean comparables, su comparabilidad debe ir más allá del producto: deben ser comparables también en tamaño, estructura financiera (recursos empleados propios y ajenos), económica (coste de los factores empleados), funcional (forma en la que producen, factores que emplean), localización geográfica (al menos del mercado donde venden sus productos) y un conjunto de elementos más que hacen la tarea de búsqueda de empresas comparables un trabajo muy arduo.

Todavía más difícil resulta la elección si se precisa de la existencia de un número mínimo de empresas comparables. Es evidente que, a medida que este número es mayor el análisis de comparabilidad mejora. Si el número es muy amplio habrá que emplear técnicas de muestreo estadístico para obtener una muestra representativa. Si el número es muy escaso habrá que valorar hasta qué punto puede realizarse un análisis de este tipo. Las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE no fijan un mínimo de empresas comparables; incluso en algún momento parecen dar a entender que la simple comparación con otra empresa independiente sería suficiente.

En la práctica se opera con apenas media docena de empresas comparables. En general no se explicita ni justifica si éstas son las únicas empresas posibles (en cuyo caso muestra y universo coinciden) o si se trata de una muestra representativa, en cuyo caso se debería indicar la técnica muestral empleada. En realidad en la mayoría de casos las empresas comparables son el total de las existentes aplicando unos parámetros de selección o filtrado muy determinados.

Estos parámetros son de muy diverso tipo pero, en cualquier caso, deberían ser coincidentes con los cinco puntos básicos de la comparabilidad descritos anteriormente: Las características de los bienes o servicios transmitidos, el análisis funcional, las cláusulas contractuales, las circunstancias económicas de las partes y las estrategias empresariales. De estos cinco aspectos el más empleado es análisis de las circunstancias económicas de las partes, es decir el análisis económico.

Y dentro de este análisis económico en la búsqueda de empresas comparables se acude a la selección de empresas que:

- Realizan la misma actividad económica.
- En los mismos mercados o similares.
- Con idéntica cifras de negocios o parecida.
- Con la misma estructura o similar.

Otros factores como la antigüedad de la empresa en el sector, la tecnología empleada, la fase del ciclo económico o la madurez del producto pueden ser utilizadas en la selección cuando estas circunstancias resulten relevantes.

Una importante limitación viene dada por el conocimiento de estas circunstancias. En la actualidad esa limitación se suple con la existencia de bases de datos informatizadas que permiten obtener estos datos y realizar los filtrados oportunos en función de los mismos de forma que se pueda realizar de forma sencilla los dos pasos descritos: por un lado la búsqueda de empresas comparables y por el otro el cálculo del margen de beneficio neto de cada una de esas empresas. Pero como todos los sistemas de apoyo informáticos hay que indicar que éstos no pueden suplir el análisis racional y humano acerca de lo que se está tratando y cuáles son los fines que se persiguen y advertir del riesgo que supone automatizar los procesos de aplicación de comparables, riesgo, por cierto, común a todas las ciencias.

Análisis de magnitudes.- Una vez encontradas las empresas comparables y calculadas las magnitudes objeto de comparación para calcular el margen neto y, en consecuencia, el precio de transferencia aceptable, en el caso de los agentes privados, o bien aceptar o rechazar el precio propuesto por la empresa en el caso de la Administración Tributaria de turno, hay que realizar los cálculos que determinen cuál es el margen aceptable.

Para ello cabe adoptar dos ópticas distintas:

Una problemática que presentan los métodos basados en el concepto de utilidades, es determinar si para efectos de calcular la utilidad bruta deben tomarse en cuenta todas las operaciones desarrolladas por un contribuyente o distinguir aquéllas que corresponden a las partes relacionadas, lo razonable es tomar todas las operaciones, puesto que las empresas forman una unidad y como tal debe valuarse al contribuyente.

Este tipo de acuerdos suele darse entre empresas independientes en la forma de *joint venture*. La forma de cálculo de su retribución está en función de su respectiva aportación al trabajo en común. Una forma es definir el valor añadido de la aportación de cada empresa participe al conjunto de la operación.

El método se basa fundamentalmente en la información interna de las empresas, más que en la información de operaciones de terceros independientes,

-
- 1) En la primera de ellas se trata de fijar un margen aplicable. Esa es la posición del agente privado. Este proceso se basa en dos posibilidades:
 - Bien en una elección entre márgenes obtenidos de empresas independientes.
 - Bien en la construcción de un margen “medio” a partir de los datos de esas empresas independientes.
 - 2) En la segunda de ellas se trata de aceptar el margen propuesto por la empresa. Esta es la posición de la Administración Tributaria para ello puede también actuar de acuerdo a dos posibilidades:
 - Mediante el examen del proceso realizado por el agente privado, para ver si ha procedido correctamente, rectificando, en su caso, los pasos en los que existe desviación.
 - Mediante el cálculo de un margen alternativo al propuesto por el contribuyente, cálculo que puede realizarse de dos maneras:
 - Mediante la presentación de un margen distinto y único.
 - Mediante la construcción de un rango dentro del cual el margen propuesto por el contribuyente resulta aceptable.

En cualquier caso y sea cuál sea la óptica, posición o cálculo que se realice, éste debe ir imbuido de técnicas estadísticas básicas: en concreto, ni puede, ni debe obviarse la realización de un análisis exploratorio de los datos.

El método de cálculo de precios de transferencia denominado “método del margen neto del conjunto de operaciones” no es simplemente un proceso mecánico de búsqueda informatizada de comparables, sino que implica un profundo conocimiento de al menos dos disciplinas científicas:

- 1) Por un lado del análisis de estados contables (y probablemente de la contabilidad de costes) para poder diseñar los ratios convenientes al caso que relacionen la magnitud “beneficio neto” con otras magnitudes relevantes.
- 2) Por otro lado de la estadística, para conseguir que el proceso de elección de valores comparables se realice con las garantías de fiabilidad que esta ciencia impone.

Todo ello, por supuesto, con sometimiento a los principios del análisis comparable que imponen las Directrices de precios de transferencia. Cfr. AGUSTÍN G. TURIEL MARTÍNEZ. Técnicas para el cálculo del margen neto en precios de transferencia.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_ formacion/2012_15_16.pdf

y se considera muy útil cuando solo uno de los participantes posee intangibles.

La principal fortaleza de este método radica en el hecho de que puede ofrecer soluciones para valorar actividades altamente integradas o actividades en las que todas las partes de la operación aportan intangibles de valor. El método integra a todas las empresas implicadas y no hace un análisis de una sola parte de la operación.

La principal desventaja radica en las dificultades de su aplicación. Este método es el que menos depende de información de empresas comparables, sin embargo, la determinación del trabajo de cada empresa puede llevar a importantes dosis de subjetividad que no se pueden evitar. Otro problema es la obtención de información de entidades vinculadas no residentes, ya que el análisis se hace en forma global.

La utilidad a distribuir, puede ser el beneficio total de las operaciones o un beneficio residual que representa la parte del margen de utilidad que no puede ser fácilmente atribuida a una de las partes, como es la que se origina por intangibles de gran valor.

3.2. Método residual de partición de utilidades,³²³ que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la

³²³ En opinión de CRUZ CAMACHO el Método Residual de Partición de Utilidades (MRPU) es muy similar al MPU, con la diferencia de que éste método es aplicable para aquellas empresas que utilizan intangibles significativos en la operación.

En lo demás, los lineamientos expuestos para el MPU son aplicables para éste método. Dado que pueden existir operaciones entre partes relacionadas en las que esté involucrado el uso de algún intangible significativo, éste método establece los lineamientos necesarios para obtener una utilidad de mercado entre partes relacionadas.

Al aplicar el presente método, en primer lugar debe determinarse la utilidad mínima a distribuirse entre las empresas relacionadas, basado en las funciones que cada una de las empresas lleva a cabo, y tomando como referencia las utilidades que hubieran obtenido empresas comparables, bajo circunstancias similares, que estén operando en condiciones de mercado. Posteriormente, la utilidad residual debe distribuirse entre todas las partes relacionadas involucradas en la operación, tomando en cuenta los intangibles significativos aportados por cada una de ellas, de manera similar a como lo hubieran hecho empresas independientes operando en condiciones de mercado.

Cfr. Ob. Cit. CRUZ CAMACHO JIMY.

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.

	Fábrica	Distribuidor	Detallista	Suma
Utilidad de operación	60	60	20	140
% utilidad mínima	60%	15%	10%	85%
Utilidad mínima	84	21	14	119
Utilidad residual				21
% activos, costos y gastos para determinar el % de utilidad	70%	20%	10%	100%
Utilidad residual que	14.7	4.2	2.1	21

	Fábrica	Distribuidor	Detallista	Suma
corresponde a c/u				

3.3. Crítica al uso de éstos métodos.

Las empresas raramente utilizan los métodos de partición de utilidades o beneficio para fijar sus precios, nos refiere RIBAO VIDAL,³²⁴ sin embargo, la utilidad derivada de una operación vinculada puede ser un indicador importante para conocer si la operación se ha visto afectada por condiciones distintas de las que hubieran establecido las empresas independientes en circunstancias comparables.

De ahí que estos métodos, se aplican en casos excepcionales cuando exista dificultad práctica para aplicar los métodos tradicionales a una operación, de ahí que el uso de los métodos puede aportar una aproximación en materia de precios de transferencia que resulte consistente con el principio de plena competencia.

Sin embargo, nos refiere RIBAO VIDAL, el problema con la aplicación de estos métodos radica en la dificultad de obtener la información; además de que debe tenerse cuidado en que el empleo de estos métodos no produzca una imposición excesiva bajo el argumento de que las empresas han obtenido utilidades inferiores a la media; así como tener cuidado en no disminuir la imposición a las empresas que generen utilidades superiores a la media, máxime que, bajo el principio de plena competencia, no existe ninguna justificación para aplicar un impuesto adicional a las empresas que obtengan resultados menos favorables que la media, cuando ello se deba a factores comerciales.

³²⁴ Ob. Cit. RIBAO VIDAL, ROSA ANA.

4. Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación,³²⁵

³²⁵ *Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (MMTUO). En opinión de CRUZ CAMACHO Método. La Ley del ISR nos advierte el autor, no establece provisiones adicionales para la aplicación del presente método. Sin embargo, podemos considerar algunos lineamientos establecidos en las guías de precios de transferencia de la OCDE.*

Frecuentemente, las empresas realizan una gran cantidad de actividades con sus partes relacionadas. Es decir, normalmente las empresas relacionadas realizan más de una operación controlada entre ellas, tales como compra y venta de materias primas, servicios administrativos, pago de regalías, préstamos, etc. En estos casos, podría ser difícil determinar si una empresa está o no operando a valores de mercado con sus partes relacionadas, debido a que resulta complicado y costoso realizar el análisis de las transacciones en forma separada.

Por esta razón, tanto la OCDE como la Ley del ISR han establecido una metodología que permite probar si una empresa está operando a valores de mercado, a través de la utilidad de operación global de la empresa. Esto consiste en comparar la utilidad de operación que éste obteniendo la empresa, con la utilidad de operación que obtengan empresas similares, que no lleven a cabo transacciones con partes relacionadas.

Por lo tanto, en este método, si la utilidad de operación global de una empresa está operada a valores de mercado, es decir, si ésta se encuentra dentro de un rango de utilidades de mercado, entonces se puede concluir, por inferencia, que los precios y montos de contraprestaciones que dieron origen a dicho margen de operación, también se encuentra a precios de mercado.

Algunas de las ventajas de este método, es que exige parámetros de comparabilidad menos exigentes que aquellos métodos que están basados en el análisis directo de los precios de los productos.

Para saber además, si una empresa está operando a valores de mercado, es necesario medirlo a través de algún indicador de utilidad o de alguna razón financiera. Los indicadores o razones financieras que más se utilizan para llevar a cabo la comparación con las empresas independientes, son las siguientes:

a) Margen Bruto (MB): Esta razón financiera que está definida como la división entre la utilidad bruta de una empresa con respecto a sus ventas netas, se usa comúnmente para el análisis de las actividades de distribución, ya que representa el retorno sobre el costo de las ventas. Su representación formal es la siguiente:

$$(1) MB = \frac{UB}{VN}$$

Dónde:

MB = Margen Bruto

UB = Utilidad Bruta

VN = Ventas Netas

b) Margen de Operación (MO): El margen de operación está definido como la razón entre la utilidad de operación y las ventas netas de una empresa. El margen de operación, se utiliza frecuentemente para empresas que se dedican a las actividades de manufactura, y para aquellas que se dedican a las actividades de distribución, cuando dichas empresas tienen además erogaciones con partes relacionadas que se reflejan en la partida de gastos de los Estados Financieros.

$$(2) MO = \frac{UO}{VN}$$

Dónde:

MO = Margen de Operación UO = Utilidad de Operación VN = Ventas Netas

c) Margen de Costo Adicionado Neto (MCAN): El MCAN está definido como la razón de la utilidad de operación de una empresa, sobre la suma de sus costos y gastos. Esta razón financiera se utiliza frecuentemente en empresas dedicadas a las actividades de prestación de servicios, a la prestación de servicios de ensamble, y a las actividades de manufactura cuando estas se deben medir como una proporción de las utilidades sobre costos y gastos.

$$(3) MCAN = \frac{UO}{C + G}$$

Dónde:

MCAN = Margen de Costo Adicionado Neto UO = Utilidad de Operación

C = Costo de Ventas

G = Gastos de Administración y Ventas

d) Retorno sobre Activos (ROA): El retorno sobre activos está definido como la razón de la utilidad de operación entre el nivel de activos utilizados en las actividades de las empresas. Esta razón financiera se utiliza cuando la empresa examinada está dedicada a actividades de arrendamiento, o cuando es claro que la empresa obtiene sus retornos fundamentalmente del uso de sus activos.

$$(4) ROA = \frac{UO}{Prom. Activos}$$

Prom. Activos

(*Transactional net Margin*) que consiste en determinar en operaciones 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.

Este método atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada, el resultado neto, calculado sobre costos, ventas o volumen, el que resulte más adecuado en base a las características de las operaciones, bajo un criterio similar o idéntico al utilizado por el propio contribuyente o terceros en operaciones realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

Dónde:

ROA = Retorno sobre Activos

UO = Utilidad de Operación

Prom. Activos = Total de Activos operados menos efectivo e inversiones temporales.

e) Berry Ratio: El Berry Ratio está definido como la razón entre el margen bruto sobre el nivel total de gastos de operación y ventas. Esta razón financiera se utiliza frecuentemente en los estudios de precios de transferencia para el análisis de empresas que actúan como comercializadoras, corredores o "broker dealers."

Dónde: MB = TGA = MB

TGA

(5) Berry = Margen Bruto

Total de Gastos Administrativos = Gastos de administración y ventas más depreciación y amortización.

La elección de una razón financiera para probar si una empresa está o no operando a valores de mercado es de gran importancia para determinar el grado de confiabilidad del análisis llevado a cabo.

La aplicación del método de precio de reventa tiene algunas ventajas, tales como el hecho de que los márgenes de utilidad están menos afectados por las diferencias en las transacciones que se desean comparar. Asimismo, las diferencias en las funciones entre las transacciones relacionadas y no relacionadas afectan menos los márgenes de utilidad que los márgenes brutos.

Otra ventaja de utilizar el MMTUO, es que no se tiene que hacer un análisis detallado de todas las empresas con las que la parte examinada mantiene transacciones. Es decir, sólo se tiene que hacer el análisis y la descripción de las funciones de una sola empresa, lo cual implica que únicamente se tienen que revisar los registros y estados financieros de una sola empresa, y no de todas las entidades implicadas en las transacciones con partes relacionadas. Esto puede llegar a ser una ventaja cuando una de las empresas relacionadas mantiene una estructura de transacciones muy complejas y con muchas partes relacionadas.

Sin embargo, también existen algunas desventajas en la aplicación del MMTUO, tal vez la principal de ellas sea que el margen de operación de la empresa, puede verse afectado por algunos factores que podrían tener muy poca relación con los precios o márgenes brutos de transacciones con partes relacionadas. Por ello debe prestarse especial atención a los comparables que se utilicen en la aplicación del presente método.

Otra desventaja visible que podría presentarse al aplicar el presente método es que se requiere información confiable sobre los márgenes de utilidad de operación pactados en operaciones similares, en un contexto de empresas no relacionadas. Dicha información tal vez sea difícil de encontrar y en caso de encontrarse pudiera no ser de mucha utilidad para los efectos que se requiere.

Cfr. Ob. Cit. CRUZ CAMACHO JIMY.

El método consiste en atribuir a una transacción realizada con una empresa asociada el margen neto que se ha calculado en una transacción igual o similar, margen que puede fijarse en función del parámetro que se considere más adecuado a cada caso, como ventas, costos, activos, número de empleados u otros, pero siempre referido al margen neto que obtenga el propio contribuyente en operaciones similares.

Este método evalúa la rentabilidad de cada operación, obtenida por una de las partes involucradas en la operación, vinculada con la rentabilidad operativa obtenida por entidades independientes que desempeñan actividades de negocio similares.

El método mide el nivel de rentabilidad derivada de la actividad de negocio de la entidad vinculada sometida a análisis, para lo cual, se requiere disponer de información financiera suficiente con respecto a la transacción analizada. Así la efectividad de la aplicación de este método dependerá de la existencia de un grado suficiente de comparabilidad que estará determinada por la similitud entre el capital invertido y riesgos asumidos por las entidades vinculadas y no vinculadas con respecto a dichas actividades.

La aplicación del método, parte del uso de comparables que en alguna medida sean similares, por lo que se acepta que pueda existir una diversidad de productos significativos y diferencias funcionales razonables entre la parte analizada y las independientes comparadas.

La ventaja de este método respecto de los métodos transaccionales tradicionales, radica en que es más tolerantes a las diferencias funcionales entre transacciones controladas y no controladas, que los márgenes de beneficio brutos. A menudo, las diferencias en las funciones desarrolladas entre entidades

se reflejan en variaciones de los gastos operativos.

En la práctica el método de margen transaccional neto es utilizado como método de último recurso, para ser aplicado después de que se haya comprobado la inaplicación de los otros métodos tradicionales.³²⁶

5. Comentarios generales.

La OCDE rechaza la aplicación de otros métodos, refieren HERNÁNDEZ VÁZQUEZ y JUSTO ALONSO³²⁷ por resultar contradictorios al fundamento del principio *at arm's length*. Entre ellos, mencionan el criterio de reparto sobre una formula (formula *apportionment*³²⁸), o el método del reparto global de beneficios (*global profit Split method*).

³²⁶ RIBAO VIDAL señala que el método del margen neto del conjunto de operaciones por el que se atribuye a las operaciones vinculadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones."

Como en el caso anterior el método se admite si no pueden aplicarse los métodos tradicionales y se respeta el principio de libre concurrencia. Sin embargo, presenta la diferencia con respecto al anterior de que se trata de un método unilateral que se aplica sólo a la empresa asociada que interviene en la operación. El método estudia el resultado neto que debería obtenerse en una operación vinculada en relación con una base apropiada que puede ser costes, ventas, activos u otras fórmulas de cálculo para llegar al precio de libre concurrencia. Este estudio debe ser comparativo con el que se derive del análisis de operaciones no vinculadas del propio contribuyente o, en su defecto, de terceros independientes. En este método también pueden efectuarse ajustes o correcciones derivadas de la existencia de factores que influyen en el beneficio empresarial y que no son consecuencia de la existencia de vinculación.

De ello se deriva que cuando las características de las empresas comparadas repercutan significativamente sobre los márgenes netos utilizados, no sería adecuado aplicar el margen neto de la operación sin practicar los ajustes necesarios para compensar sus diferencias. Este método ofrece la ventaja de que a través de la información proporcionada por bases de datos sobre información económica y financiera se puede obtener información de terceros, bases de datos que pueden ser utilizadas a estos efectos son: Amadeus, Sasi, SECC, Corp worldscope, Domestica International Database, Compustot, etc. La utilización de la base deberá tener en cuenta sus diferentes ámbitos territoriales de las empresas incluidas. Sobre operaciones similares que permitan conocer el beneficio neto que los terceros obtienen en estas operaciones. El método también permitiría la utilización de datos agregados de un conjunto de operaciones comparables, incluso, de los datos medios de empresas comparables en la medida que se haya realizado previamente un adecuado análisis de las funciones desarrolladas, los activos empleados, los riesgos asumidos y del grado de homologabilidad de las contabilidades de empresas consideradas. Las Directrices exigen llevar a cabo un análisis de comparabilidad sobre las transacciones mientras que la información suele referirse a las empresas. Sin embargo, admiten la agregación de transacciones cuando las compañías realicen funciones similares siempre que no exista una mejor alternativa. Cfr. Ob. Cit. RIBAO VIDAL, ROSA ANA.

³²⁷ Ob. Cit. HERNÁNDEZ VÁZQUEZ, OLGA y ÁNGELA JUSTO ALONSO.

³²⁸ Prorrato.

Adicionalmente habría que cuestionar si bajo la legislación Mexicana, estos métodos pueden aplicarse de manera combinada, como lo prevé la OCDE en sus guías de precios, particularmente cuando en las empresas se dan diversas operaciones que bien pueden encuadrar dentro de los métodos funcionales o bien en los métodos que analizan a cada entidad. A lo que habría que señalar, que bajo el principio de legalidad, y dado que esta opción no está prevista en la Ley, sería difícil aceptar la aplicación de métodos combinados.

Finalmente, hay que señalar que la utilización de factores estimados con base en análisis económicos puede ser desvirtuada en cualquier momento por el afectado a través de pruebas periciales económicas, las cuales, no son de fácil integración.

6. La Regla del mejor método.

A nivel internacional existe consenso en que ningún método es preferible a otro, sino que diferentes problemas requieren diferentes soluciones. La elección del método más adecuado no implica que hayan de analizarse todos a profundidad para decidirse por uno. A la hora de determinar el mejor método, nos refiere Ubaldo González,³²⁹ los posibles factores que hay que considerar son: sobre todo el grado de comparabilidad entre las transacciones (análisis de comparabilidad) y la calidad de datos y premisas empleadas en el análisis.

La existencia de diversos métodos de valoración se debe a que las circunstancias son diferentes en cada caso. La lógica establece que no puede existir un método que sea preferible en todas las ocasiones.

³²⁹ GONZÁLEZ DE FRUTOS UBALDO, La experiencia Norteamericana en los Precios de Transferencia, Fiscalidad de los Precios de transferencia (operaciones vinculadas) Coordinador TEODORO CORDÓN EZQUERRO, Ediciones Centro de Estudios Fiscales 2010, Págs. 136 y sigs.

No hay un único método válido, ni tan siquiera aceptable para todas las operaciones. A la hora de determinar el mejor método, los factores que hay que considerar son sobre todo, el grado de comparabilidad entre las transacciones (análisis de comparabilidad) y la calidad de datos y premisas empleadas en el análisis.

Los métodos tradicionales, precio libre comparable, método de reventa y método de costo incrementado, son los más directos para comprobar la adecuación de una operación al principio *arm's length* y son preferibles sobre los métodos de reparto de utilidades.

Los métodos tradicionales enfrentan la dificultad para encontrar comparables, lo que han llevado a concluir que las operaciones no tienen siempre que ser iguales, sino que bastará con que las no vinculadas sean suficientemente comparables y aplicarle ajustes de comparabilidad basados en prácticas comerciales, principios económicos, datos estadísticos que se hayan identificado en el análisis de comparabilidad.

La elección del método más adecuado no implica que hayan de analizarse todos a profundidad para decidirse por uno. Hay que optar por aquél que parece proporcionar un mayor grado de comparabilidad y una relación más directa con la operación objeto de examen. Hay que señalar que la idoneidad de los métodos depende de la operación concreta, y que para evaluarla adecuadamente pudiera darse el caso que ello se lograría con la aplicación de los métodos en forma combinada. No es necesario aplicar más de un método aunque en casos difíciles o en aquellos en que la solución no resulta pacífica pueden utilizarse varios métodos o utilizar un método secundario como de confirmación al elegido.

Respecto de la aplicación de los métodos, la ley del ISR mexicana, en el último párrafo del artículo 179,³³⁰ incorpora el uso de las “Guías sobre Precios de Transferencia”, reconoce la regla del mejor método, acotando su aplicación en el antepenúltimo párrafo del artículo 180³³¹ en que señala que el primer método que debe aplicarse es el previsto en la fracción I, es decir, el método de precio comparable no controlado, y sólo cuando éste no sea el apropiado, se podrán utilizar los siguientes métodos, sin establecer cuál es el orden (prelación) en que deben aplicarse los siguientes métodos, ni tampoco orienta como determinar cuál es el idóneo para cada una de las operaciones.

Al respecto, el penúltimo párrafo de dicho ordenamiento³³² establece para el contribuyente la carga de la prueba para demostrar que el método utilizado es el más apropiado, o el más confiable de acuerdo con la información disponible, debiendo dar preferencia a los métodos previstos en las fracciones II y III del ordenamiento en comento.

No hay que perder de vista que generalmente lo que las autoridades buscan a través de los precios de transferencia, es asignar el valor más alto y no el más justo, pues el fin es eminentemente recaudatorio, sin buscar un parámetro de razonabilidad, situación que al no estar expresamente establecida en la ley, podría dar lugar a que se grave a un contribuyente sin atender a su capacidad contributiva real.

³³⁰ Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México.

³³¹ Artículo 180. ... 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.

³³² Artículo 180. ... Deberá demostrarse que el método utilizado es el más apropiado o el más confiable de acuerdo con la información disponible, debiendo darse preferencia a los métodos previstos en las fracciones II y III de este artículo. ...

El texto del inciso d) de la fracción IX del artículo 76 de la Ley del Impuesto sobre la Renta parece dar la solución al problema, al establecer que en el estudio de precios de transferencia se debe señalar el método aplicado conforme al artículo 180 de la Ley, incluyendo: la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación. De su redacción se puede desprender que sólo se aplicará un método a cada operación, y dadas las características de cada uno de los métodos, la elección del aplicable dependerá, como se ha señalado, de las peculiaridades de cada operación.

El ordenamiento en comento reconoce que partiendo de que el objetivo es que los contribuyentes reflejen la totalidad de los ingresos generados en operaciones con partes relacionadas, como con las no relacionadas, lo que se busca es la igualdad, la que se logra a través de aplicar diversos métodos, dependiendo del tipo de operación que se celebre, aplicando el método más confiable acorde a los hechos y circunstancias de cada operación. Si dos o más métodos producen resultados distintos, conforme a las reglas de la OCDE, ahora también aplicables bajo nuestra legislación, debe seguirse la regla del mejor método, para así elegir el que proporcione el resultado más confiable, debiendo existir congruencia entre estos métodos.

Ello se puede inferir de una interpretación a la redacción del inciso d), de la fracción IX del artículo 76³³³ de la LISR, a la que ya nos hemos referido previamente.

³³³ Art. 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:

...
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.

Finalmente, cabe señalar que nuestro máximo tribunal³³⁴ ha sustentado el criterio de que el ordenamiento en comento es constitucional al establecer que se debe aplicar en primer término el método del precio comparable no controlado y, sólo cuando se determine que éste no es el apropiado, se puede utilizar cualquier otro método previsto en la ley, de donde se concluye que dicho ordenamiento no

³³⁴ RENTA. EL ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 216 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE JERARQUÍA NORMATIVA. Las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, prevén, entre otras cuestiones, que el principio de plena competencia consiste en tratar a los miembros de un grupo multinacional como si operaran como empresas separadas en lugar de partes inseparables de una sola empresa unificada, a fin de que se ajusten los beneficios que obtienen, tomando como referencia las condiciones que hubiesen concurrido entre empresas independientes en operaciones comparables. En consecuencia, el antepenúltimo párrafo del artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no transgrede el principio de jerarquía normativa contenido en el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que no se contrapone ni va más allá de lo establecido en las guías mencionadas, porque sólo prevé una prelación en la forma en que los contribuyentes que tributen conforme al título II del ordenamiento legal indicado y celebren operaciones entre partes relacionadas residentes en el extranjero, están obligados a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando los precios y montos de las contraprestaciones que hubiesen utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, aplicando para ello cualquiera de los métodos que prevé dicho precepto legal, a saber: a) el de precio comparable no controlado; b) el del precio de reventa; c) el del costo adicionado; d) el de partición de utilidades; e) el residual de partición de utilidades; o, f) el de márgenes transaccionales de utilidad de operación. Ello es así, en el entendido de que deben utilizar, en primer término, el método de precio comparable no controlado y, sólo cuando éste no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado, los contribuyentes pueden utilizar cualquier otro método, por lo que no se establece uno aplicable, ni se desestima la aplicación de cualquier otro en particular. Época: Novena Época. Registro: 163284. Instancia: Primera Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXII, Diciembre de 2010. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: 1a. CXXIX/2010. Pág. 171

RENTA. EL ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 216 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY. El citado principio contenido en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tutela la irretroactividad de los efectos de una ley, entendida en el sentido de que ésta no puede establecer normas retroactivas, ni aplicarse a situaciones jurídicas acaecidas con anterioridad a su vigencia, o bien, afectar derechos adquiridos. Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la teoría de los derechos adquiridos es inaplicable en materia tributaria. En ese tenor, el antepenúltimo párrafo del artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer una prelación en la forma en que los contribuyentes deben aplicar los métodos para determinar sus ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y los montos de las contraprestaciones que hubiesen utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, no transgrede el citado principio constitucional. Lo anterior es así, ya que es a partir de la fecha de su vigencia cuando el contribuyente debe aplicar, en primer término, el método del precio comparable no controlado y, sólo cuando constate que éste no sea el apropiado, puede utilizar cualquier otro método previsto en el indicado precepto legal, para determinar si las operaciones realizadas entre las partes relacionadas se hicieron o no a precios de mercado, pues no puede sostenerse que se hubiese adquirido indefinidamente el derecho a utilizar, sin limitación alguna cualquiera de los métodos que prevé el referido artículo 216, ya que como se señaló, tratándose de la materia tributaria no es válido sostener que los contribuyentes hubiesen adquirido el derecho para determinar los precios de transferencia de la misma forma y en los mismos términos en los que lo hacían conforme a la legislación anterior. Época: Novena Época. Registro: 163285. Instancia: Primera Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXII, Diciembre de 2010. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: 1a. CXXVIII/2010. Pág. 170.

establece que uno sea aplicable, ni desestima la aplicación de cualquiera de los otros métodos.

7. Rangos de valores de mercado.

Los precios de transferencia no son una ciencia exacta,³³⁵ por ello, frente a la dificultad de encontrar comparables, o si los comparables obtenidos no son tan confiables como para hallar una cifra exacta, se recurre a métodos estadísticos para obtener un rango de precios aceptable, lo cual se justifica precisamente en razón de la limitación que existe en los comparables, ejemplo: la falta de información y defectos en la comparabilidad que no se pueden identificar y aislar, por ello se usan técnicas estadísticas que son útiles para mejorar el grado de confiabilidad del análisis realizado, lo que lleva a determinar un rango de valores que se considere de plena competencia, de manera que si los precios fijados por el contribuyente caen dentro del rango se consideran pactados bajo precio de mercado.

Al respecto, la legislación mexicana en el artículo 180³³⁶ de LISR permite la obtención de rangos cuando existan más de dos operaciones comparables y permite el ajuste de éstos rangos, mediante métodos estadísticos, de manera que y si los precios determinados se encuentran dentro de dichos rangos, se entenderá que están pactados bajo el principio de precio libre de mercado.

El problema radica en definir qué debemos entender por métodos

³³⁵ GONZÁLEZ DE FRUTOS UBALDO, La experiencia Norteamericana en los Precios de Transferencia, Fiscalidad de los Precios de transferencia (operaciones vinculadas) Coordinador TEODORO CORDÓN EZQUERRO, Ediciones Centro de Estudios Fiscales 2010. Págs. 136 y sigs.

³³⁶ ART. 180. (segundo párrafo)...

De la aplicación de alguno de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango.

estadísticos,³³⁷ y habrá que determinar cuál de los métodos estadísticos hay que aplicar.

Como una solución al problema antes planteado, el artículo 276³³⁸ del

³³⁷ La estadística es la ciencia que se ocupa del estudio y la aplicación del conjunto de métodos necesarios para recoger, clasificar, representar y resumir los datos de un experimento aleatorio, así como para la realización de inferencias a partir del análisis de estos datos. Proporciona los procedimientos para evaluar la conformidad de la información empírica con los modelos teóricos propuestos que intentan explicar la realidad. En la actualidad la estadística está experimentando un importante avance, fruto de la disponibilidad de medios informáticos cada vez más avanzados que permiten el manejo de grandes volúmenes de datos, así como la aplicación de nuevos métodos. En esta obra se abordan los contenidos de estadística descriptiva, cálculo de probabilidades y distribuciones de probabilidad e inferencia estadística. Para su estudio sólo se requiere una formación matemática básica, pues se incide en la interpretación y la aplicación de los métodos estadísticos más que en la formulación matemática de éstos. En cada capítulo, tras la exposición de los conceptos, se incluyen ejercicios resueltos y propuestos que ayudarán a una mejor comprensión de dichos contenidos. Estos ejercicios provienen, en su mayoría, de exámenes o de problemas resueltos en clase por los autores en alguna de las titulaciones en las que han impartido docencia (Ingeniería, Economía y Biología, fundamentalmente). Los últimos capítulos incluyen sendas colecciones de cuestiones de respuesta múltiple para una autoevaluación de los conocimientos adquiridos por el alumno en cada una de las dos partes en las que se divide el texto. Cfr. CAO ABAD RICARDO, MARIO FRANCISCO FERNÁNDEZ, SALVADOR NAYA FERNÁNDEZ, MANUEL A. PRESEDO QUINDIMIL, MARGARITA VÁZQUEZ BRAGE, JOSÉ ANTONIO VILAR FERNÁNDEZ, JUAN MANUEL VILAR FERNÁNDEZ. Introducción a la estadística y sus aplicaciones Editores: Ediciones Pirámide 2001 España. <http://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=303612>.

³³⁸ Cfr. Artículo 302. RISR.- Para efectos del artículo 180, párrafo segundo de la Ley, el rango de precios, de montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, se podrá ajustar mediante la aplicación del método intercuartil, el cual se describe a continuación:

I. Se deberán ordenar los precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad en forma ascendente de acuerdo con su valor;

II. A cada uno de los precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, se le deberá asignar un número entero secuencial, iniciando con la unidad y terminando con el número total de elementos que integran la muestra;

III. Se obtendrá la mediana adicionando la unidad al número total de elementos que integran la muestra de precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad, dividiendo el resultado entre dos;

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

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

a) Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo de esta fracción y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor;

b) El resultado obtenido en el inciso anterior se multiplicará por el número decimal correspondiente a la mediana, y

c) Al resultado obtenido en el inciso anterior se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de esta fracción;

V. El percentil vigésimo quinto, se obtendrá de sumar a la mediana la unidad y dividir el resultado entre dos. Para efectos de esta fracción se tomará como mediana el resultado a que hace referencia la fracción III de este artículo;

VI. Se determinará el límite inferior del rango ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del percentil vigésimo quinto.

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

a) Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo de esta fracción y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor;

RLISR establece el método “intercuartil” para ajustar rangos, lo cual si bien resuelve el problema, no está exento de crítica, al no regularse dentro de un texto legal, lo cual genera la polémica en el sentido de que si ello genera un problema de seguridad jurídica en la medida en que el método estadístico, como uno de los elementos esenciales del impuesto no se encuentra determinado en la ley.

Para resolver la polémica referida, debemos recordar que la facultad reglamentaria³³⁹ está limitada por los principios de reserva de ley y de

b) El resultado obtenido en el inciso anterior se multiplicará por el número decimal del percentil vigésimo quinto, y

c) Al resultado obtenido en el inciso anterior se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de esta fracción;

VII. El percentil septuagésimo quinto, se obtendrá de restar a la mediana a que hace referencia la fracción III de este artículo, la unidad y al resultado se le adicionará el percentil vigésimo quinto obtenido en la fracción V de este artículo, y

VIII. Se determinará el límite superior del rango ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del percentil septuagésimo quinto.

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

a) Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo de esta fracción y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para tales efectos su valor;

b) El resultado obtenido conforme al inciso anterior, se multiplicará por el número decimal del percentil septuagésimo quinto, y

c) Al resultado obtenido en el inciso anterior, se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de esta fracción.

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

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

³³⁹ Cfr. FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL. SUS PRINCIPIOS Y LIMITACIONES. La Suprema Corte ha sostenido reiteradamente que el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal establece la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal, la que se refiere a la posibilidad de que dicho poder provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes; es decir, el Poder Ejecutivo Federal está autorizado para expedir las previsiones reglamentarias necesarias para la ejecución de las leyes emanadas por el órgano legislativo. Estas disposiciones reglamentarias, aunque desde el punto de vista material son similares a los actos legislativos expedidos por el Congreso de la Unión en cuanto que son generales, abstractas e impersonales y de observancia obligatoria, se distinguen de las mismas básicamente por dos razones: la primera, porque provienen de un órgano distinto e independiente del Poder Legislativo, como es el Poder Ejecutivo; la segunda, porque son, por definición constitucional, normas subordinadas a las disposiciones legales que reglamentan y no son leyes, sino actos administrativos generales cuyos alcances se encuentran acotados por la misma Ley. Asimismo, se ha señalado que la facultad reglamentaria del Presidente de la República se encuentra sujeta a un principio fundamental: el principio de legalidad, del cual derivan, según los precedentes, dos principios subordinados: el de reserva de

subordinación jerárquica:

El primero se presenta cuando una norma constitucional reserva expresamente a la ley la regulación de una determinada materia, por lo que excluye la posibilidad de que los aspectos de esa reserva sean regulados por disposiciones de naturaleza distinta a la ley, esto es, por un lado, el legislador ordinario ha de establecer por sí mismo la regulación de la materia determinada y, por el otro, la materia reservada no puede regularse por otras normas secundarias, en especial el reglamento.

El segundo principio, el de jerarquía normativa, consiste en que el ejercicio de la facultad reglamentaria no puede modificar o alterar el contenido de una ley, es decir, los reglamentos tienen como límite natural los alcances de las disposiciones que dan cuerpo y materia a la ley que reglamentan, detallando sus hipótesis y supuestos normativos de aplicación, sin que pueda contener mayores posibilidades o imponga distintas limitantes a las de la propia ley que va a reglamentar. Así, el ejercicio de la facultad reglamentaria debe realizarse única y exclusivamente dentro de la esfera de atribuciones propias del órgano facultado, pues la norma reglamentaria se emite por facultades explícitas o implícitas previstas en la ley o que de ella derivan, siendo precisamente esa zona donde pueden y deben expedirse reglamentos que provean a la exacta observancia de

ley y el de subordinación jerárquica a la misma. El primero de ellos evita que el reglamento aborde novedosamente materias reservadas en forma exclusiva a las leyes emanadas del Congreso de la Unión o, dicho de otro modo, prohíbe a la ley la delegación del contenido de la materia que tiene por mandato constitucional regular. El segundo principio consiste en la exigencia de que el reglamento esté precedido de una ley, cuyas disposiciones desarrolle, complemente o detalle y en los que encuentre su justificación y medida. Así, la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal tiene como principal objeto un mejor proveer en la esfera administrativa, pero siempre con base en las leyes reglamentadas. Por ende, en el orden federal el Congreso de la Unión tiene facultades legislativas, abstractas, amplias, impersonales e irrestrictas consignadas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para expedir leyes en las diversas materias que ésta consigna; por tanto, en tales materias es dicho órgano legislativo el que debe materialmente realizar la normatividad correspondiente, y aunque no puede desconocerse la facultad normativa del Presidente de la República, dado que esta atribución del titular del Ejecutivo se encuentra también expresamente reconocida en la Constitución, dicha facultad del Ejecutivo se encuentra limitada a los ordenamientos legales que desarrolla o pormenoriza y que son emitidos por el órgano legislativo en cita. Época: Novena Época. Registro: 166655. Instancia: Pleno. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXX, Agosto de 2009. Materia(s): Constitucional. Tesis: P./J. 79/2009. Pág. 1067.

aquella, por lo que al ser competencia exclusiva de la ley la determinación del qué, quién, dónde y cuándo de una situación jurídica general, hipotética y abstracta, al reglamento de ejecución competará, por consecuencia, el cómo de esos mismos supuestos jurídicos.

Así las cosas, el reglamento sólo funciona en la zona del cómo, sus disposiciones podrán referirse a las otras preguntas (qué, quién, dónde y cuándo), siempre que éstas ya estén contestadas por la ley; es decir, el reglamento desenvuelve la obligatoriedad de un principio ya definido por la ley y, por tanto, no puede ir más allá de ella, ni extenderla a supuestos distintos, ni mucho menos contradecirla, sino que sólo debe concretarse a indicar los medios para cumplirla y, además, cuando existe reserva de ley no podrá abordar los aspectos materia de tal disposición.

En esa tesitura, es válido que sea el reglamento quien diga el cómo aplicar los métodos estadísticos, es decir, se refiere al método intercuartil como medio para cumplir la previsión legal.

7.1. Precio fuera de rango.

Independientemente de lo anterior, del texto del artículo 180 de LISR surge otro cuestionamiento, al señalar que cuando el precio fijado por un contribuyente que se encuentre fuera del rango, éste debe ajustarse a la mediana del rango, lo cual le podrá beneficiar, si su precio se encuentra por arriba del rango, pero le generará un efecto adverso, si su precio es inferior al rango; lo que plantea la duda si ello cumple o no con los principios tributarios de equidad y proporcionalidad.

7.2. Utilización de datos de varios años.

Si bien, por su propia naturaleza la determinación del valor de mercado debe estar referida al momento de la operación, la OCDE nos refiere RUBIO CUADRADO,³⁴⁰ se muestra flexible en la utilización de datos de varios años, lo cual puede ser útil para obtener información sobre los ciclos económicos y de los ciclos de la empresa.

La información de varios años puede mostrar si una pérdida declarada es parte de una serie de pérdidas producidas en operaciones similares, lo cual es un indicador de si la comparabilidad es correcta o no. La lógica nos refiere el citado autor, indica que una empresa no puede mantenerse indefinidamente en una situación de pérdida. La existencia de pérdidas recurrentes en un entorno de utilidades puede ser indicativa de la redistribución de funciones, refiere el autor.

8. Diversos conceptos.

El último párrafo del artículo 180³⁴¹ LISR, deja a las normas de información financiera la determinación de algunos elementos básicos que habrán de aplicarse en los métodos de determinación de precios de transferencia, como son los conceptos de: ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos.

En relación a la utilización de las normas de información financiera para efectos jurídicos, nuestros tribunales han emitido diversos postulados, cuyos contenidos se sintetizan en seguida.

³⁴⁰ Ob. Cit. RUBIO CUADRADO FELIPE. Págs. 321 y sigs.

³⁴¹ ART. 180 LISR (último párrafo).

“...Para los efectos de este artículo y del artículo 179 de esta Ley, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en las normas de información financiera. ...”

1) Se estableció que sirven para elaborar información que satisfaga las necesidades comunes de usuarios en el área contable-financiera, estableciendo las bases concretas para reconocer contablemente y dar valor o significado a los datos que integran los estados financieros de una entidad o empresa.³⁴²

2) Las normas de información financiera no son reglas de carácter legal, ni resultan obligatorias para los contribuyentes, se trata de normas consuetudinarias relativas a la técnica contable, que permiten la uniformidad, comparación y verificación de quienes la dominan, sin embargo se considera que la autoridad sí puede citar como parte de las consideraciones que le llevaron a emitir una liquidación, que la contabilidad no se apegó a las normas de información financiera.³⁴³

³⁴² NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SUS CARACTERÍSTICAS. Las normas de información financiera sirven para elaborar información que satisfaga las necesidades comunes de usuarios en el área contable-financiera, estableciendo las bases concretas para reconocer contablemente y dar valor o significado a los datos que integran los estados financieros de una entidad o empresa. Así, dichas normas tienen como características básicas las siguientes: a) surgen como generalizaciones o abstracciones del entorno económico en que se desenvuelve el sistema de información contable; b) derivan de la experiencia, de las formas de pensamiento y políticas o criterios impuestos por la práctica de los negocios en un sentido amplio; c) se aplican en congruencia con los objetivos de la información financiera y sus características cualitativas; d) vinculan al sistema de información contable con el entorno en que éste opera, permitiendo al emisor de la normativa, al preparador y usuario de la información financiera, una mejor comprensión del ambiente en que se desenvuelve la práctica contable; y, e) sirven de guía de la acción normativa conjuntamente con el resto de los conceptos básicos que integran el marco conceptual, dado que deben emplearse como apoyo para elaborar reglas específicas de información financiera, dando pauta para explicar "en qué momento" y "cómo" deben reconocerse los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente a una entidad de tipo económico-financiero. Época: Décima Época. Registro: 160817. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro I, Octubre de 2011, Tomo 3. Materia(s): Administrativa. Tesis: I.4o.A.797 A (9a.). Pág. 1661

³⁴³ NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. PUEDEN SER UTILIZADAS POR LAS AUTORIDADES FISCALES COMO SUSTENTO DE SUS DETERMINACIONES. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, es obligación de los contribuyentes llevar contabilidad; mientras la Sección III del Capítulo II del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establece que consiste la contabilidad y los métodos y requisitos de su manejo por los contribuyentes. En términos generales, la contabilidad es la disciplina que se encarga de determinar, medir y cuantificar los factores de riqueza de las empresas, con el fin de servir para la toma de decisiones y control, presentando la información, previamente registrada, de manera sistémica y útil. La contabilidad es una técnica porque trabaja con base en un conjunto de procedimientos o sistemas para acumular, procesar e informar datos útiles referentes al patrimonio. Esto lleva a concluir con toda lógica, que la técnica de la contabilidad debe reunir aspectos armónicos o compartidos, para lograr una uniformidad de todos los que la dominan, que permita su comparación y revisión. En vinculación de lo anterior, el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C., es un organismo independiente en su patrimonio y operación, constituido en dos mil dos, por entidades líderes de los sectores público y privado que tiene entre otros, el objetivo de desarrollar normas de información financiera, transparentes, objetivas y confiables relacionadas con el desempeño de las entidades económicas y gubernamentales, que sean útiles a los emisores y usuarios

3) Las Normas de Información Financiera constituyen una herramienta útil en los casos en que se debe evaluar y resolver un problema que involucre no sólo temas jurídicos, sino también contables y financieros, en los que debe privilegiarse la sustancia económica en la delimitación y operación del sistema de información financiera, así como el reconocimiento contable de las transacciones, operaciones internas y otros eventos que afectan la situación de una empresa.³⁴⁴

Así, la implementación o apoyo de las Normas de Información Financiera tiene como postulado básico, que al momento de analizar y resolver el problema que se plantea, prevalezca la sustancia económica sobre la forma, para que el sistema de información contable sea delimitado de modo tal que sea capaz de captar la esencia del emisor de la información financiera, con el fin de incorporar las consecuencias derivadas de las transacciones, prácticas comerciales y otros

de la información financiera, así como llevar a cabo los procesos de investigación, auscultación, emisión y difusión de las normas de información financiera, que den como resultado información financiera comparable y transparente a nivel internacional y lograr la convergencia de las normas locales de contabilidad con normas de información financiera aceptadas globalmente. Por lo que, si bien es cierto, las normas de información financiera emitidas por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C., no son de carácter legal y por lo tanto no pueden formar parte de la fundamentación de los actos de la autoridad, ni resultan obligatorias para los contribuyentes, se trata de normas consuetudinarias relativas a la técnica contable, que permiten la uniformidad, comparación y verificación de quienes la dominan. En otras palabras, el Código Fiscal de la Federación establece con toda precisión que los contribuyentes deben llevar contabilidad, mientras que las normas de información financiera, son las reglas consuetudinarias que preferentemente debe acatar esa técnica. Entonces, queda claro que la autoridad sí puede citar como parte de las consideraciones que le llevaron a emitir una liquidación, que la contabilidad no se apegó a las normas de información financiera. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. VI-TASR-XIII-95. R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año I. No. 1. Agosto 2011. Pág. 171.

³⁴⁴ NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SU USO COMO HERRAMIENTA EN PROBLEMAS QUE INVOLUCREN NO SÓLO TEMAS JURÍDICOS, SINO TAMBIÉN CONTABLES Y FINANCIEROS. Las Normas de Información Financiera constituyen una herramienta útil en los casos en que se debe evaluar y resolver un problema que involucre no sólo temas jurídicos, sino también contables y financieros, en los que debe privilegiarse la sustancia económica en la delimitación y operación del sistema de información financiera, así como el reconocimiento contable de las transacciones, operaciones internas y otros eventos que afectan la situación de una empresa. Así, la implementación o apoyo de las Normas de Información Financiera tiene como postulado básico, que al momento de analizar y resolver el problema que se plantea, prevalezca la sustancia económica sobre la forma, para que el sistema de información contable sea delimitado de modo tal que sea capaz de captar la esencia del emisor de la información financiera, con el fin de incorporar las consecuencias derivadas de las transacciones, prácticas comerciales y otros eventos en general, de acuerdo con la realidad económica, y no sólo en atención a su naturaleza jurídica, cuando una y otra no coincidan; esto es, otorgando prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal. Época: Novena Época. Registro: 161039. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXIV, Septiembre de 2011. Materia(s): Administrativa. Tesis: I.4o.A.799 A. Pág. 2159.

eventos en general, de acuerdo con la realidad económica, y no sólo en atención a su naturaleza jurídica, cuando una y otra no coincidan; esto es, otorgando prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal.

9. Ajustes de precios.

Los convenios sobre doble imposición basados en el modelo OCDE, generalmente contienen un precepto tipo, que adopta la propuesta del artículo 9³⁴⁵ del Modelo de convenio de doble imposición, al regular a las empresas asociadas, estableciendo que en las operaciones celebradas entre empresas vinculadas, cuando los precios difieran de los que serían acordados entre partes independientes, los Estados estarán facultados para realizar los ajustes valorativos correspondientes.³⁴⁶

³⁴⁵ Artículo 9. EMPRESAS ASOCIADAS

I. Cuando:

...

2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado y someta, en consecuencia, a imposición, los beneficios sobre los cuales una empresa del otro Estado contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrá en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.

³⁴⁶ Para Rojí Chandro. La valoración de operaciones vinculadas por el valor normal de mercado, está configurada como una norma de valoración obligatoria, con efectos para el contribuyente y la Administración Tributaria, de forma que el propio sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades tendrá que analizar el valor de mercado de sus operaciones vinculadas y realizar los ajustes fiscales oportunos, o será la Administración la que podrá realizar las correcciones valorativas que procedan si el sujeto pasivo no las ha realizado o habiendo sido realizadas por el sujeto pasivo, se aprecian diferencias con el valor de mercado.

Las correcciones valorativas a realizar, se identifican en la práctica con tres tipos de ajustes diferenciados, que tienen como finalidad restablecer la situación tributaria de las personas o entidades vinculadas a la que se hubiese producido si hubiesen actuado como partes independientes:

- a) Ajuste primario.
- b) Ajuste correlativo o bilateral.
- c) Ajuste secundario o de calificación.

El Ajuste primario o de mercado se produce en una de las partes vinculadas como consecuencia de la aplicación del valor de mercado, determinado de acuerdo a los métodos de valoración previstos. Como consecuencia de la comparación del valor de mercado con el valor convenido por las partes.

El Ajuste bilateral o correlativo. La corrección valorativa debe aplicarse no sólo en una de las partes de la operación, sino en ambas, de manera que no se produzcan excesos de imposición en el conjunto de partes implicadas.

El ajuste bilateral es de signo contrario al ajuste primario y permite a la entidad adquirente de un elemento patrimonial, bien o servicio, que hubiese sido valorado por su valor de mercado, integrar en su base imponible

La Administración Tributaria podrá valorar, a valor de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, cuando la valoración convenida entre ellas, sea inferior a la que hubiere correspondido al que hubieran pactado partes independientes.

Según la Ley Española, refieren HERNÁNDEZ VÁZQUEZ y JUSTO ALONSO,³⁴⁷ la corrección a valor de mercado sobre la contraprestación acordada en una operación entre partes vinculadas, obliga a la Administración a cumplir con una condición fundamental que “como consecuencia del ajuste practicado, debe tener en cuenta a todos los sujetos afectados (no sólo el contribuyente objeto de comprobación) y debe producir una mayor tributación de manera que, como regla general, el ajuste al valor de mercado sólo será posible, cuando se provoque un mayor ingreso o una menor deducción de la entidad revisada, y no al contrario.

Como consecuencia ésta corrección valorativa se afecta la situación del contribuyente revisado, lo que se denomina normalmente “ajuste primario”, sin embargo se cuestiona la fiabilidad de la práctica de un “ajuste secundario” como

la diferencia de valoración, bien cuando el elemento patrimonial se transmita, bien cuando se vaya amortizando o, tratándose de un servicio de forma inmediata en el mismo momento en que se reciba.

Si una de las partes no vinculadas es una entidad no residente, el ajuste bilateral corresponderá a una Administración Tributaria extranjera, debiendo atender a lo previsto en el respectivo Convenio de Doble Imposición firmado con el país de la entidad no residente.

Ajuste secundario o de calificación. Es el que se deriva de calificar de acuerdo a su verdadera naturaleza, los trasvases patrimoniales que se producen como consecuencia de haber convenido un valor distinto al de mercado. Afecta en consecuencia a ambas partes vinculadas.

La calificación fiscal de las rentas a que da lugar el ajuste secundario, depende del tipo de vinculación existente entre las partes, no obstante sólo se ha regulado de forma explícita la calificación en operaciones socio-sociedad, quedando la calificación de la verdadera naturaleza de la renta transferida, en el resto de operaciones vinculadas, a merced de la interpretación del fondo económico de la operación. En operaciones vinculadas el ajuste secundario suele responder a la cuestión de: ¿quién ha sido favorecido por la operación?

a) Si la diferencia entre el valor de mercado y el convenido fuese a favor del socio o partícipe, tendrá la consideración de distribución de dividendos en proporción al porcentaje de participación, y de otra utilidad percibida por la condición de socio o partícipe por el resto. Para la sociedad será considerado como una retribución de fondos propios, gasto fiscalmente no deducible.

b) Si la diferencia entre el valor de mercado y el convenido fuese a favor de la sociedad, tendrá la consideración de aportación de fondos propios del socio o partícipe en la parte que le corresponde al porcentaje de participación. La diferencia será considerada renta para la sociedad y liberalidad para el socio.

Cfr. ROJÍ CHANDRO LUIS ALFONSO. Operaciones vinculadas (III/ajustes fiscales y contabilización), Febrero 2013 <http://www.lartributos.com/pdf/Isociedades%2810%29-operacionesvinculadas%28iii%29.pdf>

³⁴⁷ Ob. Cit. OLGA HERNÁNDEZ VÁZQUEZ Y ÁNGELA JUSTO ALONSO.

de un “ajuste correlativo”, ya que con el ajuste secundario, la operación se calificaría de acuerdo con su verdadera naturaleza y en función de las circunstancias de cada caso, y de acuerdo con la legislación del mismo Estado que practica el ajuste primario. Mediante el también denominado ajuste correlativo, se corregiría la base imponible -reduciéndola- del impuesto de la otra parte contratante, con objeto de evitar la doble imposición que de no hacerlo se produciría.

Para VADILLO CASERO,³⁴⁸ el ajuste primario pretende restaurar las bases tributarias de las entidades residentes en el Estado que realiza ese ajuste, pues como se aprecia en la propia redacción del artículo 9 Modelo Convenio OCDE lo que se pretende es proteger el interés fiscal de cada uno de los Estados contratantes, de manera que la corrección es siempre a la alza y nunca a la baja, lo que significa que se aumenten los beneficios o se minoren las pérdidas de la empresa sometida a gravamen en el Estado que pretende practicar el ajuste primario.

Así mismo, nos refiere el citado autor, el ajuste correlativo no se realizará de forma automática por el otro Estado, por el simple hecho de que un Estado haya corregido los beneficios de una empresa asociada, y sólo se practicará si este Estado, receptor del ajuste primario, considera que ese ajuste está justificado, tanto en sí mismo como en su importe –Comentarios al art. 9 Modelo OCDE–. Es decir, en caso de que exista CDI firmado entre los dos Estados a quienes afectan los ajustes, los sujetos pasivos no pueden exigir a los Estados a que eliminen la doble imposición que supone el ajuste primario, disponiendo como única alternativa de la solicitud de iniciación del procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 Modelo Convenio.

³⁴⁸ VADILLO CASERO, CARLOS CÉSAR. El ajuste secundario en el nuevo régimen de operaciones vinculadas. Cuadernos de Formación. Colaboración 23/10 Volumen 10/2010. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/10_2010/23.pdf.

El ajuste correlativo es admisible cuando la LISR haya ajustado los precios a otras empresas de grupo, en cuyo caso los efectos sólo empiezan desde la fecha en que la resolución quede firme y se haya pagado o haya terminado el procedimiento de reclamación mediante la adecuada transacción. Al respecto, González de Frutos,³⁴⁹ al referirse a los ajustes colaterales nos recuerda que bajo la regulación norteamericana, existen tres tipos de ajustes, el bilateral, el secundario y los ajustes derivados del principal.

Respecto del ajuste secundario, se reconoce a los Estados la libertad de fijarlo, y normalmente el contribuyente tendrá que reflejar un dividendo, una aportación de capital o cualquier otra operación que refleje la realidad económica de la diferencia entre el valor pactado y el valor de mercado. Como alternativa se admite, que a fin de que no se produzcan consecuencias tributarias por el ajuste secundario se pueda devolver el exceso a la otra parte vinculada.

9.1. Los ajustes secundarios.

El “Ajuste Secundario”³⁵⁰ no refiere SENDÍN CIFUENTES³⁵¹ es el ajuste que resulta de la aplicación de un impuesto a una operación secundaria, que es

³⁴⁹ Ob. Cit. GONZÁLEZ DE FRUTOS UBALDO, Págs. 138 y sigs.

³⁵⁰ El Artículo 18. De la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su inciso 11 señala:

Artículo 18. Operaciones vinculadas

...

11. En aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, con carácter general, el siguiente tratamiento:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los

una operación presunta a la que proceden determinados países en virtud de su legislación interna después de haber propuesto un ajuste primario a fin de realizar un reparto efectivo de los beneficios compatible con este ajuste primario. Las operaciones secundarias pueden tomar la forma de dividendos presuntos, de aportaciones presuntas de capital o de préstamos presuntos.

El denominado ajuste secundario, nos refiere dicho autor trata de establecer las consecuencias fiscales del flujo de rentas (o de la ausencia del mismo) derivado de la diferencia existente entre el valor de mercado determinado por la inspección y la valoración efectuada por el contribuyente. El ajuste secundario es el que permite recharacterizar los fondos o rentas trasvasados entre las personas asociadas, adecuando la tributación de las mismas a la nueva realidad jurídico-tributaria existente tras la práctica de los ajustes anteriores

En el Modelo de Convenio OCDE, se regula, en su artículo 9, Empresas asociadas, la posibilidad de someter a tributación los ajustes realizados como consecuencia de la realización de operaciones vinculadas. Ni en el precepto señalado, ni en los Comentarios al mismo, se prevé la posibilidad de regularización del ajuste secundario. Será, por tanto, la norma interna de cada Estado la que permita o no dicha regularización, siempre respetando las normas convenidas entre los Estados contratantes en los eventuales Convenios para evitar la doble imposición, suscritos entre ambos. No obstante lo anterior, el

fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe. La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.i).4.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

No se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

Cfr. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328.

³⁵¹ SENDÍN CIFUENTES, JUAN LUIS. Artículo. El ajuste secundario en operaciones vinculadas. Incidencia en operaciones internacionales.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/10_2010/21.pdf

concepto no es ajeno a la OCDE. En las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias se contempla expresamente. Así en el Glosario, se definen los siguientes términos:

“Ajuste Secundario: Ajuste que resulta de la aplicación de un impuesto a una operación secundaria.

Operación Secundaria: Operación presunta a la que proceden determinados países en virtud de su legislación interna después de haber propuesto un ajuste primario a fin de realizar un reparto efectivo de los beneficios compatible con este ajuste primario. Las operaciones secundarias pueden tomar la forma de dividendos presuntos, de aportaciones presuntas de capital o de préstamos presuntos.”

En el Capítulo IV de las Directrices se dice que: “Los ajustes secundarios pueden servir para prevenir la evasión fiscal. Las modalidades exactas de la operación secundaria y el ajuste secundario consiguiente estarán en función de las particularidades del caso concreto y de la legislación tributaria del país que establece el ajuste secundario.”

El ajuste secundario para VADILLO CASERO³⁵² se muestra como un ajuste que complementa a los ajustes primario y correlativo, cuya utilidad radica en que garantiza el restablecimiento de la situación que hubiera existido si las operaciones se hubiesen realizado en condiciones de plena competencia.

Así VADILLO CASERO³⁵³ señala que desde el punto de vista jurídico la naturaleza del ajuste secundario en las operaciones vinculadas, es el que resulta de calificar, de acuerdo con su verdadera naturaleza, las desviaciones de recursos

³⁵² Ob. Cit. VADILLO CASERO.

³⁵³ Ídem.

que tienen lugar entre las personas o entidades que intervienen en una operación vinculada como consecuencia de haber convenido un valor distinto al de mercado.

Normalmente los ajustes a realizar recaerán sobre el precio, los beneficios, o sobre otras condiciones de operación, sin embargo La OCDE nos recuerda,³⁵⁴ reconoce la posibilidad de re-caracterizar o ignorar las operaciones realizadas por las partes vinculadas cuanto la forma y la sustancia difieran, como el caso en que se recalifique un préstamo en capital o de un leasing en compraventa.

Otra caso se presenta cuando no hay un comportamiento racional desde el punto de vista económico y ese comportamiento impide determinar un precio adecuado. El problema principal radica en determinar que es un comportamiento racional.

Al respecto encontramos los casos respecto de la forma en cómo se estructuran las empresas multinacionales, por ejemplo la centralización de intangibles; o de centros de financiación y tesorerías, o la centralización de sus centros de distribución. Sin embargo, dado que este tipo de estructuras no siempre corresponde a lo que crean las entidades independientes, lo que hace cuestionar si ello implica en automático que no se respete el principio de plena competencia.

9.2. Los ajustes secundarios bajo la normativa de las guías de la OCDE.³⁵⁵

Los ajustes correspondientes no son los únicos ajustes que se pueden producir por un ajuste primario de precios de transferencia. Los ajustes primarios de precios de transferencia y sus correspondientes ajustes cambian la asignación

³⁵⁴ RUBIO CUADRADO FELIPE. Ob. Cit. Págs. 336 y sigs.

³⁵⁵ Cfr. Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations (22 July 2010) Incisos 4.66 a 4.76. Sisthemis 2015.

de los beneficios imponibles de un grupo de EMN para fines fiscales, Nos recuerda VADILLO CASERO³⁵⁶ situación que no se altera por el hecho de que el exceso de beneficios representados por el ajuste no sea coherentes con el resultado que se habrían producido si las operaciones vinculadas se hubieran celebrado en condiciones de mercado.

Para hacer que la asignación real de los beneficios sea consistente con el ajuste primario, algunos países bajo su derecho interno buscan reflejar una operación constructiva (operación secundaria o presunta) a través de la cual, los beneficios excedentes resultantes de un ajuste primario se graven como si hubieran sido transferidos. Por lo general, las operaciones constructivas secundarias se harán en forma de dividendos, aportaciones de capital o préstamos.

Por ejemplo, si un país que hace un ajuste primario en el ingreso de una subsidiaria extranjera cabeza de grupo, tratará a las ganancias excesivas como si hubieran sido transferidas en forma de dividendo, lo que le habilita para aplicar la retención en la fuente, ya que puede ser el caso que la subsidiaria habría pagado el precio de transferencia excesivo a la matriz extranjera con el fin de evitar dicha retención.

Estos ajustes secundarios se formulan sobre la diferencia existente entre los beneficios imponibles pre-determinados y los beneficios determinados en el ajuste secundario. El objetivo que se busca es someter a impuesto la operación secundaria que surge de un ajuste de precios de transferencia. Estos ajustes secundarios pueden servir para prevenir la evasión fiscal. La forma exacta que adopta una transacción secundaria y las consecuencias del ajuste secundario dependerán de los hechos del caso y de lo que las leyes tributarias del país que determina el ajuste secundario establezcan.

³⁵⁶ Ob. Cit. VADILLO CASERO, CARLOS CÉSAR.

Otro ejemplo de una operación secundaria, se presenta cuando la administración fiscal que establezca un ajuste primario trate a los beneficios extraordinarios como un préstamo constructivo. En este caso, la obligación de pagar el préstamo será considerada procedente y para cumplir con el principio de plena competencia se buscará imputar una tasa de intereses bajo condiciones de mercado, estableciéndose además, el tiempo de pago de los intereses si los hubiere, y si el interés será capitalizado. El enfoque constructivo del préstamo puede tener un efecto no sólo para el año del ajuste primario, sino para años posteriores hasta que se considere por la administración tributaria que el ajuste secundario se ha reembolsado a través del préstamo constructivo.

Un ajuste secundario puede ocasionar una doble imposición a menos que exista un acreditamiento del impuesto u otra forma de alivio que sea autorizado para la obligación tributaria resultante de un ajuste secundario por el otro país.

El Comentario sobre el apartado 2 del artículo 9 de la Convención Modelo de Impuesto de la OCDE señala que el artículo no se refiere a los ajustes secundarios, y por lo tanto no los prohíbe por lo que son las administraciones tributarias las que puedan hacer ajustes secundarios, sin embargo, muchos países no hacen ajustes secundarios, ya sea como una cuestión práctica o porque sus disposiciones nacionales no les permiten hacerlo. Tampoco existe forma de obligar a los países a hacerlos con base en el artículo 9.

Los ajustes secundarios son rechazados por algunos países debido a las dificultades prácticas que presentan. Por ejemplo, si un ajuste primario se realiza entre empresas filiales, el ajuste secundario puede implicar un dividendo hipotético para una de esas empresas o para una parte relacionada, seguido por las aportaciones de capital constructivas en una cadena que puede llegar a la otra compañía involucrada en la transacción. Muchas operaciones hipotéticas podrían

crearse, planteando preguntas sobre si las consecuencias tributarias deben ser activadas en otras jurisdicciones entre los involucrados en la operación y para todos los que se realizó el ajuste primario.

Esto podría evitarse si las operaciones secundarias es un préstamo, sin embargo para fines constructivos no son utilizados debido a las complicaciones relativas a los intereses imputados. Además no sería apropiado para los accionistas minoritarios que no son parte de la operación controlada y que han determinado no recibir el exceso de efectivo que sean considerados como beneficiarios de un dividendo constructivo, con independencia que un dividendo constructivo no proporcional sea incompatible con el derecho corporativo. Además, como resultado de la interacción con el sistema de crédito fiscal extranjero, un ajuste secundario en exceso puede reducir la presión fiscal global del grupo de empresas multinacionales.

Por tanto, y frente a las dificultades anteriores, solo se considera necesario aplicar ajustes secundarios cuando como consecuencia se minimice la posibilidad de la doble imposición, excepto cuando el comportamiento del contribuyente sugiera una intención de disfrazar un dividendo para evitar la retención de impuestos.

Algunos países que han adoptado ajustes secundarios dan al contribuyente al que se le aplica un ajuste primario la opción de evitar el ajuste secundario mediante acuerdos dentro del grupo de empresas multinacionales para repatriar los beneficios extraordinarios generado por el ajuste primario. La repatriación podría efectuarse bien mediante la creación de una cuenta por cobrar o por la reclasificación de otras transferencias, tales como: pago de dividendos, cuando el ajuste sea entre matrices y filiales; o como un pago del adicional del precio, cuando el precio original era demasiado bajo, o como el reembolso del precio cuando el precio original era demasiado alto.

Si una repatriación involucra reclasificar un pago de dividendos, el importe del dividendo (hasta el monto del ajuste primario) quedara excluido de los ingresos brutos del destinatario ya que ello habría sido considerado a través del ajuste primario. Las consecuencias serían que el beneficiario perdería cualquier crédito fiscal indirecto o el beneficio de una exención de dividendos en un sistema de exención por categorías y permitirse sobre el dividendo un crédito sobre la retención de impuestos.

Cuando la repatriación implica el establecimiento de una cuenta por cobrar, ello llevaría a realizar en el flujo de caja actual ajustes en el tiempo, aunque la legislación nacional podrá limitar el tiempo para que la cuenta sea satisfecha. Este enfoque es idéntico a la utilización de un préstamo constructivo como una operación secundaria que refleje el exceso de beneficios. El devengo de intereses de la cuenta podría tener en sus propias consecuencias fiscales, sin embargo, dado que esto puede complicar el proceso, dependiendo del momento en que el interés comienza a devengarse bajo el derecho interno, algunos países pueden estar dispuestos a renunciar a la carga de los intereses de las cuentas como parte de un acuerdo con la autoridad competente.

En los casos en que solicite una repatriación, surge la pregunta sobre cómo estos pagos o arreglos deben estar registrados en las cuentas del contribuyente que repatria el pago a su compañía asociada, de modo que, tanto él como la administración tributaria de ese país tenga claridad de que se ha producido una repatriación. El registro de la repatriación en las cuentas de la empresa que efectuara la repatriación, dependerá en última instancia, de la forma que toma la repatriación. Por ejemplo, cuando se recibe un dividendos este debe ser considerado por la administración tributaria que realizar el ajuste primario y el contribuyente beneficiario como una dividendo, entonces bajo este tipo de acuerdo puede que no sea necesario realizar registros especiales en las cuentas de la

sociedad que paga dividendos, ya que bajo tal acuerdo no se afectará la cantidad o la caracterización de los dividendos.

Por otro lado, cuando se establezca una cuenta por pagar, el contribuyente y la administración tributaria deben tener claro que el origen de la cuenta por pagar se refiere a una repatriación por lo que cualquier reembolso de la cuenta o de interés sobre el saldo pendiente en la cuenta, deben ser identificados y tratados de acuerdo con la legislación interna de ese país. Además, se pueden presentar problemas en relación con las ganancias y pérdidas de cambio de divisas.

Como la mayoría de los países miembros de la OCDE no tienen mucha experiencia con el uso de la repatriación, se recomienda que cuando una repatriación vaya a tener lugar, ello se discuta como parte de los acuerdos entre los contribuyentes y las administraciones tributarias dentro del procedimiento amistoso que se haya iniciado para la determinación del ajuste primario relacionado.

9.3. Los ajustes bajo la legislación española.

Es en la legislación española vigente, el ajuste secundario se regula en el inciso 11 del Artículo 18 De la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades,³⁵⁷ en el que se regulan las consecuencias de las diferencias de valor que regulaban la vinculación en función de la relación socios o partícipes-entidad, y en la línea de pensamiento de Sendín Cifuentes³⁵⁸ pueden diferenciarse dos supuestos:

a) Diferencia a favor del socio-partícipe.

³⁵⁷ Ob. Cit. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

³⁵⁸ Ob. Cit. SENDÍN CIFUENTES.

En primer lugar, se determina que la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad, y como participación en beneficios de entidades para el socio. Se trata de considerar dicha parte como dividendos, con las consecuencias que ahora se analizarán. En segundo lugar, se regula que la parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, para la entidad tendrá la consideración de retribución de los fondos propios (mismo tratamiento en cuanto a su no deducibilidad que en el caso anterior) y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe con las siguientes consecuencias:

- Socio persona física: integración de la diferencia a la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).
- Socio persona jurídica: integración en la base imponible e imposibilidad de deducción por doble imposición de dividendos.

b) Diferencia a favor de la entidad.

Siguiendo el mismo argumento en primer lugar, se determina que la parte de la diferencia que corresponda al porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, aunque ya se aporta en este primer párrafo una novedad: la aportación del socio-partícipe a la entidad tiene como consecuencia no una modificación en el porcentaje de participación, sino un mayor valor de adquisición de dicha participación. En segundo lugar, se regula que la parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. En este punto las consecuencias son contundentes: renta para quien recibe el

flujo monetario y liberalidad (gasto no deducible) para quien la aporta.

9.3.1. Consecuencia del ajuste secundario.

En cuanto a las consecuencias que van a producirse con el ajuste secundario, debe atenderse principalmente a las que puedan existir en las operaciones realizadas por sujetos pasivos con residencia fiscal en diferentes Estados, las conocidas como operaciones internacionales, así encontramos diverso supuestos:

1) Matriz extranjera vs filial española

El supuesto más normal que sucederá en la práctica inspectora será aquél que aumente la base imponible de la sociedad española, reduciendo determinadas partidas de gastos o aumentando ingresos. El flujo de rentas ajustado habrá ido a parar en exceso al socio, la matriz extranjera. Así, en estos casos, el flujo excesivo de rentas desde la filial hacia la matriz será considerado, en virtud del ajuste secundario y de nuestra norma interna, de la siguiente forma:

- a) Por la parte de participación de la matriz en la filial: reparto de dividendos.
- b) Por la parte que no se corresponda con la participación: utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

No obstante la norma interna, son de plena aplicación los Convenios suscritos para evitar la doble imposición. En estos casos, ambas consecuencias podrían encajar en el concepto de dividendos, de forma que habría que acudir a lo preceptuado en el artículo 10 del Convenio, con los límites de tributación en el Estado de la fuente que se establezcan.

2) Matriz española vs filial extranjera.

En estos casos, las regularizaciones posibles también pasarían por aumentar la base imponible en nuestro Estado, así las actuaciones inspectoras más numerosas serán aquellas en las que se aumente la base imponible de la sociedad española, generalmente incrementando determinadas partidas de ingresos o disminuyendo gastos. El flujo de rentas ajustado habrá ido a parar en exceso a la entidad participada, la filial extranjera. Así, en estos casos, el flujo excesivo de rentas desde la filial hacia la matriz será considerado, en virtud del ajuste secundario y de nuestra norma interna, de la siguiente forma:

- a)** Por la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación: aportación del socio a los fondos propios de la entidad. Es decir, se entiende que la sociedad matriz española ha aumentado el valor de adquisición de su participación social en el importe del ajuste secundario. Este hecho tendrá trascendencia en el momento de enajenación de la participación.

- b)** Por la parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad: renta para la filial extranjera (aunque en este caso nada hará la Administración española) y liberalidad para la española.

En operaciones internacionales debe recordarse una vez más que los Estados, soberanos fiscalmente, tratarán de elevar las bases imponibles correspondientes a sus contribuyentes de forma que los ajustes fiscales que se realizarán derivados de la existencia de operaciones vinculadas.

No obstante lo anterior, no es menos cierto que nada impide que puedan realizarse ajustes inversos y que en los casos de ajustes realizados desde el exterior, el Estado pueda ser “receptor de ajustes”. Tradicionalmente éstos han

sido los supuestos más habituales en precios de transferencia: se realizan más ajustes desde el exterior que desde España, de forma que los eventuales procedimientos amistosos en los que participa el Estado son originados por ajustes primarios celebrados anteriormente desde el extranjero que evidentemente, aumentan la base imponible de sociedades foráneas. En estos supuestos nuestra Administración tributaria debe realizar el ajuste correlativo o bilateral. Con estos antecedentes se debe analizar la posible trascendencia que puede tener el ajuste secundario. Analizaremos diferentes posibilidades:

3) Matriz extranjera vs filial española.

Se habrá producido en el tercer Estado un aumento de base imponible de su sociedad. La Administración tributaria española deberá disminuir la base imponible del Estado para así eliminar la doble imposición, bien aceptando plenamente el ajuste primario efectuado, o bien como consecuencia del acuerdo adoptado en el eventual procedimiento amistoso celebrado. En todo caso, se realizará, con uno u otro importe, un ajuste correlativo que disminuirá la base imponible del contribuyente nacional. Además, se habrá producido un flujo de rentas desde el extranjero hasta España excesivo en el importe del ajuste realizado. Este ajuste secundario es considerado por la normativa interna de la siguiente forma:

- Por la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación: aportación del socio a los fondos propios de la entidad. Es decir, se entiende que la sociedad matriz extranjera ha aumentado el valor de adquisición de su participación social, bajo la legislación aplicable debería sujetarse a tributación dicho importe por el concepto operaciones societarias.

- Por la parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad: renta para la sociedad española y liberalidad para la extranjera.

La conclusión parece evidente: con la introducción del ajuste secundario en la norma interna las consecuencias fiscales para el Estado derivadas de ser receptores de ajustes efectuados por otros Estados pueden atenuarse, de forma que la Administración no debe limitarse a efectuar el ajuste correlativo (menor base imponible en nuestras filiales) sino que debe aprovechar las posibilidades normativas actuales y aplicar el ajuste secundario. Todo ello teniendo en cuenta los posibles problemas procedimentales, en especial la prescripción.

4) Matriz española vs filial extranjera.

Se habrá producido en el tercer Estado un aumento de base imponible de su sociedad. Del mismo modo que en el supuesto anterior, la Administración tributaria deberá disminuir la base imponible del Estado para así eliminar la doble imposición, bien aceptando plenamente el ajuste primario efectuado, o bien como consecuencia del acuerdo adoptado en el eventual procedimiento amistoso celebrado. En todo caso, se realizará, con uno u otro importe, un ajuste correlativo que minorará la base imponible del contribuyente nacional. Además, se habrá producido un flujo de rentas desde el extranjero hacia España excesivo, en el importe del ajuste realizado. Este ajuste secundario es considerado por nuestra norma interna de la siguiente forma:

- Por la parte de participación de la matriz en la filial: reparto de dividendos.
- Por la parte que no se corresponda con la participación: utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

Independientemente de ello, deben considerarse los efectos que se produzcan bajo los Convenios como en la normativa reguladora del Impuesto sobre sociedades, y las consecuencias que de su aplicación se producen en orden a eliminar la posible doble imposición internacional.

9.3.2.- Crítica al ajuste secundario.

En opinión de REYES HERREROS³⁵⁹ la LIS establece que en aquellas operaciones en las que el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia. En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos de la entidad si la diferencia fuese a favor de la entidad.

Respecto de la obligación de retener o ingresar a cuenta, nos refiere el autor, que se ha introducido en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes una previsión en virtud de la cual cuando la obligación de retener o ingresar a cuenta tenga su origen en el ajuste secundario, constituirá la base de la retención la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado.

La crítica que dicho autor formula, es que la norma no regula el procedimiento que se debe seguir para aplicar el ajuste secundario ni quién puede

³⁵⁹ Cfr. REYES HERREROS JUAN. El ajuste secundario en las operaciones vinculadas. <http://www.uria.com/documentos/publicaciones/2200/documento/articuloUM.pdf?id=3092>

aplicarlo y tampoco regula el tratamiento concreto que se debe aplicar a aquellas operaciones vinculadas distintas de las que se derivan de la relación directa socio o partícipe-entidad y que son muy frecuentes en la práctica como, por ejemplo, las operaciones entre una sociedad y su administrador o consejero que no tenga la condición de socio, operaciones entre una sociedad y los familiares de un socio, operaciones entre dos sociedades de un mismo grupo entre las que no existe una relación directa socio-sociedad (sociedades hermanas, por ejemplo). La aplicación del ajuste secundario a este tipo de operaciones genera múltiples dudas interpretativas.

También cabe destacar, en su opinión, que el ajuste secundario se configura en la LIS como una presunción *iuris et de iure*³⁶⁰ de aplicación automática en aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado. Sin embargo, el RIS flexibiliza la aplicación automática del ajuste secundario, permitiendo una calificación distinta de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido cuando se acredite una causa diferente a las expresamente previstas en la norma reglamentaria. El problema que se plantea en este punto es básicamente un problema de prueba ante la Administración tributaria de una causa distinta a las previstas en la norma.³⁶¹

³⁶⁰ Al respecto MELLADO BENAVENTE señala: Estoy de acuerdo en casi todo lo que ha dicho Juan Carlos López-Hermoso. Ya existe una corriente de opinión, que va ganando espacio, que afirman sin bagajes que el artículo 16.8 de las Ley del Impuesto sobre Sociedades, y sobre todo el artículo 21 bis del reglamento del impuesto, pueden ser inconstitucional y además que el artículo 21 .bis del reglamento es ilegal. Sobre esta cuestión, entiendo que ha sido consciente, en cierta medida la Administración, por ello se ha introducido el sorprendente párrafo 3º (“3. La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser distinta de la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2.”), esto supone convertir esta calificación en una presunción *iuris tantum*, y no una “ficción legal” o una presunción “*iuris et de iure*”, motivo este que llevó a declarar hace unos años por el Tribunal Constitucional la inconstitucionalidad de la célebre Disposición Adicional Cuarta de la ley de Tasas y Precios Públicos de 1988; lo que establecía esta Disposición Adicional es muy semejante a lo que dicen estas normas respecto al ajuste secundario, gravando una misma operación dos veces por impuestos diferentes. Cfr. MELLADO BENAVENTE D. FRANCISCO “Los ajustes por operaciones vinculadas y su aplicación” http://www.fundef.org/diapo54/s54_14.pdf

³⁶¹ Sobre el reglamento TRAPÉ y DÍAZ-FAES advierten que existe un Límite al ajuste secundario en operaciones vinculadas, para lo cual reseñan la sentencia de 27 de mayo de 2014, dictada por el Tribunal Supremo (TS) en la que se declararon nulos de pleno derecho tres apartados del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de operaciones vinculadas, por entender que existe una extralimitación del

Por su parte MELLADO BENAVENTE³⁶² considera que el artículo 21 bis del reglamento, es ilegal, en tanto está dando lugar al nacimiento de hechos imponibles nuevos. Y para esto existe una reserva de Ley conforme al artículo 8.a) de la Ley General Tributaria. Solo por una norma con rango formal de Ley se pueden establecer nuevos hechos imponibles, al intentar convertir esto en solo

reglamento respecto de su habilitación legal y por tanto contrario al ordenamiento jurídico. Al respecto nos relatan que la cuestión más relevante sobre la que el TS se ha pronunciado es el denominado ajuste secundario, que no es sino el tratamiento fiscal de la renta puesta de manifiesto como consecuencia de un ajuste (ajuste primario o valorativo) en materia de operaciones vinculadas.

El ajuste secundario es un área sobre la que se está produciendo una intensa discusión doctrinal, no tanto por el ajuste secundario en sí mismo considerado –cuya regulación es habitual en derecho comparado–, sino por la forma de regulación del mismo tanto en la ley del impuesto como en el reglamento. En este sentido, hay que distinguir claramente las consideraciones que del ajuste secundario hace el TS en relación con ambas regulaciones.

Así, en relación con el apartado 8 del artículo 16 de la ley, que regula el ajuste secundario, nuestro más alto tribunal recuerda que “este no es un precepto autónomo”, sino que es una norma que sirve para conformar la base imponible del impuesto y por ello ha de respetar el principio de que “la base del gravamen de las operaciones vinculadas es la renta de la operación para las personas que la realizaron”. Insiste en que el ajuste secundario solo opera cuando hay una “transferencia de renta real y cualitativamente distinta de la contablemente expresada”, siendo la prueba a cargo de la Administración. A nuestro entender, lo que claramente mata la sentencia en este punto es la aplicación automática del ajuste secundario cuando existe un ajuste primario y la calificación, también automática, sin posibilidad de prueba en contrario, que se ha venido invocando en los últimos tiempos con el argumento, hoy desautorizado por el TS, de que el segundo apartado del precepto legal analizado así lo exigía.

Pero a nivel reglamentario, el tribunal va más allá. Por una parte, insiste en la interpretación anterior y, por ende, aplaude el apartado 3 del artículo 21 bis, que es el único en la normativa reglamentaria cuya redacción admite, si bien de forma subsidiaria, la prueba en contrario. Pero, además, de forma clara, concluye que el reglamento contiene presunciones no incluidas en la ley que constituyen un claro exceso reglamentario que han de ser objeto de anulación. En concreto, los apartados que declara nulos son aquellos que el reglamento califica como utilidad/renta o liberalidad que aplican a situaciones distintas de la relación socio-sociedad. Estos supuestos son los que con mayor intensidad han derivado en situaciones no solo de clara doble imposición, sino de gravamen de rentas inexistentes.

En conclusión, aunque posiblemente la sentencia se va a focalizar en el apartado anulado del reglamento, que sin duda hay que aplaudir, a nuestro entender, lo verdaderamente valioso es la interpretación que ha dado el tribunal al ajuste secundario. Esta concepción no automática, prudente, basada en la voluntad de las dos partes que intervienen en una operación, está totalmente alineada con la interpretación que se le viene dando en la mayoría de países de nuestro entorno. En esta misma línea se ha posicionado tradicionalmente el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, al valorar el efecto que la recalificación de la renta tiene desde la perspectiva de la doble imposición.

La limitación a los excesos de la aplicación automatista del ajuste secundario también parece haber inspirado la redacción del anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades recientemente publicado y en fase aún de información pública. El giro del texto del anteproyecto respecto al vigente es radical y no puede sino ser valorado muy positivamente.

De hecho, el texto, en su versión actual, siguiendo el modelo de otras normativas, permite eliminar el posible impacto del ajuste secundario si las partes voluntariamente ajustan las rentas obtenidas a la valoración de mercado. En este sentido, esta sentencia del tribunal debería constituir un claro apoyo a este giro, mucho más prudente, que parece va a conformar la redacción del ajuste secundario en el nuevo texto legal.

Cfr. TRAPÉ MONTSERRAT / JOSÉ DÍAZ-FAES. Límite al ajuste secundario en operaciones vinculadas.

Artículo publicado en Tribuna 29-07014.

http://cincodias.com/cincodias/2014/07/29/economia/1406661274_488167.html

³⁶² Ob. Cit. MELLADO BENAVENTE.

una *presunción iuris tantum*,³⁶³ cuestión para la que si estaría habilitado un reglamento. Si esto fuera una *presunción iuris de iure* no estaría facultado el reglamento, porque la Ley General Tributaria también le exige que sea una ley formal para establecer presunciones *iuris de iure*. Esto es un problema que queda ahí planteado y no sabemos cómo terminará.³⁶⁴

³⁶³ CARNELUTTI considera que las presunciones legales son reglas jurídicas sustanciales para la aplicación del derecho objetivo a ciertos casos concretos, cuyos efectos sustanciales se producen fuera del proceso y son reconocidos en este, donde además influyen en la carga de la prueba. Así las presunciones *iuris et de iuris*, no son verdaderas presunciones, sino preceptos o mandatos jurídicos e imperativos, actos dispositivos del legislador, debido a que no admiten prueba en contrario. Cfr. CARNELUTTI, FRANCESCO. La Prueba Civil. Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal. Dirección General de Anales de Jurisprudencia y Boletín Judicial, México 2001, Págs. 48 a 53.

Por su parte DEVIS ECHANDÍA, considera que la presunción debe de ser considerada como una regla jurídica sustancial para la aplicación del derecho objetivo a un caso determinado, criterio bajo el cual las presunciones *iuris tantum* presumen el hecho cierto mientras éste no se desvirtúe con plena prueba, y las *iuris et de iure* le otorgan una certeza definitiva e indiscutible. Cfr. DEVIS ECHANDÍA, HERNANDO. Teoría General de la Prueba Judicial, tomo Segundo, 5 Edición. Bogotá, Colombia, Editorial Temis 2006. pág. 681.

³⁶⁴ Sobre el particular, DIANA FERRER no señala en relación al ajuste secundario, que el principio que inspira el régimen de operaciones vinculadas no es otro que el de procurar que todas las operaciones efectuadas entre partes o entidades vinculadas respeten el principio de plena competencia, o lo que es lo mismo, que el valor pactado en una transacción vinculada sea el valor de mercado.

De no ser así, la normativa fiscal obliga a efectuar el correspondiente ajuste extracontable para así contener en la base imponible la renta que correspondería si el precio convenido hubiese sido el de mercado. Sin embargo, estos ajustes de valoración no solventan una realidad inevitable; y es que a pesar de procurar que la base imponible sea acorde con el valor de mercado, las posiciones de tesorería no se han visto alteradas, de modo que una de las partes sigue disfrutando de un exceso de fondos en detrimento de la otra. ¿Cómo solventar este exceso de renta?

Nuestro legislador, hace apenas ocho años, e inspirado en el Derecho alemán, apostó fuerte por considerar que tras la operación principal se ocultaba una operación secundaria, ya sea en forma de distribución presunta de dividendos (cuando el excedente de fondos resida en manos del socio), o bien de una aportación de fondos a favor de la sociedad participada, en caso contrario

Cierto es que puede existir voluntad elusiva en las partes pero en muchísimas ocasiones la diferencia en el precio se debe simplemente a una discrepancia en la valoración o a la singularidad del servicio o producto. Pero aquí no queda la cosa, pues el actual Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), presume que respecto la parte de este diferencial que no se corresponda con el porcentaje de participación, el exceso de renta será calificado como “utilidad percibida por la condición de socio” o “liberalidad”, ambas rentas generadores de una inevitable y flagrante doble imposición.

Como no podía ser de otra manera esta regulación levantó severas críticas ya desde su entrada en vigor. Y no es para menos. El ajuste secundario se configura como un mandato legal y automático, que presume voluntad de fraude ante cualquier diferencia entre el precio pactado y el valor de mercado, y que además, genera unas implacables consecuencias tributarias.

Su desafortunada y actual redacción le valió un recurso, pues sus detractores veían en él una vulneración de principios constitucionales tan básicos como el de capacidad económica y el de reserva de ley, en tanto el texto reglamentario contenía presunciones de renta no amparadas en la ley. De hecho, el TS en su reciente sentencia (Rec. Ordinario 8/2009, publicada en la secretaria de la sala el 17/07/2014) anuló el artículo 21bis.2 del RIS por vulneración del principio de reserva de ley.

A su vez, y prácticamente en las mismas fechas de la sentencia, se publicó el Anteproyecto de Ley del IS en el que no se incluye la recalificación presunta de renta en los supuestos de vinculación socio-sociedad (simplemente exige calificar la diferencia según la verdadera naturaleza, sin calificaciones apriorísticas), y además se contempla la posibilidad que no se practique el ajuste secundario cuando las partes procedan a la restitución patrimonial de la diferencia valorativa.

En mi opinión, la posibilidad de repatriar el exceso de renta era una muy buena noticia, siendo la mejor solución posible, por cuanto resuelve prácticamente todos los defectos de los que adolece el actual ajuste

Otra de las cuestiones que el autor critica, es en cuanto al ajuste secundario, qué ocurre cuando la relación no está definida entre socio-sociedad directamente. Al respecto considera que tanto la ley como el reglamento están referidos a la relación directa socio-sociedad, no a las relaciones indirectas. Pues aquí no ha dicho nada el reglamento, y no lo ha dicho, en su opinión porque no ha querido, pues bajo su apreciación los redactores han sido conscientes de que esto era ya un “jardín” que no sabíamos cómo íbamos a salir.

Finalmente critica la sanción del ajuste secundario, la que no está prevista por la Ley, no está tipificada por una norma con rango de ley, y como no está tipificado, en principio considera que no cabe sanción por ajuste secundario. Ahora bien, considera que existe una posibilidad de sanción, bajo un supuesto que sin embargo implica salirse de todo el régimen especial de operaciones vinculadas e ir a un supuesto grave de fraude aplicando las normas de simulación. Es decir, ello aplicará en los casos donde exista una simulación de una operación entre partes vinculadas, lo que obligará al inspector a abandonar el régimen de operaciones vinculadas e irse a la simulación.

secundario (no se generaría doble imposición, podrían resolverse todos los supuestos de vinculación, no sólo socio-sociedad, no generaría incongruencias con el Derecho Mercantil, amén de su no vulneración del principio de capacidad económica, pues al fin y al cabo se trata de restituir el exceso de renta a su legítimo titular), siendo una solución inspirada en el Derecho estadounidense.

Ahora bien, ¿qué ha sucedido entre el texto del Proyecto de Ley y del Anteproyecto? Curiosamente este es uno de los artículos que más cambios ha sufrido. Por fortuna, sigue conservando la posibilidad de restitución patrimonial, pero parece que el reciente pronunciamiento del TS ha tenido su influencia.

En aras a salvar la vulneración del principio de reserva legal, se incorpora el texto anulado del art. 21bis.2 del RIS al texto legal, esto es, al futuro art. 18.11 de la Ley. Lo grave de la cuestión es que seguimos regulando el ajuste secundario con presunciones absurdas, lo que nos lleva a perpetuar situaciones de doble imposición. En mi opinión, el Proyecto ha perdido una oportunidad de oro para no cometer los mismos errores. Más bien pareciera que lo único que le importaba era salvaguardar el texto del art. 21bis.2 del RIS habiéndolo traspasado del reglamento a la ley. Grave error. Sin duda hubiese sido mejor dejar el redactado tal y como constaba en el Anteproyecto, pues al menos su redactado más abierto no incluía el atropello jurídico que suponen determinadas presunciones.

Dicho esto, no debe restarse mérito al nuevo Proyecto, de hecho, valoró muy positivamente que ofrezca la posibilidad de una restitución patrimonial. Aun así, qué lástima que no se hubiese optado en exclusiva por una devolución ágil y rápida de los fondos, eliminando para siempre el ajuste secundario actual y sus tintes “penalizadores”. Sin embargo, dicen que la esperanza es lo último que se pierde, de modo que habrá que esperar si un atisbo de luz ilumina el redactado final de la Ley.

Cfr. FERRER DIANA, El ajuste secundario en las operaciones vinculadas: una oportunidad de oro perdida en el Proyecto del Ley del Impuesto sobre Sociedades. Madrid, 24 de septiembre de 2014 – LAWYERPRESS. http://lawyerpress.com/news/2014_09/2409_14_002.html

9.4. Los ajustes bajo la legislación mexicana.

En cuanto al reconociendo el derecho del Estado de fijar las condiciones bajo las cuales se podrá realizar el ajuste correlativo, la legislación mexicana en el artículo 184³⁶⁵ de la LISR, establece las condiciones para que ése ajuste correlativo sea procedente, las cuales se sintetizan como sigue:

Procede:

- Cuando exista tratado.
- Que la autoridad con quien se celebró el tratado, realice un ajuste a los precios de un residente en dicho país.
- Que la autoridad mexicana acepte dicho ajuste.
- Se autorice a presentar una declaración complementaria que refleje el ajuste. Esta declaración no computará dentro del límite³⁶⁶ establecido en el artículo 32³⁶⁷ del C.F.F.

³⁶⁵ Cfr. Artículo 184 LISR. Cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México, las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas, la parte relacionada residente en México podrá presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente. Esta declaración complementaria no computará dentro del límite establecido en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.

³⁶⁶ Cabe señalar que bajo la legislación Mexicana, las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones, y siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación. En este límite no se incluye a las declaraciones que deriven de un ajuste secundario.

³⁶⁷ Cfr. Artículo 32 del CFF.

Artículo 32. Las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el contribuyente podrá modificar en más de tres ocasiones las declaraciones correspondientes, aun cuando se hayan iniciado las facultades de comprobación, en los siguientes casos:

- I. Cuando sólo incrementen sus ingresos o el valor de sus actos o actividades.
- II. Cuando sólo disminuyan sus deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas o los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta.
- III. [Derogada]
- IV. Cuando la presentación de la declaración que modifica a la original se establezca como obligación por disposición expresa de Ley.

Lo dispuesto en este precepto no limita las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Si bien, el ajuste correlativo busca evitar la doble tributación, el problema es que en términos de la legislación mexicana, ello opera exclusivamente respecto de aquellos casos en los que exista un tratado internacional, lo cual es entendible en la medida que sigue el lineamiento del modelo de la OCDE, sin embargo, resulta controversial el hecho de que el ajuste únicamente proceda cuando las autoridades fiscales de manera expresa lo acepten, dejando al arbitrio de la Administración la viabilidad del mismo, lo que motiva el cuestionamiento de hasta donde, se deja a cargo de las autoridades hacendarias la determinación de aspectos esenciales que inciden en forma directa en la fijación de la base gravable, y que puede ser modificado por el arbitrio de éstas, lo cual pudiera atender contra el principio de legalidad.³⁶⁸

La modificación de las declaraciones a que se refiere este artículo se efectuará mediante la presentación de declaración que sustituya a la anterior, debiendo contener todos los datos que requiera la declaración aun cuando sólo se modifique alguno de ellos.

Iniciado el ejercicio de facultades de comprobación, únicamente se podrá presentar declaración complementaria en las formas especiales a que se refieren los artículos 46, 48, y 76, según proceda, debiendo pagarse las multas que establece el citado artículo 76.

Se presentará declaración complementaria conforme a lo previsto por el sexto párrafo del artículo 144 de este Código, caso en el cual se pagará la multa que corresponda, calculada sobre la parte consentida de la resolución y disminuida en los términos del séptimo párrafo del artículo 76 de este ordenamiento.

Si en la declaración complementaria se determina que el pago efectuado fue menor al que correspondía, los recargos se computarán sobre la diferencia, en los términos del artículo 21 de este Código, a partir de la fecha en que se debió hacer el pago.

Para los efectos de este artículo, una vez que las autoridades fiscales hayan iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación no tendrán efectos las declaraciones complementarias de ejercicios anteriores que presenten los contribuyentes revisados cuando éstas tengan alguna repercusión en el ejercicio que se esté revisando.

³⁶⁸ Sobre el tema, vale la pena revisar el siguiente criterio, que aun cuando es antiguo, debe evaluarse la vigencia de sus argumentos:

IMPUESTO PREDIAL. SON INCONSTITUCIONALES LAS LEYES QUE FACULTAN A LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS A ACTUALIZAR, POR MEDIO DE TABLAS DE VALORES CATASTRALES, LA BASE GRAVABLE DEL TRIBUTO (LEGISLACION DEL ESTADO DE SINALOA). Los artículos 1o., fracción VIII, 2o., 5o. y 7o. de la Ley de Ingresos del Municipio de Culiacán, Sinaloa, para el Ejercicio Fiscal de mil novecientos noventa y tres; 47, 48, 51, 52 y 55 de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de Sinaloa; y 4o., 7o., fracciones VII y VIII, 12, 13, 17 y 25 de la Ley de Catastro, publicada el catorce de julio de mil novecientos cincuenta y uno, ahora abrogada por la ley de diez de enero de mil novecientos noventa y cuatro, establecen y regulan el modo en que los causantes deben tributar el impuesto predial, en tanto que en ellos se plasma el objeto, los sujetos y la base o tarifa; sin embargo, respecto de la base gravable -que se constituye con el "valor catastral" en términos de lo dispuesto en los artículos 51 y 55 de la mencionada Ley de Hacienda- no existe seguridad y certidumbre para el causante, pues el hecho de que el artículo 5o. de la Ley de Ingresos permita actualizar las tablas de valores catastrales que toca elaborar a la Junta Central de Catastro, a la Junta Regional de Catastro y al director general de Catastro, provoca que las autoridades administrativas, con posterioridad al establecimiento del impuesto, intervengan en la determinación de la base en tanto que pueden modificar los valores catastrales de los inmuebles. En esas condiciones, si a la entrada en vigor o con posterioridad al establecimiento del impuesto, las autoridades administrativas tienen la posibilidad de actualizar

Así mismo se cuestiona si el hecho de que el ajuste correspondiente únicamente opere respecto de operaciones internacionales y cuando exista tratado, ello plantea un problema de inequidad y de trato discriminatorio.

9.5. Deducibilidad del precio excesivo.

Una pregunta obligada cuando se determine que la contraprestación pagada no corresponde al precio de mercado, por exceder al rango de plena competencia, es, sí el mismo es deducible para efectos del impuesto sobre la renta.

Al respecto, cabe señalar que el artículo 27 de LISR³⁶⁹ en su fracción XIII establece como requisito de las deducciones, el que el costo de adquisición declarado corresponda al de mercado, y que el excedente no será deducible; por su parte, la fracción XIV prevé que en el caso de mercancía de importación el monto deducible es el declarado con motivo de la importación. Así mismo se establece en la fracción XI, del artículo 28³⁷⁰ LISR, que cuando el valor de

el valor catastral, que constituye la base del tributo, es evidente que uno de los elementos esenciales del impuesto no queda determinado en la ley, ya que los contribuyentes no tienen la posibilidad de conocer de manera precisa la forma en que deben contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos, pues en cualquier momento, la base de tributación puede ser modificada al arbitrio de las autoridades administrativas, situación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 162, publicada en la página 165, Tomo I, Materia Constitucional, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, ha considerado inconstitucional al establecer "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY". Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: V, Mayo de 1997. Tesis: P. LXXXVIII/97. Pág. 165.

³⁶⁹ Artículo 27 LISR. 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.

...

XIV. Que en el caso de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Se considerará como monto de dicha adquisición el que haya sido declarado con motivo de la importación.

³⁷⁰ Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

...

adquisición no corresponda al de mercado, la pérdida por caso fortuito o fuerza mayor no será deducible.

Ahora bien, de la interpretación armónica de los artículos mencionados, con los artículos 179, 180 y 184, que regulan la figura de los precios de transferencia, se puede arribar a la conclusión que éstos últimos ordenamientos no limitan la aplicación de los primeros, lo que plantea un serio problema, máxime que tampoco existe norma que establezca, que los artículos 27 y 28 comentados, no sean aplicables en la materia de los precios de transferencia; lo que nos puede llevar a la conclusión de su aplicación conjunta y en consecuencia la no deducibilidad de las partidas en ellos reguladas, en la medida en que los precios de las adquisiciones no corresponden al “precios de mercado”.

Así mismo y para el caso en que como ajuste correspondiente, procediera un incremento en las deducciones, cabría cuestionar ¿Cómo se resuelve el problema que surge cuando el monto de la deducción en los casos de bienes importados, es el importe pagado en aduanas?

También cabe cuestionar: ¿Qué sucederá cuando se estime que el precio pactado es superior al libre de mercado? ¿Qué carácter hay que atribuir a la diferencia efectivamente pagada a la parte relacionada? ¿Dicha diferencia, por el hecho de ser rechazada, ya no será ingreso acumulable para la parte que lo cobró?

9.6. Efectos en la participación de las utilidades de las empresas.

Finalmente, otro problema que se presentará es en relación al cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas; en razón de

XI. Las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes, cuando el valor de adquisición de los mismos no corresponda al de mercado en el momento en que se adquirieron dichos bienes por el enajenante.

que el artículo 9³⁷¹ LISR, señala que la renta gravable para éstos efectos, considera entre otros elementos a los ingresos acumulables, y en el caso de ingresos determinados con motivo del ejercicio de facultades determinatorias en materia de precios de transferencia, no hay duda que éstos son ingresos acumulables que integran la base para el reparto de la PTU.

En esa tesitura, si como consecuencia de la determinación de precios de transferencia se modifican los ingresos y las deducciones del contribuyente, resulta evidente que ello afectará la base para la determinación de la PTU.

9.7. Condonación de Recargos.

La legislación Mexicana en el artículo 21³⁷² del CFF, prevé la facultad de condonar recargos derivados de los ajustes de precios, siempre que exista un acuerdo sobre bases de reciprocidad con un país con el que se tenga un tratado.

Si bien la racionalidad de la norma busca la neutralidad del ajuste, el ordenamiento es criticado porque el último párrafo del mismo artículo 21³⁷³ expresamente establece como regla general la prohibición de la condonación de recargos, por lo que el supuesto de condonación derivado de un ajuste en materia de precios de transferencia constituye una excepción a dicha regla, situación que motiva a preguntar ¿Hasta dónde? ello atenta contra el principio de equidad

³⁷¹ Artículo 9 LISR.

...

Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de esta Ley.

³⁷² Artículo 21 CFF. ...

Las autoridades fiscales podrán condonar total o parcialmente los recargos derivados de un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones en operaciones entre partes relacionadas, siempre que dicha condonación derive de un acuerdo de autoridad competente sobre las bases de reciprocidad, con las autoridades de un país con el que se tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación, y dichas autoridades hayan devuelto el impuesto correspondiente sin el pago de cantidades a título de intereses.

³⁷³ Artículo 21. C.F.F....

En ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos correspondientes.

respecto de los demás contribuyentes, a quienes no se les pueden condonar recargos, máxime que, bajo los criterios de nuestro máximo tribunal la Constitución se encuentra jerárquicamente por encima de los tratados internacionales, salvo aquellos que tutelen derechos fundamentales de los gobernados, situación que no aplica respecto de los convenios de doble tributación.

10.- Procedimientos en materia de Precios de Transferencia.

10.1.- Antecedentes en México del procedimiento fiscalizador.

A partir de 1998, se incorporaron dentro del texto del CFF mexicano diversas modificaciones cuyo objetivo fue regular el procedimiento fiscalizador en materia de precios de transferencia, dando particular énfasis a diversas reglas cuyo objetivo es preservar la confidencialidad de la información propiedad de terceros, cuando ésta sea utilizada como comparables secretos en la aplicación del principio de plena competencia.

Si bien, la información, es en diversos campos objeto de las normas jurídicas, es importante señalar que sus características no se encuentran reguladas en los ordenamientos fiscales, por lo que habrá que cuestionar si se puede acudir a los criterios de las guías en materia de precios de transferencia, o si debemos atender a los elementos que han sido definidos por nuestros Tribunales Federales en relación al tema del denominado secreto industrial,³⁷⁴

³⁷⁴ SECRETO INDUSTRIAL. LO CONSTITUYE TAMBIEN LA INFORMACION COMERCIAL QUE SITUA AL EMPRESARIO EN POSICION DE VENTAJA RESPECTO A LA COMPETENCIA. El secreto industrial lo constituye no sólo la información de orden técnico, sino también comercial, por constituir un valor mercantil que lo sitúa en una posición de ventaja respecto a la competencia, tal y como lo dispone el artículo 82 de la Ley de la Propiedad Industrial, que faculta al comerciante o industrial a determinar qué información debe guardar y otorgarle el carácter de confidencial, porque le signifique obtener una ventaja competitiva frente a terceros. Visible en: Novena Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: IV, Septiembre de 1996. Tesis: I.4o.P.3 P. Pág. 722.

SECRETOS INDUSTRIALES. Los secretos de carácter industrial pueden clasificarse en patentables, y con relación a los primeros, es preciso distinguir dos épocas: la primera, comprende el periodo de gestación del invento, cuando todavía no ha sido divulgado el procedimiento industrial nuevo o desconocido, que constituye

conceptuado como un conjunto de conocimientos, información organizada de

propriadamente el secreto; y la segunda, que principia cuando, a consecuencia de una tramitación de la patente, ha sido anulado el secreto que rodeaba al procedimiento patentable. Cada una de estas épocas se rige por distintos preceptos jurídicos: el Código Penal tiene como campo propio la primera de ellas, en que el industrial necesita ser protegido contra la deslealtad de quienes le rodean y los fines de esa protección son de carácter ético. La Ley de Patentes reglamenta la segunda época, en que ya interviene un nuevo factor, consistente en el interés social por sostener la patente, y sus fines son económicos. En consecuencia, se comprende, sin dificultad, que puede comprobarse el cuerpo del delito de revelación de secreto industrial, sin que forzosamente haya de obtenerse la nulidad de una patente lograda a través de la comunicación delictuosa de ese mismo secreto, pues el delito puede ser cometido durante la época substraída al régimen de la Ley de Patentes. Visible en: Quinta Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XXXVIII. Pág. 1381.

REVELACION DE SECRETO INDUSTRIAL, ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL DELITO DE. Si se atiende a la redacción de los artículos 210 y 211 del Código Penal del Distrito, se ve que el cuerpo del delito, tratándose de la revelación de secreto industrial, para quedar debidamente comprobado, requiere los siguientes elementos constitutivos: a). Que haya sido revelado un secreto por el delincuente. b). Que esa comunicación sea hecha sin justa causa y, a la vez, sin el consentimiento y en perjuicio de la víctima del delito. c). Que el secreto llegue al conocimiento del reo, con motivo de su empleo, y, d). Que el secreto revelado sea de carácter industrial. Esos cuatro elementos esenciales o específicos del delito, coinciden con los que, al comentar el artículo 418 del Código Penal Francés, enumera el tratadista E. Garcón, en su Código Penal anotado. Según dicho autor, los elementos constitutivos del delito son: Primero, la existencia de un secreto de fábrica; segundo, la comunicación de ese secreto; tercero, la calidad del autor de dicha comunicación; y cuarto, la intención dolosa del agente. Como el Código Penal vigente no proporciona elementos para ilustrar acerca de lo que por secreto industrial debe entenderse jurídicamente, es necesario precisar la connotación legal de esa expresión; Chaveau y Hélie, cuya autoridad cita el comentarista Garcón, hacen consistir la esencia del delito, no es necesario que se trate de un procedimiento o sistema nuevo, ya que esto implicaría una confusión entre el derecho de patentar un invento y la existencia de un secreto de fábrica, nociones que son totalmente diversas, pues lo importante, jurídicamente hablando, es que el procedimiento sea desconocido en la época en que dice cometido el delito, aunque en épocas anteriores haya sido conocido y empleado el mismo procedimiento, con tal de que en la actualidad, por haber dejado de usarse, haya sido olvidado y, por esa causa, para quien lo conoce, constituya una ventaja de carácter industrial. Garcón considera que el secreto industrial o de fábrica, consiste en un procedimiento industrial, sea o no patentable, pero que solamente es conocido por un limitado número de industriales, quienes han sustraído el conocimiento del mismo, a sus competidores, o, de otra manera, el procedimiento de fabricación que por no estar al alcance de todos, representa para su dueño un valor mercantil, de tal manera que su divulgación le reporte un perjuicio apreciable. Concordando este conjunto de principios con nuestra legislación, puede establecerse que por secreto industrial o de fábrica, se entiende una idea o un procedimiento que, dentro de las condiciones normales que predominan en el mercado, no es conocido sino por limitado número de personas y es desconocido por los demás, especialmente por aquél que se beneficia conociéndolo delictuosamente. Sería antijurídico afirmar que para que exista un -secreto industrial, fuera necesario demostrar que determinada idea o procedimiento, era desconocido en lo absoluto, por cualquier otra persona, pues semejante afirmación llevaría al absurdo, ya que, dando tal connotación al concepto secreto, se haría nugatoria la disposición penal respectiva, pues es física y legalmente imposible comprobar que un procedimiento o una idea, sean totalmente desconocidos en todo el mundo. Si se atiende al espíritu que anima al precepto analizado, que trata de proteger a los industriales o inventores contra la posible deslealtad de sus colaboradores, impidiendo que éstos transmitan las nociones y los conocimientos que hayan adquirido por razón de su empleo, antes de que el fabricante o el inventor haya podido utilizarlos y patentarlos, se comprende que basta con que, efectivamente, el secreto de que se trate constituya una noción desconocida para la mayor parte de los competidores, para estimar comprobado ese elemento del cuerpo del delito de referencia. Los artículos 210 y 211 del Código Penal vigente, no señalan como elemento del cuerpo del delito, la necesidad de anular previamente una patente obtenida de modo fraudulento, y que posiblemente es el resultado de la comunicación delictuosa de un invento, y esto sucede, porque los principios contenidos en la Ley de Patentes, no pueden regir la situación anterior a la declaración que pone término al secreto de carácter industrial que trata de reservarse; el Código Penal es la norma aplicable a la garantía de los derechos de quien posee un procedimiento industrial, en vías de ser patentada y aún no lo está.

Visible en: Quinta Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XXXVIII. Pág. 1381.

éstos, que son susceptibles de ser transferidos por constar en soportes materiales, y que otorgan a una empresa ciertas ventajas frente a su competencia.

Esta información está referida a la naturaleza, características o finalidades de los productos, a los métodos o procesos de producción, o a los medios o formas de distribución y comercialización de los productos y/o a la prestación de servicios.

Sus elementos distintivos son:

- Que no resulte evidente para un técnico en la materia,
- Que no sea del dominio público,
- Que se hayan adoptado medidas o sistemas para preservar el secreto industrial, es decir, que existan acciones tendientes a preservar su confidencialidad,
- Que además, permita obtener una ventaja competitiva o económica frente a terceros,
- Debe tener cierta corporeidad en documentos, medios electrónicos o magnéticos, discos ópticos, microfilmes, películas u otros instrumentos similares.

Con independencia de lo anterior, cabe recordar que la OCDE no es muy partidaria del uso de los comparables secretos, sin embargo en sus guías no hace mención expresa en contra del uso de comparables secretos, en base a la información que las administraciones posean de otros contribuyentes en sus bases de datos, aunque recomienda no usarlos, si existen otros elementos.

Sin embargo, en el caso en que se use información confidencial, se recomienda que se tomen todas las medidas razonables para asegurarse que no exista ninguna revelación pública de información confidencial (secretos comerciales, secretos científicos, etc.) y otra información comercialmente sensible

contenida en el paquete de documentación (archivo maestro, archivos local e informe país por país) que le ha sido proporcionada por un contribuyente.

Las administraciones tributarias también deben asegurar a los contribuyentes que la información presentada en la documentación de precios de transferencia se mantendrá confidencial. En los casos en que se requiere la divulgación en procedimientos judiciales públicos o decisiones judiciales, deben hacerse todos los esfuerzos posibles para asegurar que se mantenga la confidencialidad y que la información sólo se dé a conocer en la medida necesaria.

10.1.1. Procedimiento fiscalizador en México.

En México, no existe un procedimiento especial en materia de fiscalización de precios de transferencia, de manera que la revisión de estos temas se hace a través de los procedimientos generales de las auditorías y las revisiones de gabinete o de escritorio, estableciéndose solo algunas regulaciones particulares con el propósito de mantener la confidencialidad de la información propiedad de terceros, las que sin embargo, no están exentas de problemas, mismos que en seguida anunciaremos.

Cuando la fiscalización de precios de transferencia se hace a través de una visita domiciliaria, en términos generales son aplicables todas las reglas previstas en el Código Fiscal de la Federación, y en particular las contenidas en los artículos 38,³⁷⁵ 43,³⁷⁶ 44³⁷⁷ y 46³⁷⁸ de dicho ordenamiento.

³⁷⁵ Artículo 38. CFF. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos

suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Para la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, serán aplicables las disposiciones previstas en el Capítulo Segundo, del Título I denominado "De los Medios Electrónicos" de este ordenamiento.

En caso de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.

Para dichos efectos, la impresión de caracteres consistente en el sello resultado del acto de firmar con la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, que se encuentre contenida en el documento impreso, producirá los mismos efectos que las Leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

Asimismo, la integridad y autoría del documento impreso que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios a través de los cuales se podrá comprobar la integridad y autoría del documento señalado en el párrafo anterior.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

³⁷⁶ Artículo 43. CFF. En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar:

I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.

II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.

III. Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 de este Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo. En estos supuestos, deberán señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita de que se trate.

³⁷⁷ Artículo 44. CFF. En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:

I. La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.

II. Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio manifestado por el contribuyente y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten, salvo que en el domicilio anterior se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este Código, caso en el cual la visita se continuará en el domicilio anterior.

Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.

En los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

III. Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias la persona con la que se entienda la visita deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.

IV. Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquéllas notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando.

³⁷⁸ Artículo 46. CFF. La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

I. De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el período revisado.

II. Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial, cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del artículo 44 de este Código.

III. Durante el desarrollo de la visita los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Para efectos de esta fracción, se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia del mismo.

IV. Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad.

Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 179 y 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán transcurrir cuando menos dos meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.

Dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, exclusivamente en los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros. La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal competente. Se tendrá por consentida la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, si el contribuyente omite designar, dentro del plazo conferido, a los citados representantes. Los contribuyentes personas físicas podrán tener acceso directo a la información confidencial a que se refiere este párrafo.

1) El primer problema que estos ordenamientos genera para el contribuyente, radica en determinar las características profesionales que deberán reunir los representantes que va a designar para evaluar la información contenida en los comparables secretos, lo cual es de vital importancia en la defensa de sus intereses y sin duda dependerá del tipo de información confidencial que se le va a mostrar.

2) Un segundo problema, se presenta en lo relativo al procedimiento para la

Presentada en tiempo y forma la designación de representantes por el contribuyente a que se refiere esta fracción, los representantes autorizados tendrán acceso a la información confidencial proporcionada por terceros desde ese momento y hasta los cuarenta y cinco días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución en la que se determine la situación fiscal del contribuyente que los designó. Los representantes autorizados podrán ser sustituidos por única vez por el contribuyente, debiendo éste hacer del conocimiento de la autoridad fiscal la revocación y sustitución respectivas, en la misma fecha en que se haga la revocación y sustitución. La autoridad fiscal deberá levantar acta circunstanciada en la que haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas por él o por sus representantes designados, por cada ocasión en que esto ocurra. El contribuyente o sus representantes no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes.

El contribuyente y los representantes designados en los términos de esta fracción serán responsables hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial o a partir de la fecha de presentación del escrito de designación, respectivamente, de la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales. El contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la divulgación, uso personal o indebido de la información, que hagan los representantes a los que se refiere este párrafo.

La revocación de la designación de representante autorizado para acceder a información confidencial proporcionada por terceros no libera al representante ni al contribuyente de la responsabilidad solidaria en que puedan incurrir por la divulgación, uso personal o indebido, que hagan de dicha información confidencial.

V. Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso se deberá notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.

VI. Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

VII. Las actas parciales se entenderá que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.

VIII. Cuando de la revisión de las actas de visita y demás documentación vinculada a éstas, se observe que el procedimiento no se ajustó a las normas aplicables, que pudieran afectar la legalidad de la determinación del crédito fiscal, la autoridad podrá de oficio, por una sola vez, reponer el procedimiento, a partir de la violación formal cometida.

Lo señalado en la fracción anterior, será sin perjuicio de la responsabilidad en que pueda incurrir el servidor público que motivó la violación.

designación o revocación de los representantes, en tanto que, los ordenamientos que lo regulan, únicamente señalan que estos actos deben hacerse mediante un simple escrito signado por el contribuyente que se presentará ante la autoridad fiscal competente, por lo que bajo una interpretación armónica de las normas que regulan la visita domiciliaria, y dado que tales actos constituyen incidencias muy relevantes dentro del procedimiento fiscalizador, las mismas deben hacerse constar de manera circunstanciada³⁷⁹ en un acta parcial, en la que conste evidencia de que se hizo saber a los representantes designados por el contribuyente su designación y las consecuencias que del mismo se derivan.

³⁷⁹ Sobre el particular Cfr. El contenido del siguiente criterio los Tribunales Federales. VISITA DOMICILIARIA, ACTA INICIAL DE LA. DEBE LEVANTARSE HACIENDO CONSTAR LOS HECHOS Y OMISIONES AL COMENZAR. En el curso de una visita domiciliaria existen cuestiones fundamentales para el desarrollo de la misma, como la referente a que en el inicio se entregará la orden al visitado o a su representante y si no se encuentran éstos, a quien se encuentre en el lugar; en dicho acto del inicio se identificarán los visitadores, y el visitado será requerido para que proponga dos testigos y en su ausencia o negativa de aquél serán designados por el personal que practique la visita; y, al término de la visita ésta se cerrará, haciéndose constar los resultados en forma circunstanciada, firmando la misma el visitado o la persona con la que se entendió la diligencia, los testigos y los visitadores y, en caso que el visitado o los testigos se nieguen a firmar esto deberá hacerse constar. Es decir, existen cuestiones fundamentales al inicio y a la terminación de las visitas domiciliarias que necesariamente deben traer aparejada la elaboración de su respectiva acta, ya que generalmente las visitas domiciliarias no se desahogan en un solo día, sino que se prolongan por varios días e inclusive semanas o meses, y sería ilógico y contrario a la seguridad jurídica del visitado suponer que se pueden asentar en el acta de un día determinado, un hecho u omisión acaecido con anterioridad, máxime si se estima que es en el inicio cuando se debe de cumplir con la garantía de seguridad jurídica del gobernado que establece el artículo 84 del Código Tributario de referencia, puesto que es en este momento cuando se le da a conocer al visitado todo lo referente a la fundamentación y motivación de la orden de visita, así como a la personalidad, representación y competencia de quienes intervienen en la diligencia respectiva, y para hacer valer el derecho de designar testigos. Por otra parte, resulta inexacto que no exista disposición que obligue a las autoridades fiscales al levantamiento de un acta inicial de visita, ya que de la interpretación armónica de las diversas fracciones del referido artículo 84, así se concluye, principalmente de las fracciones V y VII en cuanto que dicen: "...V. Los visitadores harán constar en el acta los hechos u omisiones observados y al concluir la visita, cerrarán el acta haciendo constar los resultados en forma circunstanciada. Las opiniones de los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no producirán efecto de resolución fiscal...; VII. Con las mismas formalidades indicadas en la fracción anterior, se levantarán actas parciales o complementarias para hacer constar hechos concretos en el curso de una visita o después de su conclusión"; pues estas expresiones obligan a los visitadores a reflejar en un acta inicial las cuestiones fundamentales antes señaladas; a mayor abundamiento la letra "Y" indicada en la citada fracción V, es una conjunción copulativa que presupone la existencia de cuando menos 2 actas, la inicial y con la que se cierra la visita domiciliaria, esto de conformidad y sin perjuicio de que como lo señala la transcrita fracción VII, se pueden levantar actas parciales o complementarias para hacer constar hechos concretos en el desarrollo de una visita o después de su conclusión, según el caso o importancia de los hechos, pues sería absurdo suponer que si el aludido precepto obliga a levantar actas parciales o complementarias con las formalidades que se precisan en la fracción VI, o sea, que se firmen por las personas que intervienen en la diligencia, no se obligue a levantar el acta inicial que es fundamental para acreditar que se cumplieron con los requisitos antes precisados, pues se insiste, es en el inicio de una visita domiciliaria donde debe constatar que se cumplieron con los requisitos antes precisados. Visible en: Séptima Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 217228 Sexta Parte. Pág. 686.

3) Un problema que se advierte y que en principio plantea una gran dificultad, se presenta en los casos en los que el contribuyente no designe a los dos representantes que analizaran la información materia de los comparables secretos dentro del plazo de quince días, lo cual puede obedecer a que no cuente con los especialistas idóneos que puedan evaluar la información. La pregunta que surge, es si la omisión en tal designación, conlleva que se tenga por consentida la información confidencial que tiene la autoridad y que servirá de base, en su caso, para emitir la resolución que afectará su esfera jurídica.

Sobre el particular existían dos criterios³⁸⁰ aislados de los tribunales federales en los que se sostuvo que si bien los hechos asentados en la última acta parcial, y no desvirtuados dentro del procedimiento fiscalizador, se entienden consentidos, únicamente para efectos del procedimiento fiscalizador, sin embargo, la presunción derivada de este consentimiento, puede ser desvirtuada en el recurso de revocación o en el juicio de nulidad, a través de los cuales se impugne la resolución que se emita con base ésta, pues al ser estos medios de defensa a

³⁸⁰ ACTAS DE VISITA. LOS HECHOS ASENTADOS EN ELLAS Y NO DESVIRTUADOS SE ENTIENDEN CONSENTIDOS, SIN EMBARGO, PUEDEN SER MATERIA DE IMPUGNACION EN EL JUICIO DE NULIDAD AL COMBATIRSE LA RESOLUCION FISCAL. Cuando al contribuyente, a quien se practica una visita domiciliaria omite ejercer el derecho a inconformarse, los hechos asentados en el desahogo de la misma se tendrán por consentidos, pues así lo dispone el artículo 54 del CFF cuyo texto en su parte conducente dice: "... Los hechos con los cuales el contribuyente no se inconforme dentro del plazo legal o haciéndolo no los hubiera desvirtuado con las pruebas a que se refiere el párrafo anterior se tendrán por consentidos." Ahora bien, esta circunstancia no impide legalmente al contribuyente que -posteriormente impugne la resolución fiscal a través del juicio de nulidad en el que puede aportar pruebas que desvirtúen la determinación contenida en dicha resolución; pero no es suficiente, la manifestación en el sentido de que ésta se apoyó en infundadas y no probadas argumentaciones del visitador, para proceder al examen de la legalidad de la resolución referida, sino que es necesario que se acredite lo incorrecto de los hechos asentados en el acta de visita. Visible en: Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Época: 8A. Tomo: I Segunda Parte1. Pág. 44

VISITA DOMICILIARIA. LA PRESUNCION QUE DERIVA DE LOS PARRAFOS SEGUNDO Y TERCERO DEL ARTICULO 46, FRACCION IV, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION PUEDE SER DESVIRTUADA EN EL RECURSO DE REVOCACION O EN EL JUICIO DE NULIDAD. La oportunidad que se le da al contribuyente para participar aclarando los hechos asentados en la última acta parcial de la visita domiciliaria, no significa de ninguna manera que en el recurso de revocación o en el juicio de nulidad, no pueda hacer valer cuanto argumento convenga a sus intereses y exhibir todas las pruebas que estime necesarias para comprobar la realidad de su situación jurídica fiscal; independientemente de la oportunidad de participar para desvirtuar los hechos asentados en las actas y, en cuanto a que, si no los desvirtúa se le tendrán por consentidos, debe entenderse que ese consentimiento es únicamente para efectos de dictar, en su caso, la resolución en que se le determine el crédito fiscal, pero de ninguna manera una presunción que no sea desvirtuable en el recurso de revocación o en el juicio de nulidad que llegare a promoverse.

Visible. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: IV, Octubre de 1996. Tesis: P. CXXIX/96. Pág. 189.

través de los cuales se controvierte la ilegalidad de dicha resolución, debe reconocerse al contribuyente la posibilidad de aportar pruebas que desvirtúen la determinación contenida en dicha resolución y a través de las cuales acredite su ilegalidad.

Sin embargo, desgraciadamente existe un reciente criterio jurisprudencial³⁸¹ que señala que si bien Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo permite que, cuando se impugna a través del juicio de nulidad una resolución dictada en un procedimiento administrativo, existe la posibilidad para el actor de formular conceptos de impugnación no expresados en el recurso, también puntualizó que tal prerrogativa no implica la oportunidad de exhibir en juicio los medios de prueba que, conforme a la ley, debió presentar en el procedimiento administrativo de origen o en el recurso administrativo respectivo para desvirtuar

³⁸¹ JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001 (*)]. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación modifica la jurisprudencia referida, al considerar que el principio de litis abierta derivado del artículo 1o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo cobra aplicación únicamente cuando la resolución dictada en un procedimiento administrativo se impugna a través del recurso administrativo procedente, antes de acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y se traduce en la posibilidad para el actor de formular conceptos de impugnación no expresados en el recurso, pero tal prerrogativa no implica la oportunidad de exhibir en juicio los medios de prueba que, conforme a la ley, debió presentar en el procedimiento administrativo de origen o en el recurso administrativo respectivo para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la autoridad administrativa, estando en posibilidad legal de hacerlo. De haber sido esa la intención del legislador, así lo habría señalado expresamente, como lo hizo tratándose del recurso de revocación previsto en el CFF en el que, por excepción, se concede al contribuyente el derecho de ofrecer las pruebas que por cualquier motivo no exhibió ante la autoridad fiscalizadora, para procurar la solución de las controversias fiscales en sede administrativa con la mayor celeridad posible y evitar su impugnación en sede jurisdiccional, esto porque la autoridad administrativa puede ejercer cualquiera de las acciones inherentes a sus facultades de comprobación y supervisión, como lo es, entre otras, solicitar información a terceros para compulsarla con la proporcionada por el recurrente o revisar los dictámenes emitidos por los contadores públicos autorizados, lo que supone contar con la competencia legal necesaria y los elementos humanos y materiales que son propios de la administración pública. Por tanto, tal prerrogativa no puede entenderse extendida al juicio contencioso administrativo, pues no sería jurídicamente válido declarar la nulidad de la resolución impugnada con base en el análisis de pruebas que el particular no presentó en el procedimiento de origen o en el recurso administrativo, estando obligado a ello y en posibilidad legal de hacerlo, como lo prescribe el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al indicar que los gobernados deben conservar la documentación indispensable para demostrar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y exhibirla cuando sea requerida por la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades de comprobación. Estimar lo contrario significaría sostener que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede sustituirse en las facultades propias de la autoridad fiscal y declarar la nulidad de sus actos por causas atribuibles al particular. Visible en Época: Décima Época. Registro: 2004012. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1. Materia(s): Administrativa. Tesis: 2a./J. 73/2013 (10a.). Pág. 917.

los hechos u omisiones advertidos por la autoridad administrativa, estando en posibilidad legal de hacerlo, bajo el argumento que no sería jurídicamente válido declarar la nulidad de una resolución, con base en el análisis de pruebas que el particular no presentó en el procedimiento de origen, estando obligado a ello y en posibilidad legal de hacerlo, en tanto que los gobernados deben conservar la documentación indispensable para demostrar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y exhibirla cuando sea requerida por la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades de comprobación y que los Tribunales no pueden sustituirse en las facultades propias de la autoridad fiscal y declarar la nulidad de sus actos por causas atribuibles al particular.

Lo anterior me lleva a cuestionar, si por el hecho de que un contribuyente no designe a los representantes que analicen la información de los comparables secretos, hasta dónde se puede consentir información que no se conoce por el afectado, y hasta donde, le es aplicable el criterio jurisprudencial antes comentado, el que está referido a la obligación de exhibir documentación que obre en poder del contribuyente, situación que no se actualiza en la especie, por lo que de pretenderse la aplicación del mismo, considero que se transgrediría su derecho fundamental a la garantía de audiencia y debido proceso, al imposibilitarlo para combatir información confidencial, que por servir de sustento a la resolución, le puede causar un agravio.

4) Otro problema se desprende de las responsabilidades atribuibles a todas y cada una de las personas que intervengan una visita domiciliaria y las consecuencias derivadas del hecho de haber tenido acceso a la información confidencial que se dé a conocer al contribuyente y sus representantes con motivo del desarrollo de la visita domiciliaria de precios de transferencia.³⁸²

³⁸² Artículo 46. La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:
I. De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitantes. Los hechos u omisiones consignados por

Al respecto, las normas aplicables establecen que como una de las formalidades esenciales del procedimiento, el levantamiento de un acta circunstanciada, en la que se haga constar la naturaleza y características de la información y documentación confidencial consultada por el contribuyente o por sus representantes designados, por cada ocasión en que esto ocurra, sin que el contribuyente o sus representantes puedan sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes respecto de la información consultada. Con ésta medida se busca preservar la confidencialidad de la información al dejar constancia escrita de sobre el contenido de dicha información, lo que además implícitamente involucra la advertencia expresa sobre la naturaleza confidencial con la que se ha clasificado dicha información, que se les va a dar a conocer, requisito sin el cual no se podría fincar ningún tipo de responsabilidad, sin embargo tal responsabilidad sólo se establece para los representantes y nada se señala respecto de los testigos de asistencia, cuya función y como derecho Constitucional,³⁸³ es la de estar presentes en todo momento durante la visita, cerciorándose y dando fe de todas y cada una de las actuaciones que realice la autoridad, garantizándose la seguridad jurídica del visitado, de manera que la ausencia de tales testigos, producirá la nulidad de las actuaciones.

los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el período revisado.

...

IV. Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

...

Presentada en tiempo y forma la designación de representantes por el contribuyente a que se refiere esta fracción, los representantes autorizados tendrán acceso a la información confidencial proporcionada por terceros desde ese momento y hasta los cuarenta y cinco días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución en la que se determine la situación fiscal del contribuyente que los designó. Los representantes autorizados podrán ser sustituidos por única vez por el contribuyente, debiendo éste hacer del conocimiento de la autoridad fiscal la revocación y sustitución respectivas, en la misma fecha en que se haga la revocación y sustitución. La autoridad fiscal deberá levantar acta circunstanciada en la que haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas por él o por sus representantes designados, por cada ocasión en que esto ocurra. El contribuyente o sus representantes no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes...

³⁸³ Cfr. Artículo 16 CPEUM.

Adicionalmente cabe señalar que las reglas establecidas en los párrafos séptimo y octavo de la fracción IV del artículo 46³⁸⁴ del CFF en comento, establecen diversas consecuencias y responsabilidades para quienes tengan acceso a la información confidencial materia de los comparables secretos y que se les den a conocer con motivo de una auditoria de precios de transferencia, la primera se refiere a la responsabilidad para el contribuyente y los representantes designados, por la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso; responsabilidad que tendrá vigencia hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial para el primero, o a partir de la fecha de presentación del escrito de designación, para los segundos, estableciéndose además una responsabilidad solidaria para el contribuyente por los perjuicios que se genere por la divulgación, uso personal o indebido de la información, que hagan los representantes; sin que su revocación en el cargo, les libere ni a ellos, ni al contribuyente de la responsabilidad en que puedan incurrir por la divulgación, uso personal o indebido, que hagan de dicha información confidencial.

Lo anterior, plantea diversos problemas:

a) Si bien es correcto que se haga a cada persona responsable de las consecuencias de sus propios actos, me llama la atención, la figura de la responsabilidad solidaria para el contribuyente respecto de los actos de los

³⁸⁴ Cfr. Artículo 46 CFF...

El contribuyente y los representantes designados en los términos de esta fracción serán responsables hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial o a partir de la fecha de presentación del escrito de designación, respectivamente, de la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales. El contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la divulgación, uso personal o indebido de la información, que hagan los representantes a los que se refiere este párrafo.

La revocación de la designación de representante autorizado para acceder a información confidencial proporcionada por terceros no libera al representante ni al contribuyente de la responsabilidad solidaria en que puedan incurrir por la divulgación, uso personal o indebido, que hagan de dicha información confidencial.

...

representantes que designó. Lo anterior en razón de que la divulgación o uso de la información confidencial, implican la realización de una conducta individual que se traducirá en la comisión de infracciones y/o delitos, y que cuando existe la comisión de algún ilícito, lo que se castiga es la conducta del infractor, de ahí que, resulta cuestionable el pretender sancionar al contribuyente respecto de actos que él no realizó.

Además, surge la pregunta sobre si la responsabilidad solidaria que pretende atribuirse al contribuyente es de carácter fiscal, lo que plantea un problema³⁸⁵ ya que desde el punto de vista fiscal, la responsabilidad solidaria no comprende, ni puede incluir a las sanciones, pues éstas solo se aplican respecto de quienes realizaron una conducta infractora.

Por otro lado, si la responsabilidad solidaria del contribuyente, es de carácter civil, al vincularse con los perjuicios³⁸⁶ que se ocasionen por la divulgación o uso de la información confidencial, el problema se presenta respecto de definir quién será el legitimado para reclamar tales perjuicios, y considerando que éstos últimos implican la privación de cualquier ganancia lícita, es evidente que las autoridades fiscales no pueden sufrir ningún perjuicio como consecuencia de la explotación de la información confidencial, pues ella le corresponde a un tercero quien es su propietario y para quien representa un valor mercantil, por lo que su divulgación le reporta un perjuicio apreciable, y en consecuencia éste será el único legitimado para reclamar los perjuicios que sufra.

Lo anterior nos lleva a preguntar:

³⁸⁵ Cfr. Artículo 26 CFF (último párrafo)

...

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.

³⁸⁶ El artículo 2109 del Código Federal establece que se reputa perjuicio la privación de cualquier ganancia lícita, que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación.

a) Si su acción para reclamar estos perjuicios debe hacerse a través de una acción civil de perjuicios contra quien uso o divulgo la información, lo que le obligaría a demostrar quien realizó éstas conductas; que la información llegó a sus manos con motivo de una auditoría en materia de precios de transferencia, y cómo es que estas conductas afectaron su posición competitiva.

b) Ejercer una acción de Responsabilidad patrimonial del Estado.

Para ejercer éste tipo de responsabilidad, bajo nuestro sistema jurídico existen dos posibilidades: la primera, solicitar una responsabilidad de daños y perjuicios causados por las acciones u omisiones de los servidores públicos con motivo del ejercicio de las atribuciones que les correspondan en términos del artículo 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria; supuesto que no se actualiza cuando exista divulgación o uso de la información confidencial, en tanto que generalmente ésta conducta no fue desplegada algún servidor público, salvo algún caso excepcional, en que la responsabilidad será atribuida directamente al servidor público que despliegue la conducta infractora, lo que hace totalmente cuestionable la existencia de una responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria.

La segunda, ejercer una acción de responsabilidad patrimonial del Estado en términos del artículo 113 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la que únicamente procederá cuando exista una "actividad administrativa irregular"; y que excluye los casos donde el daño sea producto del funcionamiento regular o lícito de la actividad pública.

c) Finalmente cabe cuestionar si el dueño de la información tiene acción para impedir que se divulgue aquella información de su propiedad que estime confidencial.

Al respecto, hay que señalar que el artículo 16³⁸⁷ de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, únicamente permite a la autoridad administrativa el ejercicio de facultades de comprobación con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, lo que en términos de dicho ordenamiento restringe la facultad revisora de esta documentación al cumplimiento de sus obligaciones, no así las de terceros.

Así las cosas y dado que la información contenida en comparables secretos, es información que fue proporcionada por terceros que no es utilizada para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino los de una persona distinta, que es el contribuyente fiscalizado en una auditoria de precios, cabría preguntar: ¿Hasta dónde, éste tercero puede impedir a la autoridad que ésta dé a conocer su información confidencial a un competidor, cuando constitucionalmente sus facultades para solicitar información a un contribuyente se encuentran restringidas a verificar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones fiscales pero no las de terceros.

En base a lo anterior, es evidente que la posición del propietario de la información confidencial para ejercer una acción para obtener la reparación de los perjuicios que le fueron ocasionados con motivo de la divulgación o uso de la información son muy endeble.

³⁸⁷ Cfr. Artículo 16 CPEUM. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...

...

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose, al concluirla, un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

...

10.1.2. Revisiones de gabinete o de escritorio.

Por lo que hace a las revisiones de gabinete, su regulación se encuentra en el artículo 48³⁸⁸ del CFF, el que en materia de precios de transferencia, únicamente hace referencia al plazo que se otorga al contribuyente para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados contenidos en el oficio de observaciones, sin hacer ningún tipo de referencia al uso de comparables secretos, ni a las medidas adoptadas para preservar su confidencialidad, lo que plantea una laguna respecto de aquellos

³⁸⁸ Artículo 48. CFF. Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

I. La solicitud se notificará al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 134 del presente ordenamiento.

II. En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.

III. Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.

IV. Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario, quien podrá ser notificado de conformidad con lo establecido en el artículo 134 de este Código.

V. Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.

VI. El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV de este artículo se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.

El plazo que se señala en el primero y segundo párrafos de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

VII. Tratándose de la revisión a que se refiere la fracción IV de este artículo, cuando ésta se relacione con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 179 y 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el plazo a que se refiere la fracción anterior, será de dos meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.

VIII. Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, a que se refieren las fracciones VI y VII, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.

IX. Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en dicha fracción.

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, se considera como parte de la documentación o información que pueden solicitar las autoridades fiscales, la relativa a las cuentas bancarias del contribuyente.

casos en los que el ejercicio de las facultades de comprobación se haga a través de las denominadas revisiones de gabinete o de escritorio.

El problema se complica cuando al analizar los tipos infractores y penal, en materia de precios, se hace expresa referencia a la fracción VII del artículo 48 del CFF, el que como ya advertimos, únicamente regula el plazo que tiene el contribuyente para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados contenidos en el oficio de observaciones derivado de un tema de precios de transferencia, evaluado a través de las denominadas revisiones de escritorio o gabinete, sin que en su texto se haga referencia al uso de comparables secretos, ni a las medidas adoptadas para preservar su confidencialidad, lo que plantea una incongruencia en la redacción de la norma que fácticamente imposibilita su aplicación.

10.2.- Procedimiento fiscalizador en España.

A diferencia de lo que ocurre en México, la legislación Española,³⁸⁹ expresamente regula un procedimiento particular para la comprobación de las operaciones vinculadas.

³⁸⁹ Cfr. <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328> Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 18. Operaciones vinculadas.

...

12. Reglamentariamente se regulará la comprobación de las operaciones vinculadas, con arreglo a las siguientes normas:

1. ° La comprobación de las operaciones vinculadas se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria sea objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.

2. ° Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la comprobación, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación, se notificará la liquidación practicada a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario y a las demás personas o entidades afectadas, a quienes se comunicará dicha interrupción, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la liquidación practicada por la Administración haya adquirido firmeza.

De dicho procedimiento cabe destacar las siguientes notas distintivas:

La comprobación de las operaciones vinculadas solo se llevará a cabo dentro del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario objeto de comprobación y exclusivamente con él.

Cuando dicho obligado interponga contra la liquidación provisional el correspondiente recurso o reclamación, esta circunstancia debe notificarse a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, con el fin de que puedan a para presentar las oportunas alegaciones.

Cuando el obligado tributario no haya interpuesto los medios de defensa, ello se notificará a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que evalúen si desean optar de forma conjunta por interponer los medios de defensa respectivos.

La interposición de los medios de defensa interrumpirá el plazo de prescripción para que la Administración tributaria para determinar la liquidación correspondiente.

La firmeza de la liquidación es eficaz para el obligado tributario y las demás personas o entidades vinculadas, debiéndose efectuar por la Administración

3.º La firmeza de la liquidación determinará su eficacia y firmeza frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan, salvo que dichas regularizaciones se hayan efectuado por la propia persona o entidad vinculada afectada, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

4.º Lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección que sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

5.º Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de lo previsto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

6.º Cuando en el seno de la comprobación a que se refiere este apartado se efectuase la comprobación del valor de la operación, no resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 57 y en el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

tributaria la regularización que correspondan, salvo que esta se hubiera efectuado por la propia persona o entidad vinculada afectada, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Lo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

10.3. Los medios de defensa para controvertir problemas de precios de transferencia, en México.

Los medios de defensa previstos en los ordenamientos tributarios, para combatir los actos de autoridad que se estimen ilegales, son el recurso de revocación y el juicio de nulidad. En materia de precios de transferencia, estos medios de defensa establecen algunas regulaciones particulares que presentan algunos problemas.

Al igual que en procedimiento fiscalizador, los procedimientos aplicables en materia de medios de defensa relacionados con operaciones de precios de transferencia, también han adoptado algunas medidas cuyo objetivo es preservar la confidencialidad de la información la relativa a los comparables secretos que se hubieran utilizado por la autoridad fiscalizadora.

La primera medida adoptada se vincula con el denominado secreto fiscal,³⁹⁰ bajo el cual, se establece que cuando las autoridades fiscales ejerzan en materia

³⁹⁰ Cfr. Artículo 69. CFF. El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva...

...

Cuando las autoridades fiscales ejerzan las facultades a que se refiere el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la información relativa a la identidad de los terceros independientes en operaciones comparables y la información de los comparables utilizados para motivar la resolución, sólo podrá ser revelada a los tribunales ante los que, en su caso, se impugne el acto de autoridad, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

...

de precios de transferencia, la información relativa a la identidad de los terceros independientes en operaciones comparables y la información de los comparables utilizados para motivar la resolución, sólo podrá ser revelada a los tribunales ante los se impugne el acto de autoridad.

Por otro lado, dentro de los requisitos de la demanda de nulidad,³⁹¹ se establece que los particulares demandantes, deberán señalar sin acompañar, los documentos que fueron considerados en el procedimiento fiscalizador como información confidencial o comercial reservada. Así mismo se establece que, cuando en el documento que contenga el acto combatido, se haga referencia a información relativa a comparables secretos, el demandante debe abstenerse de revelar dicha información.

Adicionalmente se establece que las autoridades judiciales no pueden poner a disposición de los autorizados en la demanda para oír y recibir notificaciones, dicha información, la cual únicamente podrá darse a conocer a los representantes autorizados en el proceso de fiscalización, lo que representa un serio problema, el que se agrava si ya se agotó el beneficio de los dos representantes y éstos no son abogados, pues materialmente se le está imposibilitado para lograr una adecuada defensa de sus intereses al no tener acceso a elementos fundamentales del acto combatido.

³⁹¹ Cfr. Artículo 15. LFPCA. El demandante deberá adjuntar a su demanda:

...

III. El documento en que conste la resolución impugnada.

...

IX. Las pruebas documentales que ofrezca.

...

Los particulares demandantes deberán señalar, sin acompañar, los documentos que fueron considerados en el procedimiento administrativo como información confidencial o comercial reservada. La Sala solicitará los documentos antes de cerrar la instrucción.

...

Cuando en el documento en el que conste la resolución impugnada a que se refiere la fracción III de este artículo, se haga referencia a información confidencial proporcionada por terceros independientes, obtenida en el ejercicio de las facultades que en materia de operaciones entre partes relacionadas establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, el demandante se abstendrá de revelar dicha información. La información confidencial a que se refiere la ley citada, no podrá ponerse a disposición de los autorizados en la demanda para oír y recibir notificaciones, salvo que se trate de los representantes a que se refieren los artículos 46, fracción IV, quinto párrafo y 48, fracción VII, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior nos lleva a cuestionar hasta donde la protección de la confidencialidad de la información, se puede llevar al extremo de violentar la garantía de audiencia y de debido proceso,³⁹² sin embargo, existen dos precedentes judiciales³⁹³ más recientes, en los que se estableció que una vez que

³⁹² Cfr. El siguiente criterio: CONFIDENCIALIDAD DE LA INFORMACION OBTENIDA CONFORME AL CAPÍTULO V, DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE.- NO PUEDE LLEVAR AL EXTREMO DE VIOLAR LA GARANTÍA DE AUDIENCIA DEL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.- Si bien el artículo 507 del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, establece que la información confidencial obtenida conforme al capítulo V, de dicho Tratado, debe ser protegida por cada una de las Partes de toda divulgación que pudiera perjudicar la posición competitiva de quien la proporciona, también lo es que el propio Tratado en su numeral 506, punto 11, otorga el derecho a las Partes, de que no surta efectos la determinación que haga una de ellas, en el sentido de que un bien no califica como originario de la otra, hasta que se le notifique por escrito tal decisión, tanto al importador del bien como a la persona que haya llenado y firmado el certificado de origen que lo ampara. Por lo tanto, la autoridad no puede aducir, para no notificar la información citada, el hecho de que los antecedentes de su decisión, se respaldan en información confidencialidad no puede llevar al extremo de privar al afectado del derecho de ser oído y la oportunidad de exponer todo cuanto considera conveniente en defensa de sus intereses, en relación a los Motivos determinantes de la resolución que le afecta, ello, en debido acatamiento a la garantía de audiencia contenida en el artículo 14 de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, y del propio Tratado internacional de referencia (15).

Juicio No. 2826/98-11-06-2199-S2-o9-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 7 de septiembre de 1999, por mayoría de 4 votos a favor y 1 con los resolutivos. Magistrada Ponente: María Guadalupe Aguirre Soria.- Secretario: Lic. Román Delegado Mondragón. (Tesis aprobada en sesión privada de 14 de octubre de 1999)

³⁹³ Cfr. SECRETO INDUSTRIAL. SI LO ES LA INFORMACIÓN SOBRE EL PROCESO DE PRODUCCIÓN DE UN PRODUCTO FARMACÉUTICO QUE OBRE EN UN EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO OFRECIDO COMO PRUEBA POR EL ACTOR EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN EL QUE IMPUGNÓ EL OTORGAMIENTO DEL REGISTRO SANITARIO DE AQUÉL Y SE ORDENA SU EXHIBICIÓN, LA SALA DEL CONOCIMIENTO DEBE DICTAR LAS MEDIDAS PERTINENTES PARA PRESERVAR SU SECRECÍA EN RAZÓN DE SU VALOR COMERCIAL, A FIN DE NO AFECTAR INNECESARIAMENTE LOS DERECHOS DE SU TITULAR Y GARANTIZAR UNA EFICAZ PROTECCIÓN CONTRA LA COMPETENCIA DESLEAL. Cuando al impugnar en el juicio contencioso administrativo el otorgamiento del registro sanitario de un producto farmacéutico el actor ofrece como prueba el expediente administrativo en que obre información sobre su proceso de producción y ésta constituya un secreto industrial, la Sala del conocimiento debe analizar la naturaleza de la información y si es indispensable e idónea para la decisión del asunto, por lo cual, si ordena su exhibición, con arreglo en los artículos 82 y 83 de la Ley de la Propiedad Industrial, debe dictar las medidas pertinentes para preservar su secrecía en razón de su valor comercial, a fin de no afectar innecesariamente los derechos de su titular y garantizar una eficaz protección contra la competencia desleal. De ahí que una vez que se ha obtenido la indicada información confidencial, no necesariamente debe permitirse al oferente de la prueba que se imponga de su contenido en la fase de instrucción, ni éste puede exigir que se le dé vista con aquélla arguyendo que de lo contrario se le dejaría en estado de indefensión, pues existen razones que pueden justificar tal proceder antes de que se esté en condiciones de decidir lo conducente y se establezca si es estrictamente necesario hacer uso de ella, por ejemplo, cuando la parte enjuiciante manifiesta ser titular de la patente que ampara la producción de un medicamento y no exhibe la información que permita al juzgador determinar si se trata del mismo proceso de producción del que impugna, ya que entonces resultaría innecesario develar la contenida en el expediente del tercero interesado.

Visible en: Época: Novena Época. Registro: 165391. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, Enero de 2010. Materia(s): Administrativa. Tesis: I.4o.A.692 A. Pág. 2230.

SECRETO INDUSTRIAL. EL HECHO DE QUE LAS SALAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA CLASIFIQUEN COMO INFORMACIÓN RESERVADA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO LA QUE TENGA AQUEL CARÁCTER Y, POR ENDE, NO PERMITAN A LAS PARTES O

se ha obtenido la información confidencial, no necesariamente debe permitirse al oferente de la prueba que se imponga de su contenido en la fase de instrucción, ni éste puede exigir que se le dé vista con aquélla, arguyendo que de lo contrario se le dejaría en estado de indefensión, hasta en tanto se establezca si es estrictamente necesaria hacer uso de ella, y sólo en los casos en que la misma sea indispensable para resolver la controversia, de manera que, el hecho de no permitir a las partes o a terceros el acceso a esos documentos, aun cuando sean parte de las constancias del procedimiento, constituye la adopción de medidas necesarias para preservar su confidencialidad y garantizar su eficaz protección, por lo que no se viola el derecho a la información, pues estas medidas tienen por propósito proteger a la sociedad y los derechos de terceros, evitando la difusión innecesaria de su contenido.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que si bien los ordenamientos normativos buscan proteger la confidencialidad de la información, cabe preguntar si el dar a conocer esta información a los abogados, lo que implica divulgarla y hacer uso personal de ella para su defensa, sin con ello se está afectando la posición competitiva de los terceros independientes titulares de la misma, ni existe privación de una ganancia lícita, derivada de la explotación de la información confidencial, que afecte al tercero propietario de la misma.

A TERCEROS EL ACCESO A ESOS DOCUMENTOS, AUN CUANDO SEAN PARTE DE LAS CONSTANCIAS DEL PROCEDIMIENTO, NO VIOLA EL DERECHO A LA INFORMACIÓN TUTELADO POR EL ARTÍCULO 6o. DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El hecho de que las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa clasifiquen como información reservada en el juicio contencioso administrativo la que tenga el carácter de secreto industrial, para que pueda accederse a ella sólo en caso de que sea indispensable para resolver la controversia, implica medidas necesarias para preservar su confidencialidad y garantizar una eficaz protección contra la competencia desleal, de manera que el hecho de no permitir a las partes o a terceros el acceso a esos documentos, aun cuando sean parte de las constancias del procedimiento, no viola el derecho a la información tutelado por el artículo 6o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues éste no es irrestricto, sino que está sujeto a las bases y principios recogidos en los artículos 1, 3, fracciones III, V y VI, 14, fracciones I y II, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, cuyo propósito es proteger a la sociedad y los derechos de terceros, evitando la difusión innecesaria de su contenido.

Visible en: Época: Novena Época. Registro: 165392. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, Enero de 2010. Materia(s): Administrativa. Tesis: I.4o.A.693 A. Pág. 2229.

Finalmente otra medida adoptada³⁹⁴ consiste obligar a la autoridad demandada para que al contestar una demanda que involucre información confidencial relacionada con un tema de precios de transferencia, se limite a señalarla, sin acompañarla, siendo obligación de la Sala solicitar los documentos antes de cerrar la instrucción

Lo anterior implica que los únicos que tienen acceso a la referida información son los representantes designados dentro del procedimiento fiscalizador, quienes únicamente la podrán consultar en las oficinas de la autoridad administrativa, hasta por el plazo de 45 días siguientes a la notificación de la resolución definitiva que ésta autoridad emita. Si bien, el plazo coincide con el término para la presentación de la demanda, y una vez fenecido dicho plazo, ni el contribuyente, ni sus representantes podrán analizarla, con lo cual se les impide tener acceso a ella durante la tramitación del juicio.

Por otro lado, cabe señalar que no existe ordenamiento que prevea que hacer respecto de la prueba pericial, que en principio es la prueba idónea, bajo la premisa de que la evaluación de dicha información debe hacerse por especialistas en el tema, ni tampoco se establece ningún tipo de consecuencias para los peritos que tengan acceso a esta información confidencial.

10.4.- Medios alternativos de solución de controversias para resolver problemas de precios.

³⁹⁴ Cfr. Artículo 21. LFPCA. El demandado deberá adjuntar a su contestación:

...

Las autoridades demandadas deberán señalar, sin acompañar, la información calificada por la Ley de Comercio Exterior como gubernamental confidencial o la información confidencial proporcionada por terceros independientes, obtenida en el ejercicio de las facultades que en materia de operaciones entre partes relacionadas establece la Ley del Impuesto sobre la Renta. La Sala solicitará los documentos antes de cerrar la instrucción.

Cuando se realizan ajustes por precios de transferencia a una empresa por parte de una Administración tributaria, DEL CAMPO AZPIAZU³⁹⁵ advierte que ello puede generar una doble imposición económica, que no siempre se puede resolver en forma unilateral, sino que requiere de utilizar herramientas bilaterales que pueden involucrar a otro Estado afectado.

Los mecanismos de solución son el procedimiento amistoso previsto en los convenios para evitar la doble imposición o a través de convenios de arbitraje. La OCDE ha elaborado un manual sobre la aplicación de los procedimientos amistosos y ha modificado el modelo de convenio para ampliar y mejorar su contenido.

10.4.1. Procedimientos Amistosos.

Los procedimientos amistosos refiere SERRANO ANTÓN,³⁹⁶ constituyen un mecanismo de solución de conflictos entre dos Administraciones Tributarias cuando la actuación de una o de Ambas produce o es susceptible de producir una imposición no conforme con el Convenio para evitar la doble imposición no conforme con el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre ambos Estados. Constituyen por tanto un mecanismo suplementario para solucionar problemas o conflictos ente dos Estados en la aplicación de un Convenio.

Debemos recordar que los convenios de doble tributación, tienen por objetivo garantizar que la renta sea gravada en un único Estado y las fórmulas que se adoptan son:

³⁹⁵ Del CAMPO AZPIAZU CAROLINA. Procedimiento Amistoso y Convenio de Arbitraje. Fiscalidad de los Precios de Transferencia (operaciones vinculadas), CORDÓN EZQUERRO, TEODORO. Ediciones CEF Centro de Estudios Financieros. Madrid España 2010, Págs. 807 y sigs.

³⁹⁶ SERRANO ANTÓN, FERNANDO. La Resolución de Conflictos en el Derecho Internacional tributario: Procedimiento Amistoso y Arbitraje. Civitas Thomson Reuters (legal) Limited. Editorial Aranzadi S.A. Navarra España 2010, Pág. 131.

- Tributación exclusiva en uno de los Estados. En este caso lo que se consigue es evitar la doble imposición.
- Tributación compartida, de forma que los dos Estados pueden gravar y será el Estado de residencia el que quede obligado a eliminar la doble imposición generada.

Cabe recordar que las soluciones de doble imposición a las que se hace referencia en todos los artículos de los convenios, son de carácter jurídico, que se presentan cuando una misma persona es gravada por una misma renta, por dos administraciones diferentes; y cuando se presentan problemas, para resolverlos los convenios incluyen algunas cláusulas en las que se prevén los procedimientos amistosos.

La cláusula que regula el procedimiento amistoso, lo que pretende es que si se da una incorrecta aplicación del convenio, las dos administraciones se pongan de acuerdo para aplicarlo correctamente y conseguir el efecto deseado.

Generalmente, los temas sobre los que pueden versar un procedimiento amistoso son: los ajustes realizados en un establecimiento permanente, la mala interpretación de las diferentes definiciones del convenio (regalías, dividendos, intereses, ganancias de capital, pensiones, conflictos de residencia), todo los cuales se refieren a una incorrecta aplicación del convenio y en consecuencia una doble imposición jurídica no buscada en el convenio, cuyo objetivo es buscar evitar la doble imposición jurídica, no así la económica.

El fundamento para aplicar éste procedimiento amistoso encuentra sustento en el párrafo 2 del artículo 9³⁹⁷ del modelo convenio OCDE, bajo el procedimiento

³⁹⁷ Cfr. Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed. Version (15 July 2014). Sisthemis, Editorial Themis.

amistoso regulado en el artículo 25,³⁹⁸ siendo importante advertir que el mismo solo se incluirá en aquellos convenios en los que un Estado lo considere apropiado.

ARTICLE 9
ASSOCIATED ENTERPRISES

1. Where

a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or

b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,

and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State " and taxes accordingly " profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

³⁹⁸ Cfr. Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed. Version (15 July 2014). Sisthemis, Editorial Themis. ARTICLE 25 MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavor, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavor to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.

5. Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State, any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.*

En el caso de los ajustes de precios de transferencia, estos se refieren a problemas de una doble imposición de naturaleza económica, lo que en principio, no implica una mala o incorrecta aplicación del convenio, por lo cual, cabe preguntar si el procedimiento amistoso puede ser una alternativa para lograr el ajuste correlativo.

La doble imposición jurídica se presenta cuando dos Estados pretenden gravar la misma renta en el mismo contribuyente, por lo que el convenio establecerá una serie de reglas para determinar quién tiene la obligación de eliminar la doble imposición. Si se da un incumplimiento lo normal es que se genere una doble imposición que sería objeto de un procedimiento amistoso.

Sin embargo, tramitar un procedimiento amistoso no es fácil, ya que ello plantea diversos problemas a resolver.

La legitimación para iniciar el procedimiento corresponde a los residentes de uno y otro Estado, normalmente es iniciado por los interesados quienes solicitan a las autoridades competentes para que ambos Estados se pongan de acuerdo sobre la forma en que debe aplicarse el convenio. Sin embargo, desde el momento de la admisión del procedimiento el problema pasa a la esfera de las administraciones.

Otro temas que se plantea es el momento a partir del cual el interesado puede solicitar el inicio del procedimiento amistoso. El propio convenio reconoce

* (In some States, national law, policy or administrative considerations may not allow or justify the type of dispute resolution envisaged under this paragraph. In addition, some States may only wish to include this paragraph in treaties with certain States. For these reasons, the paragraph should only be included in the Convention where each State concludes that it would be appropriate to do so based on the factors described in paragraph 65 of the Commentary on the paragraph. As mentioned in paragraph 74 of that Commentary, however, other States may be able to agree to remove from the paragraph the condition that issues may not be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by one of their courts or administrative tribunals.)

que no es necesario que se haya producido efectivamente una aplicación incorrecta del convenio, sino que, se puede iniciar también cuando existan pruebas de que esta mala aplicación puede producirse.

En el caso de que se haya producido un acto administrativo, normalmente será a partir del momento de la notificación de su resolución. En cuanto al plazo para solicitar el procedimiento habrá que atender a cada convenio en lo particular, plazo que no debe con el plazo de la prescripción.

El modelo OCDE, permite mantener abierta la vía de los tribunales internos durante la tramitación del procedimiento amistoso, por lo que, para poder acudir a los procedimientos amistosos, no es necesario agotar la vía interna, ni haber renunciado a ello. Esto implica que un Estado no puede denegar el inicio del procedimiento a un contribuyente por el mero hecho de que ha iniciado algún medio de defensa.

Cuando se inicia un procedimiento amistoso, no existe obligación de resolver, y eliminar la doble imposición, la que sólo se obtendrá si existe un acuerdo entre los Estados involucrados, por ello, se reconoce la necesidad de que estos se pongan en contacto en aquellos casos en los que se produzca una mala aplicación del convenio, por ello, lo importante es que los dos Estados negocien y lleguen a un acuerdo de interpretación.

Existe también la posibilidad de que el procedimiento amistoso sea iniciado por los propios Estados interesados mediante intercambio de cartas para resolver posibles problemas de interpretación de carácter general. Este procedimiento es diverso del anterior.

- En este caso participan exclusivamente las administraciones y no intervienen interesados.

- El contenido de los mismos afecta a todas aquellas personas que se encuentra en una misma situación, así como a ambas administraciones. El resultado se entiende, es una interpretación válida y general del convenio.
- Estas cartas suelen establecer la fecha a partir de la cual se consideran aplicables y pueden referirse a años anteriores no prescritos.
- Es necesario que tengan la publicidad oportuna ya que el contenido de los mismos debe ser conocido por todos los interesados y las administraciones.

10.4.2. El Arbitraje.

Dado que no existe una vía para obligar a las autoridades, se han buscado mecanismos para lograr que efectivamente se elimine la doble imposición, por lo cual se establece la posibilidad de acudir a un procedimiento de arbitraje, el cual no es obligatorio, sin embargo se recomienda para aquellos casos en los que ambos Estados no hubiesen llegado a un acuerdo, y se puede solicitar a petición del interesado si han pasado tiempo y las administraciones no hay llegado a un acuerdo sobre la solución al problema planteado.

En relación al Arbitraje, SERRANO ANTÓN³⁹⁹ refiere que, desde el punto de vista positivo el arbitraje radica en su neutralidad, la celeridad y su eficiencia, notas que sustentan que el arbitraje es una alternativa a la situación tradicional de resolución de conflictos tributarios internacionales, que son procedimientos complejos, demasiado formalistas, lentos, poco eficaces y nada efectivos.

³⁹⁹ Ob. Cit. SERRANO ANTÓN, FERNANDO. Pág. 299.

La comisión de arbitraje escuchara a las administraciones involucradas y al tercero, pudiendo resolver incluso de manera diferente a las que se hayan propuesto.

Otra posibilidad es sean las propias administraciones las que sometan a la comisión de arbitraje lo que se denomina como última oferta a fin de que la comisión elija entre las dos.

Alternativamente puede suceder que lo que se someta a la comisión de arbitraje sean sólo aquellos temas respecto de los cuales no existe acuerdo.

Cabe advertir que no existe una vía para obligar a las autoridades de los Estados, para que acaten la decisión arbitral, por lo que para implementar lo resuelto en el laudo arbitral, será necesario acudir a las soluciones que sobre el particular ofrecen los instrumentos internacionales como la Convención de Viena y a los mecanismos del derecho internacional público.

Finalmente un tema que se discute, es si el arbitraje puede aplicarse en materia de precios de transferencia, máxime que en el tema no se contempla la obligación de eliminar la doble imposición económica que llegue a producirse.

10.4.3. La experiencia mexicana.

Dado que el mayor cúmulo de operaciones de comercio exterior tienen lugar con los Estados Unidos de Norteamérica, nuestra experiencia se hará a partir del Convenio México – EEUU, el procedimiento amistoso regulado en el mismo, y su aplicación en materia de precios de transferencia.

El fundamento para aplicar éste procedimiento amistoso en materia de precios de transferencia, encuentra sustento en el párrafo 2 de la cláusula 9⁴⁰⁰ del citado convenio, el cual hace una remisión expresamente al procedimiento amistoso regulado en la cláusula 26⁴⁰¹ del mismo.

⁴⁰⁰ Cfr. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta.

ARTÍCULO 9. EMPRESAS ASOCIADAS

1. Cuando:

a) una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante; o
 b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante, y en uno y otro caso las dos empresas están, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado Contratante incluya en los beneficios de una empresa de este Estado, y somete, en consecuencia, a imposición los beneficios sobre los cuales una empresa de otro Estado Contratante ha sido sometida a imposición en este otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del primer Estado si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre dos empresas independientes, el otro Estado procederá, de conformidad con el párrafo 2 del Artículo 26 (Procedimiento Amistoso), al ajuste correspondiente del monto del impuesto que haya percibido sobre esos beneficios, si acepta realizar el ajuste efectuado por el primer Estado Contratante. Para determinar este ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio, consultándose las autoridades competentes de los Estados Contratantes en caso necesario.

3. Las disposiciones del párrafo 1 no limitan cualquier disposición de la legislación de los Estados Contratantes que permita la distribución, asignación o atribución de las rentas, deducciones, créditos o descuentos entre personas, residentes o no de un Estado Contratante, ya sean propiedad o están controladas, directa o indirectamente, por los mismos intereses, cuando sea necesario para prevenir la evasión de impuestos o para reflejar claramente las rentas de cualquiera de dichas personas.

⁴⁰¹ Cfr. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta.

ARTÍCULO 26 PROCEDIMIENTO AMISTOSO

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de estos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que es residente o nacional.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio, siempre que la autoridad competente del otro Estado Contratante haya sido notificada del caso dentro de los cuatro años y medio siguientes a la fecha en que se presentó o debió haberse presentado la declaración en este otro Estado, lo que ocurra posteriormente. En tal caso, cualquier acuerdo alcanzado se implementará dentro de los diez años contados a partir de la fecha en la que se presentó o debió haberse presentado la declaración en este otro Estado, lo que ocurra posteriormente, o en un período más largo cuando lo permita el Derecho interno de este otro Estado.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán consultarse en lo relativo a casos no previstos en el Convenio.

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo según se indica en los párrafos anteriores.

5. Cuando una dificultad o duda respecto de la interpretación o aplicación del presente Convenio no pueda resolverse por las autoridades competentes de conformidad con los párrafos anteriores del presente Artículo,

Del texto de dichas cláusulas, se puede destacar los siguientes puntos relevantes:

- El procedimiento amistoso tendrá lugar cuando el interesado considere que una imposición no es acorde a las disposiciones del convenio, debiendo solicitarse su inicio ante la autoridad competente del Estado Contratante del que es residente o nacional.
- El procedimiento amistoso podrá solicitarse por el interesado con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno.
- Si la autoridad del Estado al que fue solicitado, considera que la reclamación parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante.

Por lo que se refiere al procedimiento arbitral, el párrafo 5 de la cláusula 26⁴⁰² de dicho convenio establece que esta opción será aplicada:

- Cuando una dificultad o duda respecto de la interpretación o aplicación del Convenio no pueda resolverse por las autoridades competentes de conformidad con el procedimiento amistoso.
- Si las autoridades competentes y los contribuyentes involucrados así lo acuerdan.

el caso podrá someterse a arbitraje si las autoridades competentes y los contribuyentes involucrados así lo acuerdan, siempre que los contribuyentes involucrados acepten por escrito obligarse a la decisión de la junta. La decisión de la junta de arbitraje en un caso particular será obligatoria para ambos Estados respecto a dicho caso. Los procedimientos se establecerán entre ambos Estados a través de un intercambio de notas por la vía diplomática. Lo previsto en este párrafo surtirá sus efectos después de que los Estados lo acuerden por medio de un intercambio de notas diplomáticas. [PROTOCOLO. Véase el protocolo (18) en relación con este párrafo]

⁴⁰² Ob. Cit. Convenio...

- Los contribuyentes involucrados deberán aceptar por escrito obligarse a la decisión.
- La decisión en un caso particular será obligatoria para ambos Estados respecto a dicho caso.
- Los procedimientos se establecerán entre ambos Estados a través de un intercambio de notas por la vía diplomática.

Así mismo cabe destacar que la legislación mexicana sigue los lineamientos de la OCDE, en el sentido de mantener abierta la vía de los medios de defensa internos para controvertir una resolución que involucre un problema de precios de transferencia, durante la tramitación de un procedimiento amistoso.⁴⁰³

Independientemente de ello, se advierte que en respeto al principio de cosa juzgada, los medios de defensa son improcedentes si se hacen valer contra una resolución dictada en un procedimiento de solución de controversias previsto en un convenio de doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso administrativo o después de la conclusión de un juicio contencioso administrativo.⁴⁰⁴

⁴⁰³ Cfr. Artículo 125. CFF...

Los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte, son optativos y podrán ser solicitados por el interesado con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa previstos por este Código. Los procedimientos de resolución de controversias son improcedentes contra las resoluciones que ponen fin al recurso de revocación o al juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Cfr. Artículo 121. CFF...

...También se suspenderá el plazo para la interposición del recurso si el particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación incluyendo, en su caso, el procedimiento arbitral. En estos casos, cesará la suspensión cuando se notifique la resolución que da por terminado dicho procedimiento inclusive, en el caso de que se dé por terminado a petición del interesado.

Cfr. Artículo 13. LFPCA El demandante podrá presentar su demanda, mediante Juicio en la vía tradicional, por escrito ante la sala regional competente o, en línea, a través del Sistema de Justicia en Línea, para este último caso, el demandante deberá manifestar su opción al momento de presentar la demanda.

...

También se suspenderá el plazo para interponer la demanda si el particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación, incluyendo en su caso, el procedimiento arbitral. En estos casos cesará la suspensión cuando se notifique la resolución que da por terminado dicho procedimiento, inclusive en el caso de que se dé por terminado a petición del interesado.

⁴⁰⁴ Cfr. Artículo 124. CFF. Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

Finalmente los ordenamientos establece que no se ejecutarán los actos del procedimiento de ejecución, cuando un contribuyente hubiera interpuesto en tiempo y forma el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, no estando obligado a exhibir la garantía del interés fiscal, hasta que el mismo sea resuelto.⁴⁰⁵

...

VIII. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

...

Cfr. Artículo 8. LFPCA. Es improcedente el juicio ante el Tribunal en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:

...

XIV. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que recaiga a un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal.

⁴⁰⁵ Cfr. Artículo 144. CFF. No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. ...

Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación previsto en este Código, los recursos de inconformidad previstos en los artículos 294 de la Ley del Seguro Social y 52 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores o, en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, no estará obligado a exhibir la garantía correspondiente, sino en su caso, hasta que sea resuelto cualquiera de los medios de defensa señalados en el presente artículo.

...

CAPITULO 5

TEMAS ESPECIFICOS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

Sumario: 1.- Activos Intangibles. 1.1.- Aspectos regulados en las Guías de Precios de Transferencia en materia de Intangibles y el plan de acción BEPS. 1.2. Identificación de los intangibles. 1.2.1. Eficacia del capítulo de intangibles en las Guías de precios para diversos fines fiscales. 1.2.2. Categorías de intangibles. 1.3. Ejemplos de intangibles. 1.4. La propiedad de los intangibles y las operaciones relacionadas con el desarrollo, la mejora, el mantenimiento, la protección y la explotación de los mismos. 1.5.- Preocupaciones BEPS en materia de intangibles. 1.6. Forma de pago. 1.7.- Fijación de precios, cuando la valoración es altamente incierta al momento de realizarse la operación. 2.- Servicios intra-grupo. 2.1 Acreditamiento de la prestación efectiva de los servicios intra-grupo. 2.2 Determinación del precio de mercado de los servicios intra-grupo. 2.3 Consideraciones para el cálculo del principio de libre competencia. 2.4. Ejemplos de servicios intra-grupo. 3.- Los acuerdos de reparto de costos. 3.1.- Justificación. 3.2.- Concepto de un ACC. 3.3 Tipos de acuerdos. 3.4. La aplicación de principio de plena competencia. 3.5. La determinación de los participantes. 3.6. El importe de la contribución de cada participante. 3.7. Determinación apropiada de la asignación. 3.8. Tratamiento fiscal de las aportaciones y los pagos de compensación. 3.9.- Consecuencias fiscales si un ACC no es a precio de mercado. 3.9.1. Ajuste de contribuciones. 3.9.2. Desestimar una parte o la totalidad de los términos de un ACC. 3.10. Pagos de entrada, retiro o terminación de un ACC. 3.11. Recomendaciones de como estructurar y documentar los ACC. 3.12. Experiencia en México. 4.- Reestructuras empresariales. 4.1.- Introducción y alcance de las reestructuras comerciales para efectos de precios. 4.2. Análisis de los riesgos. 4.3. Consecuencias de la asignación de riesgos. 4.4 Resarcimiento a la entidad reestructurada por la terminación o la renegociación sustancial de los acuerdos existentes. 4.5. Análisis de la remuneración de las operaciones controladas post-reestructuración. 4.6. Reconocimiento de las operaciones llevadas a cabo. 4.7. Criterio sobre la recaracterización emitido por el TFJFA. 5.- Subcapitalización o capitalización delgada. 6. La Simulación Tributaria. 6.1. Características. 6.2. Alcances de la simulación. 7.- Safe Harbour (Puertos Seguros) 7.1. Definición y concepto de *safe harbours*. 7.2. Simplificación del cumplimiento. 7.3 Certeza. 7.4. Simplificación administrativa. 7.5. Problemas presentados por el uso de *safe harbour*. 7.6. Riesgos de doble imposición y dificultades para arribar a un acuerdo mutuo. 7.7. Posibilidad de abrir vías para la planeación fiscal. 7.8 Problemas de uniformidad y equidad. 7.9 Recomendaciones sobre uso de *safe harbour*. 7.10 Implementación del *safe harbour* en México. 8.- Impuesto al Valor Agregado. 9.- Aduanas.

Las Guías de precios de transferencia regulan de manera específica algunos temas que serán abordados en el presente capítulo.

1.- Activos Intangibles.⁴⁰⁶

En este tema, la problemática que se plantea, reside en determinar si las condiciones pactadas en operaciones celebradas entre empresas asociadas que involucren bienes intangibles reflejan el principio de plena competencia.⁴⁰⁷

⁴⁰⁶ Cfr. Chapter VI. Special Considerations for Intangible Property. Incisos 6.1 a 6.39, de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (22 July 2010). Sisthemis 2015.

⁴⁰⁷ A propósito del tema, TULLIO ROSEMBUJ nos refiere que *La explotación del capital intelectual* puede ser directa o indirecta. La primera de las formas, la utilización por el titular legal o poseedor legítimo es la lógica de cualquier organización mercantil. El acceso a la ventaja competitiva significa el vehículo de beneficios futuros antes que otros y su efecto es el fortalecimiento de la posición en el mercado. El titular aprovecha las utilidades de su capital intelectual. La segunda de las formas divorcia la titularidad, de la gestión del capital, a cambio de una parte de los beneficios derivados. Esto puede suponer la venta, la licencia, o la aportación no dineraria a otras sociedades o entidades vinculadas.

El conjunto vinculado es un ámbito específico y peculiar, puesto que el tráfico jurídico del bien inmaterial en su interior, será directo o indirecto en función de los intereses de su titular (real). Es decir, puede darse una forma de explotación directa o indirecta en base a las ventajas que ocasione, desde la perspectiva hacia el exterior de la competencia comercial y fiscal. En otros términos, una venta puede no responder a su naturaleza jurídica efectiva o, a la inversa, un arrendamiento podría analizarse como venta según las condiciones contractuales o la cesión de un intangible puede caracterizarse como un servicio o éste como la cesión de un activo inmaterial.

La forma de los contratos y acuerdos no contractuales en el conjunto vinculado debe tomar en cuenta que la disposición o posesión y goce de bienes y servicios en su interior origina desplazamientos financieros y fiscales transfronterizos en cuya virtud la opción fiscal puede apuntar a la deducción de los pagos y gastos que se efectúan desde un determinado país y/o al cobro o ingreso que supone para otro en un país distinto. La localización de los pagos y gastos o de los cobros e ingresos puede apoyarse en finalidad fiscal exclusiva y, por tanto, subordinando la realidad jurídica efectiva a los propósitos de una organización transnacional bajo dirección unitaria sobre el común de todos sus miembros. Pero, sería un error reducir el precio de transferencia interno a la sola expresión tributaria. En verdad, el precio de transferencia es el modo de retribución típico del conjunto vinculado transnacional.

La organización subyacente del conjunto vinculado es una e integral y no califica sus partes, sean filiales, representantes, sucursales, presencia comercial, como entidades separadas e independientes. El precio a cobrar o a pagar por la disposición, posesión o goce de un bien de capital intelectual no está en el segmento, si no en la opción del conjunto y para satisfacer el interés legítimo de la organización en su totalidad.

El ahorro de coste fiscal o el aumento del beneficio consolidado libre de impuestos del conjunto vinculado es una ventaja competitiva ligada a la organización transnacional y que, esencialmente, en la actualidad, se sustenta en la difusión y diseminación simultánea de capital intelectual propio en el mercado global.

La explotación de los bienes inmateriales en versión global conforma un vehículo de precio de transferencia, que autoalimenta la distribución total de la carga fiscal voluntariamente soportable.

La localización o deslocalización del beneficio del conjunto vinculado entre Estados opera mediante los precios de transferencia de bienes y servicios, cuya calificación jurídica, en todo caso, dará como resultado o abuso de las formas jurídicas o, más aún, simulación. No hay, en verdad, precio de transferencia que no se exhiba en un contrato, acuerdo no contractual o documento entre las partes indicadas, para encubrir la divergencia de la contraprestación, con la que hubiera debido establecerse conforme al valor normal de mercado, con finalidad fiscal exclusiva. Pero, es reductivo instalar la sospecha de desviación sistemática en un orden operativo que no puede actuar de otra manera que la que actúa.

La reacción de cada ordenamiento jurídico convierte en trasgresión legal fiscal un modo de actividad que está fuertemente condicionado por la forma de organización única y unitaria del conjunto vinculado.

La conducta anómala del conjunto vinculado no puede atribuirse a motivaciones o razones de sujeto infractor por su propia naturaleza; sino a la especial tensión que supone tratar de identificar *at arm's length* la circulación de bienes, derechos, servicios, en el circuito de una organización única y unitaria. El comercio independiente en el mercado no es la analogía más eficiente para juzgar las operaciones intrafirma.

Cabe señalar que las operaciones con bienes intangibles son difíciles de evaluar para efectos fiscales, y que también es difícil determinar el método más adecuado para valorar su precio de mercado, incluidas las actividades de marketing.⁴⁰⁸

Básicamente, porque muchas de esas transacciones no se llevarían a cabo con terceros fuera de la organización.

Esto se hace evidente en los servicios e intangibles, puesto que integran el núcleo esencial de la ventaja competitiva de la empresa. Es cierto que hay contribuciones maduras, de rutina, que forman parte de la cultura del sector económico en el que se actúa y cuya cesión o concesión no merma la capacidad de la empresa; pero, no lo es menos que el secreto posesorio, el secreto propietario, el capital humano, que puede determinar el mayor valor del crédito o reputación (*goodwill*) está fuera de los parámetros de transacciones u operaciones ordinarias. En otros términos, la comercialización del capital intelectual resulta de la conversión de activos únicos, especiales, innovadores, en mercancía (*commodity*), pero, en ese supuesto no es que se contraste con su valor normal de mercado, sino que equivale, en su resultado, al valor normal de mercado porque no hay otro.

Solo por circunstancias o azar, el valor de los intangibles o de los servicios calificados por su secreto, posesorio o propietario, no podrá ser fiablemente comparado con el de otra organización en el sector, porque, simplemente, no existe.

“Un sector influyente de la doctrina enfatiza que las corporaciones modernas existen precisamente porque tienen dificultades para fiarse de las transacciones en el mercado bajo ciertas circunstancias. Cuando el *know how* u otros activos intangibles son inputs importantes, hay “dificultades en las transacciones.” Si hay valor, hay secreto y si hay secreto no hay posibilidades efectivas de comparación en el mercado.

El precio de transferencia responde al valor del secreto en una particular forma de organización jurídica, cooperando a la creación de crédito o reputación, aún a pacto de incumplimiento de la ley fiscal. El precio interno responde a una organización que es unitaria y única y no al contrario. Hay una comunidad de objeto, de personas, de poseedores, de intereses que colecciona sus decisiones bajo dirección central: un fondo de comercio inicial que se despliega globalmente, aprovechando la creación y expansión de su capital intelectual como vehículo de diversificación simultánea. Cfr. *ROSEMBUJ TULLIO*. Intangibles y Precios de Transferencia. A propósito de la Sección 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU. *Cronica Tributaria* Num. 125/2007 (107-147)

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/125_intangibles.pdf

⁴⁰⁸ El proceso de convergencia internacional política, económica y social denominado globalización cuenta con varias manifestaciones que afectan directamente a la actividad empresarial, fundamentalmente la libre realización de los movimientos de capitales, así como la extensión del principio de libertad de establecimiento, lo que han generado las múltiples posibilidades de localización de actividades existente en la actualidad, disponible fundamentalmente para las sociedades que integran los Grupos Multinacionales (desde ahora MNE), pero también para las pequeñas y medianas empresas.

Todo ello ha generado en los últimos tiempos un auge de las discusiones en materia de valoración de las relaciones económicas entre las empresas, y especialmente de precios de transferencia. Si el reparto de costes y beneficios es controvertido en materia de producción y venta de bienes en las que está implicado un MNE, mayor es la controversia en materia de activos intangibles.

El punto de partida a considerar es la relevancia fiscal de la materia. La valoración de las operaciones por parte de empresas asociadas o relacionadas con vínculos que presuponen una actuación concordada, puede generar consecuencias de variada índole; así, sin olvidar efectos contables que luego repercutirán en la imagen y resultados de cada empresa participante, desde el punto de vista tributario podemos hablar de “erosión de bases imponibles, deslocalización de beneficios gravables y riesgos de doble imposición en los casos de ajuste valorativo”. De ahí la necesidad de regular los denominados precios de transferencia entre empresas vinculadas. En este marco, existen unos determinados activos empresariales que, por su propia naturaleza, tienen una titularidad y valor que puede ser controvertido y se prestan en mayor medida a movimientos deslocalizadores; son los denominados bienes intangibles o inmateriales, que serán objeto del presente trabajo. Es importante destacar como primera idea que no es aplicable directamente en materia de precios de transferencia todos los mecanismos de identificación y valoración de intangibles generados en el

Problema particular se presenta cuando las empresas que realizan actividades de comercialización no son los propietarios legales de los intangibles (las marcas y los nombres comerciales) que comercializan.

Conforme a las Guías de precios, el término "propiedad intangible" incluye derechos por el uso de los activos industriales, tales como patentes, marcas comerciales, nombres comerciales, diseños o modelos; así como los derechos de

ámbito contable o financiero, es preciso la realización de un análisis específico sobre cada caso para la determinación de la existencia de un intangible que esté afectado por una transacción susceptible de ser retribuida con un precio de transferencia. Así, pueden existir intangibles a efectos de precios de transferencia no contabilizados o registrados legalmente, pero que puedan ser objeto de valoración a los efectos que nos ocupan. De la misma manera pueden existir intangibles registrados y utilizados por un grupo que no den lugar a la existencia de transacción a efectos de precios de transferencia.

Los activos intangibles desde un punto de vista relacionado con la materia de precios de transferencia, no desde una perspectiva contable, mercantil o fiscal. Por esta razón, el punto de partida es indicar que no se analizan precios de transferencia en el caso de entidades no separadas a efectos fiscales; en el caso de que exista consolidación fiscal no hay consideración de los precios de transferencia, que devienen irrelevantes a los efectos fiscales al gravarse una base consolidada común.

En principio, la valoración a efectos de precios de transferencia de intangibles no debe ser distinta a la que se produce sobre otros activos, pero deben modificarse algunos parámetros, de acuerdo con las condiciones especiales de esta materia a las que se ha hecho referencia con anterioridad. Además, se debe tener en cuenta en todo momento el motivo por el que se realiza la valoración, que no es contable o financiero, sino de obtención de un precio situado dentro de los límites de la libre competencia.

Entre las numerosas circunstancias que pueden surgir en el proceso de determinación de un rango de precios "de plena competencia" para un intangible, puede destacarse el hecho de que suelen ser activos con un periodo largo de desarrollo y elevado coste, dándose casos de proyectos infructuosos, que en ocasiones han de ser analizados junto a acuerdos de reparto de costes entre entidades vinculadas.

El análisis también puede complicarse por la existencia de actividades de los receptores del intangible, generadoras de valor para el mismo, circunstancia que debe ser tenida en cuenta en la determinación de un precio de libre competencia. En este punto pueden surgir situaciones en las que al valorar las actividades de generación de valor por parte del obligado al pago del intangible, se oculte la existencia de cánones en los precios de los bienes remitidos, con las consecuencias que puede acarrear para países con tributación de los mismos en fuente.

Además especialmente complicado será el análisis de intangibles transferidos durante el proceso de creación, antes de su utilización y cuando su potencial comercial o de fabricación es incierto, así que dado que la transferencia será objeto de valoración en el futuro, tanto un éxito como un fracaso pueden hacer dudar a la autoridad fiscal de la valoración que se realizó en su día en una situación de incertidumbre; aun siendo esta una situación lógica y habitual en materia de precios de transferencia, la incertidumbre de rendimiento es mayor en determinados activos intangibles.

Finalmente, otro factor es que, en determinados casos, transmitente y adquirente de un intangible pueden obtener diferentes beneficios de los bienes, lo que llevará a diferentes valoraciones en cada entidad implicada, con las consiguientes dificultades.

En este punto, se ha llegado a plantear hasta dónde es práctico el análisis de comparabilidad *arm's lenght* o basado en los activos, funciones y riesgos, comparando el valor normal de mercado, dada la dificultad de aplicación en estas transacciones que implican empresas vinculadas. En algunos casos se llega a proponer la sustitución del principio directamente por el de reparto de beneficios o capitalización de costes en función de determinados parámetros como propiedad, salarios, ventas, lo que no es aceptable bajo el principio de comparabilidad y libre competencia que es la base de la materia que nos ocupa.

GARCÍA PÉREZ JOSÉ ANTONIO. Consideraciones sobre precios de transferencia de propiedad intangible.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_ formacion/2014_17_07.pdf

propiedad literaria y artística, y la propiedad intelectual, tales como know-how y secretos comerciales.

Un tema particular que se plantea se refiere a si los intangibles asociados con actividades comerciales, incluidas las actividades de marketing, son activos que pueden tener un valor apreciable, a pesar de que no tengan un valor contable en el balance de la empresa,⁴⁰⁹ debiendo tener en cuenta además, los riesgos asociados a ellos, derivados por ejemplo, de la responsabilidad por daños y perjuicios ambientales.

1.1.- Aspectos regulados en las Guías de Precios de Transferencia en materia de Intangibles y el plan de acción BEPS.⁴¹⁰

Con relación al tema de los intangibles, es importante considerar las recomendaciones que se han desarrollado en el marco de la acción 8 del Plan BEPS para las Guías de Precios de Transferencia.

⁴⁰⁹ IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LOS PAGOS ANTICIPADOS POR CONCEPTO DE RENTA CONSTITUYEN UN GASTO QUE, DE SER ESTRICTAMENTE INDISPENSABLE, ES SUSCEPTIBLE DE SER DEDUCIDO PARA EFECTOS DEL.- El artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que se consideran inversiones -entre otros- los gastos diferidos y, a su vez, que estos son los ACTIVOS INTANGIBLES representados por bienes o derechos que permiten reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. En cuanto a los ACTIVOS INTANGIBLES, la Norma de Información Financiera C-8 señala que son aquellos ACTIVOS no monetarios identificables, sin sustancia física, que generarán beneficios económicos futuros controlados por la entidad, cuyas dos características principales son que dichos ACTIVOS se adquieren con la intención de que aporten beneficios económicos, entendiéndose como tales que esas operaciones reduzcan costos o aumenten los ingresos futuros, siendo estos los que la entidad espera obtener y que no son cuantificables en dinero de manera inmediata, pero que brindan una ventaja competitiva o de negocios. Con base en estos conceptos, se puede afirmar que los pagos anticipados por concepto de renta no constituyen ACTIVOS INTANGIBLES, en virtud de que no reúnen las características de estos y, por consecuencia, no constituyen un gasto diferido y mucho menos una inversión, pues no representan un beneficio económico, ya que no reducen costos ni aumentan los ingresos futuros de quien los eroga, sino que se trata de gastos que pierden su potencial para generar ingresos en el futuro, ya que solo tienen significado y efectos en el ejercicio al cual corresponden, y no de forma paulatina como sucede con una inversión. Por tanto, en caso de reunir los requisitos establecidos en los artículos 29, fracción III, y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tales gastos son susceptibles de ser deducidos para efectos de ese impuesto.

Tesis VII-P-SS-143. Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. (Tesis aprobada en sesión de 14 de agosto de 2013)

⁴¹⁰ Cfr. Base Erosion and Profit Shifting Project. <http://www.oecd.org/tax/oecd-releases-first-beps-recommendations-to-g20-for-international-approach-to-combat-tax-avoidance-by-multinationals.htm>

Dentro de los cambios relevantes encontramos la aclaración a la definición de intangibles, con el objeto de identificar las operaciones que los involucren, así como la de proporcionar orientación sobre cómo determinar las condiciones de mercado para las operaciones que incluyan este tipo de activos, y en particular su tratamiento para efectos de precios de transferencia en el mercado local y las sinergias corporativas.

La acción 8 del plan de Acción BEPS, busca también prevenir los abusos a través del desplazamiento de intangibles entre los miembros de un grupo de EMN, a efecto de lo cual se fijaron alcanzar cuatro objetivos: (i) la adopción de una definición amplia y claramente delineada del concepto de intangibles; (ii) asegurar que las ganancias asociadas con la transferencia y el uso de los intangibles se asignen adecuadamente de acuerdo con la creación de valor; (iii) el desarrollo de reglas de precios de transferencia o medidas especiales para las transferencias de valor de intangibles; y (iv) la actualización de las directrices en materia de los acuerdos de reparto de costos.

Así mismo se advierte que las recomendaciones del Plan de Acción BEPS publicadas en 2014, son un trabajo inacabado que se completará en una segunda fase en 2015, en el que se evaluarán diversos temas relacionados con los intangibles, en particular, las interacciones existentes entre la propiedad de los activos intangibles, los riesgos asumidos, la re-caracterización de las operaciones y la dificultad de valorar los intangibles.

De igual manera, en el Capítulo VI de las Guías de Precios se establecen diversas consideraciones especiales para los intangibles que deben tenerse en cuenta:

El artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, reconoce que las condiciones aceptadas o impuestas por el uso o cesión de intangibles entre dos empresas asociadas difieren de las que serían acordadas por empresas independientes, por ello, los beneficios que sin estas condiciones no obtendría una de las empresas, podrán ser consideradas como utilidades sujetas a imposición; así, lo que se busca es proporcionar una orientación aceptada de como determinar las condiciones de mercado aplicables a las operaciones que involucren el uso o cesión de intangibles, las que si bien no son tratadas de manera particular en el citado artículo 9, si deben ser valuadas, observando como factor clave, el hecho de si la operación transmite valor económico de una empresa asociada a otra, y si ese beneficio deriva de bienes tangibles, intangibles, servicios u otros elementos o actividades.

Bajo los principios aplicables a los temas de precios de transferencia, el análisis de las operaciones que involucren el uso o cesión de intangibles, debe partir de un análisis de comparabilidad que incluya un análisis funcional que identifique las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por cada miembro del grupo MNE. En particular se deben analizar los acuerdos adoptados en los negocios globales por el grupo MNE, y la manera en cómo los intangibles son utilizados por una empresa del grupo para añadir o crear valor a través de toda la cadena de suministro, debiendo considerar además, si partes independientes habrían adoptado dicho acuerdo, y las condiciones bajo las cuales lo habrían acordado.

A efecto de determinar las condiciones de mercado de este tipo de operaciones, es importante tener en cuenta como elementos de comparabilidad y del análisis funcional: (i) la identificación de intangibles específicos; (ii) determinar quien detenta la propiedad legal de los activos intangibles; (iii) cuales son las contribuciones de los miembros del grupo de MNE para su desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación; y (iv) la naturaleza de las operaciones

que involucren activos intangibles controlados, incluyendo la manera en que estas transacciones contribuyen a la creación de valor; y con base en ello, evaluar la remuneración que se pagaría entre empresas independientes en operaciones que involucren intangibles.

1.2. Identificación de los intangibles.

Un problema que genera serias dificultades para un análisis de precios de transferencia, es que la definición del término "intangible", el que puede ser demasiado estrecho o demasiado amplio. En el primer caso, ello puede dar lugar a que se argumente que determinados artículos queden fuera de la definición y por lo tanto puedan ser transferidos o utilizados sin una compensación específica, no obstante que la operación fuera entre empresas independientes si daría lugar a una compensación. Si la definición es demasiado amplia, ello puede dar lugar a que se argumente que cualquier operación que involucre el uso o la transferencia de un artículo entre empresas asociadas, necesariamente debe dar lugar a una compensación bajo las condiciones de una operación celebrada entre empresas independientes.

En las Guías, la palabra "intangible" está referida a algo que no es un activo físico o un activo financiero, y que puede ser materia de propiedad o control para efectos comerciales, lo que puede dar lugar a que su uso o transferencia sea compensada en los mismos términos como ocurriría en una operación entre partes independientes bajo circunstancias comparables. Por tanto, el análisis de los intangibles a efectos de precios de transferencia no debe basarse en registros contables o en definiciones legales, sino en las condiciones que acuerden partes independientes para una operación comparable.

De manera relevante, las Guías advierten que los intangibles considerados para efectos de la fijación de precios de transferencia, no siempre se reconocen

como tales para efectos contables. Tal es el caso de los costos asociados con el desarrollo de los intangibles, que internamente son registrados como costos de investigación y desarrollo, mientras que la publicidad, a veces se registra como gastos en vez de capitalizarse para efectos contables, por lo que los intangibles resultantes de tales gastos, no siempre se reflejan en el balance general, sin embargo, estos intangibles si pueden ser utilizados para generar valor económico significativo y puede ser considerado para efectos de fijación de precios de transferencia.

Por otra parte, la mejora de valor que puede derivarse de la naturaleza complementaria de una colección de intangibles que son explotadas en su conjunto, no siempre se refleja en el balance general. En consecuencia, si un bien por sus características contables puede ser considerado como un intangible para fines de fijación de precios de transferencia, ello no implica que sea considerado como un gasto o un activo amortizable para efectos fiscales.

La existencia de la protección jurídica de un bien a través de contratos u otro tipo de protección, puede afectar la disponibilidad e incidir en el valor del bien y los rendimientos atribuidos al mismo. Sin embargo, ello no implica que tal protección sea considerada como un intangible para efectos de precios de transferencia. Del mismo modo existen algunos intangibles que se pueden identificar por separado y transferirse de manera segregada, mientras que otros solo pueden ser transferidos en combinación con otros activos de la empresa. Por lo tanto, la transferibilidad separada no es una condición necesaria para que un artículo se caracterizado como un intangible para fines de precios de transferencia.

Es importante distinguir los intangibles de las condiciones del mercado o circunstancias del mercado local.⁴¹¹ Las características de un mercado local, tales como el nivel de renta disponible de los hogares en ese mercado, el tamaño o la relativa competitividad del mercado, no son susceptibles de ser apropiados o controlados. Sin embargo, algunas circunstancias sí pueden afectar la determinación de los precios normales de mercado para una operación en particular, por lo que estas deben ser tomadas en cuenta en un análisis de comparabilidad.

La identificación de un bien como intangible, es diversa del proceso para determinar su precio por su uso o transferencia bajo los hechos y las circunstancias de un caso determinado. Así, dependiendo del sector de la industria y otros hechos específicos de un caso en particular, la explotación de los intangibles puede dar lugar de manera pequeña o significativa a la creación de valor de la empresa multinacional.

Cabe destacar que no todos los intangibles dan lugar a una compensación separada del pago de los bienes o servicios con los que se encuentran vinculados,

⁴¹¹ Para SANTOS GÓMEZ los motivos que invitan a las empresas titulares de tecnología a invertir en otros países menos desarrollados, bien a través de establecimientos permanentes de la propia sociedad o bien a través de sociedades en las que tengan alguna participación, son:

- a) La oportunidad de minimizar el coste total del producto a fabricar, desarrollado en el punto 1.1 anterior, y
- b) la necesidad de rentabilizar sus inversiones en (I + D + I) obteniendo rentas por la cesión de su tecnología a establecimientos permanentes o a empresas en las que normalmente tienen una participación significativa.

Si la tecnología que soporta la fabricación de un producto permite "trocear" la producción del mismo, la empresa puede fabricar una parte del mismo en otro país con un coste más bajo en materia prima, energía o mano de obra con lo que el subproducto obtenido con un coste menor va a permitir abaratar el coste final del producto, para lo que ha utilizado técnicas punteras que consiguen una alta productividad con un bajo coste. Pero la necesidad para la empresa innovadora de proteger el conocimiento obtenido por sus inversiones en (I + D + I) -patentes oportunamente registradas- aconsejan utilizar empresas con participación de la titular de la tecnología.

Cuando la empresa entiende que lo más conveniente es fabricar la totalidad del producto en otra u otras zonas (país o países), la decisión pasa normalmente por tener participación en la empresa que va a utilizar esa tecnología fabricando un producto que va a competir con lo que produce en su país de origen para lo que utilizará la tecnología registrada a cambio de un royalty.

Cfr. SANTOS GÓMEZ, JOSÉ MARÍA. Fiscalidad de las transferencias de tecnología en un mundo globalizado. Trabajo presentado al VII-A Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2006.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/04_2007/Colab_32_07.pdf

y no todos los intangibles, en todas las circunstancias dan lugar a beneficios. Como ejemplo, si se considera una situación en la que una empresa lleva a cabo un servicio usando un know-how no único, en donde hay otros proveedores de servicios comparables que tienen conocimientos comparables, a pesar de que los conocimientos constituyen un intangible, con base en los hechos y circunstancias se puede determinar que el know-how no justifica la asignación de una prima de retorno a la empresa, ni mayores rendimientos de los obtenidos normalmente por proveedores independientes comparables de similares servicios que utilicen el know-how no único comparable.

Se debe tener cuidado en distinguir si el intangible ha sido utilizado o transferido. Por ejemplo, no todos los gastos de investigación y desarrollo producen o aumentan el valor de un intangible, y no todas las actividades de marketing son resultado de la creación o mejora de un intangible.

En un análisis de precios que involucre intangibles, es importante identificar con especificidad los intangibles relevantes. El análisis funcional debe identificar los intangibles relevantes en cuestión; la manera en que contribuyen a la creación de valor en las operaciones objeto de examen, y la forma en que interactúan con otros intangibles, con activos tangibles y con las operaciones de negocio para crear valor. Si bien puede ser apropiado incluir a los intangibles con el fin de determinar las condiciones de plena competencia por su uso o transferencia, en ciertos casos, no es suficiente sugerir que los intangibles vagamente expresados y no diferenciados tienen un efecto sobre los precios normales de mercado u otras condiciones. Un análisis funcional exhaustivo, incluye un análisis de la importancia de los intangibles relevantes identificados en el negocio global de la empresa multinacional, y debe apuntalar la determinación de las condiciones de mercado.

1.2.1. Eficacia del capítulo de intangibles en las Guías de precios para diversos fines fiscales.

Cabe advertir que el tema de intangibles regulado en las Guías de Precios, se limita exclusivamente para efectos de precios de transferencia y la forma en que una operación se caracterice para esta materia, es irrelevante para efectos de determinar si un pago en particular constituye una regalía o puede ser sometido a retención en la fuente como regalía.⁴¹² Así, se advierte que el concepto de intangibles para efectos de fijar un precio de transferencia y la definición de

⁴¹² En el caso de las regalías, la regla general en materia de tratados, es que cuando la contraprestación pactada exceda del precio justo de mercado, la diferencia no gozará de los beneficios del tratado, en consecuencia, la parte excedente de los pagos será gravada de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta lo dispuesto en las demás cláusulas del respectivo convenio.

Por lo que respecta a la legislación mexicana, el Artículo 167 LISR, establece: Tratándose de ingresos por regalías, por asistencia técnica o por publicidad, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías o la asistencia técnica, se aprovechen en México, o cuando se paguen las regalías, la asistencia técnica o la publicidad, por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país. El impuesto se calculará aplicando al ingreso que obtenga el contribuyente, sin deducción alguna, la tasa que en cada caso se menciona:

- I. Regalías por el uso o goce temporal de carros de ferrocarril.....5%
- II. Regalías distintas de las comprendidas en la fracción I, así como por asistencia técnica.....25%

Tratándose de regalías por el uso o goce temporal de patentes o de certificados de invención o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por publicidad, la tasa aplicable al ingreso que obtenga el contribuyente por dichos conceptos será la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley.

Cuando los contratos involucren una patente o certificado de invención o de mejora y otros conceptos relacionados a que se refiere la fracción II de este precepto, el impuesto se calculará aplicando la tasa correspondiente a la parte del pago que se haga por cada uno de los conceptos. En el caso de que no se pueda distinguir la parte proporcional de cada pago que corresponda a cada concepto, el impuesto se calculará aplicando la tasa establecida en la fracción II de este artículo.

Para los efectos de este artículo, se entenderá que también se concede el uso o goce temporal cuando se enajenen los bienes o derechos a que se refiere el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, siempre que dicha enajenación se encuentre condicionada a la productividad, el uso o a la disposición ulterior de los mismos bienes o derechos. En este caso, las tasas a que se refiere este artículo se aplicarán sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, en función del bien o derecho de que se trate.

Para los efectos de este artículo, implica el uso o concesión de uso de un derecho de autor, de una obra artística, científica o literaria, entre otros conceptos, la retransmisión de imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien el derecho de permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares y que el contenido que se retransmite se encuentre protegido por el derecho de autor.

Las personas que deban hacer pagos por los conceptos indicados en este artículo están obligadas a efectuar la retención que corresponda.

Tratándose de establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, cuando los pagos por los conceptos indicados en este artículo se efectúen a través de la oficina central de la sociedad u otro establecimiento de ésta en el extranjero, la retención se deberá efectuar dentro de los quince días siguientes a partir de aquél en que se realice el pago en el extranjero o se deduzca el monto del mismo por el establecimiento permanente, lo que ocurra primero.

regalías⁴¹³ para efectos del artículo 1 de la Convención Modelo de la OCDE son dos nociones diferentes que no necesitan estar alineadas. Ello puede dar lugar a que un pago realizado entre empresas asociadas no sea considerado como regalía para los efectos del artículo 1, y sin embargo si será considerado como intangible para efectos de precios de transferencia. Ejemplo de lo anterior son los pagos relacionados por el *goodwill* (crédito comercial) o la plusvalía.

Por su parte, también puede ocurrir que un pago considerado como una regalía para efectos del artículo 1, no pueda ser tratado como una remuneración de los activos intangibles para efectos de precios de transferencia. Como ejemplo encontramos ciertos pagos por servicios técnicos.

También se advierte que el capítulo de regalías de las Guías no tiene relevancia para efectos aduaneros, ni para efectos del reconocimiento de ingresos, capitalización de los costos de desarrollo de intangibles, su amortización, o asuntos similares. Así, por ejemplo, un país puede optar por no gravar la transferencia de determinado tipos de activos intangibles bajo circunstancias específicas. Del mismo modo, un país puede no permitir la amortización del costo de ciertos artículos considerados intangibles y cuya transferencia se someta a

⁴¹³ En cuanto al concepto de Regalías el Artículo 15-B. CFF. Se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar.

Para los efectos del párrafo anterior, el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas incluye la de los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan.

También se consideran regalías los pagos efectuados por el derecho a recibir para retransmitir imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien los pagos efectuados por el derecho a permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares.

Los pagos por concepto de asistencia técnica no se considerarán como regalías. Se entenderá por asistencia técnica la prestación de servicios personales independientes por los que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos.

imposición en el momento de la transferencia en el país del cedente. Finalmente se reconoce que la inconsistencia entre las legislaciones de los distintos países con respecto a estos asuntos puede dar lugar a la doble imposición o a doble no imposición.⁴¹⁴

1.2.2. Categorías de intangibles.

Existen varias categorías de activos intangibles, así encontramos la distinción entre intangibles de comercio y activos intangibles de comercialización;

⁴¹⁴ Desde la segunda década del siglo XX, la Sociedad de Naciones reconoció que la interacción de los sistemas fiscales nacionales puede producir una doble imposición, con efectos adversos sobre el crecimiento, por ello, los países de todo el mundo han venido realizando grandes esfuerzos en la búsqueda de como eliminar la doble imposición sobre la base de normas internacionales acordadas que sean claras y predecibles, y den certidumbre tanto a los gobiernos como a las empresas. Ello se ha logrado en gran medida a través de los CDI, los que ha producido principios compartidos y una red de miles de CDI que se basan en estándares comunes y que evitan generalmente la doble imposición de los beneficios de las actividades transfronterizas. Así, las normas tributarias internacionales son un pilar clave en el apoyo al crecimiento de la economía global.

La OCDE explica que, en un mundo interconectado, las leyes fiscales nacionales no han podido seguir el ritmo de las multinacionales, del capital que fluye y de la economía digital, y han dejado lagunas que pueden ser explotadas por las compañías que evitan tributar en sus país de origen, llevando la actividad fuera, a jurisdicciones bajo o nula tributación. Cfr. SERRALDE MERCEDES. ¿Porque pagas más impuestos que Apple? Penguin Random House Grupo Editorial, S.A.U. Barcelona España 2014. Pág. 62

Al respecto nos advierte SERRANO ANTON, como esta normativa también han revelado debilidades que crean oportunidades que se traducen en la erosión en la base y el traslado de beneficios. Estas debilidades se evidencian cuando las diferentes normas impositivas producen una doble exención o una imposición inferior a la ordinaria, con estructuras artificiosas que logran una baja o nula imposición, particularmente cuando están asociadas a prácticas que disocian artificialmente la base imponible de las actividades que la generaron.

Por ello es que el plan de acción BEEPS busca identificar y combatir n algunas áreas de especial incidencia en la erosión de bases imponibles, tales como la doble exención y los supuestos de exención o baja imposición asociados a prácticas que separen artificialmente los ingresos imponibles de las actividades que los generaron., así como la necesidad de plantear instrumentos de solución como son la adopción de nuevos enfoques basados en el consenso y la inclusión de disposiciones antiabuso, diseñadas para evitar y contrarrestar estas prácticas, buscando crear instrumentos que se implementen en las disposiciones convencionales, así como recomendaciones para el diseño de las normas internas, que neutralicen los efectos de la doble exención, la doble deducción o el diferimiento a largo plazo, que se presentan en el uso de los mecanismos y de las entidades híbridas; así como otras que combatan las deducciones de gastos financieros que den lugar a una doble exención, tanto en situaciones de inversión entrante como saliente; y en particular perfeccionar las disposiciones que podrían utilizarse para abordar situaciones de *treaty-shopping*, así como otros casos de abuso de convenio que pueden dar lugar a una doble exención, estableciendo cláusulas anti-abuso tanto en los propios convenios, como en las leyes internas, a fin de establecer herramientas que contribuirán a restaurar la imposición en la fuente.

SERRANO ANTÓN FERNANDO. El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado. Derecho PUCP: Revista de la Facultad de Derecho, ISSN 0251-3420, ISSN-e 2305-2546, N°. 72, 2014 (Ejemplar dedicado a: Derecho Tributario: Internacionalización y Tendencias), págs. 45-70.

<http://dialnet.unirioja.es/servlet/autor?codigo=44727>

entre los intangibles "blandos" y "duros"; entre los intangibles rutinarios y no rutinarios, y entre otras clases y categorías de los intangibles.

Las Guías no tienen por objeto señalar con precisión las distintas clases o categorías de los intangibles o señalar cuando sus resultados los convierten en tales categorías, su objetivo únicamente se centra en la determinación del precio de mercado, por ello y para facilitar el análisis, de manera genérica se utiliza la clasificación de "intangibles de comercialización" y "intangibles comerciales", lo que sin embargo no releva de la obligación de hacer un análisis para identificar los intangibles relevantes con especificidad, ni tampoco implica que se aplique un enfoque diferente en la determinación de condiciones de mercado para las operaciones que involucran intangibles de marketing o intangibles comerciales.

El término "Intangible de Marketing" se refiere a las actividades de marketing, es decir aquellas que ayuden en la explotación comercial de un producto o servicio, y/o tiene un valor promocional importante para el producto. Dependiendo del contexto, los intangibles de marketing pueden incluir, por ejemplo: las marcas comerciales, nombres comerciales, listas de clientes, relaciones con los clientes, el mercado de propiedad y los datos del cliente que se utilizan o agregan en la comercialización y venta de bienes o servicios a estos.

Punto relevante son los intangibles considerados "únicos y valiosos" que son aquellos (i) que no son comparables a los intangibles utilizados o disponibles para las partes en operaciones potencialmente comparables, y (ii) cuyo uso en las operaciones comerciales tales como: la fabricación, el suministro de servicios, marketing, ventas o la administración, y que generan la expectativa de producir a futuro mayores beneficios económicos que los que se esperaría obtener en ausencia de estos intangibles.

1.3. Ejemplos de intangibles.

Los ejemplos de intangibles en seguida analizados, son los que generalmente son evaluados en los análisis de precios, sin embargo se advierte que la lista solo es enunciativa y no limitativa, y que no excluye la necesidad y la obligación de hacer un análisis detallado para determinar si un bien constituye o no, un intangible para efectos de precios de transferencia, siendo muy importante considerar la disposiciones legales y normativas específicas de cada país.

De igual manera, se recomienda que los ejemplos sean evaluados bajo un análisis de comparabilidad que incluya el análisis funcional de la operación controlada, a fin de entender, cómo es que intangibles específicos y productos no tratados como intangibles contribuyen a la creación de valor en los negocios globales de las MNE.

1) Patentes. Una patente es un instrumento jurídico que concede el derecho exclusivo a su titular para utilizar una determinada invención por un período limitado de tiempo dentro de una geografía específica. Una patente puede referirse a un objeto físico o a un proceso. Las invenciones patentables se desarrollan a menudo a través de actividades arriesgadas y costosas de investigación y desarrollo. En algunas circunstancias, pequeños gastos de investigación y desarrollo pueden conducir a muy valiosas invenciones patentables. El desarrollador de una patente puede tratar de recuperar sus costos de desarrollo y obtener un retorno a través de la venta de los productos amparados por la patente, por la concesión de licencias o por utilizar la invención patentada, o por la venta directa de la patente. La exclusividad otorgada por una patente puede, en algunas circunstancias, permitir al titular de la patente obtener rendimientos de primas por el uso de su invención. En otros casos, una invención patentada puede proporcionar ventajas de costo para el propietario que no están

disponibles para los competidores, y en otras situaciones las patentes no proporcionan una ventaja comercial significativa.

2) El know-how⁴¹⁵ y los secretos comerciales.⁴¹⁶ Son información o conocimientos que ayudan o mejoran una actividad comercial propia, pero que no están registrados para su protección como una patente o una marca registrada. En general, consiste en información no revelada de carácter industrial, comercial o científico, resultante de una experiencia anterior y que tiene aplicación práctica en la operación de una empresa. El Know-how y los secretos comerciales pueden estar relacionados con la fabricación, comercialización, investigación y desarrollo, o cualquier otra actividad comercial. Su valor a menudo depende de la capacidad de la empresa para preservar su confidencialidad. En ciertas industrias la divulgación de la información necesaria para obtener la protección de patentes podría ayudar a los competidores en el desarrollo de soluciones alternativas. En consecuencia, una empresa puede, por razones de negocios elegir no registrar un know-how patentable, lo que sin embargo, si puede contribuir sustancialmente al

⁴¹⁵ La doctrina administrativa española viene efectuando una interpretación lineal del concepto de know-how, escindiéndolo nítidamente de la "asistencia técnica", nos señala CARMONA FERNÁNDEZ. Desde ese enfoque, se consideran cánones las cantidades satisfechas «por informaciones relativas a experiencias industriales o científicas», expresión que contempla el "contrato denominado de know-how", al que se caracteriza por el hecho de que el cedente no tiene que intervenir en la aplicación por el cesionario de las fórmulas cedidas y no garantiza el resultado, difiriendo pues de aquellos otros que comprenden prestaciones de servicios donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra para la ⁴¹⁵otra parte, como ocurre en los contratos de «asistencia técnica», y cuyas remuneraciones no constituyen cánones a los efectos del artículo 12 del Convenio tipo, sino rentas comprendidas en el artículo 7 (beneficios de las empresas) o el 14 (trabajos independientes) sujetas a gravamen en el país de la fuente solamente si la Empresa o persona presta dichos servicios a través de un establecimiento permanente o base fija en él situados.

A efectos de delimitar ambos tipos de contratos se apunta que el know-how constituye un elemento inmaterial (fórmulas, procedimientos, etc.), secreto y no patentado (bien que patentable), que puede distinguirse en atención al objeto contractual de la asistencia técnica. Si el cedente se obliga al suministro de informes, especificaciones, etc., sobre un proceso industrial específico, siendo éstos desconocidos y debiendo mantenerse en secreto («cláusula de confidencialidad»), pero sin intervenir en la aplicación de las fórmulas, ni garantizar el resultado, se trataría de un contrato de know-how. Si por el contrario, el cedente se obliga a suministrar el consejo técnico necesario, garantizando el resultado y comprendiendo una obligación de hacer, el contrato se calificaría como de asistencia técnica.

CFR. CARMONA FERNÁNDEZ NÉSTOR. Fiscalidad de las Transferencias de Tecnología y Jurisprudencia Crónica Tributaria nº 98 (2001), Págs. 49-67.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Tecnologia_NestorCarmona.pdf

⁴¹⁶ Cfr. Tesis VII-P-1aS-479. PAGOS POR CONCEPTO DE REGALÍAS CORRESPONDIENTES A INFORMACIONES RELATIVAS A EXPERIENCIAS INDUSTRIALES, COMERCIALES O CIENTÍFICAS, IDENTIFICADAS COMO KNOW-HOW.- visible en R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 19. Febrero 2013, Pág. 375.

éxito de la empresa. El carácter confidencial de los conocimientos técnicos y los secretos comerciales pueden estar protegidos en cierta medida por (i) la competencia desleal o leyes similares, (ii) los contratos de trabajo, y (iii) las barreras económicas y tecnológicas para la competencia.

3) Las marcas comerciales y nombres comerciales. Una marca es un nombre, símbolo, logotipo o imagen que el propietario único puede utilizar para distinguir sus productos y servicios de los de otras entidades. Los derechos de propiedad de las marcas comerciales se protegen a menudo a través de un sistema de registro. El propietario de una marca registrada puede excluir a otros de su uso para no crear confusión en el mercado. El registro de una marca puede continuar indefinidamente si la marca se utiliza de forma continua y el registro se renueva adecuadamente. Las marcas se pueden establecer para bienes o servicios, y pueden aplicarse a un solo producto o servicio, o para una línea de productos o servicios. Las marcas comerciales son tal vez más familiares en el ámbito del mercado de consumo, pero es probable que se encuentren en todos los niveles del mercado.

4) Un nombre comercial (a menudo, pero no siempre, es el nombre de una empresa) y puede tener la misma fuerza de penetración en el mercado como una marca comercial y de hecho, puede ser registrado de manera similar a una marca. Los nombres comerciales de ciertos MNE pueden ser reconocidos fácilmente, y pueden ser utilizados en la comercialización de una variedad de bienes y servicios.

5). El término "marca" a veces se usa de manera común con los términos "marca" y "nombre comercial". En otros contextos, una marca se considera como una marca o nombre comercial impregnado de significado social y comercial. Una marca puede también representar una combinación o colección de intangibles y/o otros artículos que incluyen entre otros: marcas, nombres comerciales, las

relaciones de los clientes, las características de reputación y prestigio. A veces puede ser difícil o imposible segregar o transferir por separado los diversos elementos que contribuyen al valor de la marca.

6) Los derechos contemplados en los contratos y licencias gubernamentales, pueden ser muy importantes para un determinado negocio y pueden cubrir una amplia gama de relaciones de negocios. Estos derechos pueden incluir, entre otros, una subvención del gobierno o concesiones para explotar recursos naturales específicos o bienes públicos (por ejemplo, una licencia de espectro ancho de banda), o para ejercer una actividad empresarial específica.

Estas licencias y concesiones son intangibles, sin embargo, deben distinguirse de las obligaciones de registro de la empresa que son condiciones previas para hacer negocios en una jurisdicción en particular.

Los derechos derivados de los contratos también pueden ser importantes para un negocio y pueden cubrir una amplia gama de relaciones de negocios, lo que incluye entre otros, los contratos con los proveedores y clientes clave, y los acuerdos para hacer aprovechables los servicios de uno o más empleados.

Las licencias y los derechos relacionados con los intangibles comúnmente se transfieren a través de una licencia u otro acuerdo contractual similar que pueden ser licenciados de manera limitada en cuanto a su ámbito de uso, término de uso, geografía u de otras manera.

7) El fondo de comercio y la plusvalía.

a) El término fondo de comercio puede ser utilizado para referirse a un número de diferentes conceptos. En algunos contextos de contabilidad y avalúo de

empresas, el fondo de comercio refleja la diferencia entre el valor total de una empresa en funcionamiento y la suma de los valores de todos los activos tangibles e intangibles identificables por separado.

Por otra parte, el fondo de comercio es a veces descrito como una representación de los beneficios económicos futuros asociados con los activos del negocio que no están identificados individualmente y reconocidos por separado. Alternativamente en otros contextos, el fondo de comercio se conoce como la expectativa de futuro del comercio de los clientes existentes.

b) El término plusvalía se refiere al valor de los activos ensamblados de una empresa en funcionamiento, más allá de la suma de los valores individuales de los activos individuales. En general se reconoce que el prestigio y la plusvalía no pueden estar separados o transferidos separadamente de otros activos de la empresa.

Las Guías advierten que para los fines del tema de los intangibles en materia de precios, no es necesario establecer una definición precisa del concepto plusvalía de un negocio en marcha, ni de su prestigio; lo relevante es determinar si estos pueden o no constituir un intangible. Es importante reconocer, sin embargo, que una parte importante y monetariamente significativa de la compensación pagada por empresas independientes cuando se transfiere una parte o la totalidad de los activos de una empresa en funcionamiento puede representar una compensación por el valor de su plusvalía y prestigio. Cuando este tipo de operaciones se da entre empresas asociadas, se deben considerar como base los precios normales de mercado.

De igual manera, cuando el valor de la reputación está referido al término fondo de comercio y se transfiere o comparte con una empresa asociada bajo una

licencia de una marca u otro valor intangible, tal prestigio se debe tomar en cuenta para determinar la compensación de mercado apropiada.

Cuando las características de una empresa, tales como la reputación de producir productos de alta calidad o la prestación de un servicio de alta calidad, permiten cobrar precios más altos por los bienes o servicios, que los que puede cobrar una entidad que carece de tal reputación y de tales características, ello puede considerarse como la plusvalía o reputación y debe tenerse en cuenta en la fijación de los precios normales de mercado para la venta de bienes o la prestación de servicios entre empresas asociadas. En otras palabras, la aportación de valor de una empresa a otra, como fondo de comercio o plusvalía no hace que dicha contribución no sea compensable.

El hecho de que el prestigio y la plusvalía se consideren en las operaciones de fijación de precios de transferencia, de ninguna manera implica que su valor tenga efectos contables o para la valoración de negocios específicos, sino que solo tienen implicaciones para efectos de determinar el precio de mercado en una operación entre partes independientes analizada para efectos de precios de transferencia

Los valores de contabilidad y de valuación de empresas respecto del prestigio y la plusvalía, como regla general, no implican que estos corresponda al su precio de plena competencia. Sin embargo, dependiendo de los hechos y circunstancias, y la información que soporte tales evaluaciones puede proporcionar un punto de partida útil para un análisis de precios de transferencia. La ausencia de una única definición puntual del “fondo de comercio” hace que sea esencial para los contribuyentes y las Administraciones Tributarias describir los intangibles específicamente aptos en relación con el análisis de precios de transferencia, para considerar si las empresas independientes pagarían una compensación por dichos intangibles en circunstancias comparables.

8) Sinergias de Grupo. En algunas circunstancias las sinergias de grupo contribuyen al nivel de los ingresos obtenidos por una empresa MNE. Estas sinergias de grupo pueden adoptar muchas formas diferentes, incluyendo la gestión optimizada, la eliminación de los costos, la duplicidad de esfuerzos, sistemas integrados, la compra o el endeudamiento de energía, etc. Tales características pueden tener un efecto en la determinación de condiciones de mercado para operaciones controladas y deben ser evaluadas para determinar sus efectos como factores de comparabilidad en la fijación de precios. En materia de precios, para efectos de considerar como intangibles estas sinergias, las mismas deben ser propiedad o estar controladas por una empresa.

9) Las características específicas del mercado pueden afectar a las condiciones de plena competencia de una operación en ese mercado. Por ejemplo, el alto poder adquisitivo de los hogares de un mercado en particular puede afectar los precios pagados por ciertos bienes de consumo de lujo. Del mismo modo, los bajos costos laborales imperantes, la proximidad a los mercados, las condiciones climáticas favorables y otros factores similares, pueden afectar los precios pagados por los bienes y servicios específicos en un mercado en particular. Dado que las características específicas del mercado no son susceptibles de apropiación o control, estas se deben tener en cuenta en un análisis de precios de transferencia a través del análisis de comparabilidad.

1.4. La propiedad de los intangibles y las operaciones relacionadas con el desarrollo, la mejora, el mantenimiento, la protección y la explotación de los mismos.

Para la fijación de precios de transferencia que involucren intangibles, resulta fundamental determinar la entidad o entidades que dentro del grupo de MNE tiene el derecho a participar en los rendimientos obtenidos por los intangibles

que explota.⁴¹⁷ Tema relacionado, consiste en determinar qué entidad o entidades debe asumir los costos, inversiones y otras cargas asociadas con el desarrollo, la mejora, el mantenimiento, la protección y la explotación de intangibles.

⁴¹⁷ La explotación del capital intelectual, del conocimiento y del bien jurídico de información, es la principal de las ventajas competitivas de la organización transnacional en el mercado global. Es una organización única y unitaria cuya característica es obtener el máximo aprovechamiento económico en el menor tiempo posible de los intangibles y servicios que ayuden al aumento de su *goodwill* total.

El precio de transferencia es el modo típico de funcionamiento interno del conjunto vinculado con vistas al aumento de sus ganancias o al ahorro de costes. La finalidad fiscal integra el precio de transferencia y su manipulación afecta los intereses fiscales de los Estados donde se realizan las actividades de empresa. El conjunto vinculado es una comunidad de intereses con pluralidad de sujetos y su orientación pretende una participación de cada uno de ellos en el capital intelectual en proporción a los costes y riesgos asumidos. El precio de transferencia refleja el flujo financiero y fiscal de las empresas asociadas y la prima de pertenencia, el beneficio que se obtiene simplemente por ser miembro del conjunto. Se paga por lo que se obtiene, pero, también, por estar.

El comercio interno de intangibles y servicios somete a los sistemas tributarios a dura prueba, por las dificultades de identificación y valoración que les son propias. Claramente, la comparación con referencias externas de mercado es virtualmente inútil porque el secreto propietario o posesorio de más valor no tiene parangón. En especial, las contribuciones mutuas que no son de rutina, de elevado valor y compleja integración en las operaciones que se realizan. De ello la reflexión sobre la fórmula unitaria de reparto basada en elementos internos de la empresa sobre indicadores de beneficios o pérdidas y el coste de capitalización.

Las Sec. 197 y 936(3) (B) del IRC son esenciales para la formulación del concepto de intangibles, como valor de capital intelectual amortizable independiente de los servicios personales y catalogando sus distintas expresiones, sin perjuicio de admitir otros no previstos. El tráfico jurídico de los intangibles, Sec. 1231 y 1253 del IRC completa un cuadro básico dominado por el principio de la realidad económica, de la realidad jurídica efectiva y su concordancia o discrepancia con los resultados contractuales, El análisis exhaustivo de propiedad, de venta o arrendamiento, de pagos condicionados que pueden alterar la naturaleza de la operación facilitan la respuesta jurídica a un discurso de conceptos abiertos, difusos, de límites a veces imperceptibles.

La potestad administrativa es discrecional y amplia; pero, en base a la verdad contractual y su adhesión a la sustancia económica, la realidad jurídica efectiva. La recalificación de las operaciones para asignar rendimientos o gastos tiene un claro fundamento documental, lo cual, a mi entender, convierte en ilícito el precio de transferencia que lo incumple, razón por la cual se sanciona.

La Sec. 482 del IRC establece que cualquier cesión o concesión de intangible obliga a determinar el beneficio o renta en forma adecuada con relación al beneficio o renta atribuible al propio intangible. El criterio de la determinación adecuada del beneficio (*the income shall be commensurate with the income attributable to the intangible*) se aplica para determinar si la compensación es apropiada a la corriente o flujo de renta que puede generarse, no solo en el momento en que se celebra la transacción, si no en periodos sucesivos. La propiedad permite establecer a quien se le atribuye el rendimiento. La propiedad se distingue en legal o registral, contractual o de control: propiedad, posesión y tenencia. La contribución de mejora a un intangible de propiedad ajena se basa en que siempre dará lugar a compensación, fundada en un acuerdo contractual, de pago único o condicionados, de valoración separada o conjunta con otros servicios en los que pueda hallarse incluida. La clave es que la compensación se justifica siempre que la mejora se localice en el propietario del intangible, que no en el titular de la explotación, sea licenciataria o controlante.

La distinción teórica entre intangibles y servicios o viceversa es compleja y borrosa, porque ambas categorías abren vías a la manipulación sin pruebas del precio de transferencia. De hecho, son las fuentes dominantes de la erosión de las bases imponibles del conjunto vinculado. El servicio debe generar un beneficio en el receptor para corresponder a su prestación y cobro. Hay servicios que nunca se les reconoce el beneficio, puesto que, en el mercado, nadie pagaría por su realización o lo haría por su cuenta: actividades con efectos indirectos o remotos; actividades duplicadas; actividades a favor del propietario del capital social; actividades

Existen casos en que el propietario legal de un intangible recibe el producto de su explotación, mientras que otros miembros del grupo desarrollan funciones, utilizan activos, o asumen los riesgos, lo que constituye su cuota para contribuir al valor del intangible, por lo que este miembro debe ser compensado por sus aportaciones bajo el principio de plena competencia.

1) La asignación definitiva de los costos y otras cargas relacionadas con los intangibles puede ser muy difícil, por una serie de razones que deben superarse para la correcta aplicación del principio de plena competencia y la asignación adecuada de las ganancias obtenidas por el grupo MNE. Así encontramos entre otros factores que pueden crear desafíos los siguientes:

de asociación pasiva. De nuevo la Administración puede combinar o separar las operaciones conforme los servicios impliquen cesión de capital intelectual o, a la inversa, la cesión de capital intelectual encubra servicios.

Las relaciones contractuales efectivas sirven para estimar la verosimilitud de los pagos condicionados a resultados entre las partes, examinando si hay congruencia entre los beneficios y riesgos asumidos por las mismas y, sobre todo, si las condiciones que se arguyen fueron en su momento previstas y se realizaron o no. La potestad administrativa puede calificar las operaciones imputando de forma distinta los pagos condicionados o, inclusive, fijándolos donde no se produjeron, de acuerdo a los hechos y circunstancias.

La reglamentación provisional de 4-8-2006 sobre servicios y atribución de intangibles, en vigor desde enero de 2007, que sobreviene a la propuesta de reglamento de 2003 propone una lectura ambiciosa del precio de transferencia.

El primer punto es la confianza en el contrato previo y su contraste con la sustancia económica de la operación. El segundo punto, es la potestad de recalificar operaciones aparentes del tráfico jurídico que o no transmiten el dominio o lo hacen en forma encubierta; la discriminación entre lo que es venta y arrendamiento o control material y el tercero y a mi modo de ver, el más importante, una cierta y sutil inclinación en la materia hacia el método de la división del beneficio comparable y del beneficio residual como clausura del sistema de estimación de rendimientos derivados de los intangibles y servicios, en la proporción de las funciones, riesgos y recursos de los participantes. Aún más, a riesgo de ser polémico podría afirmar que el beneficio combinado que deriva de contribuciones a intangibles únicos, excepcionales, que no son de rutina solo puede confiarse al método del beneficio residual, lo cual supone una suerte de fórmula unitaria de reparto del beneficio gravable cuyo origen es la propia organización, sin referencia perceptible al mercado. Alternativamente, la capitalización de los gastos en el desarrollo y mejora de los intangibles solventan la idea que, lentamente, aunque no se admita expresamente, la división del beneficio residual en cualquiera de sus aplicaciones se convierte en *default* cuando las circunstancias de hecho lo aconsejen.

El beneficio residual derivado de un intangible excepcional o de servicios igualmente calificables sirve para determinar el rendimiento actual y futuro del activo o, al contrario, su valor capital. La capitalización de la inversión en intangibles permite determinar el tipo de la compensación por su explotación y, asimismo, el valor capital. Sea por el ingreso o por el coste la Administración puede apreciar, en el seno de la empresa, sin referencias al mercado, la "verdadera renta imponible del contribuyente vinculado", que en suma, es lo que se persigue.

Cfr. Ob. Cit. ROSEMBUJ TULLIO.

(i) la falta de comparabilidad entre las operaciones relacionadas con intangibles realizadas entre las empresas asociadas y las que se pueden identificar entre empresas independientes

(ii) la falta de comparabilidad entre los intangibles de que se trate;

(iii) la propiedad y/o uso de los diferentes activos intangibles por parte de diferentes empresas asociadas dentro del grupo MNE;

(iv) la dificultad de aislar el impacto de cualquier intangible en particular en los ingresos del grupo de empresas multinacionales;

(v) el hecho de que varios miembros de un grupo MNE puedan realizar actividades relacionadas con el desarrollo, la mejora, el mantenimiento, la protección y la explotación de un intangible, a menudo, de una manera y con un nivel de integración que no se observa entre empresas independientes;

(vi) el hecho de que las contribuciones de los distintos miembros del MNE al valor intangible pueden tener lugar en años diferentes de los años en los que se realizan las declaraciones de los asociados; y

(vii) el hecho de que las estructuras de los contribuyentes se pueda basar en las condiciones contractuales entre las empresas asociadas que separan la propiedad, la asunción de riesgo, y/o financiamiento de las inversiones en intangibles por el desempeño de funciones importantes, el control de riesgos, y las decisiones relacionadas con la inversión en formas que no se observan en las operaciones entre empresas independientes y que pueden contribuir a la erosión de la base y la migración de utilidades.

2) El análisis de las operaciones que involucran intangibles requiere:

(i) identificar al propietario legal de los intangibles en base a los términos y condiciones de los acuerdos legales, incluidos los registros pertinentes, contratos de licencia, otros contratos relevantes, y otros indicios de la propiedad legal;

(ii) por medio del análisis funcional, la identificación de las partes que realizan funciones, particularmente las relevantes; la parte que usa los activos, la que asume los riesgos relacionados con el desarrollo, la mejora, el mantenimiento, la protección y la explotación de los activos intangibles;

(iii) confirmar la coherencia entre la conducta de las partes y los términos de las disposiciones legales relativas a la propiedad intangible a través de un análisis funcional detallado;

(iv) identificar las operaciones controladas relacionadas con el desarrollo, la mejora, el mantenimiento, la protección y la explotación de los intangibles en base a la propiedad legal de los activos intangibles, en virtud de registros y de los contratos pertinentes, y la conducta de las partes, incluyendo sus contribuciones de funciones, los activos, los riesgos y otros factores que ayuden a la creación de valor;

(v) cuando sea posible, la determinación de precios de plena competencia para estas operaciones, atendiendo a las aportaciones de cada parte según las funciones realizadas, los activos utilizados y riesgos asumidos; y

(vi) bajo determinadas circunstancias, la re-caracterización de las operaciones cuando ello sea necesario para reflejar las condiciones de mercado.

3). La propiedad y los términos contractuales de los intangibles.

Los derechos legales y los acuerdos contractuales constituyen el punto de partida para cualquier análisis de precios de transferencia de las operaciones con intangibles. Los términos de la operación se pueden encontrar en los contratos escritos, registros públicos, registros de patentes o de marcas, o en la correspondencia y/o otras comunicaciones entre las partes. Los contratos pueden describir las funciones, responsabilidades y derechos de las empresas asociadas con respecto a los intangibles. También pueden describir qué entidad o entidades proporcionan financiamiento, realizan investigación y desarrollo; mantienen y protegen los activos intangibles, y llevan a cabo las funciones necesarias para su explotación, tales como: la fabricación, comercialización y distribución. Así mismo pueden describir cómo se repartirán los ingresos y gastos de la MNE asociadas y como estos pueden asignarse entre todos los miembros del grupo atendiendo a sus contribuciones, detallando la forma y el monto de pago.

Cuando no existan términos escritos, o cuando las condiciones contractuales sean ambiguas o incompletas, o cuando la sustancia real de la operación que se refleje en la conducta de las partes, no sea coherente con los contratos escrito, los términos de una operación deben inferirse de la conducta de las partes y los principios económicos que generalmente rigen las relaciones entre empresas independientes.

Es una buena práctica para las empresas asociadas registrar por escrito sus decisiones e intenciones con respecto a la asignación de los derechos importantes de los intangibles. El derecho de uso de algunos tipos de activos intangibles puede estar protegido por leyes específicas de propiedad intelectual y sistemas de registro. Por lo general, el propietario legal registrado de dichos intangibles tiene el derecho legal y comercial exclusivo para utilizar el intangible,

así como el derecho a impedir que otros utilicen el intangible. Pueden concederse estos derechos para un área geográfica específica y/o por un período específico de tiempo.

Existen otros intangibles como la imagen comercial, los secretos comerciales, el know-how,⁴¹⁸ que no son objeto de protección en registros de propiedad intelectual, sino que están protegidos contra apropiación no autorizada o imitación bajo una legislación de competencia desleal u otras leyes aplicables, o por contrato.

El alcance y la naturaleza de la protección disponibles bajo la ley aplicable pueden variar de un país a otro, y estar condicionada a su uso comercial continuado, o a la renovación oportuna de registros, y en algunas circunstancias o jurisdicciones, el grado de protección de un intangible legalmente o en la práctica puede ser muy limitado.

⁴¹⁸ Cfr. CONTRATO DE FRANQUICIA Y KNOW-HOW (SECRETO INDUSTRIAL). SU CONCEPTO. El artículo 142, párrafo primero, de la Ley de la Propiedad Industrial establece: "Existirá franquicia, cuando con la licencia de uso de una marca, otorgada por escrito, se transmitan conocimientos técnicos o se proporcione asistencia técnica, para que la persona a quien se le concede pueda producir o vender bienes o prestar servicios de manera uniforme y con los métodos operativos, comerciales y administrativos establecidos por el titular de la marca, tendientes a mantener la calidad, prestigio e imagen de los productos o servicios a los que ésta distingue.". De ahí que en toda franquicia existen dos partes esenciales que lo conforman: el franquiciante y el franquiciatario. El primero de ellos es quien, por regla general, es titular de una marca protegida por el derecho de propiedad intelectual o de autor, marca que incluso puede ser de gran popularidad en el comercio, por virtud del lanzamiento al mercado de una fórmula para la producción de un bien o un servicio determinado. De modo que el franquiciatario, por su parte, es la persona o empresa que quiere minimizar el riesgo de sus activos, por lo que prefiere mediante el pago de regalías o renta, utilizar una fórmula ya probada en el mercado que no sea creada por él, sino que por virtud del pago de regalías le brinde el derecho de operar bajo el mismo nombre, imagen y marca ya conocidos en el mercado, lo que constituye una réplica de la fórmula inventada por el franquiciante. A la luz de este precepto legal, es un elemento constitutivo de la franquicia el know-how o saber hacer, ya que así se le denomina a los conocimientos preexistentes que incluyen técnicas, información secreta, teorías e incluso datos privados (como clientes o proveedores), constituyendo una serie de informaciones prácticas probadas y resultantes de la experiencia del franquiciante, mismo que debe de contar con los siguientes elementos: a) Secreto. No es conocido, ni resulta de fácil acceso; b) Sustancial. Debe incluir información importante para la venta de productos o la prestación de servicios a los usuarios finales y, en particular, la gestión financiera y administrativa; y, c) Identificado. Debe estar descrito de forma que permita verificar si reúne las condiciones de los elementos secreto y sustancial. Por consiguiente, el know-how es uno de los aspectos más importantes sobre el que se sustenta el contrato de franquicia.

Visible en: Época: Décima Época. Registro: 2003835. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XXI, Junio de 2013, Tomo 2. Materia(s): Administrativa, Civil. Tesis: I.3o.C.99 C (10a.). Pág. 1250.

Cuando no exista un propietario legal del intangible, debe identificarse al miembro del grupo MNE, que basándose en los hechos y circunstancias, controle las decisiones relativas a la explotación del intangible y que tenga la capacidad práctica para restringir a otros su uso.

La propiedad legal de un intangible debe distinguirse de cualquier licencia relacionada con el intangible, así encontramos, el otorgamiento de una licencia exclusiva para fabricar, comercializar y vender productos usando la marca. Otro supuesto es la licencia para usar una marca en relación con la fabricación, comercialización y distribución de los productos de marca. En estos casos, las actividades llevadas a cabo por el licenciatario pueden potencialmente afectar el valor del intangible, propiedad del licenciante, así como el valor de la licencia o ambos.

La determinación de la propiedad legal es un primer paso importante en el análisis de precios, sin embargo, ello es independiente y diverso de la fijación de la remuneración bajo el principio de plena competencia por su uso. Así, la propiedad legal de los activos intangibles, por sí misma, no confiere ningún derecho a obtener una parte de los rendimientos ganados por el grupo de MNE que aprovechen el intangible, a pesar de que dichos rendimientos puedan asignarse inicialmente al propietario legal como resultado de su derecho legal o contractual para explotar el intangible. El rendimiento atribuido al propietario legal dependerá de las funciones que realiza, los activos que utiliza, y los riesgos que asuma, y las aportaciones realizadas por otros miembros del grupo de las MNE. Así si el dueño legal actúa únicamente como tenedor del título, y solo tendrá derecho a una compensación de plena competencia, por la tenencia del título.

Las relaciones legales de propiedad y contractuales sirven simplemente como puntos de referencia para la identificación y el análisis de las operaciones controladas relacionadas con el intangible, debiendo tomar en cuenta todos los

hechos y circunstancias presentes en cada caso concreto, ya que la determinación de precios deben reflejar las diversas alternativas realistas de los miembros de los grupos.

Debe tenerse en cuenta cómo juegan en el tiempo los resultados reales y la forma en la que los riesgos asociados al desarrollo o la adquisición de un intangible; ya que cuando no se conozca con certeza cuál de los miembros del grupo toma las decisiones con respecto a los intangibles, será importante distinguir entre a) estimar la remuneración atendiendo a los ingresos futuros esperados por un miembro del grupo MNE en el momento de una operación; y b) considerar la remuneración existente, referida a los ingresos efectivamente percibidos por un miembro del grupo a través de la explotación del intangible.

La compensación que se debe pagar a los miembros del grupo de MNE que contribuyen al desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los intangibles, generalmente se determina en forma estimada, al momento que las operaciones son celebradas, atendiendo a los riesgos asociados. Dicha remuneración podrá ser fija o contingente. La asignación de las ganancias o pérdida reales dependerá de los hechos y circunstancias del caso.

4) Funciones, activos y riesgos relacionados con los intangibles.

Como se ha señalado, la propiedad legal de un intangible, en sí misma no da derecho a su titular a una atribución o no de ingresos, sino que ello dependerá los hechos del caso, atendiendo a las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos y relacionados con tales bienes.

Por tanto, para efectos de precios de transferencia, deben evaluarse las aportaciones de valor de cada uno de los miembros del grupo para la creación de valor del intangible, a efecto de lo cual, se requiere que todos los miembros del

grupo reciban una compensación de acuerdo a su participación, para lo cual, resulta necesario un análisis funcional de las actividades que realiza cada miembro de acuerdo con las circunstancias, ya que habrá supuestos en los que el análisis puede ser relativamente sencillo, mientras que en otros será más difícil, particularmente cuando:

- (i) Los activos intangibles son de auto-desarrollado por un grupo multinacional, especialmente cuando tales bienes intangibles son transferidos entre las empresas asociadas en fase de desarrollo;
- (ii) la adquisición de los activos intangibles por desarrollo propio sirven como plataforma para un mejor desarrollo; o
- (iii) hay otros aspectos, especialmente importantes para la creación de valor, tales como la comercialización o fabricación.

Frente a ello, las Guías de precios establece algunos lineamientos de aplicación general, referidas principalmente a los casos más difíciles, atendiendo específicamente a las circunstancias relacionadas con:

- Desempeño y control de funciones
- El uso de los activos
- Asunción de riesgos
- Determinación de rendimientos estimados.

1.5.- Preocupaciones BEPS⁴¹⁹ en materia de intangibles.

Cuando la remuneración para todos los miembros de un grupo MNE estimada sea determinada por su contribución, bajo condiciones de precio de

⁴¹⁹ Ob. Cit. BEPS.

mercado, los resultados que se obtienen son imprevistos, ya sea que generen beneficios imprevistos, o den lugar a déficit imprevistos o incluso a pérdidas, por lo que la asignación contractual previa de las ganancias o pérdidas imprevistas a cualquier miembro del grupo MNE debe ser cautelosa, en tanto que los contribuyentes tienen un incentivo para exagerar el riesgo conocido y subestimar la remuneración adecuada para el propietario legal respecto de los demás miembros del grupo.

Los contribuyentes también pueden manipular los precios a través del aprovechamiento de las asimetrías de información entre los contribuyentes y las Administraciones Tributarias, además, deben considerarse los efectos producidos por el tiempo transcurrido entre el momento en que los precios son inicialmente determinados y el momento en que las auditorías se llevan a cabo. Estos temas preocupan particularmente al grupo BEPS, en la medida en que a través de estas conductas se puede erosionar de la base y migrar utilidades.

Al respecto, obsérvense los casos en los que el propietario legal de un intangible:

- Realice y controle todas las funciones incluyendo las funciones importantes relacionadas con el desarrollo, la mejora, el mantenimiento, la protección y la explotación del intangible;
- Si proporciona todos los activos, incluido el financiamiento, necesario para el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los bienes intangibles; y
- Si es quien soporta y controla todos los riesgos relacionados con el desarrollo, la mejora, el mantenimiento, la protección y la explotación del intangible,

Dicho propietario tendrá a priori derecho a la totalidad de la utilidad esperada, sobre los rendimientos derivados de la explotación del intangible. Sin embargo, en la medida en que uno o más miembros del grupo, realicen funciones, utilicen los activos, o asuman los riesgos; tales empresas asociadas deben compartir los rendimientos derivados de la explotación del intangible, atendiendo a sus funciones, activos y riesgos asumidos, lo que dependiendo de los hechos y circunstancias puede implicar la totalidad o una parte sustancial de la rentabilidad esperada.

El derecho de cualquier miembro al resultado del ejercicio (ingresos o pérdida) en relación con acontecimientos imprevistos, dependerá de los términos y las condiciones de los contratos y de las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos en relación con estos eventos, por lo que al realizar el análisis de comparabilidad debe hacerse una evaluación clara de la propiedad legal, así como de estos elementos, también debe identificarse con precisión de los precios de las operaciones y otras condiciones, tomando en cuenta los registros y contratos relevantes. Sin embargo, el análisis de comparabilidad puede revelar que las formas asumidas son diferentes a como realmente se produjeron las operaciones, por lo que deben analizarse los términos verdaderos que en realidad ocurrieron a través del comportamiento real de las partes y otros hechos relevantes, tomando en cuenta las contribuciones estimadas al valor del intangible, en el momento que las operaciones se llevaron a cabo.

1) Supuestos en los que una empresa asociada contribuye en el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección, o explotación del intangible.

Cuando una empresa asociadas contribuye en el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección, o explotación del intangible que es legalmente propiedad de otro miembro del grupo y que deben recibir una compensación a

precio de mercado, debe evaluarse (i) el nivel y la naturaleza de la actividad llevada a cabo; y (ii) el importe y la forma de la indemnización pagada, haciendo referencia al nivel y la naturaleza de la actividad de las entidades no controladas comparables que realizan funciones similares.

En seguida se describen patrones comunes:

a) El desarrollo y la mejora de los intangibles de marketing.

Una situación común se presenta cuando una empresa asociada con el propietario legal de las marcas desempeña funciones de marketing o de ventas que benefician al propietario legal, por ejemplo a través de un acuerdo de comercialización o mediante un acuerdo de distribución / comercialización. En tales casos, es necesario determinar cómo el vendedor o el distribuidor deben ser compensados por sus actividades. Una cuestión importante es si el vendedor / distribuidor debe ser compensado sólo por la prestación de servicios de promoción y distribución, o si el vendedor / distribuidor también debe ser compensado por mejorar el valor de las marcas y otros activos intangibles de comercialización en virtud de las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos.

El análisis de esta cuestión requiere una evaluación de: (i) las obligaciones y derechos que se derivan de los registros legales y los acuerdos entre las partes; (ii) las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las partes; (iii) el valor del intangible pronosticado que se creará a través de las actividades del vendedor / distribuidor; y (iv) la compensación prevista para las funciones realizadas por el vendedor / distribuidor tomando en cuenta los activos utilizados y riesgos asumidos. Un caso relativamente claro es cuando un distribuidor actúa simplemente como un agente, al que le son reembolsados sus gastos de promoción mientras que el propietario de las marcas y otros activos

intangibles de marketing es responsable de controlar sus actividades. En ese caso, el distribuidor solo tendría derecho a una indemnización por sus actividades de la agencia, sin tener derecho a una remuneración adicional.

Cuando el distribuidor corra con los gastos de sus actividades de marketing sin que le sean reembolsados, bajo condiciones normales de mercado, ello dependerá principalmente de sus derechos por ejemplo, cuando tiene un contrato a largo plazo que le otorga derechos exclusivos de distribución para un producto de marca, un distribuidor puede tener mayor capacidad de obtener beneficios, aumentar su volumen de negociación y su cuota de mercado; ya que los esfuerzos del distribuidor se reflejarán en aumentar el valor de sus propios activos intangibles (sus derechos de distribución), por lo que debe evaluarse la conducta de un distribuidor independiente en circunstancias comparables.

En aquellos casos en los que un distribuidor realice funciones, use activos o asuma riesgos que exceden a los de un distribuidor independiente, tendrá una remuneración adicional que puede adoptar la forma de ganancias de distribución más altas como resultado de una mayor tasa de descuento o una reducción de la tasa de regalías, o una parte de los beneficios asociados con el mayor valor de las marcas u otros activos intangibles de comercialización.

b) Acuerdos para la investigación, desarrollo y mejora de procesos.

Este caso se refiere a aquél en el que un miembro del grupo desarrolla funciones de investigación y desarrollo como consecuencia de un acuerdo contractual con una empresa asociada que es el propietario legal de los bienes intangibles resultantes. La compensación por los servicios de investigación dependerá de todos los hechos y circunstancias, como de si el equipo de investigación posee habilidades y experiencia única en relación con la investigación, si asume riesgos, si utilizan sus propios intangibles, o si éstos son

controlados y administrados por un tercero. La compensación basada en el reembolso de los gastos, incrementado por un porcentaje no reflejará el precio de mercado para las aportaciones del equipo de investigación.

Otra situación se presenta cuando un miembro del grupo proporciona servicios de fabricación que pueden conducir a mejorar el proceso o producto en nombre de otra empresa asociada que asumirá la propiedad legal de tales mejoras

c) Pagos por el uso del nombre de la empresa.

Otro caso se presenta en la determinación del precio para retribuir el uso de nombres de grupos, nombres comerciales e intangibles similares, considerando la premisa de que no se debe reconocer ningún pago por el solo hecho de pertenencia a un determinado grupo, o porque el uso del nombre solo refleje la pertenencia a un grupo. Es importante tener en cuenta el importe de la prestación económica para el usuario del nombre atribuible al uso de ese nombre, los costos y beneficios asociados con otras alternativas, así como las aportaciones efectivas al valor hecho por el propietario legal y por la entidad usuaria.

2) Operaciones que implican el uso o la transferencia de bienes intangibles.

Otro factor importante en una operación de intangibles consiste en identificar y caracterizar correctamente las operaciones específicas. Cabe advertir que la caracterización de una operación para fines de precios de transferencia es irrelevante para efectos del capítulo de regalías regulado en el artículo 1 de la Convención Modelo de la OCDE.

Generalmente existen dos tipos de operaciones: (i) las relativas a transferencias de intangibles o derechos de los intangibles; y (ii) las que impliquen

el uso de los intangibles en relación con la venta de bienes o la prestación de servicios.

3) Operaciones que implican la transferencia del intangible o derechos respecto del intangible.

Los derechos del intangible en sí mismo, pueden ser transferidos en operaciones vinculadas, lo que puede implicar la transferencia de todos los derechos del intangible en cuestión (por ejemplo, la venta del intangible o una licencia exclusiva perpetua) o derechos limitados (por ejemplo, una licencia o transferencia similar de derechos limitados para utilizar un intangible sujeta a restricciones geográficas, de duración limitada, o restricciones con respecto a la concesión de uso, explotación, reproducción, transferencia adicional, o desarrollo futuro).

En estas operaciones, es esencial identificar claramente la naturaleza de los activos intangibles y los derechos que se transfieren. Cuando se imponen limitaciones a los derechos transferidos, también es esencial identificar la naturaleza de tales limitaciones y el alcance de los derechos cedidos, siendo importante revisar las fórmulas utilizadas en operaciones controladas.

Las restricciones impuestas a una licencia y otros acuerdos similares sobre el uso de un intangible para el desarrollo de nuevos bienes intangibles o nuevos productos con base en el intangible usado, son de gran importancia en un análisis de precios de transferencia.

Un supuesto particular a evaluar, es si el cesionario que recibe el derecho a utilizar el intangible lo recibe con propósitos de investigación y desarrollo, debiendo observar si el cedente / licenciante conserva el pleno derecho a las mejoras que se desarrollen durante la vigencia de la licencia o a perpetuidad. Así,

las limitaciones pueden influir en el mayor o menor desarrollo o en la generación un mayor beneficio, situación que puede afectar el valor de los derechos transferidos y la comparabilidad de dos operaciones idénticas o comparables, por lo que es importante evaluar los términos de los acuerdos escritos y la conducta real de las partes afectadas.

4) Las operaciones que implican la combinación de intangibles.

Los Intangibles se pueden transferir de forma individual o en combinación con otros, supuesto que se presenta bajo dos cuestiones relacionadas.

(i) La primera que consiste en identificar la naturaleza y consecuencias de las interacciones legales y económicas entre los diferentes intangibles, ya que algunos de éstos solo serán valiosos en su combinación con otros por separado. Por ejemplo, un producto farmacéutico a menudo viene asociado con más intangibles: El ingrediente farmacéutico activo puede estar protegido por una o más patentes. El producto también ha pasado por un proceso de prueba y si una autoridad reguladora de gobierno emitió una aprobación para la comercializar del producto en un mercado geográfico determinado y bajo indicaciones específicas aprobadas y basadas en las pruebas. El producto puede ser comercializado con una marca en particular. La combinación de estos intangibles pueden ser de gran valor, mientras que de manera aislada tiene un valor mucho menor.

Las interacciones entre cada una de estas clase de intangibles, así como la parte que realice funciones, asuman los riesgos incurridos y los costos asociados con la obtención de los intangibles, es muy importante en la realización de un análisis de los precios de transferencia, evaluando la aportación relativa a la creación de valor, donde diferentes empresas asociadas tienen derechos respecto de los activos intangibles utilizados.

(ii) Una segunda cuestión relacionada consiste en la importancia de asegurar que todos los intangibles transferidos en una operación en particular se han identificado. Hay casos en que los intangibles están tan entrelazados que no es posible transferir uno sin transferir el otro. Aquí es importante identificar todos los intangibles transferidos al cesionario. Por ejemplo, los derechos a utilizar una marca comercial a través de una licencia implicarán la transferencia de la concesión de licencias sobre el nombre comercial asociado a esa marca, el cual ha sido construido por el licenciante. Sin embargo, se debe tener cuidado en identificar aquellas situaciones en que la separación de intangibles se haga artificialmente, soslayando que partes independientes no lo harían en circunstancias comparables.

5) Transferencia de intangibles en combinación con otras operaciones de negocios.

Existen situaciones en que los intangibles pueden ser transferidos en combinación con activos tangibles, o en combinación con servicios, lo que lleva a la necesidad de identificar si el intangible es parte de la operación, así como identificar todos los intangibles transferidos. Estas operaciones celebradas bajo un contrato de paquete deben desglosarse a fin de confirmar que cada elemento de la operación cumple con el principio de plena competencia.

Hay otras operaciones en que los elementos están tan estrechamente relacionados que será difícil separar los bienes tangibles o los servicios de la transferencia de intangibles, por ello, es importante considerar si los comparables disponibles permiten una evaluación precisa de las interacciones entre operaciones.

Una situación que involucra las transferencias de intangibles combinados con otras operaciones, lo es un acuerdo de franquicia de negocio,⁴²⁰ en la que se transfieren intangibles combinados con servicios y bienes tangibles a cambio de una tarifa única.

⁴²⁰ Cfr. CONTRATO DE FRANQUICIA. ELEMENTOS QUE LO DISTINGUEN. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 142 de la Ley de la Propiedad Industrial, que establece que existirá franquicia cuando con la licencia de uso de una marca se transmitan conocimientos técnicos o se proporcione asistencia técnica para que la persona a quien se le concede pueda producir o vender bienes, o prestar servicios de manera uniforme y con los métodos operativos, comerciales y administrativos establecidos por el titular de la marca, tendientes a mantener la calidad, prestigio e imagen de los productos o servicios a los que ésta distingue, y tomando en cuenta las acepciones que de esa figura han adoptado la doctrina y el derecho comunitario europeo, donde ha sido ampliamente regulada, los elementos que distinguen este tipo de contratos son: a) La existencia de un derecho de propiedad industrial generalmente identificado con una marca (propiedad del franquiciante), cuyo uso será transmitido al franquiciatario para que pueda vender bienes o prestar servicios; b) La transferencia del franquiciante al franquiciado de un saber hacer (know how), es decir, aquellos conocimientos o técnicas probadas que constituyen el éxito del negocio; c) La prestación continua por parte del franquiciante al franquiciado de asistencia comercial o técnica durante la vigencia del acuerdo; y d) Una contraprestación monetaria (no necesariamente). De tal forma que para su existencia deben satisfacerse todos esos elementos.

Visible en: Época: Novena Época. Registro: 180922. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XX, Agosto de 2004. Materia(s): Administrativa. Tesis: I.1o.A.122 A. Pág. 1577.

Cfr. Tesis VII-P-2aS-239. CONTRATOS DE FRANQUICIAS. SUS PAGOS CONSTITUYEN REGALÍAS EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 12 DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN CELEBRADO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, CUANDO LOS PAGOS EFECTUADOS NO SON AISLADOS, SINO QUE FORMAN PARTE DEL CONTRATO PRINCIPAL. Visible en R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año II. No. 16. Noviembre 2012. Pág. 304.

Cfr. CONTRATO DE FRANQUICIA Y KNOW-HOW (SECRETO INDUSTRIAL). SU CONCEPTO. El artículo 142, párrafo primero, de la Ley de la Propiedad Industrial establece: "Existirá franquicia, cuando con la licencia de uso de una marca, otorgada por escrito, se transmitan conocimientos técnicos o se proporcione asistencia técnica, para que la persona a quien se le concede pueda producir o vender bienes o prestar servicios de manera uniforme y con los métodos operativos, comerciales y administrativos establecidos por el titular de la marca, tendientes a mantener la calidad, prestigio e imagen de los productos o servicios a los que ésta distingue.". De ahí que en toda franquicia existen dos partes esenciales que lo conforman: el franquiciante y el franquiciatario. El primero de ellos es quien, por regla general, es titular de una marca protegida por el derecho de propiedad intelectual o de autor, marca que incluso puede ser de gran popularidad en el comercio, por virtud del lanzamiento al mercado de una fórmula para la producción de un bien o un servicio determinado. De modo que el franquiciatario, por su parte, es la persona o empresa que quiere minimizar el riesgo de sus activos, por lo que prefiere mediante el pago de regalías o renta, utilizar una fórmula ya probada en el mercado que no sea creada por él, sino que por virtud del pago de regalías le brinde el derecho de operar bajo el mismo nombre, imagen y marca ya conocidos en el mercado, lo que constituye una réplica de la fórmula inventada por el franquiciante. A la luz de este precepto legal, es un elemento constitutivo de la franquicia el know-how o saber hacer, ya que así se le denomina a los conocimientos preexistentes que incluyen técnicas, información secreta, teorías e incluso datos privados (como clientes o proveedores), constituyendo una serie de informaciones prácticas probadas y resultantes de la experiencia del franquiciante, mismo que debe de contar con los siguientes elementos: a) Secreto. No es conocido, ni resulta de fácil acceso; b) Sustancial. Debe incluir información importante para la venta de productos o la prestación de servicios a los usuarios finales y, en particular, la gestión financiera y administrativa; y, c) Identificado. Debe estar descrito de forma que permita verificar si reúne las condiciones de los elementos secreto y sustancial. Por consiguiente, el know-how es uno de los aspectos más importantes sobre el que se sustenta el contrato de franquicia.

Época: Décima Época. Registro: 2003835. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XXI, Junio de 2013, Tomo 2. Materia(s): Administrativa, Civil. Tesis: I.3o.C.99 C (10a.). Pág. 1250.

En otras situaciones que involucran la prestación de un servicio con la transferencia de uno o más intangibles son los derechos de software,⁴²¹ que se pueden combinar con un compromiso por parte del cedente para proporcionar servicios de mantenimiento al software, así como actualizaciones periódicas del software.

Los intangibles pueden ser utilizadas en conexión con operaciones controladas sin que exista transferencia del intangible, tal es el caso del uso de intangibles en relación con la fabricación de mercancías vendidas a una empresa asociada; con la comercialización de los bienes comprados a una empresa asociada; o con la prestación de servicios en nombre de una empresa asociada. La naturaleza de una operación de este tipo debe estar claramente especificada, y cualquier intangible relevante utilizados por cualquiera de las partes debe ser identificado y tomado en cuenta en el análisis de comparabilidad. Un ejemplo de estas operaciones lo encontramos en un fabricante de automóviles que utiliza patentes valiosas propias para la fabricación de los autos que luego vende a los distribuidores asociados. Las patentes contribuyen significativamente al valor de los coches, por lo tanto las patentes y el valor que aportan deben tenerse en cuenta en el análisis de comparabilidad de la operación. Los distribuidores asociados compran los coches, pero no adquieren ningún derecho a las patentes que si se utilizan en la fabricación y pueden afectar el valor de los coches.

Otro ejemplo se da cuando una compañía de exploración ha adquirido o desarrollado valiosos datos geológicos y de análisis, así como un software de exploración sofisticado y know-how, que utiliza en la prestación de servicios de exploración a una empresa asociada, sin que ésta última adquiera ningún derecho

⁴²¹ REGALÍAS. DEBEN CONSIDERARSE ASÍ LOS PAGOS POR EL USO O GOCE TEMPORAL DE SOFTWARE PARA CONMUTADORES, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 15-B, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Visible en Época: Novena Época. Registro: 162304. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXIII, Abril de 2011. Materia(s): Administrativa. Tesis: I.9o.A.147 A. Pág. 1405.

sobre los intangibles, sin embargo al ser utilizados en el servicio, si pueden afectar su valor.

6) Las condiciones de mercado.

Otro factor que puede ser útil es la identificación, de ser posible de las condiciones de mercado, ya que no puede pasarse por alto que las operaciones que involucran activos intangibles controlados, pueden tener características especiales que complican la búsqueda de elementos de comparación, lo que hace difícil la fijación de precios, además de que por razones de negocios totalmente legítimos, las empresas asociadas pueden estructurar una operación de manera que las empresas independientes no podrían hacerlo.

7) Factores de comparabilidad.

Cuando se hace un análisis de comparabilidad que involucra intangibles, se deben considerar las opciones disponibles para cada una de las partes, así como las perspectivas de cada una, ya que un análisis basado en un sólo lado, en general no proporciona una base suficiente para una evaluación bajo situaciones normales del uso de intangibles, máxime si de manera objetiva existen otros intangibles disponibles.

En la comparabilidad de operaciones que involucren intangibles, hay que tener en cuenta que a menudo estos tienen características únicas, y tienen el potencial de generar una rentabilidad y crear beneficios futuros que podrían diferir ampliamente.

Las características específicas de los intangibles que pueden resultar importantes en un análisis de comparabilidad se enuncian a continuación, sin que

la lista sea exhaustiva, pudiendo existir para un caso específico otros factores adicionales que deben ser considerados.

(a) Exclusividad. Los derechos relacionados con intangibles pueden ser exclusivos o no, lo que permite al propietario legal excluir a otros del uso del intangible. La parte que controla los derechos del intangible puede excluir a otros del mercado, lo que le proporciona una ventaja, mientras quien no detente derechos exclusivos no puede limitar a todos los competidores y por tanto no tiene el mismo grado de poder de mercado o influencia.

(b) El grado y la duración de la protección jurídica. Las protecciones legales asociadas con algunos activos intangibles pueden evitar que los competidores entren en un mercado en particular. Así, las protecciones legales disponibles para el know-how o los secretos comerciales, pueden tener una naturaleza diferente y no tener una fuerza que duren todo el tiempo. Para los activos intangibles con vida útil limitada, la duración de la protección legal puede ser importante, ya que afectará a las expectativas de las partes en una operación con respecto a los beneficios futuros de explotación del intangible. Por ejemplo, dos patentes comparables no tendrán valor equivalente si una se vence al final de un año, mientras que la otra expirara después de diez años.

(c) Ámbito geográfico. Una subvención global de los derechos de los intangibles puede ser más valiosa que una subvención limitada a uno o unos pocos países, en función de la naturaleza del producto, la naturaleza del intangible, y la naturaleza de los mercados en cuestión.

(d) La vida útil. Muchos intangibles tienen una vida útil limitada, lo que afecta la duración de las protecciones legales otorgadas. La vida útil también puede verse afectada por los cambios tecnológico en una industria y por el desarrollo de nuevos productos y mejoras.

En general, se espera que los intangibles proporcionen ventajas en el mercado durante un período de tiempo largo, por lo que éste intangible será más valioso que los que proporcionen ventajas por un período de tiempo más corto. Para efectos de la vida útil de los intangibles, también es importante tener en cuenta el uso que se dará al intangible, ya que cuando se utiliza como base para una investigación y desarrollo en curso, ello puede extender la vida comercial de la línea de productos de la generación actual.

(e) Fase de desarrollo. También es importante tener en cuenta la etapa de desarrollo del intangible. Los intangibles pueden transferirse en una etapa previa a que haya sido plenamente demostrado que el intangible apoyará productos comercialmente viables. Un ejemplo común surge en la industria farmacéutica, donde los compuestos químicos pueden ser patentados, y las patentes son transferidas antes de la época en que la investigación, desarrollo y pruebas demuestren que el compuesto constituye un tratamiento seguro y efectivo para una condición médica particular.

Generalmente los activos intangibles relacionados con productos con viabilidad comercial serán más valiosos que otros intangibles para productos cuya viabilidad comercial aún no se ha establecido. Al evaluar intangibles parcialmente desarrollados, es importante calcular la probabilidad de que un mayor desarrollo dará lugar a beneficios significativos futuros.

(f) Derechos sobre las mejoras, revisiones y actualizaciones. En materia de intangibles, es importante considerar los derechos de las partes sobre las mejoras futuras, revisiones y actualizaciones. En algunas industrias, los productos protegidos por los intangibles, en ausencia de un continuo desarrollo y mejora pueden llegar a ser obsoletos o poco competitivo en un período relativamente corto de tiempo, por ello, el tener acceso a actualizaciones y mejoras puede ser la

diferencia para generar una ventaja a corto o a largo plazo de los activos intangibles.

Otra situación muy similar, se presenta cuando el uso de los intangibles otorga al cesionario el derecho a utilizarlos en la investigación dirigida al desarrollo de intangibles nuevos mejorados. Por ejemplo, el derecho a utilizar una plataforma de software existente, como base para el desarrollo de nuevos productos de software, lo que puede acortar los tiempos de desarrollo y hacer la diferencia entre ser el primero en el mercado con un nuevo producto o aplicación, o ser forzado a entrar en un mercado ya ocupado por productos competitivos establecidos.

(g) La expectativa de beneficio futuro. Igualmente debe evaluarse las expectativas de las partes respecto a los beneficios futuros que se deriven del uso de los intangibles en cuestión. Específicamente, es importante tener en cuenta la rentabilidad real de productos potenciales que se basen en el intangible.

8) Comparación de los riesgos en la transferencia de intangibles.

En un análisis de comparabilidad de intangibles, debe considerarse la existencia de riesgos relacionados con la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros, incluyendo la asignación de riesgos entre las partes.

Entre los tipos de riesgos a considerar encontramos:

- Los riesgos relacionados con el futuro desarrollo del intangible. Esto incluye una evaluación de si los intangibles se vinculan a productos viables; o si los intangibles pueden apoyar productos comercialmente viables en el futuro, el costo esperado y requerido para el desarrollo futuro y probado; la probabilidad de que ese desarrollo y sus pruebas muestre posibilidades exitosas similares.

- Los riesgos relacionados con la obsolescencia de los productos y la depreciación del valor de los intangibles, así como la probabilidad de que los competidores introduzcan productos o servicios en el futuro que erosionarían materialmente el mercado de los intangibles que se están analizando.
- Los riesgos relacionados con la violación de los derechos intangibles. Esto incluye una evaluación de la probabilidad que otros puedan reclamar con éxito que los productos basados en los intangibles infringen sus derechos, así como evaluar los costos por su defensa. También incluye una evaluación de la probabilidad de que el titular de los derechos intangibles puedan evitar con éxito que otros violen los intangibles, así como la falsificación, lo que puede erosionar la rentabilidad, así como la probabilidad de los daños sustanciales que se puedan asumir en caso de infracción.

9) Ajustes de comparabilidad.

Es importante señalar que las diferencias entre intangibles pueden tener consecuencias económicas significativas que pueden ser difíciles de ajustar de una manera confiable, sobre todo cuándo como consecuencia del ajuste se genera un importante porcentaje de variación en la compensación generada por el intangible. Si los ajustes de comparabilidad confiables no son posibles, puede ser necesario seleccionar un método de precios de transferencia que sea menos dependiente de la identificación de los intangibles comparables en transacciones comparables.

10) El uso de los comparables extraídos de bases de datos.

Los análisis de comparabilidad y la posibilidad de realizar ajustes de comparabilidad, pueden hacerse con datos comerciales extraídos de bases de datos a disposición del público.

En particular, es importante evaluar si esas fuentes de datos son lo suficientemente detalladas para permitir una evaluación substancial de las características específicas de los bienes intangibles para la realización de un análisis de comparabilidad, por lo cual se deben evaluar los hechos específicos del caso y la metodología aplicada para su obtención.

11) Selección del método de precios más adecuado en un asunto relacionado con la transferencia de activos intangibles.

La selección del método de precios de transferencia más adecuado para una operación de intangibles debe considerar: (i) la naturaleza de los activos intangibles relevantes, (ii) la dificultad de identificar las transacciones y los activos intangibles no controlados comparables, y (iii) la dificultad de aplicar alguno de los métodos de precios de transferencia.

También es importante reconocer que las operaciones pueden ser estructuradas de diferentes maneras. En la selección del método de precios de transferencia, es importante tener en cuenta las consecuencias económicas de la operación, en lugar de proceder sobre la base de una fórmula arbitraria.

De acuerdo con las circunstancias del caso, cualquiera de los métodos de precios puede ser adecuado para evaluar una operación, sin embargo también puede ser apropiado el uso de otras alternativas cuando del análisis de comparabilidad se identifique información no fiable, sobre todo cuando del análisis se concluya que no existen operaciones controladas confiables, como los casos

de intangibles con características únicas, o que solo se transfieren entre las empresas asociadas.

La selección del método debe basarse en un análisis funcional que provea una clara comprensión de los procesos de los negocio globales de MNE y cómo es que los intangibles transferidos, interactúan con otras funciones, activos y riesgos que componen el negocio global, identificando todos los factores que contribuyen a la creación de valor, y que pueden incluir los riesgos asumidos, las características específicas del mercado, la ubicación, las estrategias de negocio y las sinergias de grupo de las MNE; así mismo, se debe considerar la forma en que partes no controladas se han puesto de acuerdo en circunstancias comparables, teniendo en cuenta:

- Las funciones, activos y riesgos de las respectivas partes de la transacción.
- Las razones de negocio para participar en la transacción.
- Las perspectivas de los y las opciones disponibles de manera objetiva a cada una de las partes de la transacción.
- Las ventajas competitivas conferidas por los intangibles, incluyendo especialmente la rentabilidad relativa de los productos y servicios o los productos y servicios potenciales relacionados con los intangibles.
- Los beneficios económicos futuros esperados de la transacción.
- Otros factores de comparabilidad, tales como características de los mercados locales, el ahorro de localización, ensamblados, fuerza de trabajo, y las sinergias de grupo sobre las MNE.

También es esencial identificar los aspectos idiosincrásicos de la operación, en virtud de que en la relación entre las partes, no hay ningún requisito de que las empresas asociadas estructuren sus operaciones precisamente de la misma manera que las empresas independientes podrían hacerlo, sin embargo, se debe

tener en cuenta los beneficios que se habrían obtenido por cada una de las partes a precio de mercado.

Por otro lado, los métodos unilaterales, como el método de precio de reventa y el método transaccionales de márgenes netos, en general, no son métodos confiables para valorar directamente a los intangibles.

La utilización de métodos basados en el costo de desarrollo de un intangible, es generalmente desechada, ya que no hay correlación entre el costo de los intangibles en desarrollo y su valor o precio de transferencia una vez desarrollado.

Los métodos de precios con más probabilidades de resultar útiles en asuntos relacionados con la transferencia de intangibles son el método CUP y el método de reparto de beneficios transaccionales; también pueden ser herramientas útiles las técnicas de valoración.

a) La aplicación del método CUP. Cuando operaciones no controladas comparables confiables puedan ser identificadas, el método CUP se puede aplicar para determinar las condiciones de plena competencia de una transferencia de activos intangibles.

b) La Aplicación de los métodos de reparto del beneficio. Estos métodos se pueden aplicar cuando no es posible identificar transacciones no controladas comparables confiables. Sin embargo, se debe considerar la disponibilidad de datos confiables y adecuados con respecto a los beneficios combinados, los gastos adecuadamente imputables, y la fiabilidad de los factores que se utilizan para dividir los ingresos combinados.

c) El uso de técnicas de valoración. En aquellas situaciones donde no hay operaciones no controladas confiables, para valorar los intangibles se pueden utilizar técnicas de valoración. En particular, la aplicación de técnicas basadas en los ingresos, en especial las técnicas basadas en el cálculo del valor descontado de los flujos de ingresos futuros proyectados o flujos de efectivo derivados de la explotación del intangible.

Para efectos contables, algunas técnicas de valoración puede reflejar datos conservadores y estimaciones de valor de los activos intangibles que son reflejados en el balance de la empresa, sin embargo, estos valores son distintos de su valor de mercado para los propósitos de precios de transferencia, por lo que no son necesariamente compatibles con el principio de plena competencia, sin embargo, si pueden ser herramientas útiles en un análisis de precios de transferencia donde las transacciones no controladas comparables confiables no están disponibles.

La fiabilidad de una valoración de un intangible utilizando técnicas de valoración de flujo de caja descontado depende de la precisión de las proyecciones de los flujos de efectivo futuros o ingresos en los que se base, sin embargo no debe pasarse por alto que dado que estas proyecciones se basan en la evolución del mercado, el que es a su vez desconocido e incognoscible al momento en que se lleva a cabo la valoración, hace que tales proyecciones sean especulativas, por lo que se deben apreciar cuidadosamente.

Debiendo considerar:

- La fuente y el propósito de las proyecciones. Por lo general, las proyecciones elaboradas para efectos de planificación de negocios no tributarios son más confiables que las proyecciones elaboradas

exclusivamente para efectos fiscales, o exclusivamente para los fines de un análisis de precios de transferencia.

- La longitud de tiempo cubierto por las proyecciones. Mientras más vaya allá al futuro el intangible en cuestión, se puede esperar que produzca flujos de caja positivos, mientras que las proyecciones de ingresos y gastos serán probablemente menos confiables.
- En su caso debe evaluarse el historial establecido de rendimiento financiero. Se debe tener cuidado al considerar que el desarrollo pasado no es una guía fiable para el futuro, ya que hay muchos factores sujetos a cambios. Sin embargo, los resultados operativos pasados pueden proporcionar alguna orientación útil en cuanto al rendimiento probable futuro de los productos o servicios que se basan en los intangibles.

c.1) Las tasas de crecimiento. Un elemento clave de algunas proyecciones de flujo de efectivo que deben ser examinados cuidadosamente, es la tasa de crecimiento proyectada. En particular, no es habitual que los ingresos derivados de un producto crezcan a un ritmo constante durante un largo período de tiempo, por ello, se espera que una técnica de valoración sea fiable, si está basada en los flujos de efectivo futuros proyectados sobre un patrón del probable de crecimiento de los ingresos y los gastos, basados en la industria y la experiencia con productos similares.

c.2) Las tasas de descuento. También es un elemento crítico de un modelo de valoración. La tasa de descuento toma en cuenta el valor temporal del dinero y el riesgo o la incertidumbre de los flujos de efectivo previstos. No existe una medida única para una tasa de descuento apropiada, por lo que deben considerarse las condiciones y los riesgos específicos asociados a los hechos de

un caso concreto y los flujos de efectivo particulares deben ser evaluados para determinar la tasa de descuento apropiada.

c.3) La vida útil de los activos intangibles. En la proyección de los flujos de efectivo derivados de la explotación de intangibles, la vida útil real de éste, será uno de los elementos críticos que apoyan el modelo de valoración, ya que la vida útil se verá afectada por la naturaleza y la duración de la protección legal, así como por la velocidad de los cambios tecnológicos en la industria, y por otros factores que afecten significativamente a la competencia del entorno económico.

c.4) Las hipótesis relativas a los impuestos. Cuando la finalidad de la técnica de valoración sea aislar los flujos de efectivo proyectados y asociados con un intangible, puede ser necesario evaluar y cuantificar el efecto de los impuestos sobre la renta futuros, proyectados en los flujos de efectivo. Estos efectos fiscales deben tener en cuenta: (i) los impuestos proyectados para gravar los flujos de efectivo futuros, (ii) los beneficios de amortización del impuesto a disposición del adquirente, si los hubiere, y (iii) los impuestos proyectados para ser gravados al cedente como resultado de la transferencia, si los hubiere.

1.6. Forma de pago.

Los contribuyentes tienen total discrecionalidad en la definición de la forma de pago de los intangibles transferidos. Hay operaciones entre partes independientes, en la que los pagos se hacen a través de una única suma global. En otros supuestos, los pagos se hacen a través de pagos periódicos a través del tiempo.

Al evaluar los acuerdos relacionados con la forma de pago, debe tenerse en cuenta por ejemplo, que una forma de pago que considera las ventas futuras o beneficio, normalmente implicará un mayor riesgo, que para un pago único o

pagos a plazos fijos. La forma de pago elegida debe ser coherente con los hechos y circunstancias del caso, incluyendo los contratos escritos, el comportamiento real de las partes, y la capacidad de las partes para soportar y gestionar los riesgos de pago.

1.7.- Fijación de precios, cuando la valoración es altamente incierta al momento de realizarse la operación.

El Plan de acción BEPS indica que en futuros trabajos se desarrollará el tratamiento para la fijación de precios de transferencia de intangibles difíciles de evaluar.

Los bienes inmateriales pueden tener características especiales que complican la búsqueda de comparables y en algunos casos hace que sea difícil determinar su valor en el momento de celebrar una operación. Así, cuando la valoración de los bienes intangibles es muy incierta, se plantea la cuestión de cómo determinar su precio de plena competencia. La cuestión debe ser resuelta, en función de lo que empresas independientes habrían hecho en circunstancias comparables teniendo en cuenta la incertidumbre.

Las empresas independientes podrían utilizar diversos procedimientos, como considerar los beneficios esperados como un medio para establecer el precio al inicio de la operación, al respecto se considera el grado en que los acontecimientos posteriores sean previsibles, atendiendo a si las proyecciones de los beneficios son suficientemente confiables.

En otros casos, frente a los riesgos planteados por la alta incertidumbre en la valoración del intangible, las empresas independientes podrían adoptar acuerdos a corto plazo o incluir cláusulas de ajuste de precios, para protegerse contra los acontecimientos posteriores no predecibles. Por ejemplo, una tasa de

regalías se podría aumentar en la medida en que aumenten las ventas del licenciatarlo.

Las empresas independientes también pueden asumir el riesgo de acontecimientos posteriores impredecibles hasta un cierto grado, bajo el acuerdo de que, cuando cambien los supuestos fundamentales de la negociación, ello daría lugar a la renegociación de los acuerdos de precios. Por ejemplo, si una tasa de regalías basada en las ventas de un medicamento patentado resultó ser muy excesivo frente a un acontecimiento inesperado de una alternativa de tratamiento de bajo costo.

2.- Servicios intra-grupo⁴²²

Los servicios intra-grupo, son los servicios que presta un miembro de un grupo de empresas en favor de otro u otros miembros del grupo, a cambio de una contraprestación; cuyo monto debe determinarse bajo el principio de plena competencia.⁴²³

⁴²² Cfr. Chapter VII. Special Considerations for Intra-Group Services. Incisos 7.1 a 7.42 de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (22 July 2010). Sisthemis 2015.

⁴²³ ROMÁN BARREIRO nos señala que los grupos multinacionales suelen poner a disposición de sus miembros un amplio abanico de servicios especialmente administrativos, técnicos, financieros y comerciales, servicios que pueden incluir funciones de gestión, coordinación y control para el conjunto del grupo. El coste de asumir estos servicios puede asumirlo inicialmente la sociedad matriz, un miembro del grupo especializado ("un centro de servicios del grupo") u otro miembro del grupo.

Las empresas independientes que necesiten de servicios concretos, pueden acudir a empresas especializadas (proveedores de servicios) o bien encargarse ella misma del servicio. De la misma manera, un grupo multinacional que necesite un servicio, puede adquirirlo directa o indirectamente de empresas independientes o de una o varias empresas asociadas del mismo grupo multinacional (servicios intragrupo) o bien ejecutarlo por sí mismo.

Los servicios intragrupo incluyen servicios que pueden prestar empresas externas independientes (servicios jurídicos o contables), así como los que se pueden prestar internamente (auditoría central, asesoría financiera, formación de personal).

Para la fijación de los precios de transferencia de servicios intragrupo, debe resolver dos cuestiones fundamentales, primero saber si el servicio ha sido efectivamente suministrado y segundo, si la remuneración de los servicios prestados es a efectos fiscales coherente con el principio de plena competencia.

Para la determinación del precio de plena competencia de los servicios intragrupo, deberían tenerse en cuenta como factores esenciales, el valor del servicio para el destinatario y el importe que una empresa independiente comparable hubiera estado dispuesta a pagar por ese servicio en circunstancias comparables, así como los costes para el proveedor de los servicios.

ROMÁN BARREIRO, ANTONIO. El tratamiento de los management fees/servicios de apoyo a la gestión en el nuevo contexto legal y en el marco de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia.

Dentro de los servicios intra-grupo no se incluyen los servicios proporcionados bajo acuerdos de distribución de costos, o cuando los miembros de un grupo MNE de manera conjunta adquieren, producen o suministran bienes, servicios, y/o intangibles, y la asignación de los gastos derivados de tal actividad se hace entre los miembros que participan en el acuerdo, bajo el reparto de costos.

Los grupos multinacionales (MNE) suelen hacer una amplia gama de acuerdos para proveer servicios intra-grupo que estará a disposición de sus miembros, en particular los servicios administrativos, técnicos, financieros y comerciales. También se pueden incluir servicios de gerenciales de gestión, coordinación y funciones de control para todo el grupo.⁴²⁴ El costo de estos servicios inicialmente será asumido por la matriz, o por un miembro del grupo

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/04_2007/Colab_31_07.pdf

⁴²⁴ Los denominados *management fees* o servicios de apoyo a la gestión constituyen una de las operaciones intragrupo que mayores polémicas generan entre contribuyente y Administraciones fiscales reflexiona Trapé Viladomat. Esta polémica es fruto no tanto de la complejidad de la operación en sí misma como de la desconfianza que generan estos cargos a nivel de las jurisdicciones de las entidades receptoras de los mismos. La desconfianza puede deberse a varias razones entre las que destaca, en especial, el nivel de prueba que las autoridades fiscales consideran exigible para que dichos cargos puedan ser considerados deducibles.

Ello conlleva que se generen situaciones de doble imposición con mucha frecuencia y que exista un debate abierto sobre cómo afrontar, desde una perspectiva pragmática, todas estas cuestiones y qué soluciones o directrices adicionales pueden plantearse u ofrecerse tanto a las Administraciones fiscales como a las empresas multinacionales que minimicen las consecuencias no deseables de esta doble imposición.

Éste ha sido precisamente uno de los objetivos que ha acometido el Foro Europeo sobre Precios de Transferencia en un proyecto que se inició hace aproximadamente dos años y que ha finalizado recientemente. Su finalidad era analizar, a través del diálogo entre Administraciones fiscales y empresas europeas multinacionales, de qué forma podía proporcionarse unas directrices más detalladas sobre los servicios intragrupo para disminuir las situaciones de conflicto y facilitar unas comprobaciones fiscales menos onerosas tanto para las empresas como para los órganos de inspección.

Los servicios que pueden prestarse dentro de un grupo pueden diferir significativamente y de ahí que se distingan entre servicios de alto y de escaso valor añadidos

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente a favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que este se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias”.

Cfr. TRAPÉ VILADOMAT. MONTSERRAT. Servicios de apoyo a la gestión: ¿el fin de una controversia? <http://pdfs.wke.es/1/4/9/1/pd0000051491.pdf>

especialmente designado (un centro de servicio del grupo), o por otro miembro del grupo.

Cuando un miembro de un grupo MNE tenga la necesidad de un determinado servicio, puede adquirirlo directa o indirectamente de empresas independientes que se especialice en ese tipo de servicio, o de uno o más empresas asociadas o lo puede realizar el servicio por sí mismo (es decir, en casa).

Los servicios intra-grupo incluyen servicios legales y contables que son los típicamente obtenidos de empresas independientes externas; así como servicios desarrollados internamente como los de auditoría central, la asesoría financiera y la capacitación del personal.

Los acuerdos de servicios Intra-grupo que se prestan, a veces están unidos a contratos por la transferencia de bienes, o de intangibles, o la concesión de licencias sobre los mismos. En otros casos, los contratos de know-how, contienen un componente de servicio, que hace difícil determinar dónde está la frontera exacta entre la transferencia o la concesión de una licencia y la prestación de los servicios.

También se pueden encontrar servicios auxiliares asociados con la transferencia de tecnología que involucren una transferencia mixta de servicios y de propiedad.

Las actividades de servicios intra-grupo pueden variar considerablemente entre los grupos MNE, al igual que el grado de beneficio real o esperado por estos servicios por uno o más miembros del grupo.⁴²⁵ Cada caso es particular, y

⁴²⁵ El concepto servicios intragrupo utilizado tanto por las Directrices abarca “un amplio abanico de servicios especialmente administrativos, técnicos, financieros y comerciales que incluyen tanto los que pueden prestar

depende de sus propios hechos, circunstancias y de los acuerdos convenidos. Por ejemplo, en un grupo descentralizado, la matriz puede limitar su actividad intra-grupo a la vigilancia de sus inversiones como accionista dentro de sus filiales. En cambio, en un grupo centralizado o integrado, el consejo de administración y la alta dirección de la empresa matriz puede tomar todas las decisiones importantes de los asuntos de sus filiales, además que llevar a cabo todas las funciones de marketing, capacitación y de tesorería.

En materia de precios de transferencia, preocupan dos temas en relación a los servicios intra-grupo:

a) Si los servicios intra-grupo efectivamente se han proporcionado.

b) Si la contraprestación se ha fijado bajo el principio de plena competencia.⁴²⁶

externamente empresas independientes, como los que pueden prestarse internamente.... pudiendo, incluso estar vinculados a acuerdos de transmisión de bienes o cesión de activos intangibles.

De este amplio rango de servicios que pueden prestarse dentro de un grupo multinacional ya se puede constatar, de entrada, que el impacto que los diferentes servicios pueden tener en el contexto de un entorno de negocio concreto puede diferir significativamente. De ahí que, de entrada, se plantee una distinción entre servicios de alto valor añadido y de escaso valor añadido, diferencia que no va asociada al importe de ingreso o gasto que puedan generar para el prestador o receptor.

Los primeros son servicios que proporcionan a todas las partes involucradas en la transacción un valor añadido verdaderamente significativo. Son servicios que se asocian a una relevante exposición al riesgo y que potencialmente aspiran a generar un alto nivel de rentabilidad para el prestador o un cargo importante para el receptor. Entre ellos se pueden señalar servicios relativos a investigación y desarrollo en sentido estricto del término, propiedad intelectual o industrial, transacciones financieras o, en general, servicios con un perfil alto de valor comercial.

Por el contrario, los servicios de escaso valor añadido se definen como aquellos que *"mantienen intrínsecamente unidos la estructura corporativa de un grupo multinacional a la vez que proporcionan apoyo a las actividades esenciales de las empresas que forman parte del grupo"*. Suelen presentar un perfil de servicios de tipo administrativo y claramente auxiliar al negocio propio del receptor. Son servicios necesarios, aunque claramente rutinarios con independencia del importe del ingreso o cargo que puedan suponer para las partes implicadas. Así, se pueden identificar perfectamente servicios de escaso valor añadido que, sin embargo, generen un relevante ingreso o cargo para el prestador o receptor respectivamente.

Cfr. Ob. Cit. TRAPÉ VILADOMAT MONTSERRAT.

⁴²⁶ En materia de servicios, la normativa Española establece en los incisos 5 y 6, del artículo 18 lo siguiente:

Artículo 18. Operaciones vinculadas.

...

5. En el supuesto de prestaciones de servicios entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, se requerirá que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

2.1 Acreditamiento de la prestación efectiva de los servicios intra-grupo.

El acreditamiento de la efectiva prestación de los servicios intra-grupo requiere evaluar si un servicio prestado a uno o más miembros del grupo por otro miembro, le aporta valor económico o comercial que mejore la posición comercial del receptor del servicio.⁴²⁷

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

6. A los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.
- b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.
- c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.

Cfr. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

⁴²⁷ Otro tema de conflicto nos advierte TRAPE VILADOMAT se refiere a la carga de la prueba que constituye uno de los temas menos resueltos en relación con los servicios de apoyo a la gestión, sobre la base de suficiente información de calidad, el esfuerzo por parte de las empresas se centre en la elaboración de un documento sólido de tipo descriptivo o narrativo.

Así, una descripción completa debería proporcionar suficiente confianza al revisor fiscal tanto desde la perspectiva del proveedor del servicio, en el sentido que éste efectivamente se ha prestado, como de la perspectiva del receptor del mismo, en el sentido de que le genera un beneficio que habría tenido que cubrir, si no se prestara internamente, a través de un tercero o por sí mismo. De este modo, los problemas que generan estas cuestiones fundamentales, y en nuestro entorno continúa siendo uno de los temas que mayores desencuentros producen entre las empresas y la Administración, podría disminuir drásticamente.

No puede precisarse el contenido exacto de este documento descriptivo, pero no se vislumbra como un documento particularmente complejo, sino como un documento que refleje y recoja un esfuerzo razonable basado en información de calidad. Así, a título indicativo, este documento descriptivo podría incluir:

- Explicación de la racionalidad los servicios dentro del contexto general del grupo desde la perspectiva de las dos partes (por ejemplo, economías de escala, eficiencia, necesidad, etc.).
- Descripción de los servicios y explicación de los beneficios reales/potenciales.

En estos casos, el principio de plena competencia se puede determinar si una empresa independiente en circunstancias comparables habría estado dispuesta a pagar por estos servicios proporcionados por un proveedor independiente, o si la actividad la hubiera realizado por sí misma; ya que en caso contrario se puede concluir que la actividad intra-grupo no se encuentra bajo el principio de plena competencia.

La objetividad del análisis referido depende de los hechos y circunstancias reales, ya que no es posible establecer en abstracto y de manera categórica, si las actividades materia del servicio, constituyen o no la prestación de servicios intra-grupo, lo que sin embargo, sí puede orientar cómo se aplican los tipos de servicios intra-grupo más comunes entre las MNE.

Algunos de los servicios intra-grupo son realizados para satisfacer una necesidad específica de uno o de varios miembros del grupo. En este supuesto es relativamente sencillo determinar si un servicio se ha proporcionado, máxime si una empresa independiente para resolver su necesidad acudiría a un proveedor independiente o realizaría la actividad internamente; situaciones que demostrarían que el servicio intra-grupo es existente. Tal es el caso de los servicios de reparación de los equipos utilizados en los procesos de fabricación de una empresa asociada integrante de MNE.

-
- Descripción de la formación de la base de costes y de las claves de reparto así como del *mark up* aplicado, si fuera procedente.
 - Descripción del proceso interno de control dentro del grupo para, entre otros, eliminar servicios duplicados o servicios de accionistas, definir los costes directos e indirectos a incluir en la base de costes y asegurar la consistencia de las claves de reparto.
 - Explicación de la estructura de los departamentos involucrados en la prestación de los servicios.
 - Explicación sobre la forma de gestión de los servicios prestados a demanda y revisión de los servicios prestados/recibidos junto con el detalle de cómo se incorporan al proceso nuevos servicios o cómo se cesa en servicios prestados.

Lo que se pretende es un documento que proporcione tanto una visión general de la certeza operativa de los servicios de apoyo a la gestión como un documento que provea un nivel de detalle que resulte suficiente en términos generales para la Administración.

Cfr.- Ob. Cit. TRAPÉ VILADOMAT MONTSERRAT.

Se requerirá de un análisis más complejo, cuando la empresa asociada realice actividades relacionadas con más de un miembro del grupo o al grupo en su conjunto, y se trate de actividades que no son necesarias para todas las empresas del grupo, supuesto en los que una empresa independiente no estaría dispuesta a pagar por estos servicios.

Este tipo de actividades son las que realizaría un miembro del grupo (por lo general la sociedad matriz o una sociedad holding regional) basada en su participación accionaria dentro del o los miembros del grupo, lo que no justifica un cobro para las empresas receptoras, en razón de que esta actividad se refiere a la denominada "actividad de los accionistas", que debe distinguirse de una "actividad gerenciales de administración o de gestión".

Las actividades gerenciales o de gestión, pueden incluir una gama de servicios prestados por los accionistas a otros miembros del grupo, como por ejemplo los servicios que proporciona un centro de coordinación; y en otros casos, los servicios no están vinculados con el carácter de accionistas, como son los servicios de planeación para determinadas operaciones, gestiones de emergencia o de asesoría técnica para solucionar problemas específicos, y en algunos casos la asistencia en la gestión del día a día.

Ejemplos de actividades de accionistas son:

- a) Los costos de las actividades relacionadas con la estructura jurídica de la propia sociedad matriz, tales como juntas de accionistas de la sociedad matriz, la emisión de acciones de la sociedad matriz y los costos del consejo de vigilancia;

- b) Gastos correspondientes a los requerimientos de la empresa matriz que incluye la consolidación de reportes e informes;
- c) Los costos de recaudación de fondos para la adquisición de sus participaciones.

Ejemplos de actividades que se enmarcan dentro de la definición de las actividades de gestión son: a) las que realiza una empresa matriz que recauda fondos en favor de otro miembro del grupo que se utilizan para adquirir una nueva empresa, aquí, la empresa matriz será considerada como proveedora de un servicio al miembro del grupo; b) Los costos de monitoreo de las actividades de gerencia y de control relacionados con la gestión y protección de la inversión en que participa, sin embargo, estas actividades por sus particularidades, podrían ser actividades que una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o realizar por sí misma.

En general, no hay servicio intra-grupo cuando las actividades realizadas por un miembro del grupo se limitan a reiterar un servicio que otro miembro del grupo está llevando a cabo por sí mismo, o que se está realizando para ese miembro del grupo por un tercero. Un caso excepción se presenta cuando la duplicidad de servicios es temporal, por ejemplo, cuando un grupo de empresas multinacionales se está reorganizando para centralizar sus funciones de gestión. Otra excepción sería cuando se lleva a cabo la duplicidad para reducir el riesgo de una decisión empresarial equivocada (por ejemplo, obtener una segunda opinión jurídica sobre un tema).

Hay algunos casos en los que un servicio intra-grupo es realizado por un miembro del grupo como accionista o centro de coordinación en beneficio de algunos miembros del grupo, pero incidentalmente produce beneficios a otros miembros del grupo. Como ejemplo encontramos el análisis de la reorganización

del grupo, para adquirir nuevos miembros, o para terminar una división. Estas actividades pueden constituir servicios intra-grupo particulares que benefician solo a los miembros del grupo que participan, los miembros que harán la adquisición o terminarán una de sus divisiones, los que sin embargo, pueden producir beneficios económicos para otros miembros del grupo que no participan en la decisión, pero que se beneficia por el aumento de la eficiencia, economías de escala, u otras sinergias. Los beneficios incidentales normalmente no provocan que estos otros miembros del grupo sean tratados como receptores de un servicio intra-grupo ya que las actividades que producen los beneficios no serían aquellas por las que una empresa independiente ordinariamente estaría dispuesta a pagar.

Tampoco debe considerarse que una empresa asociada recibe un servicio intra-grupo cuando obtiene beneficios incidentales atribuibles exclusivamente a que es parte de una decisión global y no de una actividad específica que se realiza en su favor. Por ejemplo, una empresa asociada, no recibirá un servicio por razón de su afiliación, cuando tenga una calificación crediticia más alta de la que ella recibiría si se tratara de un no afiliado; un servicio intra-grupo normalmente existe cuando la calificación crediticia más alta se deba a una garantía aportada por otro miembro del grupo, o cuando la empresa se beneficia de la reputación del grupo deriva del marketing global y por campañas de relaciones públicas. Aquí, la asociación pasiva debe distinguirse de la promoción activa de los atributos del grupo de MNE que mejora positivamente el potencial de las ganancias obtenidas por las decisiones de los miembros particulares del grupo. Cada caso debe ser determinado en función de sus propios hechos y circunstancias.

Otras actividades que pueden relacionarse con el grupo en su conjunto, son aquellas centralizadas en la sociedad matriz o en un centro de servicio de grupo. Las actividades que se centralizan dependen del tipo de negocio y de la estructura organizativa del grupo, pero en general, pueden incluir servicios administrativos tales como la planeación, coordinación, control presupuestario, asesoría

financiera, contabilidad, auditoría, factoring, servicios informáticos, legales; servicios financieros como la supervisión de los flujos de efectivo y solvencia, aumentos de capital, contratos de préstamos, gestión de interés y los riesgos cambiarios, y la refinanciación; asistencia en los campos de la producción, compra, distribución y comercialización; y los servicios en materia de personal como el reclutamiento y capacitación. Los centros de servicio de grupo suelen también llevar a cabo la investigación y el desarrollo o la administración y protección de bienes intangibles para la totalidad o parte del grupo de empresas multinacionales. Este tipo de actividades normalmente se considerará servicios intra-grupo, ya que son el tipo de actividades que las empresas independientes estarían dispuestos a pagar o desarrollar por sí mismos.

Para considerar si la contraprestación cumple el principio de plena competencia, debe evaluarse la forma en que una empresa independiente realizaría la operación. Por ejemplo, en materia de servicios financieros como: préstamos, divisas y cobertura; la remuneración generalmente se establece bajo un diferencial y no sería lógico esperar un cargo adicional por el servicio.

Otra tema es el relativo a los servicios prestados "bajo pedido", (conocidos como iguales) respecto de los cuales se cuestiona si dichos servicios son un servicio independiente que deba fijarse bajo el principio de plena competencia. Como ejemplo encontramos los casos en los que una compañía matriz o un centro de servicio de grupo están en aptitud para prestar servicios tales como el asesoramiento financiero, gerencial, técnico, legal o fiscal y asistencia a los miembros del grupo en cualquier momento. En ese caso, un servicio puede ser prestado por tener disponibles el personal, equipamiento, etc.

Un servicio intra-grupo existirá en la medida en que sea razonable esperar que una empresa independiente, en circunstancias comparables, incurrirá de ordinario en pagos para asegurar la disponibilidad de estos servicios cuando

requiera de su prestación. Por ejemplo el caso en que una empresa independiente deba pagar una cuota anual " iguala a una firma de abogados para garantizar el derecho a la asistencia jurídica y la representación si se presenta un litigio". Otro ejemplo es un contrato de servicio para la reparación de la red de computadoras en caso de avería.

Estos servicios pueden estar disponibles bajo solicitud específica y puede variar en cantidad e importancia de año en año. Es poco probable que una empresa independiente incurriera de ordinario en pagos donde la necesidad potencial del servicio es remota, y donde la ventaja de contar con los servicios de iguala es insignificante, o donde los servicios bajo iguala se pueden obtener con prontitud y facilidad de otras fuentes, sin la necesidad de éste tipo de acuerdos.

Por tanto, para determinar si se está prestando un servicio intra-grupo, bajo un régimen de iguala, el beneficio obtenido por una empresa del grupo debe ser evaluado atendiendo al grado en que los servicios se han utilizado durante un período de varios años, y no sólo para el año en el que se presenta un cargo.

El hecho de que el pago por ciertos servicios se haga a una empresa asociada puede ser útil para determinar los supuestos bajo los cuales los servicios fueron prestados, pero la mera descripción de un pago como, por ejemplo, "comisiones de gestión" de manera preliminar no es evidencia de que tales servicios han sido suministrados; así como la ausencia de pagos o acuerdos contractuales en automático no lleva a la conclusión de que los servicios intra-grupo no se han proporcionado.⁴²⁸

⁴²⁸ Cfr. CONTRATOS. INTERPRETACIÓN. LA CONDUCTA QUE OBSERVAN LAS PARTES FRENTE A LAS OBLIGACIONES CONTRAÍDAS ES ELEMENTO FUNDAMENTAL. Época: Novena Época. Registro: 180917. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XX, Agosto de 2004. Materia(s): Civil. Tesis: I. 4o.C. J/18. Pág. 1430, en el que esencialmente se señala que la conducta observada por las partes durante y en la fase de ejecución del contrato, posee un valor relevante al arrojar luz sobre la verdadera intención de los contratantes respecto a los alcances que quisieron dar al compromiso que asumieron.

2.2 Determinación del precio de mercado de los servicios intra-grupo.

Una vez determinada la realidad de un servicio intra-grupo, es necesario determinar si la contraprestación cumple con el principio de plena competencia. Lo que significa, que el cobro sería aceptado por empresas independientes en circunstancias comparables, a efecto de lo cual el tratamiento para las empresas asociadas debe ser similar al de empresas independientes.

a) Identificación de formas de cobro de los servicios intra-grupo.

Para identificar si alguna contraprestación, ha sido cobrada por estos servicios, o si existen cobros realizados por la prestación de servicios recíprocos, la Administración Tributaria deberá identificar los acuerdos efectivamente adoptados y puestos en marcha entre las empresas asociadas.

En ciertos casos, los acuerdos adoptados para el cobro de servicios intra-grupo pueden ser fácilmente identificados. Estos casos son aquellos donde el grupo multinacional utiliza un método de cargo directo por servicios específicos. En general, el método de cobro directo permite identificar claramente el servicio realizado y la base para el pago, y determinar si se cumplió con el principio de plena competencia.

Un grupo de MNE asumirá cargos directos por servicios, cuando los servicios prestados a las empresas asociadas también sean prestados a partes independientes. Así, si determinados servicios específicos, como parte significativa del negocio, se proporcionan tanto a empresas asociadas como a empresas independientes, se presumirá que la multinacional tiene la capacidad de demostrar de forma independiente los cobros, ya sea mediante bitácoras del trabajo realizado o a través de los costos erogados para el cumplimiento de sus contratos con terceros; mismo sistema que se aplicará en su operaciones con

empresas asociadas. Ello no será adecuado, si los servicios a partes independientes son ocasionales o marginales.

El método de cargo directo para el cobro de servicios intra-grupo es difícil de aplicar en la práctica, pues en muchos casos, los grupos MNE han desarrollado otros métodos para cobrar por los servicios prestados por sus matrices o centros de servicio. En estos casos, el cobro de los servicios intra-grupo a menudo se basa en acuerdos que son: a) fácilmente identificables, pero no sobre la base de un método de cargo directo; y b) en otros casos, no son fácilmente identificable porque el cargo se incluye en otros, que se reparten entre los miembros del grupo sobre alguna base, o que no son distribuidos entre los miembros del grupo.

En estos casos, los grupos MNE tienen pocas alternativas, para el uso del método directo de asignación de costos y de reparto, y requieren de un cierto grado de estimación o aproximación como base para el cálculo de la contraprestación bajo reglas de independencia. Tales métodos se conocen como métodos indirectos de cargo y serán aceptados en la medida en que se cuente con suficiente información respecto del valor de los servicios a los beneficiarios y sobre su comparabilidad con los proporcionados por empresas independientes.

Estos métodos de cálculo de cargos indirectos, no son aceptados cuando los servicios específicos constituyan una actividad principal de la empresa y se ofrezcan no sólo a las empresas asociadas, sino también a las partes independientes. Si bien se busca que el cobro por el servicio prestado se haga lo más alto posible, la contraprestación debe basarse en un beneficio identificable y previsible razonablemente. Cualquier método indirecto de cargo debe ser sensible a las características comerciales de cada caso, como el establecimiento de salvaguardias contra la manipulación, siguiendo los principios contables adecuados, además de basarse proporcionalmente sobre los beneficios reales o razonablemente esperados por el destinatario del servicio.

Hay otros casos, en los que el método de cargo indirecto puede ser necesario debido a la naturaleza del servicio que se proporciona a las distintas entidades, por lo que no se puede cuantificar salvo de forma aproximada o estimada. Tal es el caso de actividades de promoción de ventas realizadas de manera centralizada (por ejemplo, en las ferias internacionales, en la prensa internacional, o por medio de otras campañas publicitarias centralizadas) que pueden tener impacto sobre diversos productos fabricados o vendidos por un número de afiliados.

Otro caso, se presenta cuando existen registros específicos y particulares en los que se analizan los servicios prestados a cada beneficiario, y se observa que el cobro es desproporcionado con el trabajo administrativo que debe desarrollarse en relación al servicio prestado. En esos casos, el cobro puede ser determinado tomando como referencia un reparto de los costos entre todos los beneficiarios potenciales, específicamente aquellos que no se puedan asignar directamente o de manera específica a los beneficiarios efectivos de los distintos servicios. Para satisfacer el principio de plena competencia en la asignación, el método elegido debe conducir a un resultado que sea consistente con lo que las empresas independientes comparables habrían estado dispuestas a pagar.

La asignación también puede basarse en el volumen de negocios o personal empleado, o en alguna otra base. Aquí, para determinar el método más apropiado, hay que atender a la naturaleza y el uso del servicio. Por ejemplo, el uso o la prestación de servicios de nómina estarán más relacionados con la cantidad de personal, que con el volumen de negocios, mientras que la asignación de los costos ordinarios por el respaldo de una computadora, puede distribuirse en proporción a los costos de los equipos informáticos.

La compensación por los servicios prestados a una empresa asociada puede incluirse dentro del precio de otras transferencias. Por ejemplo, el precio por la concesión de licencias de patente o know-how, pueden incluir un pago por los servicios de asistencia técnica o servicios centralizados realizados por el licenciante, o de asesoría empresarial en la comercialización de los bienes producidos bajo la licencia. En estos casos, la Administración Tributaria y los contribuyentes deberán comprobar que no existe ningún cargo por servicios adicionales que provoque una doble deducción.

Cuando se utiliza el método de cargo indirecto, la relación entre el cargo y los servicios prestados puede ser ocultada, lo que hace difícil evaluar el beneficio proporcionado, lo que no significa que la empresa que cobra por un servicio, no tiene vínculo con el servicio. El problema que ello plantea es el alto riesgo de doble imposición, ya que si la compensación no puede ser identificada fácilmente, será difícil identificar el importe de la deducción de los gastos incurridos en nombre de los miembros del grupo, o para el destinatario demostrar la realidad de los servicios que se le han prestado y cuya deducción pretende efectuar.

En los casos de servicios prestados bajo iguala, la identificación de los acuerdos por cobros requerirá examinar los términos para acceder al uso real de los servicios, ya que estos acuerdos pueden incluir casos en los que no existan cobros hasta que el nivel de servicio exceda un nivel predeterminado.

2.3 Consideraciones para el cálculo del principio de libre competencia.

Al aplicar el principio de plena competencia en materia de servicios intra-grupo, se debe considerar tanto la posición del proveedor, como la del receptor del servicio, y evaluar si una empresa independiente comparable estaría dispuesta a pagar ese valor por ese servicio en circunstancias comparables, así como los costos para el proveedor de servicios.

Por ejemplo, puede darse el caso que los proveedores de servicios pueden estar dispuestos o no, a suministrar el servicio en un precio que la empresa independiente está dispuesta a pagar. En éste supuesto, si el valor se encuentra dentro del rango de precios que la empresa independiente estaría dispuesta a pagar, concretarían el acuerdo. Desde el punto de vista del proveedor de servicios, debe evaluarse si el precio es bajo, así como su costo, lo que podría determinar que el servicio no se suministre. Estos elementos no son determinantes para todos los casos.

En cuanto al método para determinar el principio de plena competencia será:

a) El método CUP siempre que exista un servicio comparable prestado por empresas independientes en el mercado del destinatario, o por la prestación de los servicios de la empresa asociada a una empresa independiente en circunstancias comparables. Como ejemplo encontramos servicios de contabilidad, auditoría o servicios informáticos, y legales que se proporcionan bajo operaciones controladas y no controladas comparables.

b) El método de costo adicionado será más adecuado en ausencia comparables, siempre y cuando la naturaleza de las actividades involucradas, los activos utilizados y riesgos asumidos sean comparables a las realizadas por empresas independientes, debiendo considerar, como lo indican las Guías, que al aplicar el método, debe haber cierta consistencia en el rubro de los costos de las operaciones controladas y no controladas.

c) Los métodos de reparto de utilidades serán los más apropiados, atendiendo a las circunstancias del caso y en casos excepcionales, cuando sea difícil de aplicar los métodos antes señalados, así como, cuando éste sea utilizado

como un método de confirmación de que los precios corresponden a los precios de mercado.

Por otro lado, es importante realizar un análisis funcional de los distintos miembros del grupo para establecer la relación entre los servicios, las actividades de cada miembro y el rendimiento esperado. Además, hay que considerar no sólo el impacto inmediato de un servicio, sino también su efecto a largo plazo, teniendo en cuenta que algunos costos nunca producirán los beneficios esperados. Como ejemplo tenemos los gastos preparatorios de una operación de marketing, los que a primera vista pueden ser muy altos para ser soportados por un solo miembro atendiendo a sus recursos; la determinación en éste caso del precio de mercado requiere considerar los beneficios esperados de la operación y si en los acuerdos de precios se prevé la posibilidad de que la cantidad y el momento de su cobro dependa de los resultados de la operación. El contribuyente en estos casos debe estar preparado para demostrar la razonabilidad de sus cargos a las empresas asociadas.

De igual manera se debe evaluar el beneficio para el proveedor de servicios. En una operación en condiciones de independencia mutua, una empresa normalmente trataría de cobrar por los servicios buscando generar ganancias, y no proporcionar los servicios al costo. También se deben considerar las alternativas económicas disponibles para el destinatario del servicio.

Hay circunstancias en el que una empresa proveedora independiente puede buscar no solamente obtener un beneficio por un servicio prestado, a pesar de que los costos excedan los precios de mercado, sin embargo el proveedor prestará el servicio para aumentar su rentabilidad, al complementar su gama de actividades. Por lo tanto, el precio de plena competencia no siempre se traducirá en un beneficio para el proveedor del servicio.

Otro ejemplo, es el caso cuando el valor de mercado de los servicios intra-grupo no excede los gastos efectuados por el proveedor de servicios. Esto podría ocurrir cuando por ejemplo, el servicio no es una actividad ordinaria o recurrente del proveedor de servicios, pero se ofreció incidentalmente como una ventaja para el grupo MNE. Para determinar si estos servicios corresponden a los que puede obtener de una empresa independiente, a efectos de la comparabilidad, sería conveniente evaluar las funciones y los beneficios esperados

Un grupo de MNE al proporcionar servicios intra-grupo en lugar de utilizar los de tercero, tomará en cuenta una variedad de razones que producirán beneficios intra-grupo y que justificarán como apropiado un precio por debajo del de mercado. Así, no será lógico y contrario al principio de plena competencia, el incrementar el precio del servicio por encima de uno comparable sólo para asegurar que la empresa asociada obtiene un beneficio. Por ello es importante tomar en cuenta todos los beneficios que obtendrá el receptor.

Cuando se determine que el método del costo incrementado es más adecuado para el caso concreto, será necesario analizar si los gastos efectuados por el proveedor de los servicios de grupo necesitan algunos ajustes de comparabilidad para hacer confiable la comparación de una operación controlada y una no controlada. Por ejemplo, si la operación controlada tiene una mayor proporción de costos directos que la operación comparable, para hacer una comparación válida puede ser necesario aplicar un sobre precio en la operación sin necesidad de ajustar la base de costos de la empresa asociada. En otros casos, se deben evaluar los costos en que incurrirá el receptor para proveerse el servicio por sí mismo, lo que puede ser indicativo del tipo de contrato que el receptor estaría dispuesto a pagar por el servicio en condiciones de plena competencia.

Cuando una empresa asociada actúa sólo como agente o intermediario en la prestación de servicios, se aplicaría el método de “costo adicionado”, para evaluar si el cobro o el margen de ganancia son adecuados para el desempeño de una función de agencia. En estos casos, para determinar el precio de mercado, puede no ser conveniente aplicar un método de margen de ganancias sobre los costos incurridos en la función de agencia, sino utilizar un método de costo incrementado que se da en el mercado para este tipo de actividades comparables, y si éste costo es menor de los costos en que se incurriría si la actividad se realiza por sí mismo. Como ejemplo, están los casos en que una empresa asociada incurre en gastos de alquiler de espacios publicitarios en nombre de los miembros del grupo, costo que los miembros del grupo habrían incurrido directamente si hubieran sido independientes. En tal caso, puede ser apropiado transferir estos costos a los destinatarios de grupo sin un margen de ganancia, y aplicar un sobre precio sólo sobre los gastos efectuados por el intermediario en el desempeño de su función de agencia.

Una cuestión fundamental que las Administraciones Tributarias y los contribuyentes debe considerar para establecer un precio de mercado adecuado, es tener en cuenta que puede haber razones prácticas por las que una Administración Tributaria bajo su discreción, excepcionalmente pueden fijar la contraprestación asignada por la proveeduría de estos servicios bajo un procedimiento diverso, atendiendo a circunstancias apropiadas para asignar el costo de estos. Por ejemplo, en un análisis del costo-beneficio, se puede concluir que la carga fiscal que se obtiene, no justifica que los costos y las cargas administrativas cumplan con el principio de plena competencia.

Un sobre precio sobre todos los costos relevantes, en estos casos, puede ser un indicador satisfactorio para las MNE y las Administraciones Tributarias, lo que no será viable cuando los servicios sean la actividad principal de la empresa

asociada, en donde la ganancia será un elemento relativamente importante, y en donde será factible la imputación directa para determinar el precio de mercado.

2.4. Ejemplos de servicios intra-grupo.

Los siguientes casos son únicamente ejemplificativos, por lo que para determinar el principio de plena competencia, al analizar los diversos casos individuales, será necesario evaluar los hechos y las circunstancias concretas de éstos.

a) Actividades de *factoring* de deuda, en las que un grupo MNE decide centralizar las actividades por motivos económicos. En estos casos la centralización de las actividades de *factoring* de deudas puede ser conveniente para reducir los riesgos cambiarios y de deuda, y minimizar las cargas administrativas. Aquí será apropiado aplicar un método CUP para determinar el precio de mercado de un servicio cobrado por un centro de *factoring* de deuda.

b) Los servicios de manufactura son otro ejemplo de servicios intra-grupo. En estos casos, el productor decidirá qué producir, en qué cantidad y con qué calidad. Aquí, los riesgos del productor son bajos, dado que está seguro que toda su producción será adquirida, si se cumplen los requisitos de calidad. En tal caso, la compañía de producción podría ser considerada como prestadora de un servicio intra-grupo, y el método recomendado para su evaluación es el de “costo adicionado”.

c) Contratos de Investigación son otro ejemplo de un servicio intra-grupo, los que implican la intervención por personal altamente calificado, como elemento crucial para el éxito. Los acuerdos relativos que pueden adoptar una variedad de formas, desde la realización de programas detallados establecidos por la matriz;

hasta acuerdos en los que la compañía de investigación tiene discreción para trabajar bajo lineamientos generales previamente definidos.

Estos casos, que por lo general involucran investigaciones de frontera, debe considerarse áreas de valor comercial para éstas investigaciones, así como el riesgo del no éxito de la investigación, factores que pueden considerarse críticos en el desempeño del grupo en su conjunto. Otros casos son en los que la empresa de investigación no asume riesgos financieros ya que normalmente se pacta que todos los gastos le serán reembolsados con independencia de si la investigación se ha realizado con éxito o no. Además, los bienes intangibles derivados de las actividades de investigación generalmente serán propiedad de la empresa principal y por lo que los riesgos relativos a su explotación comercial no son asumidos por la empresa de investigación. En este caso, se recomienda un método del costo incrementado.

d) Otro ejemplo de servicios intra-grupo es la administración de licencias. Aquí debe distinguirse la actividad relativa a la administración y cuidado de los derechos de propiedad intangibles, de la explotación de los derechos sobre intangibles. La administración de una licencia puede ser encargada a través de servicios intra-grupo en que se asigne a un miembro del grupo el monitoreo sobre el cumplimiento de los contratos de licencia así como sus posibles infracciones

3.- Los acuerdos de reparto de costos.⁴²⁹

En general, es un marco acordado entre las empresas comerciales para compartir los costos y riesgos de desarrollo, producción u obtención de bienes,

⁴²⁹ Cfr. Chapter VIII. Cost Contribution Arrangements. Incisos 8.1 a 8.43 de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (22 July 2010). Sisthemis 2015.

servicios o derechos, y para determinar la naturaleza y el alcance de los intereses de cada participante en esos activos, servicios o derechos.⁴³⁰

3.1.- Justificación.

El objetivo de las Guías de Precios sobre el tema, es analizar los acuerdos de reparto de costos (ACC) entre dos o más empresas asociadas, advirtiendo que

⁴³⁰ Los precios de transferencia desplazan, de vez en vez, su centro de gravedad. Al principio fueron las mercancías, los bienes físicos y materiales que preocupaban, atento a sus efectos de desplazamiento de los beneficios mediante la subfacturación y sobrefacturación en el comercio intrafirma. Ahora, parece que el eje está en los servicios e intangibles. Y, si se aspira a la previsión, resulta que todo quedará resumido en los acuerdos de costes. El ámbito más destacado en la actualidad de la manipulación del precio de transferencia está en los contratos de distribución y reparto de costes desde la fiscalidad ordinaria a la baja o nula fiscalidad, reflexiona TULLIO ROSEMBUJ

En un reciente informe del Tesoro de los EE. UU. se afirma que: “El reparto de costes provee oportunidades substanciales de desplazamiento de beneficios fuera de los EE. Uu.” (Treasury, Nov. 2007, *Report to the Congress on eaming stripping, transferpricing and U. S. Income Tax Treaties*, Pág. 36).

La distribución y el reparto de costes permiten el transporte irregular del beneficio en el conjunto vinculado a través de las contribuciones de los participantes al acuerdo, denominadas *buy-in* que son sistemáticamente subvaloradas, respecto al intangible preexistente que aporta uno de los miembros, y que, a la postre, son un anticipo de beneficios futuros que, inclusive, puede que ni siquiera se produzcan.

La oportunidad de evasión es menor cuanto menos valor represente la transacción en el conjunto vinculado. Por eso, el precio de transferencia comprobable no significa un segmento de riesgo para los Estados, que pueden verificarlo y contrastarlo. La empresa transnacional no asume riesgos sobre la transmisión de mercancías que ocupan una franja inferior como *value driver* en la organización. Pero, al contrario, asume los riesgos cuando hay en juego un capital intelectual que es vital para los intereses de la organización y cuya valoración es imposible, porque su creación es única o excepcional.

La manipulación patológica del precio de transferencia ocurre en el campo del capital intelectual, de los servicios y de los acuerdos de costes y se materializa en las contribuciones *buy-in* y los pagos condicionados correlativos.

En el *Treasury Report* antes mencionado se informa, y es muy importante, que las filiales controladas participen en un acuerdo de costes tienden a ser más rentables que las que no lo hacen y, segundo, que tienden a su mayor rentabilidad si están situadas en jurisdicciones de baja fiscalidad que en otras de alta fiscalidad. Esto propicia la reflexión que en la actualidad los acuerdos de costes son la vía maestra para la distribución irregular de beneficios mediante la manipulación de los precios de transferencia.

El precio de transferencia es el precio para la obtención de un derecho que no puede adquirirse en el mercado entre empresas independientes. Por eso cabe calificarlo como la prima de pertenencia al conjunto vinculado. La contribución a los costes de la organización es consecuencia de la mera asociación a la organización y, en su caso, el derecho de participación en actuaciones concretas y puntuales, de sostenimiento general o de nuevos proyectos de inversión.

La autorregulación fiscal del conjunto vinculado puede ser lícita, admitiendo la comparabilidad del precio de transferencia intrafirma susceptible de contraste y réplica del mercado o ilícita (manipulación) cuando se trata de operaciones fuera de mercado con finalidad fiscal exclusiva, imposibles de análisis comparado.

La opción fiscal es una más, añadida a la colección de opciones reales de gestión, identificando la decisión del inversor de diferir o minimizar o evadir impuestos, en términos análogos al valor de flexibilidad de las definiciones estratégicas en un contexto competitivo: continuar, cambiar, suspender, abandonar, liquidar.

La contribución a y el reparto de costes no son conceptos equivalentes. Uno, entiende la conservación, entretenimiento, crecimiento de la actividad general y el otro indica nuevos proyectos de desarrollo de capital intelectual. Cfr. ROSEMBUJ TULLIO. Precios de Transferencia. Los Acuerdos de Costes. Doc. N. O 4/08. Instituto de Estudios Fiscales.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/articulo_130_preciosT.pdf

si bien hay muchos tipos de acuerdos, el objetivo es analizar si estos acuerdos son consistentes con el principio de plena competencia y si están documentados adecuadamente.

Se indica que no se resuelven todos los problemas, y que lo que se busca es tener una visión general del concepto de los ACC; la forma de medir las contribuciones para este fin; si los pagos entre los participantes deben ser proporcionales a sus contribuciones; y sus consecuencias para efectos fiscales.

3.2.- Concepto de un ACC.

En general, es un marco acordado entre las empresas comerciales para compartir los costos y riesgos de desarrollo, producción u obtención de bienes, servicios o derechos, y para determinar la naturaleza y el alcance de los intereses de cada participante en esos activos, servicios o derechos.

Un ACC es un acuerdo contractual, con una entidad jurídica distinta o establecimiento permanente de todos los participantes.⁴³¹ En un ACC, la parte

⁴³¹ El Acuerdo de Contribución de Costes (ACC) de la OCDE es una forma contractual amplia, cuyo alcance podría configurarse como el estatuto ordinario interno del conjunto vinculado, sometida su interpretación al equilibrio proporcional de las ventajas y sacrificios entre las partes. La cuota de costes y de los beneficios esperados deben guardar proporción sustantiva, puesto que, de lo contrario, orienta hacia la finalidad fiscal exclusiva. Quizá sea esto lo más importante del ACC. El criterio de la proporcionalidad en una relación contractual inspirada, en mi opinión, por la obligación general de conservación del conjunto vinculado. El reconocimiento de los pagos de por ingreso a la actividad y los pagos por la salida o los pagos compensados señala, sin profundizar, temas de calado en la frontera del precio de transferencia como comportamiento lícito o ilícito. La recalificación por abuso de las formas del ACC es apropiado cuando la divergencia entre la realidad contractual y económica se hace evidente. El ACC no admite el ajuste administrativo retroactivo lo cual supone un obstáculo cuando se producen cobros y pagos que no tienen parangón en el mercado y los valores son indeterminables porque carecen de fundamento jurídico y económico preciso y justificado.

El ACC se apoya exclusivamente en el criterio *at arm's length* que sirve, en la emergencia, de bien poco. Por un lado, porque el empresario independiente no adoptaría decisiones que son efecto de la pertenencia al conjunto vinculado y por las que no pagaría nada ni aunque fuera a coste cero y, por otro, por cuanto la proporcionalidad de la ventaja económica no comprende ventajas no económicas -equivalente intangible- de las que goza la empresa vinculada. Pero, además, porque no facilita la aproximación metodológica al valor de coste o al beneficio que tienen por fuente ventajas competitivas en el seno de la propia organización y cuya explotación sirve de avenida al beneficio desproporcionado o excesivo. El empresario independiente se convierte en una entelequia si no se trata de operaciones ordinarias, de rutina, presentes en el sector o rama

proporcional de las contribuciones de cada participante, será compatible con los beneficios proporcionales que recibirá cada participante en virtud del acuerdo.

Dado que el tema de precios de transferencia no es una ciencia exacta, cada participante en un ACC tendría derecho a explotar su interés por separado, como propietario efectivo de los mismos y no como un licenciataria, es decir, sin tener que pagar una regalía u otra consideración a ninguna otra parte

Por el contrario, la otra parte deberá proporcionar un reconocimiento adecuado a los participantes (por ejemplo, una imagen), para la explotación de algunos o de todos los intereses de ese participante.

Algunos de los beneficios de la actividad ACC se conocen de antemano, mientras que otros beneficios, por ejemplo, el resultado de las actividades de investigación y desarrollo, son inciertos.

Algunas actividades producirán beneficios en el corto plazo, mientras que otros tomaran un tiempo más largo o pueden no tener éxito. Sin embargo, en un ACC siempre habrá un beneficio esperado para cada participante en razón de su contribución.

El interés de cada participante en los resultados de la actividad del ACC se debe establecer desde el principio, incluso cuando el interés esté interconectado con el de otros participantes, por ejemplo, porque la propiedad legal del intangible desarrollado corresponda sólo a uno de ellos, pero todos tienen intereses de propiedad efectivos.⁴³²

de la actividad que se trate; pero, que es de aplicación restricta apenas se producen operaciones fuera de mercado, excepcionales, únicas o, simplemente, diferentes.

Cfr. Ob. Cit. ROSEMBUJ TULLIO. Precios de Transferencia. Los Acuerdos de Costes...

⁴³² En España, y en relación al acuerdo de reparto de costes, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece:

Artículo 18. Operaciones vinculadas.

3.3 Tipos de acuerdos.

El tipo más frecuentemente de un ACC, es un acuerdo para el desarrollo conjunto de bienes inmateriales, donde cada participante recibe una parte de los derechos de la propiedad desarrollada. A cada participante se le conceden derechos distintos para explotar el intangible, por ejemplo, en áreas geográficas específicas o por aplicaciones.

El participante usa la propiedad intangible para sus propios fines y no en una actividad conjunta con otros participantes. Los derechos individuales obtenidos pueden constituir propiedad legal; alternativamente, puede ser que sólo

...

7. En el supuesto de acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios suscritos entre personas o entidades vinculadas, deberán cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Las personas o entidades participantes que suscriban el acuerdo deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que en su caso sean objeto de adquisición, producción o desarrollo como resultado del acuerdo.
- b) La aportación de cada persona o entidad participante deberá tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad.
- c) El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios.

El acuerdo suscrito entre personas o entidades vinculadas deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se fijen... Cfr. <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

En opinión de TULLIO ROSEMBUJ, el derecho positivo español sigue la orientación de la ACC de la OCDE, y se basa en tres criterios:

Primero, cada participante en el acuerdo debe devenir propietario o similar de los activos o derechos que sean su objeto como resultado de la actividad conjunta. La calificación como propietario excluye su consideración como licenciatario y el pago de un canon a las otras partes por su interés económico derivado y separado.

Segundo, la contribución a los costes debe ceñirse a la utilidad o ventaja esperada en base a criterio de racionalidad. La proporción es una valoración cuantitativa, mientras que la racionalidad pretende una valoración cualitativa. Entiendo que la relación entre costes y beneficios se inspira antes a la proporcionalidad que a la racionalidad; pero, la mención a las ventajas (no económicas) junto a las utilidades (económicas) sustenta una aproximación más amplia, comprendiendo cualquier clase de beneficio, sea no económico, que pueda materializarse.

Tercero, el acuerdo debe contemplar las contribuciones externas y la variación de las circunstancias de hecho, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios. El texto dispone que el ajuste es necesario toda vez que entren o se retiren participantes o finalice el acuerdo, así como si se producen pagos compensatorios.

La definición del legislador es meramente preliminar; pero, en la línea del ACC de la OCDE, afronta la generalidad de la aplicación de esta forma contractual a cualquier tipo de actividad realizada en el seno del conjunto vinculado. La denominación, en cambio, es equívoca, porque designa como reparto lo que es contribución a los costes.

uno de los participantes sea el propietario legal de la propiedad, pero económicamente todos los participantes son copropietarios.

En los casos en que un participante tenga una participación efectiva en cualquier propiedad desarrollada por la ACC y las contribuciones sean proporcionalmente determinadas, no habrá necesidad de un pago de regalías u otras consideraciones por el uso de la propiedad por el provecho que el participante ha adquirido.

También puede celebrarse para asumir cualquier financiamiento conjunto, o para el reparto de los costos y riesgos para el desarrollo o la adquisición de bienes o para la obtención de servicios. Por ejemplo, las empresas pueden decidir poner en común los recursos para la adquisición de servicios de gestión centralizados, o para el desarrollo de campañas publicitarias habituales en los mercados de los participantes.

3.4. La aplicación de principio de plena competencia.

a) En general para que un ACC satisfaga el principio de plena competencia, las aportaciones de cada participante deben ser coherentes con lo que una empresa independiente hubiese acordado aportar en circunstancias semejantes, en razón de los beneficios esperados. La característica particular de un ACC, es que la compensación prevista para cada participante sean los beneficios esperados sobre las aportaciones de recursos y capacidades comunes.

Las empresas independientes celebraran acuerdos para compartir costos y riesgos cuando exista una necesidad común a partir del cual pueden beneficiarse mutuamente. Por ejemplo, las partes independientes podrán compartir los riesgos para minimizar las posibles pérdidas de una actividad, o podrán participar en un reparto de los costos o en un desarrollo conjunto con el fin de lograr ahorros, a

través de economías de escala, o para mejorar la eficiencia y la productividad, a través de su experiencia individual y fortalezas.

La expectativa de beneficios mutuos es fundamental para que empresas independientes celebren acuerdos para compartir recursos y capacidades, sin una compensación independiente. En este tipo de acuerdos, la aportación proporcional de cada parte será coherente con la parte proporcional de los beneficios que serán recibidos por cada una en virtud del acuerdo. Así, el punto de partida es que todas las partes tienen una expectativa de beneficios, por lo que debe calcularse su aportación relativa, ya sea en efectivo o en especie, como base para determinar su beneficio.

Hay que reconocer que este tipo de determinación puede soportar un cierto grado de incertidumbre, y que existe la posibilidad de que se asignen aportaciones de manera exagerada con el propósito de afectar la distribución de los beneficios, o que estos últimos sean subestimados, por lo que será necesario comprobar las bases de reparto.

3.5. La determinación de los participantes.

Una parte no puede ser considerada como participante, si no tiene una expectativa razonable a un beneficio por la actividad ACC, por lo que se le debe asignar un beneficio a través del derecho de usufructo a los bienes o servicios objeto del ACC, o el derecho de explotar o utilizar los intereses que se les han asignado.

El beneficio esperado no implica que la actividad objeto del ACC tenga éxito.

De igual manera pueden existir casos en los que la totalidad o parte de la actividad se lleva a cabo por una compañía independiente que no participa en el ACC y que cobra por los servicios que proporciona.

3.6. El importe de la contribución de cada participante.

Para establecer la parte proporcional del beneficio atribuible a cada participante, es necesario medir el valor o la cantidad de sus aportaciones.

Así, el valor asignado a cada aportación debe ser coherente con el valor que las empresas independientes le hubieran asignado en circunstancias comparables, en razón de las condiciones contractuales, las circunstancias económicas, los riesgos y los costos del ACC.

Al respecto, no existen reglas generales, sino que el problema debe resolverse casuísticamente. Es poco probable que sea un asunto sencillo el determinar el valor relativo de la contribución de cada participante, excepto cuando todas las aportaciones se realizan en su totalidad en efectivo, como el caso de un proveedor de servicios externo, en el que los costos son financiados conjuntamente por todos participantes.

En el proceso de evaluación, es importante reconocer todas las aportaciones hechas por los participantes, ya sea en propiedad o en servicios, así como la parte de las actividades asignadas a partes independientes, considerando que puede ser difícil medir las aportaciones en bienes o servicios, como son los casos relativos al uso parcial de activos de capital como: edificios y maquinaria o servicios de supervisión, administración y funciones administrativas para la ACC y para su propio negocio, por lo que la proporción de la aportación deberá determinarse de una manera comercialmente justificable con base en los

principios de contabilidad y los hechos reales, pudiendo hacerse ajustes para lograr coherencia.

Se debe considerar que los ahorros derivados de las subvenciones o incentivos fiscales, no se consideran aportaciones de las partes.

También se debe evaluar la posibilidad de aplicar pagos de equilibrio para ajustar las aportaciones de los participantes. A través de estos pagos se aumenta el valor de las aportaciones de los ordenantes y se disminuye el valor de las aportaciones del beneficiario.

3.7. Determinación apropiada de la asignación.

Para determinar si la participación es proporcional, no existe una regla universal que aplicar, normalmente los beneficios esperados pueden ser estimados en base a los ingresos generados por anticipado o los costos ahorrados por cada participante. Otras técnicas para estimar los beneficios esperados es utilizando el precio cobrado en las ventas de activos y servicios comparables. Otro método que se utiliza con frecuencia es el uso de una clave de reparto, basada en las ventas; unidades utilizadas, producidas o vendidas; la utilidad bruta o de funcionamiento; el número de empleados, el capital invertido, y otros factores y su relación con los beneficios esperados.

En la medida en que se espere que una parte sustancial o la totalidad de los beneficios se realicen en el futuro, la asignación de las aportaciones tomará en cuenta las proyecciones sobre los beneficios de los participantes.

El uso de las proyecciones puede plantear problemas para verificar si éstas se han hecho de buena fe en los casos en que varíen notablemente de los resultados reales.

También se presentan problemas cuando la actividad ACC finaliza varios años antes de que los beneficios reales se materialicen, por lo que se sugiere prever los posibles ajustes sobre una base prospectiva para reflejar los cambios en las circunstancias relevantes. Sea cual sea el indicador, si se espera que los beneficios se realicen en el futuro, se debe tener cuidado de asegurar que los datos usados en el presente son un indicador confiable del modelo futuro.

3.8 Tratamiento fiscal de las aportaciones y los pagos de compensación.

Las aportaciones de un participante a un ACC deben ser tratados para efectos fiscales de la misma manera que se aplicarían bajo las normas generales del sistema fiscal aplicable al participante, así, dependiendo de la naturaleza de la actividad que se está realizando en el ACC, se considerará como un gasto de investigación y desarrollo para efectos fiscales, y serán tratadas como gastos deducibles. Es importante señalar que ninguna aportación a un ACC constituiría una regalía por el uso de bienes intangibles, excepto en la medida en que la aportación otorgue el derecho al contribuyente para obtener sólo el derecho a utilizar la propiedad intangible que pertenece al participante o a un tercero y el contribuyente no tenga derecho al usufructo del intangible.

Es importante señalar que los beneficios esperados pueden no ser acumulados sino hasta un ejercicio posterior, por lo que generalmente no habrá un reconocimiento inmediato de los ingresos en el momento que se hace la aportación.

Por otro lado, el beneficio podrá ser reconocido, en forma de ahorro de costos, lo que no generará un ingreso; y en otros casos el resultado para el

participante, ingreso o pérdida pueden fluir en el mismo período en que se realiza la aportación y por tanto, se reconocerá en ese período.

Un pago de equilibrio se aplicará como una adición a los costos del pago y como reembolso (y por lo tanto una reducción) de costos para el destinatario. Un pago de equilibrio no constituirá una regalía por el uso de bienes intangibles, excepto en la medida que el pago otorgue el derecho al deudor para obtener sólo el derecho a utilizar la propiedad intangible que pertenece a un participante y el pagador tampoco obtenga un derecho de usufructo de la propia propiedad intangible. En algunos casos, el pago de equilibrio podría superar los gastos o costos para efectos del impuesto determinado bajo el sistema fiscal nacional, en cuyo caso el exceso podría ser tratado como ganancias fiscales permitidas en el destinatario.

3.9.- Consecuencias fiscales si un ACC no es a precio de mercado.

Un ACC se considerará compatible con el principio de plena competencia, cuando la participación proporcional de las aportaciones de cada participante, ajustado por los pagos de compensación, sea coherente con la proporción de los beneficios que serán recibidos por cada parte con base en el acuerdo.

Cuando la contraprestación recibida por al menos una parte sea inadecuada, ello implica que la contraprestación recibida por al menos otro participante por su aportación sea excesiva, ello con respecto a lo que empresas independientes hubieran recibido, lo que dará lugar a que se realice un ajuste atendiendo a los hechos y circunstancias, que a menudo será un pago de equilibrio.

En los casos en los que la realidad comercial de un acuerdo difiera de los términos supuestamente acordados por los participantes, será conveniente hacer

caso omiso de una parte o de la totalidad de los términos de la ACC, bajo los siguientes supuestos:

3.9.1. Ajuste de contribuciones.

Cuando la aportación de un participante en un ACC, no es congruente con los beneficios recibidos, la Administración Tributaria podrá ajustar la aportación, ya sea en bienes o servicios, si la misma se ha determinado incorrectamente, o cuando la proporción de los beneficios esperados para los participantes ha sido evaluada de forma incorrecta.

Los ajustes no deben hacerse basados en un solo año fiscal, sino que deben considerarse períodos más largos.

3.9.2. Desestimar una parte o la totalidad de los términos de un ACC.

En los casos en los que los hechos y las circunstancias indiquen que la realidad de un acuerdo difiere de los términos supuestamente acordados por las partes, la Administración Tributaria puede determinar las consecuencias fiscales cuando los términos de los acuerdos no sean consistentes con los que podrían esperarse razonablemente. Por ejemplo, cuando uno de los participantes no tiene ninguna expectativa razonable de beneficios.

Una Administración Tributaria también puede pasar por alto una parte o la totalidad de los términos de un ACC, cuando a través del tiempo se ha producido una importante discrepancia entre la cuota de aportaciones de un participante y la parte proporcional de los beneficios esperados, y la realidad comercial muestra una situación diferente o indica un intento de abusar de las reglas que rigen al ACC, en cuyo caso la Administración Tributaria podrá no tener en cuenta los acuerdos del ACC en su totalidad.

3.10. Pagos de entrada, retiro o terminación de un ACC.

a) "Pago de entrada". Una entidad que se convierte en un participante en un ACC en curso, puede tener interés en los resultados de la actividad del ACC, como la propiedad de un intangible desarrollado, el trabajo en curso y los conocimientos obtenidos. Bajo estos supuestos, los participantes anteriores transferirán parte de sus respectivos intereses a quien ingresa, quien debe compensar a los demás bajo el principio de plena competencia, sobre el valor de la participación que le es transmitida.

Esta compensación se llama "pago de entrada", la terminología varía dependiendo de cada jurisdicción, por lo que cualquier pago hecho en reconocimiento de la transferencia de la propiedad o de derechos preexistentes se considera "pago de entrada". Cabe advertir que para efectos de precios de transferencia, el término "pago de entrada" se limita a los pagos efectuados por los nuevos ingresantes en un ACC en curso por la obtención de un interés en la actividad del ACC.

El importe de un "pago de entrada" se debe determinar con base en el valor de plena competencia de los derechos que la nueva empresa está obteniendo, proporcionalmente a los beneficios totales que generará el ACC.

Es posible que los resultados de la actividad del ACC en curso no tengan ningún valor, en cuyo caso no habría ningún "pago de entrada". También puede haber casos en los que el nuevo participante aporta bienes intangibles ya existentes a la ACC, y que a través de "pagos de equilibrio" se reconocerá esa aportación.

Un “pago de entrada” debe ser tratado para efectos fiscales en la misma forma que se hace bajo las normas generales del sistema tributario aplicables a los respectivos participantes, incluidos los convenios para evitar la doble imposición, como si el pago se realizase fuera de un ACC por la adquisición del interés.

Ninguna parte de un “pago de entrada” constituiría una regalía por el uso de bienes intangibles, excepto en la medida que el pago otorgue el derecho al deudor para obtener únicamente el derecho a utilizar el intangible que pertenece a un participante o un tercero, y el pagador no obtenga un beneficio de interés sobre tal propiedad intangible.

b) “Pagos de salida”. Problemas similares a los ya planteados pueden surgir cuando un participante deja un ACC. En particular, un participante que deja un ACC puede transferir su participación a los demás mediante una compensación que debe calcularse bajo el principio de plena competencia. Esta compensación se llama “pago de salida”.

Hay casos en los que los resultados de un ACC no tienen ningún valor, en cuyo caso no habría “pago de salida”. Un “pago de salida” debe considerar la posición de los participantes restantes. Por ejemplo, cuando el valor de los intereses del participante que se retira y que quedan en el ACC no ha aumentado, no sería lógico que recibiera un pago por la compra de su participación. Un “pago de salida” debe ser tratado para efectos fiscales de la misma manera aplicable a los participantes, bajo las reglas generales del sistema de impuestos, incluido los CDI, como si el pago se hiciera fuera de un ACC como contraprestación por la enajenación de los derechos preexistentes.

Ninguna parte de un “pago de salida” constituiría una regalía por el uso de bienes intangibles, excepto en la medida que el pago otorgue el derecho al

pagador para obtener el derecho exclusivo a utilizar los bienes inmateriales que pertenece al participante que sale y el pagador no tenga también derecho a obtener un interés de beneficio de la propia propiedad intangible.

Puede haber casos en los que la ausencia de pagos de entrada o de salida no genera un problema. Por ejemplo cuando únicamente se trata de la prestación de los servicios que los participantes adquieran conjuntamente y que pagan de manera vigente y los servicios no dan lugar a la creación de cualquier bien o derecho.

Cuando un miembro entra o se retira de un ACC, también puede ser necesario ajustar las proporciones de las contribuciones de las partes, en base los beneficios esperados como consecuencia del incremento o reducción de participantes resultantes de la entrada o retirada.

La ausencia de términos expresos que aborden las consecuencias de los participantes que ingresen o se retiren, no significa que no se puedan determinar consecuencias respecto de un ACC, ya que se puede acudir a la intención y la conducta de las partes involucradas. Sin embargo, lo ideal es que existan modificaciones a los acuerdos que permitan hacer frente a futuros cambios en la composición.

c) Terminación de un ACC. Al término de un ACC, bajo el principio de plena competencia cada participante recibirá un interés de beneficio sobre los resultados de la actividad del ACC de acuerdo con la proporción de sus aportaciones y de acuerdo con el plazo de las mismas.

3.11. Recomendaciones de como estructurar y documentar los ACC.

Se recomienda que ACC sea estructurado atendiendo a los principios de plena competencia, teniendo en cuenta las siguientes condiciones:

- a) Los participantes sólo incluirían empresas que esperan obtener un beneficio de la actividad ACC, ya sea directa o indirectamente.
- b) Especificar la naturaleza y el alcance de los derechos de cada participante en los resultados de la actividad del ACC;
- c) No establecer pagos diversos a las aportaciones de la ACC; fijar pagos de equilibrio apropiados, y determinar los pagos que se realizarán por el usufructo de la propiedad, servicios o derechos obtenidos a través de la ACC;
- d) Determinen de manera adecuada las proporciones de las contribuciones de las partes, utilizando un método de asignación que refleje la distribución de los beneficios esperados.
- e) Establecer disposiciones que permitan equilibrar los pagos o la asignación de aportaciones frente a futuros cambios que puedan presentarse después de un período de tiempo razonable y que reflejen los cambios en las proporciones de beneficios esperados por los participantes; y
- f) Hacer ajustes necesarios frente a la entrada o la salida de un participante y al término de un ACC.

En materia de documentación, bajo una prudente gestión empresarial se espera que los participantes definan y obtengan soportes sobre la naturaleza de la

actividad objeto, los términos del acuerdo, y su coherencia con el principio de plena competencia, el detalle de la actividad de cada participante, las aportaciones que serán hechas, la determinación de los beneficios esperados, y los gastos presupuestados para la actividad del ACC.

En seguida se hace un listado meramente enunciativo, y que no constituye ni el parámetro mínimo de cumplimiento, ni es una lista exhaustiva sobre la información que una Administración Tributaria puede solicitar, pero que puede ser relevante y útil respecto de las condiciones iniciales del ACC:

- a) Una lista de los participantes;
- b) Una lista de las empresas asociadas que estarán involucrados con la actividad ACC o como se espera explotarán o utilizarán los resultados de la actividad objeto del ACC;
- c) El alcance de las actividades y los proyectos específicos cubiertos por la ACC;
- d) La duración del acuerdo;
- e) La forma en que se midan las aportaciones de los participantes, la proporción de los beneficios esperados, y cualquier proyección utilizado para esa determinación;
- f) La forma y el valor de las aportaciones iniciales de cada participante, y una descripción detallada del valor de estas, la forma de su determinación, y cómo los principios de contabilidad se aplican sistemáticamente a todos los participantes en la determinación de los gastos y el valor de las aportaciones;

- g) La asignación anticipada entre los participantes y otras empresas, de las responsabilidades y las tareas asociadas a la actividad ACC;
- h) Los procedimientos y las consecuencias cuando un participante entre o se retire de la ACC y cuando la ACC termine; y
- i) Cualquier disposición que permita equilibrar los pagos o ajustar los términos del acuerdo para reflejar los cambios en las circunstancias económicas.

Durante la duración de un ACC, podría ser útil, la siguiente información:

- a) Cualquier cambio en el acuerdo, y las consecuencias de ese cambio;
- b) Una comparación entre las proyecciones utilizadas para determinar los beneficios esperados de la actividad del ACC con los resultados reales.
- c) El gasto anual incurrido en la realización de la actividad del ACC, la forma y el valor de las aportaciones que cada participante hizo durante la vida de la ACC, y una descripción detallada de cómo se determina el valor de las aportaciones y cómo se aplican los principios contables de manera uniforme entre todos los participantes en la determinación los gastos y el valor de las aportaciones.

3.12. Experiencia en México.

En relación al tema de los acuerdos de reparto de costos (ACC) la Suprema Corte de Justicia de la Nación mexicana ha emitido un criterio respecto del tema de los gastos a prorrata, pronunciándose sobre lo establecido en la LISR en el

sentido de que los mismos no son deducibles⁴³³ cuando se hagan en el extranjero con quienes no sean contribuyentes del impuesto personas físicas o morales residentes en México⁴³⁴ siendo coincidente el criterio emitido en la Regla 3.3.1.37⁴³⁵ de la resolución miscelánea fiscal para 2015.

⁴³³ Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

...

XVIII. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley.

⁴³⁴ RENTA. PARA QUE OPERE LA PROHIBICIÓN DE LA DEDUCIBILIDAD ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVIII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, BASTA CON QUE UNO DE LOS CONTRIBUYENTES ENTRE QUIENES SE REPARTE EL GASTO NO TRIBUTE CONFORME A LAS REGLAS ESTABLECIDAS EN LOS TÍTULOS II O IV DEL INDICADO ORDENAMIENTO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003). El precepto y fracción mencionados disponen que no serán deducibles los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II (Personas Morales) o IV (Personas Físicas) de la ley citada. Así, se sostiene que la hipótesis normativa de que se trata, se actualiza cuando un contribuyente prorratea el gasto en el extranjero con una o más personas que no sean contribuyentes de los títulos referidos, con independencia de que en dicha prorrata también participen sujetos que sí tributen conforme a aquéllos, pues esta última circunstancia no impide que, en su caso, se configure la referida prohibición.

Visible en: Época: Décima Época. Registro: 2006749. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 7, Junio de 2014, Tomo I. Materia(s): Administrativa. Tesis: 2a. LIII/2014 (10a.). Pág. 823.

⁴³⁵ Cfr. Regla 3.3.1.37. No será aplicable lo dispuesto en el artículo 28, fracción XVIII de la Ley del ISR, tratándose de gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del ISR en los términos de los Títulos II o IV de la misma Ley, cuando se cumpla la totalidad de los requisitos siguientes:

- I. Que el gasto realizado sea estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente.
- II. Que las personas con quienes se hagan gastos en el extranjero a prorrata, sean residentes de un país que tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información con México en los términos de la regla 2.1.3.
- III. Acreditar que el servicio que corresponda a dicho gasto efectivamente haya sido prestado.

Si el gasto se realizó entre partes relacionadas, se considerará, salvo prueba en contrario, que el servicio de que se trata no fue prestado si se actualiza cualquiera de las siguientes hipótesis:

- a) En las mismas condiciones, una parte no relacionada no hubiera estado dispuesta a pagar por dicho servicio o a ejecutarlo por sí misma;
- b) Se trata de servicios que una parte relacionada realiza únicamente debido a sus intereses en una o varias de sus partes relacionadas; es decir, en su calidad de accionista o socio a que se refiere el Capítulo VII de 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;
- c) Se trata de servicios u operaciones llevadas a cabo por una parte relacionada que impliquen la duplicidad de un servicio que realiza otra parte relacionada o un tercero; o,
- d) El gasto está duplicado o repercutido con otros costos, gastos o inversiones efectuados por el contribuyente por concepto, entre otros, de comisiones, regalías, asistencia técnica, publicidad e intereses.

Para los efectos de esta fracción, en ningún caso la facturación y/o el pago acreditan por sí mismos que un servicio fue efectivamente prestado.

IV. Si el gasto se realizó entre partes relacionadas, acreditar que el precio pactado o monto de la contraprestación se ubica dentro del rango que hubiesen empleado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

V. Que exista una razonable relación entre el gasto efectuado y el beneficio recibido o que se espera recibir por el contribuyente que participa en el gasto.

Para tales efectos, los contribuyentes que pretendan efectuar la deducción del gasto a prorrata deberán tener celebrado un acuerdo o contrato que sea la base del gasto a prorrata mismo que, de conformidad con el artículo 179 de la Ley del ISR en relación con el Capítulo VIII de 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, deberá cumplir, cuando menos, con las siguientes condiciones:

Sobre el tema, nuestro máximo tribunal ha interpretado que la deducción de los gastos a prorrata que se hagan en el extranjero, sí podrán deducirse cuando se cumplan diversos requisitos, los que esencialmente consisten en que: a) la operación se hubiese celebrado ajustándose, en su caso, a las reglas de los precios de transferencia; b) se cuente con toda la documentación que soporte la operación de manera que pueda constatar su autenticidad, los montos a los que ascendió y que se trate de un gasto estrictamente indispensable (deducción estructural) que se hizo con base en criterios fiscales y contables objetivos y por

a) Cada participante del acuerdo o contrato debe tener pleno acceso a los detalles de las operaciones que vayan a realizarse en el marco del mismo, a las proyecciones sobre las que se basarán los gastos prorrateados y se determinarán los beneficios esperados, así como a los gastos prorrateados efectivamente erogados y los beneficios efectivamente recibidos en relación con la operación del acuerdo o contrato;

b) Los participantes serán exclusivamente empresas que puedan beneficiarse mutuamente de la totalidad del acuerdo o contrato;

c) El acuerdo o contrato debe especificar la naturaleza y el alcance del beneficio global e individual obtenido por el grupo al que pertenece el contribuyente respecto del gasto efectuado y que le fue prorrateado o que prorrateó entre los demás integrantes del grupo;

d) El acuerdo o contrato debe permitir que el gasto a prorrata se distribuya adecuadamente utilizando un método de atribución que refleje dicho gasto en relación con los beneficios que se espera obtener del acuerdo o contrato; y,

e) El acuerdo o contrato debe señalar el ámbito de las operaciones específicas cubiertas por el mismo, así como su duración y la del acuerdo o contrato.

VI. Conservar la siguiente documentación e información respecto de cada una de las operaciones, cuyos gastos se realicen en el extranjero a prorrata:

a) Nombre, país de constitución, de residencia fiscal y de administración principal del negocio o sede de dirección efectiva, domicilio fiscal, así como número de identificación fiscal de cada una de las partes relacionadas que participaron en el prorrateo del gasto global o que explotarán o usarán sus resultados;

b) Tipo de operación realizada, así como sus términos contractuales;

c) Funciones o actividades realizadas en la operación de que se trata por cada una de las partes relacionadas involucradas en dicha operación y, en su caso, los activos utilizados y los riesgos asumidos para ésta;

d) Documentación que ampare la realización del gasto global efectuado. Para tales efectos, se deberá contar con toda la documentación con la que el contribuyente acredite que el gasto que le fue repercutido fue efectivamente realizado por la entidad residente en el extranjero;

e) Detalle de la forma en que fue pagado el gasto prorrateado al contribuyente y evidencia documental de dicho pago;

f) Método que se aplicó, en los términos del artículo 180 de la Ley del ISR, para determinar que la operación de que se trata se encuentra a precios de mercado, así como el desarrollo de dicho método;

g) Información utilizada para determinar que las operaciones o empresas son comparables en cada tipo de transacción; y,

h) Soporte de las operaciones que vayan a realizarse, de las proyecciones sobre las que se basarán los gastos prorrateados y se determinarán los beneficios esperados, así como de los gastos prorrateados efectivamente erogados y los beneficios efectivamente recibidos.

Lo previsto en el párrafo anterior y sus fracciones se aplicará sin perjuicio del cumplimiento de los demás requisitos previstos en las disposiciones fiscales aplicables.

En caso de incumplimiento de alguno de los requisitos señalados, se estará a lo dispuesto por el artículo 28, fracción XVIII de la Ley del ISR.

En todo caso, los contribuyentes deberán contar con la documentación que demuestre que la prorrata se hizo con base en elementos fiscales y contables objetivos, debiendo acreditar que subyace una razón válida y constatable de negocios.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 (Publicada en el DOF el 30 de diciembre de 2014)

razones reales de negocio; y, c) que exista una razonable relación entre el gasto efectuado y el beneficio recibido o que se espera recibir por el contribuyente que participa en el gasto.⁴³⁶

Así, la prohibición no es absoluta e irrestricta, ya que habrá que analizar el contrato correspondiente y la documentación vinculada con él para determinar si existe una adecuada y razonable relación entre el gasto efectuado y el beneficio obtenido, de modo que aquél no puede exceder injustificadamente dicho beneficio, debiendo considerar además que la prorrata sólo puede actualizarse entre quienes se reparten el gasto.⁴³⁷

⁴³⁶ RENTA. LA PROHIBICIÓN DE LA DEDUCIBILIDAD ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVIII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES ABSOLUTA E IRRESTRICTA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003). La interpretación sistemática y progresiva de dichos precepto y fracción permite concluir que los gastos a prorrata que se hagan en el extranjero podrán deducirse siempre y cuando el contribuyente cumpla con los requisitos establecidos en dicho ordenamiento legal y que consisten esencialmente en que: a) la operación se hubiese celebrado ajustándose, en su caso, a las reglas de los precios de transferencia; b) se cuente con toda la documentación que soporte la operación de manera que pueda constatar su autenticidad, los montos a los que ascendió y que se trata de un gasto estrictamente indispensable (deducción estructural) que se hizo con base en criterios fiscales y contables objetivos y por razones reales de negocio; y, c) que exista una razonable relación entre el gasto efectuado y el beneficio recibido o que se espera recibir por el contribuyente que participa en el gasto. Así, la prohibición de deducir los gastos hechos en el extranjero, en términos del artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no es absoluta e irrestricta, ya que habrá que analizar el contrato correspondiente y la documentación vinculada con él para determinar si existe una adecuada y razonable relación entre el gasto efectuado y el beneficio obtenido, de modo que aquél no puede exceder injustificadamente dicho beneficio.

Visible en: Época: Décima Época. Registro: 2006747. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 7, Junio de 2014, Tomo I. Materia(s): Administrativa. Tesis: 2a. LIV/2014 (10a.). Pág. 821

⁴³⁷ RENTA. LA PROHIBICIÓN DE LA DEDUCIBILIDAD ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVIII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, SÓLO PUEDE CONFIGURARSE CUANDO LA PRORRATA SE ACTUALIZA ENTRE QUIENES SE REPARTE EL GASTO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003). El precepto y fracción mencionados disponen que no serán deducibles los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II (Personas Morales) o IV (Personas Físicas) de la ley citada. Ahora, esta hipótesis normativa está dirigida de manera exclusiva a quienes participan del gasto y no a quienes se benefician con éste, pues es precisamente por la naturaleza que tienen los que participan en la realización de éste -no ser contribuyentes del impuesto en los referidos títulos- que el legislador consideró que tal pago escapa a un control fiscal efectivo, ya que resultaría complejo constatar la realidad, autenticidad y cuantía del pago así efectuado, además de los beneficios concretos obtenidos por el contribuyente que pretendiera deducirlo.

Visible en Época: Décima Época. Registro: 2006748. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 7, Junio de 2014, Tomo I. Materia(s): Administrativa. Tesis: 2a. LII/2014 (10a.) Pág. 822.

4.- Reestructuras empresariales.⁴³⁸

4.1.- Introducción y alcance de las reestructuras comerciales para efectos de precios.⁴³⁹

No existe una definición legal o universalmente aceptada de la reestructuración de las empresas.⁴⁴⁰ En el contexto de precios de transferencia, la reestructuración empresarial se define como la redistribución transfronteriza de las funciones, activos y/o riesgos de una empresa multinacional.⁴⁴¹

⁴³⁸ Cfr. Chapter IX. Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings Incisos 9.1 a 9.194 de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (22 July 2010). Sisthemis 2015.

⁴³⁹ JONES RODRÍGUEZ reflexiona sobre el hecho que muchos grupos multinacionales vienen acometiendo desde hace ya algunos años lo que se ha venido en denominar reestructuraciones empresariales o de negocios que, aun presentando muy diversas modalidades, consisten en lo esencial en una reordenación de sus actividades y producen comúnmente como resultado la reubicación significativa de los beneficios —y por consiguiente de las bases imponibles— obtenidos por las distintas entidades del grupo en las diferentes jurisdicciones fiscales en las que operan.

Como no podía ser de otro modo, esta última circunstancia ha provocado la atención y revisión de las reestructuraciones de negocios por parte de las Administraciones tributarias de aquellos países que se han visto afectados por el desplazamiento de bases imponibles asociado a la reestructuración y que, en no pocos casos, se ha producido desde territorios con altos tipos de gravamen sobre la renta de sociedades hacia otros con menores niveles de tributación, así como el impacto considerable en la recaudación tributaria.

Cfr. JONES RODRÍGUEZ LUIS. Precios de Transferencia y Reestructuración de Grupos Multinacionales. Crónica Tributaria Núm. 141/2011 (129-147).

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/141_Jones.pdf

⁴⁴⁰ Cfr. LOPEZ DE HARO ESTESO RAMON Y JAVIER MONTES URDIN. Los procesos de reestructuración empresarial, en Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas) Coordinador Teodoro Córdón Ezquerro, Centro de Estudios Ediciones 2010, Pág. 359 y sigs.

⁴⁴¹ AMOROS VIÑALS nos refiere que en la actualidad un grupo multinacional puede haber centralizado su función de distribución a nivel regional o mundial y realizará (o afirmará realizar) dicha función desde un centro corporativo situado fuera de España localizándose allí la renta correspondiente. Por su lado, la antigua filial distribuidora, puede haberse reconvertido en un simple agente de ventas o en un prestador de servicios auxiliares a quien se retribuye con una comisión sobre las operaciones intervenidas. La erosión de la base imponible es, pues, incontestable.

Procesos como los descritos están afectando a todas las economías avanzadas y no han pasado inadvertidos ni a los expertos ni a las autoridades fiscales. Así, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha formado un Grupo de Trabajo para estudiar las implicaciones fiscales de las denominadas reestructuraciones empresariales transfronterizas (cross-border business restructurings). Al margen de la OCDE, las autoridades fiscales nacionales han venido reaccionando de forma diversa y no coordinada en relación con estas operaciones, pudiéndose señalar algunos comportamientos decididamente activos por parte de las autoridades alemanas y estadounidenses.

Cfr. AMOROS VIÑALS, ALBERTO. La erosión de la base imponible nacional en las reestructuraciones de negocios. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/06_2008/Colab_15_08.pdf

Una reestructuración de negocios,⁴⁴² aunque no en todos los casos puede involucrar transferencias transfronterizas de intangibles valiosos. También o

⁴⁴² En general, pueden plantearse tres escenarios de reestructuración de negocios.

En el primer escenario una multinacional reestructura su producción de forma tal que elimina o reduce significativamente la fabricación de un producto en una determinada jurisdicción, desplazándola a otro territorio. Se trata, pues, de la pura deslocalización de plantas o cadenas de producción.

En este escenario, las contingencias fiscales que pueden plantearse son las de si se están transfiriendo activos, en especial intangibles, hacia otras soberanías (procesos y sistemas de producción, desarrollo industrial, prototipos, muestrarios, know-how...).

Adicionalmente, puede plantearse la deducibilidad de los gastos extraordinarios incurridos como consecuencia de la reconversión.

En el segundo escenario un distribuidor funcionalmente completo puede ser reconvertido en otro tipo de organización con funciones y riesgos más limitados.

Se entiende por distribuidor funcionalmente completo (*fully functional distributor*) aquel que desempeña funciones relativas a la promoción, publicidad, venta y posventa del producto, al marketing táctico y estratégico, a las estrategias de gama y precios, a la gestión de inventarios y logística, a la gestión de cobros, facturación y, en general, respecto de un considerable número de actividades administrativas y de management. Como consecuencia de su actividad el distribuidor funcionalmente completo incurre en riesgos de inventario, de insolvencias, de previsión y presupuestos, de tipo de cambio y riesgos generales del mercado.

Pues bien, algunas de estas funciones y riesgos pueden ser desplazados hacia otras entidades del grupo, situadas, normalmente, en territorios de baja tributación.

Dependiendo de la intensidad del vaciamiento de funciones y del traspaso de riesgos, pueden ir apareciendo distintas figuras. En un orden de mayor a menor carga funcional estas figuras serían: el distribuidor con funciones limitadas, el distribuidor rutinario o revendedor, el agente y el mero operador logístico.

El distribuidor con funciones limitadas ha sido privado de la toma de decisiones estratégicas y de algunas funciones de management. A un nivel inferior se encuentra el distribuidor rutinario o revendedor (*stripped buy-sell distributor*), se trata de un operador de bajo riesgo, sin funciones en la promoción y publicidad.

Muchas de sus tareas administrativas son llevadas a cabo desde centros de servicios compartidos situados en territorios favorables.

Retiene las funciones de ventas, pero sin intervenir en la política de precios, condiciones, gama de productos etc. Retiene la función de cobro, así como la de inventario, pero en esta última, su riesgo es escaso, pues al trabajar sobre pedidos firmes no acumula gran cantidad de stocks. No interviene en la función posventa.

En un nivel inferior se encuentra el agente o comisionista, se trata de la mínima presencia funcional posible en un territorio. Las funciones y riesgos se asumen por el mandante. Siendo la función del agente la simple mediación.

Finalmente la función de distribución realizada en un territorio puede abandonarse completamente.

En este caso, quedará tan solo un operador logístico que realizará las operaciones auxiliares de carácter material (almacén y transporte) imprescindible para materializar la entrega de productos vendidos desde otras soberanías.

Las contingencias fiscales que pueden plantearse en este escenario son la transferencia de intangibles comerciales como consecuencia de la reconversión, la retribución en condiciones de mercado de las funciones que pasan a desempeñar las filiales y la posible existencia de un establecimiento permanente de carácter comercial.

En el tercer escenario un fabricante complejo (*fully-fledged manufacturer*) pasa a ser un fabricante subcontratado o por encargo.

El fabricante complejo interviene en la planificación y programación a largo plazo de la producción, en la gestión y estrategia del inventario y de la cadena de suministros, en el control de calidad, etc. Tiene capacidad para diseñar y proponer modificaciones en el producto. Incurre en riesgos de inventario, de capacidad de planta y de garantía.

Un fabricante por encargo se limitará a planificar el día a día de la producción encargada, sin intervenir en el diseño, modificación o mejora del producto. El suministro de materia prima y componentes puede ser responsabilidad del subcontratante, por lo que el subcontratista no asume riesgo de inventario ni de suministro.

Por último, la maquila (*toll manufacturer*) supone la mínima implantación posible de la función de producción en un territorio. En la maquila, las materias primas no llegan a cambiar de propiedad.

alternativamente puede implicar la terminación o renegociación sustancial de los acuerdos existentes.

Las reestructuras empresariales materia de precios de transferencia, son aquellas que principalmente consisten en la reasignación interna de las funciones, activos y riesgos dentro de un MNE, pudiendo también reestructurarse las relaciones con terceros, por ejemplo, proveedores, subcontratistas, clientes.⁴⁴³

El maquilador realiza una actividad de escaso valor sobre la materia prima entregada (por ejemplo ensamblaje) y devuelve el producto a su lugar de origen cobrando un tanto fijo por unidad de producto elaborado.

Las contingencias fiscales que pueden plantearse en este escenario son las transferencias de intangibles industriales (tecnología, métodos, datos técnicos...) como consecuencia de la reconversión y la retribución en condiciones de mercado de las funciones que pasan a desempeñar los subcontratistas cuya retribución se establecerá, en muchos casos, mediante un margen sobre costes (cost-plus).

Las cuestiones sobre establecimientos permanentes no versarán, en estos casos, sobre su existencia, pues la presencia física en el territorio es incuestionable, sino sobre la renta atribuible al establecimiento permanente, en especial, si parte de la renta que se genera fuera del territorio como consecuencia de funciones desarrolladas por el principal en beneficio del subcontratista puede ser atribuida a éste.

Cfr. Ob. Cit. AMORÓS VIÑALS, ALBERTO.

⁴⁴³ JONES RODRIGUEZ, por su parte señala que las reestructuraciones empresariales presentan muy distintas variedades e incluso aquellas que siguen un patrón similar incorporan importantes matices cuando se desciende al caso concreto.

Muy frecuentemente, desde la perspectiva del grupo multinacional, la justificación o razón económica de la reestructuración o de un cambio en su modelo de negocio aparece asociada al aumento de la eficiencia que deriva de la centralización o concentración de actividades en determinadas entidades del grupo o, también, a las ventajas inherentes a la *especialización* de funciones.

Y así, por ejemplo, un grupo multinacional que durante años se ha venido organizando con una «base territorial» en la que cada filial asumía un conjunto variado de funciones que desplegaba con un cierto grado de autonomía en el territorio correspondiente, puede reestructurar sus operaciones de modo que muchas de esas funciones (por lo general comunes a la actividad desarrollada por diversas filiales) se centralicen en una entidad —ya existente o de nueva creación— que las asume gradualmente a partir de un momento determinado

Con un patrón de comportamiento semejante al descrito, las filiales de grupos multinacionales dedicadas tradicionalmente a realizar funciones de fabricación y, o alternativamente, distribución de productos, han sido «despojadas» de parte de sus funciones por causa de una reestructuración y se han convertido, por ejemplo, en lo que se denominan «fabricantes por contrato» o incluso en «maquiladores» o, en el terreno de la comercialización, han pasado a ser «distribuidores de riesgo limitado», «comisionistas» o «agentes».

Otra modalidad de reestructuración, en este caso habitualmente fundamentada en la búsqueda de una especialización de ciertas actividades, ha consistido en la cesión, total o parcial, de los derechos de uso sobre los activos intangibles más valiosos del grupo a una entidad vinculada no residente, con el consiguiente desplazamiento de las rentas que, normalmente en forma de royalties, generan dichos activos.

Nótese que, mientras en este último caso la operación afectará normalmente a una multinacional con sede central en España, los casos apuntados en el párrafo anterior se refieren a grupos con sede central en el exterior y filiales en nuestro país.

En ambos escenarios, estas y otras formas de reestructuración de sus negocios no solo afectan a la estructura jurídica o fisonomía del grupo multinacional, sino que se llevan a efecto a través de una modificación de su política de precios de transferencia que es la que, en última instancia, va a generar el desplazamiento de las bases imponibles entre los distintos Estados.

Y así, por ejemplo, en el supuesto de actividades de distribución las reestructuraciones se articulan habitualmente mediante un cambio en los precios de transferencia que determina un incremento significativo del coste de las mercancías que, adquiridas a entidades no residentes, serán objeto de venta en el mercado

Desde mediados de los años 90, las reestructuras de empresas consistían en la centralización de los activos intangibles y de los riesgos, con su potencialidad para generar utilidades. Por lo general han consistido en:

- Convertir a sus distribuidores en distribuidores de riesgo limitado o comisionistas de una empresa asociada extranjera que opera como un administrador,

local. En el caso más extremo (el representado por la conversión del distribuidor en un comisionista o agente) la propia transacción original (compra de mercancías) deja de producirse, pues la entidad local reestructurada ya no adquiere los productos para su venta, limitándose a facturar el importe de sus «servicios» -es decir, la comisión— a la entidad vinculada no residente que se configura ahora como «empresario principal» del negocio y que, tras la reestructuración, es quien vende directamente los productos en el mercado local (español, en nuestro caso).

En operaciones de fabricación también pueden presentarse los tipos de comportamientos apuntados. Y así, si la filial residente en España con funciones de fabricación adquiere de entidades vinculadas no residentes algunos componentes esenciales del producto que va a elaborar, el cambio en los precios de transferencia puede determinar que su coste de adquisición para el fabricante español se eleve notablemente tras las reestructuración de modo que, por diferencia con el precio de venta del producto ya terminado, el fabricante (ahora, «por contrato») obtenga el beneficio preestablecido.

Si el fabricante local vende los productos terminados que elabora a entidades vinculadas no residentes para que estas los distribuyan en mercados externos, la corriente afectada será, en lugar —o además— del coste de adquisición de los componentes, la representada por los ingresos derivados de dichas ventas.

En el caso más extremo de un maquilador, que no tiene necesariamente que adquirir las mercancías, puede limitarse a girar una tarifa (fee) por los «servicios» que presta a la entidad del grupo que, tras la reestructuración, será su «empresario principal».

En algunos casos, la reestructuración no afecta al precio de las corrientes de bienes y servicios hasta aquí señaladas, sino al precio pagado por la cesión de uso de los activos intangibles utilizados en la actividad. Y así, aun cuando no exista una transacción de mercancías entre entidades vinculadas, puede determinarse un rendimiento «de mercado» para un fabricante local basado en una tasa de rentabilidad sobre el capital invertido o sobre los costes incurridos y atribuir la diferencia con el rendimiento «independiente» (repárese que en ausencia de compra y venta de mercancías con vinculados las corrientes tangibles se producirán entre independientes) al valor de los intangibles que son propiedad, pongamos, de la entidad matriz no residente, y cuyo uso se cede al fabricante residente.

También son las corrientes relacionadas con intangibles las que se alteran cuando la reestructuración consiste en la centralización en una entidad del grupo de una parte de su propiedad industrial o comercial. Y así, los ingresos registrados por el cobro de royalties por una entidad local antes de una reestructuración cesarán tras la transmisión de los intangibles a la entidad no residente que los gestionará en el futuro y a la que se pagarán los cánones en lo sucesivo.

En suma, como se ve, la modificación del modelo de negocio del grupo y de su política de precios de transferencia puede incidir en muy distintos tipos de transacciones, ya se refieran a activos tangibles, intangibles o servicios, que, en cada caso, deberán reconocerse. En la mayor parte de las ocasiones, también, los cambios en esa política de precios vienen de la mano de un cambio en el método de valoración de las transacciones afectadas.

Cuando la estructura de los grupos es compleja y se establecen numerosas transacciones entre sus miembros, la comprensión inicial de la reestructuración puede verse facilitada mediante la comparación de los diferentes actores (entidades) que intervienen, los flujos (de bienes, servicios, etc.) que tienen lugar y los métodos de valoración de las transacciones, que corresponden a los modelos de negocio anterior y posterior a la reestructuración.

Cfr. Ob. Cit. JONES RODRÍGUEZ LUIS.

- La conversión de los fabricantes en maquiladores por contrato o maquila de hospedaje para que una empresa asociada extranjera opere como un administrador,
- Las transferencias de los derechos de propiedad intangibles a una entidad central dentro del grupo (por ejemplo, una llamada "empresa de propiedad intelectual" (IP)).

También las reestructuras empresariales consienten en:

a) Aquellas mediante las cuales, intangibles y/o riesgos se asignan a entidades operativas (por ejemplo a los fabricantes o distribuidores).

b) También pueden consistir en la reconversión o la especialización o des-especialización de las operaciones (plantas de fabricación y/o procesos, actividades de investigación y desarrollo, ventas, servicios), incluyendo la reducción de tamaño o el cierre de operaciones.

El principio de plena competencia debe aplicarse a estas operaciones de reestructuración, con independencia de que lleven a un modelo de negocio más centralizado o menos centralizado.

Entre las razones de negocio que motivan la reestructuración, encontramos el deseo de maximizar las sinergias y economías de escala, para agilizar la gestión de las líneas de negocio y mejorar la eficiencia de la cadena de suministro, aprovechar el desarrollo de tecnologías basadas en Internet que ha facilitado el surgimiento de organizaciones globales. También estas reestructuras empresariales pueden motivarse en la preservación de rentabilidad o limitar las pérdidas en una economía en recesión.

Las reestructuras empresariales suelen ir acompañadas de una redistribución de los beneficios entre los miembros del MNE, ya sea de forma inmediata o después algún tiempo, por lo que uno de los principales objetivos es determinar el grado en que esta redistribución es congruente con el principio de plena competencia y cómo se aplica dicho principio a las reestructuras empresariales.

La implementación de modelos de negocios integrados y el desarrollo de organizaciones globales, que se realizan por razones comerciales de buena fe, ponen de manifiesto la dificultad teórica para la aplicación del principio *arm's length*.

Se advierte que las Guías sólo hacen referencia a las operaciones entre las empresas asociadas en el contexto del artículo 9 de la Convención Modelo de la OCDE y no abordan la atribución de beneficios a un establecimiento permanente, ni a las reglas internas aplicables a los pagos, la deducibilidad de los pagos y el tratamiento fiscal de los pagos por las ganancias de capital, ni a las normas antiabuso domésticas, ni al IVA o los impuestos indirectos.

Así mismo se establece como premisa inicial que el principio de plena competencia y las Guías no deben aplicarse de manera diferente para las operaciones de reestructuras, o para las operaciones realizadas de manera posterior a la reestructura y que se organizaron como tales previamente a ésta. El tema a definir es si las condiciones aceptadas o impuestas en una reestructura difieren de las condiciones que serían acordadas por empresas independientes.

4.2. Análisis de los riesgos.

El examen de la distribución de los riesgos entre empresas asociadas es una parte esencial de las reestructuras empresariales que se conoce a través del análisis funcional. Por lo general, quien asume un mayor riesgo debe ser recompensado por un aumento en la utilidad esperada.

Las reestructuras de negocios a menudo son operaciones locales de bajo riesgo, ya que los riesgos empresariales son asumidos por otra parte a la que se le asigna el beneficio residual. Por ello, es importante evaluar la reasignación de los riesgos relevantes de un negocio reestructurado y sus consecuencias en las operaciones posteriores. La asignación de riesgos se refiere a temas específicos como: los fondos de inversión; el precio de mercado de las operaciones controladas posteriores a la reestructuración; y el reconocimiento o no de las operaciones de un contribuyente.

El examen de los riesgos inicia a partir de un examen de los términos contractuales celebrados por las partes para determinar cuál de ellas asume el riesgo asociado. Se recomienda como una buena práctica documentar por escrito: a) la decisión de asignar o transferir riesgos significativos, y b) la evaluación de las consecuencias que se producen sobre el potencial de ganancias con la reasignación de riesgos significativos.

Los términos de una operación se pueden encontrar en los contratos escritos o en la correspondencia y/o otras comunicaciones entre las partes, y cuando no existan documentos, las relaciones contractuales deben ser deducidas de la conducta de las partes y de los principios económicos que generalmente rigen las relaciones entre empresas independientes.

Una Administración Tributaria podrá objetar la asignación contractual del riesgo, si ésta no es consistente con la sustancia económica de la operación. Por ello, además de los términos contractuales, se deben evaluar los siguientes aspectos:

- Si la conducta de las empresas asociadas se ajusta a la asignación contractual de riesgos.
- Si la asignación de los riesgos en la operación controlada satisface las condiciones de mercado.
- El alcance de las consecuencias de la asignación de riesgos.

El primer punto, relativo a si la conducta de las empresas asociadas se ajusta a la asignación contractual de riesgos, parte de la premisa que en las operaciones entre empresas independientes, la divergencia de intereses existente asegura que las partes normalmente se ajustarán a los términos del contrato, y que éstos solo serán ignorados o modificados cuando para ambas partes estén interesadas.

Entre empresas asociadas, no existe oposición de intereses, por lo que es importante examinar si la conducta de las partes es acorde con los términos del contrato o si estos términos contractuales no se han seguido o son una farsa. En tales casos, se requiere un análisis minucioso para determinar las verdaderas condiciones de la operación. En general, la conducta de las partes es la mejor evidencia acerca de la verdadera distribución de riesgos.

Sin embargo, la magnitud del riesgo cubierto por el distribuidor bajo condiciones de mercado, puede ser diferente si el distribuidor recibe una compensación de un tercero (por ejemplo, el proveedor) por reclamaciones, y/o si

su precio de compra se determina bajo un precio de reventa o comisión basada en un porcentaje de los ingresos. El examen de las condiciones reales de la operación debe incluir la fijación de precios y la medida como éste se ve afectado por el riesgo, lo que proporciona evidencias de la realidad sobre si es el proveedor o el distribuidor (o ambos) quien asume el riesgo.

El segundo punto, relativo a determinar si la asignación de los riesgos en la operación controlada satisface las condiciones de mercado, involucra evaluar diversos temas:

1) Papel de los comparables. Cuando existe evidencia de que una asignación de riesgo en operaciones no controladas comparables es similar, entonces la asignación del riesgo contractual se considera bajo condiciones de mercado. Los datos comparables se pueden encontrar en un "comparable interno" o en un "comparable externo". La comparabilidad no se limitará a la asignación de riesgos de manera aislada, sino que debe evaluarse la coherencia de la operación controlada bajo el principio de plena competencia.

2) Casos donde no se encuentran comparables. Un problema se presenta cuando no se encuentren comparables, lo que no significa que la operación desatienda el principio de plena competencia, sin embargo será necesario determinar si la asignación de riesgos es la que empresas independientes acordarían en circunstancias similares.

Considerando que esta determinación es subjetiva, se debe restringir en lo posible, las incertidumbres y los riesgos de doble imposición que puedan surgir, para lo cual, un factor importante a considerar es: definir cuál de las partes tiene mayor control sobre el riesgo y que parte tiene la capacidad financiera para asumir el riesgo, considerando el capital y las funciones asumidas; sin embargo, dado que

no es factible proporcionar criterios exhaustivos o estandarizados, se deben evaluar cautelosamente los hechos y las circunstancias de cada caso.

3) La distribución del riesgo y su control. La relación existente entre la asignación y control de riesgos es un factor relevante para evaluar la sustancia económica, y su determinación se basa en la experiencia. A falta de elementos de comparación, el establecer cuál de las partes tiene el mayor control sobre los riesgos, puede orientar si tal asignación sería asumida por partes independientes, y cuando tal asignación se haga en favor de quien tiene menos control, la administración podrá modificar la asignación de riesgos.

El concepto "control", debe entenderse como la capacidad de tomar decisiones para asumir el riesgo (decisión de poner el capital en riesgo) y las decisiones sobre si el manejo del riesgo se hace a nivel interno o externo utilizando un proveedor (una aseguradora). Para ello, es necesario que la empresa tenga el personal que lleve a cabo estas funciones de control. Sin embargo, el hecho de que quien asume un riesgo, contrate a otra parte para que administre y monitoree el riesgo, no significa que el riesgo le haya sido transferido a ésta última. Sin embargo, si bien es factible exteriorizar las funciones de supervisión y administración de riesgos, quien tiene su control debe evaluar el resultado presentado por el proveedor. El tipo de control y evaluación dependerá de la naturaleza del riesgo.

También se deben considerar aquellos riesgos sobre los que ninguna de las partes tiene control, y que no sirven para evaluar el principio de plena competencia, como son: las condiciones económicas, el dinero y las condiciones del mercado de valores, el entorno político, los patrones y las tendencias sociales, la competencia y la disponibilidad de materias primas y mano de obra. No obstante, las partes pueden tomar la decisión de exponerse o no a los riesgos y adoptar medidas para mitigarlos.

4) Capacidad financiera para asumir el riesgo. Otro factor relevante, aunque no concluyente que puede ayudar en la determinación de si una asignación de riesgos en una operación controlada es aquella que habría sido acordada entre partes independientes en circunstancias similares, es, si quien asume el riesgo tiene la capacidad financiera para el riesgo.

Cuando el riesgo es contractualmente asignado a una de las partes (en adelante "el cesionario") desde el momento en que se celebra el contrato, y no tiene la capacidad financiera para asumirlo, o se prevea que no va a tener la capacidad de afrontar las consecuencias cuando el riesgo se materialice, ni adopta mecanismos para cubrirlo, ello hace cuestionar si esta asignación cumple con el principio de plena competencia, pues bajo estas circunstancias, el riesgo debe ser asumido por el cedente, la empresa matriz, los acreedores, o un tercero, lo que se debe evaluar con base en los hechos y circunstancias del caso, independientemente de los términos contractuales.

La capacidad financiera para asumir el riesgo no necesariamente implica la capacidad financiera para afrontar todas las consecuencias de la materialización del riesgo, solo se refiere a la posibilidad de protegerse frente a estas consecuencias. Además de que el que una empresa tenga un alto nivel de capitalización no significa que esta parte deba asumir el riesgo.

5) Ajuste de comparabilidad.

Al examinar si la asignación contractual de riesgos cumple el principio *arm's length*, la Administración Tributaria estudiará si existen operaciones no controladas comparables internas o externas, y si existen, no habría ninguna razón para objetar la asignación fijada en las operaciones controladas del contribuyente.

Si no existan comparables, el hecho de que empresas independientes no asignen los riesgos de la misma manera que lo hace el contribuyente, no justifica que no se reconozca la asignación de riesgos de las operaciones controladas, sin embargo se debe observar la lógica económica de la operación, examinando cuál de las partes tiene el mayor control sobre el riesgo por el inventario o quien tiene la capacidad financiera.

Cuando la asignación de riesgos tiene sustancia económica y es comercialmente racional, por ejemplo, cuando un fabricante tiene control sobre el exceso de riesgo de inventario, por ser quien toma las decisiones sobre los montos de productos comprados, la asignación de riesgos debe respetarse y solo se aplicara un ajuste de comparabilidad con el fin de eliminar los efectos de cualquier diferencia material.

Cuando los acuerdos de asignación de riesgos sobre el exceso de inventario, sean diferentes de la asignación que adoptarían empresas independientes que se comportan de una manera comercialmente racional en circunstancias similares; un fabricante no estaría de acuerdo en asumir el exceso de riesgo de inventario, por ejemplo, aceptar recomprar a las distribuidoras cualquier inventario no vendido a precio completo. En tal caso, la Administración Tributaria debe buscar una solución razonable a través de un ajuste de precios.

En casos excepcionales, cuando un ajuste no ofrezca una solución razonable, la Administración Tributaria podrá reasignar los riesgos, si ésta asignación es uno de los factores que afectan a la comparabilidad de las operaciones controladas bajo examen.

4.3. Consecuencias de la asignación de riesgos.

- 1) Efectos fiscales de una asignación de riesgos.

En general, cuando a una de las partes se le asignan los riesgos asociados con una operación controlada, para que esta que sea coherente con el principio de plena competencia, la parte asignada deberá:

a) Asumir los costos, y en su caso, su administración ya sea internamente o mediante el uso de proveedores de servicios asociados o independientes, y buscará mitigar el riesgo (por ejemplo, a través de costos de cobertura, o prima de seguro),

b) Asumir los costos que deriven de la actualización del riesgo. Lo que incluye, en su caso, los efectos relativos a la valoración de activos (por ejemplo, la valoración de existencias) y/o el registro de provisiones bajo la aplicación de las normas contables y fiscales nacionales; y

c) En general, será compensado por un aumento en el rendimiento esperado.

La reasignación de los riesgos entre las empresas asociadas puede producir efectos positivos para ambas partes, por un lado, como consecuencia de la transferencia, las pérdidas potenciales y posibles responsabilidades pueden mudarse al cesionario; y por otro lado, el rendimiento esperado por el cedente al ser trasferido el riesgo, puede ser obtenido por el cesionario.

Una cuestión importante es determinar si un riesgo es económicamente significativo, es decir, si conlleva un potencial de beneficio significativo, y si como consecuencia de su reasignación se puede explicar una redistribución significativa del potencial de ganancias. La importancia de un riesgo dependerá de su tamaño, de la probabilidad de su realización y de su previsibilidad, así como la posibilidad para mitigarlo. Si un riesgo es evaluado como económicamente insignificante,

entonces su traspaso o reasignación no explicaría un incremento o disminución sustancial en el potencial de ganancias de la entidad. En condiciones de plena competencia no se espera que una parte que transfiera un riesgo económicamente insignificante, lo haga a cambio de una disminución sustancial en su potencial de ganancias.

Por ejemplo, cuando un distribuidor revendedor se convierte en un comisionista y transfiere la propiedad del inventario a un administrador extranjero; esta operación conlleva una transferencia del riesgo de inventario, por lo que la Administración Tributaria al evaluar si el riesgo de inventario que es transferido es económicamente significativo. Debe investigar:

- Cuál es el nivel de inversión en inventario,
- Cuál es la historia de la obsolescencia,
- Cuál es el costo del seguro, y
- Cuál es la historia de la pérdida en tránsito (si no son asegurados).

Los estados contables proporcionarían información útil sobre la probabilidad y la cuantía de ciertos riesgos (por ejemplo, el riesgo de cuentas incobrables, y los riesgos de inventario), pero también hay riesgos económicamente importantes que no pueden ser registradas como tales en las cuentas financieras (por ejemplo, riesgos de mercado).

2) ¿El uso de un método de precios de transferencia puede crear un entorno de bajo riesgo?

La relación entre la elección de un método de precios en particular y el nivel de riesgo que se asigna a una entidad, depende del método usado en el contexto de una reestructuración empresarial.

Se suele argumentar que cuando un acuerdo es remunerado mediante el uso de TNMM⁴⁴⁴ se garantiza un cierto nivel de utilidad bruta o neta para una de las partes, señalándose que esta parte opera en un entorno de bajo riesgo. En este sentido, hay que distinguir entre, los acuerdos de precios y otras condiciones financieras de la operación que se fijan contractualmente y, por otro lado, el método de precios de transferencia que se utilice para probar que el precio o el margen o el beneficio de la operación cumplen con el principio de plena competencia.

En relación al primer tema, los términos en que se compensa a una parte, no pueden ser ignorados en la evaluación del riesgo asumido por ella, ya que los acuerdos de fijación de precios pueden afectar directamente la asignación de ciertos riesgos entre las partes y, en algunos casos puede crear un entorno de bajo riesgo. Por ejemplo, un fabricante puede estar protegido contra el riesgo de fluctuación de los precios de las materias primas como consecuencia de que su remuneración sea bajo un método de costo adicionado que tenga en cuenta los costos reales. Por otro lado, también puede haber algunos riesgos asignados que no deriven de los acuerdos de fijación de precios. Por ejemplo, la remuneración de una actividad de fabricación bajo un método de costo adicionado, no puede, como tal, influir en el riesgo derivado de la terminación del acuerdo entre las partes.

En cuanto al segundo tema, la relación entre el método de precios de transferencia utilizado para probar que los precios, márgenes o beneficios de la operación, cumplen con el principio de plena competencia, debe atender a las circunstancias del caso. En particular, la distribución de riesgos entre las partes debe ser coherente, por ello su asignación es una parte importante de un análisis funcional de la operación, ya que el aumento o disminución de la naturaleza del riesgo de un negocio será lo que determine la selección del método más apropiado.

⁴⁴⁴ *Transactional net margin Method.*

3) Análisis de la reestructuración en sí misma, bajo el principio de plena competencia.

Una reestructuración de negocios puede suponer transferencias transfronterizas de algún valor, por ejemplo: de intangibles valiosos; también puede implicar la terminación o renegociación sustancial de los acuerdos existentes, por ejemplo: acuerdos de fabricación, acuerdos de distribución, licencias, contratos de servicio, etc.

Conforme al artículo 9 de la Convención Modelo de la OCDE, cuando las condiciones aceptadas o impuestas en la transferencia de funciones, activos y/o riesgos, y/o la terminación o renegociación de una relación contractual entre dos empresas asociadas situadas en dos países, difiera de las condiciones que serían aceptadas o impuestas por empresas independientes, los beneficios obtenidos bajo estas condiciones y que no se producirían sin ellas, podrán considerarse beneficios de esa empresa y ser sometidos a imposición.

a) Entender la reestructuración en sí misma.

La determinación de si las condiciones aceptadas o impuestas en una operación de reestructuración empresarial cumplen con el principio de plena competencia, se basará en un análisis de comparabilidad y, en particular mediante un examen de las funciones desempeñadas, los activos utilizados y riesgos asumidos por las partes, así como de los términos contractuales, las circunstancias económicas y las estrategias de negocio.

Cuando se identifiquen operaciones no controladas comparables a las operaciones de reestructuración, el análisis deberá evaluar la confiabilidad de la comparación y, cuando sea necesario y posible realizar ajustes de comparabilidad

estos deben ser razonablemente precisos para eliminar los efectos materiales de las diferencias que puedan existir entre las situaciones que se comparan.

El hecho de que no existan operaciones comparables, no significa *per se* que la reestructura no cumpla el principio *arm's length*, sin embargo para su evaluación frente a dicho principio se debe determinar si partes independientes asumirían las mismas condiciones en circunstancias similares, siendo útil evaluar lo siguientes puntos:

- Las operaciones de reestructuración y las funciones, activos y riesgos, antes y después de la reestructuración;
- Las razones de negocio y los beneficios esperados consecuencia de la reestructuración, incluyendo el papel de las sinergias,
- Las opciones disponibles para las partes.

b) Identificación de las operaciones de reestructuración: funciones, activos y riesgos, antes y después de la reestructura.

Las Restructuras pueden adoptar una variedad de formas diferentes e involucrar a dos o más miembros de un grupo MNE. Por ejemplo, un acuerdo de pre-reestructuración simple puede implicar que un fabricante productor de bienes los venda a un distribuidor asociado para su venta en el mercado. La reestructuración puede implicar una modificación de ese acuerdo, por el que el distribuidor se convierte en un comisionista, y los riesgos de distribución sean asumidos por el fabricante. La reestructuración será más complicada, si las funciones realizadas, los activos utilizados y/o los riesgos asumidos por una o ambas partes, son transferidos a uno o más miembros del grupo.

Para determinar si la compensación pagada en una reestructuración a cualquier entidad participante, así como el miembro que debe tener dicha compensación; es necesario identificar la o las operaciones que se despliegan entre la entidad reestructurada y uno o más miembros del grupo. Este análisis incluirá la identificación de las funciones, activos y riesgos, antes y después de la reestructuración. Puede ser importante llevar a cabo una evaluación de los derechos y obligaciones de la entidad reestructurada en virtud del acuerdo de pre-reestructura (incluidas las circunstancias relevantes que existen bajo contrato y el derecho comercial) y la forma y el grado en que esos derechos y obligaciones cambian como consecuencia de la reestructuración.

Cualquier evaluación de los derechos y obligaciones de la entidad reestructurada debe reflejar los principios económicos que generalmente rigen las relaciones entre empresas independientes. Ante la falta comparables puede ser necesario determinar cuáles derechos y obligaciones de las partes fueron materia de negociación bajo el principio de *arm's length*.

c) Comprensión de las razones de negocio y los beneficios esperados de la reestructuración, incluyendo el papel de las sinergias.

Cada vez es más frecuente que las empresas multinacionales reorganizan sus estructuras para centralizar el control y la administración de las funciones de fabricación, investigación y distribución, lo que obedece a la presión de la competencia en una economía globalizada, el ahorro de las economías de escala, la necesidad de la especialización y la necesidad de aumentar su eficiencia y otras.

Cuando las sinergias esperadas constituyen una razón comercialmente importante de la reestructuración, se recomienda documentar, desde el momento en que se decida o implemente la reestructuración, en qué consisten estas.

Normalmente esta documentación se produce a nivel de grupo con fines no fiscales, para apoyar el proceso de la toma de decisiones de la reestructuración. También se recomienda documentar los efectos esperados de las sinergias.

El hecho de que una reestructuración empresarial puede estar motivada por las sinergias esperadas no significa necesariamente que los beneficios del grupo de MNE aumentarán efectivamente después de la reestructuración. Puede darse el caso de que las sinergias generen beneficios adicionales en comparación con lo que habría sucedido en el futuro sin la reestructuración, sin embargo estos beneficios adicionales pueden no producirse, por ejemplo si se necesita la reestructuración para mantener la competitividad en lugar de aumentarlo. Además, las sinergias esperadas no siempre se materializan, puede haber casos en que la aplicación de un modelo de negocio global diseñado para obtener más sinergias de grupo, conduzca a costos adicionales y una menor eficiencia.

d) Otras opciones disponibles para las partes.

La aplicación del principio de plena competencia se basa en la idea de que las empresas independientes, al evaluar una operación potencial, considerarán otras opciones disponibles y sólo entrarán en el negocio si no ven otra alternativa claramente más atractiva. Por ello la evaluación de las otras opciones es relevante en un análisis de comparabilidad al entender las respectivas posiciones de las partes.

Una Administración Tributaria siempre debe evaluar cada operación estructurada por el contribuyente a menos que la misma no se reconozca.

También debe evaluar las alternativas existentes y si los términos de la operación controlada (en particular la fijación de precios) serían aceptados por un contribuyente no controlado frente a las mismas alternativas y bajo circunstancias

similares. Si se puede adoptar una estructura más rentable, pero la sustancia económica de la estructura del contribuyente no difiere de la forma, o no es comercialmente irracional, ello impedirá a la administración determinar un precio de transferencia y la operación no podrá ser rechazada. Sin embargo, la operación controlada puede ser ajustada en base a los beneficios que se podrían haber obtenido en una estructura alternativa, ya que las empresas independientes sólo entrarán en una operación si no ven otra alternativa que claramente sea más atractiva.

Hay situaciones en las que existen una o más opciones disponibles que son claramente más atractivas a las condiciones de la reestructuración, incluyendo la opción de no entrar en ella.

También hay situaciones en las que no habrá ninguna opción más atractiva, por ejemplo, la terminación del contrato con o sin indemnización. En los contratos a largo plazo, esto puede ocurrir mediante la invocación de una cláusula de salida que permite a una de las partes prematuramente terminar el contrato bajo una causa justa. En los contratos que permiten optar la terminación del contrato, la parte que lo termina puede elegir hacerlo porque ha evaluado con base en los términos de la cláusula de terminación, que le es más favorable dejar de usar la función, o desarrollarla internamente, o realizarla de manera más barata o más eficiente con un proveedor o buscar opciones más caras.

En caso en que una entidad transfiera los derechos reestructurados u otros activos o un negocio en marcha, podrá ser compensado por dicha transferencia.

Bajo el principio de plena competencia se requiere una evaluación de las condiciones aceptadas o impuestas entre empresas asociadas, a nivel particular. La redistribución transfronteriza de funciones, activos y/o los riesgos pueda estar motivado por razones comerciales sólidas a nivel de grupo de MNE, por ejemplo,

tratar de obtener sinergias de grupo, lo que no responde un tema de *arm's length* desde la perspectiva de cada una de las entidades reestructuradas.

La referencia a la noción de opciones existentes no implica que los contribuyentes tengan la obligación de documentar todas las posibles opciones disponibles, su objetivo es proporcionar un indicativo sobre si hay una opción disponible claramente más atractiva, la cual deba considerarse en el análisis de las condiciones de la reestructuración.

4) La reasignación del potencial de ganancias como consecuencia de una reestructuración empresarial.

a) Beneficio Potencial.

Una empresa independiente no necesariamente recibirá una compensación como consecuencia de un cambio en sus acuerdos comerciales que involucre una reducción de sus ganancias potenciales o beneficios futuros esperados. Bajo el principio de plena competencia, si hay una transferencia de algún valor (derechos u otros activos) o existe la terminación o renegociación sustancial de los acuerdos existentes y la transferencia, terminación o renegociación sustancial, surge la pregunta de si ello debe ser compensado entre partes independiente en circunstancias comparables.

"Beneficio potencial" significa "los beneficios futuros esperados". En algunos casos puede abarcar pérdidas. La noción de "beneficio potencial" se utiliza a menudo con fines de valuación, para determinar el precio de mercado de una transferencia de intangibles o de un negocio en marcha, o la indemnización por la terminación o renegociación sustancial del acuerdo existente.

En el contexto de las operaciones de reestructuración empresarial, "beneficio potencial" no debe interpretarse simplemente como los beneficios/pérdidas que se producirían si el acuerdo de pre-reestructuración se prolonga indefinidamente. Cuando una entidad no tiene derechos definidos y/u otros activos al momento de la reestructuración, entonces existe también un potencial a un beneficio compensable. Por otro lado, si una entidad tiene derechos considerables y/o otros activos al momento de la reestructuración que le represente un potencial de ganancias, debe ser remunerado apropiadamente con el fin de justificar el sacrificio de tal potencial de ganancias.

Por ello, es esencial entender la reestructuración, incluyendo los cambios que se han producido, y cómo han afectado al análisis funcional de las partes, la razones de negocio y los beneficios esperados de la reestructuración, y las opciones disponibles para las partes.

b) Relocalización de los riesgos y del potencial de ganancias.

Las Reestructuras de negocios a menudo implican cambios en los perfiles de riesgo de las empresas asociadas. La reasignación de riesgo puede derivar de una transferencia de algún valor, y/o de la terminación o renegociación sustancial de los acuerdos existentes.

Como ejemplo obsérvese la conversión de un fabricante en un fabricante por contrato. En tal caso, una remuneración de costo adicionado atendería al principio de plena competencia para las operaciones desarrolladas por contrato en forma posterior a la reestructuración; una cuestión diferente se presenta respecto de la indemnización por el cambio en los acuerdos existentes que se traduce en la entrega de ganancias potenciales por el fabricante, teniendo en cuenta sus derechos y otros activos.

5) Transferencia de algún valor como un activo o un negocio en marcha.

A continuación se analizan algunas transferencias típicas que pueden presentarse en las reestructuras empresariales: aportaciones de activos tangibles, de activos intangibles y de las actividades (negocio en marcha).

a) Los activos tangibles o materiales.

Las reestructuras de negocios pueden involucrar la transferencia de activos tangibles (por ejemplo, equipos) de una entidad reestructurada a una empresa asociada extranjera. Aunque en general se considera que las operaciones de activos tangibles no plantean ninguna dificultad significativa de precios de transferencia, un tema común se refiere a la valoración de los inventarios que se transfieren por un fabricante o distribuidor reestructurado a una empresa asociada extranjera (por ejemplo, un administrador) al momento de la conversión y si esta última obtiene la propiedad de los inventarios a partir de la aplicación de las nuevas disposiciones del modelo de negocio y la cadena de suministro.

La elección del método de precios de transferencia apropiado depende de qué parte de la transacción es la menos compleja y se puede evaluar con mayor seguridad (las funciones desempeñadas, los activos utilizados y riesgos asumidos por el fabricante, o el marketing y la funciones de venta que aún no se han realizado, teniendo en cuenta los activos a ser utilizados y riesgos a asumir para llevar a cabo estas funciones).

b) Activos intangibles.

Las transferencias de activos intangibles plantean cuestiones difíciles, complejas e inciertas, tanto en la identificación de los activos transferidos y como su valoración. La identificación puede ser difícil porque no todos los activos

intangibles valiosos están protegidos legalmente y registrados en las cuentas contables. Los activos intangibles pueden incluir derechos de uso de los activos industriales, tales como patentes, marcas comerciales, nombres comerciales, diseños o modelos, así como los derechos de autor de obras literarias, artísticas o científicas (incluyendo el software) y la propiedad intelectual, tales como know-how y secretos comerciales. También pueden incluir listas de clientes, canales de distribución, nombres únicos, símbolos o imágenes. Una parte esencial del análisis de una reestructuración de empresas es identificar los activos intangibles significativos que se hayan transferido, y si partes independientes habrían remunerado su transferencia, y cuál es su valor.

La determinación del precio para una transferencia de intangibles debe tener en cuenta, tanto la perspectiva del cedente como del cesionario, y será afectada por una serie de factores, entre los que destacan la cantidad, la duración y el grado de riesgo, los beneficios esperados, la naturaleza del derecho de propiedad y las restricciones que pueden imponerse (sobre la forma que puede ser utilizado o explotado; restricciones geográficas, y limitaciones de tiempo), la medida y la duración de su protección legal (si lo hay), y las cláusulas de exclusividad.

c) Traspaso de intangibles de una operación local a una empresa asociada central ubicada en el extranjero.

Las reestructuras empresariales pueden implicar la transferencia de activos intangibles que fueron anteriormente propiedad y administrados por una operación local, a una ubicación central situada en otra jurisdicción tributaria (por ejemplo, una empresa asociada extranjera que opera como principal o a una "empresa de propiedad intelectual"). En algunos casos, los activos intangibles transferidos sólo pueden ser útiles en su conjunto. En otros casos el cedente seguirá usando el intangible transferido bajo otra relación jurídica, como un licenciataria, o por medio

de un contrato que incluye los derechos limitados al intangible, como un acuerdo de fabricación por contrato con el uso de las patentes que se ha transferido, o mediante un acuerdo de distribución utilizando la marca que fue transferida. Los grupos MNE pueden tener razones comerciales sólidas para centralizar la propiedad y la administración de un intangible. Un ejemplo es la transferencia de intangibles que acompaña a la especialización de los centros de producción.

Bajo las circunstancias pre-reestructuración, cada entidad de fabricación es propietaria y administra una serie de patentes –por ejemplo, si los sitios de fabricación fueron históricamente adquiridos de terceros con su propiedad intangible-. En un modelo de negocio global, cada lugar de fabricación puede especializarse en un tipo de proceso de fabricación o por área geográfica y no por patentes. Como consecuencia de la reestructuración el grupo de MNE se transfiere la propiedad de todas las patentes y su administración local a una ubicación central, la que a su vez otorgará su uso a través de licencias o acuerdos de fabricación para determinados productos bajo el uso de las patentes que inicialmente eran de su propiedad.

Bajo el principio de plena competencia, se requiere evaluar las condiciones aceptadas o impuestas entre empresas asociadas en forma individual. La centralización de los derechos sobre intangibles puede estar motivada por razones comerciales válidas a nivel del grupo de MNE, y no responder o implicar un problema *arm's length* desde las ópticas del cedente y del cesionario.

Otro caso se presenta cuando una entidad local transfiere su propiedad intangible a una empresa asociada extranjera y continúa utilizando los intangibles bajo una relación jurídica diferente (por ejemplo una licencia); aquí deben evaluarse la operación desde la perspectiva del cedente como del cesionario, y determinar si empresas independientes celebrarían esta operación. También debe

examinarse el acuerdo comercial en su totalidad, para evaluar si es un acuerdo en condiciones de mercado.

También se deben evaluar las operaciones post-reestructuración, para determinar si los pagos por los derechos de licencia que hace el cedente para poder usar los intangibles y la expectativa de rentabilidad futura para quien transmite la propiedad cumple el principio de plena competencia.

d) Transferencia de intangibles cuando no se tiene establecido su valor.

Un tema materia de una reestructuración que da origen a dificultades, es la que involucra un intangible respecto del cual no se tiene un valor establecido (por ejemplo antes de su explotación), particularmente cuando exista una brecha importante entre el nivel de los beneficios esperados al momento de la celebración de la operación y los beneficios realmente obtenidos por el cesionario por la explotación de los intangibles que ha adquirido.

Cuando la valoración de los bienes intangibles al momento de la operación es muy incierto, se plantea que para determinar el precio de plena competencia, los contribuyentes y las Administraciones Tributarias, deben evaluar lo que empresas independientes harían en circunstancias comparables, lo que implica que: a) si cuando el valor sea incierto al celebrar la operación, en condiciones de independencia se requiere una cláusula de ajuste de precios, o b) si el cambio en el valor significativo se presenta durante desarrollo de la operación, ello habría conducido a una renegociación de la operación; evaluando en ambos casos un comparable no controlado.

Cuando no exista una significativa incertidumbre al momento de celebrar la operación, las Administraciones Tributarias deberán abstenerse de hacer el ajuste o renegociación, ya que esto representaría el uso inadecuado de la retrospectiva.

La mera existencia de la incertidumbre no significa que se requerirá de un ajuste a *posteriori* sin hacer una evaluación de lo que terceros independientes hubieran hecho o acordado entre ellos.

e) Intangibles locales.

Cuando una operación de un distribuidor pleno se convierte en una de "riesgo limitado o comisionista, que involucra intangibles bajo remuneración", surge la pregunta sobre si esta conversión implica el traslado activos intangibles valiosos, tales como listas de clientes de la entidad local reestructurada a una empresa extranjera asociada, y si existen activos intangibles locales que permanecen en la operación local.

Al respecto, es importante examinar si el distribuidor ha desarrollado intangibles de comercialización locales en los últimos años antes de ser reestructurado, y si es así, cuál es la naturaleza y el valor de estos activos intangibles, y si fueron transferidos a una empresa asociada. Cuando los intangibles locales se encuentran en proceso de desarrollo y sean transferidos a una empresa asociada extranjera, debe evaluarse lo que sería acordado entre partes independientes en circunstancias comparables. En el caso en que los intangibles locales se encuentran en proceso de desarrollo y permanecen en la entidad reestructurada, debe hacerse un análisis funcional de las actividades posteriores a la reestructuración. Un factor que puede influir en la selección y aplicación del método de precios de transferencia más adecuado para remunerar las operaciones post-reestructuración controladas, es evaluarlas por separado, por ejemplo, a través de los pagos de regalías a la empresa asociada extranjera que los explotará en forma posterior a la reestructuración y durante la vida útil de los intangibles.

f) Derechos contractuales.

Los derechos contractuales pueden constituir valiosos activos intangibles y cuando estos se transfieren o se renuncian entre empresas asociadas, deben ser retribuidos en condiciones de mercado, teniendo en cuenta el valor de los derechos transferidos desde la perspectiva tanto del cedente como del cesionario.

Las Guías refieren que las Administraciones Tributarias han expresado su preocupación por los casos que han observado en la práctica, cuando una entidad termina voluntariamente un contrato que le proporciona beneficios, con el fin de permitir que una empresa asociada extranjera celebre un contrato similar y se favorezca con el potencial de beneficios.

g) Transferencia de actividades (negocio en marcha)⁴⁴⁵

⁴⁴⁵ En la legislación mexicana no existe un concepto que defina lo que debe entenderse por negociación, y que la doctrina confunde los términos de empresa, negociación y sociedad, en ese sentido, FELIPE DE J. TENA, en la línea de pensamiento de Rocco, señala que el concepto “empresa” debe recogerse de su concepción económica; es decir, es el organismo que realiza la coordinación de los factores económicos de la producción, bien sea una persona individual o social, la cual utiliza los trabajadores en la faena, aprovecha las fuerzas de la naturaleza y aporta el capital necesario con objeto de satisfacer las necesidades del consumo para obtener una remuneración; así, este organismo es la empresa. Cfr. TENA DE J., FELIPE, *Derecho Mercantil Mexicano*. México, D.F. Ed. Porrúa, 1980, Pág. 83

Por su parte, MANUEL TRÓN, en la línea de pensamiento de Barrera Graf, por distingue los términos empresa y sociedad mercantil, pues esta última es la que realiza la actividad de que se ocupa la empresa, o sea, es la persona que funda y explota a esta última, siendo por consiguiente la que detenta una personalidad jurídica, mientras que aquélla es un concepto inmaterial, una ficción económica que denota todo un conjunto de elementos que se aglutinan con el objetivo de conseguir un fin determinado. Cfr. TRÓN, MANUEL, Ponencia presentada ante la Comisión Fiscal de la Barra Mexicana Colegio de Abogados, A.C., 1996

MANTILLA MOLINA, define la negociación mercantil, como el conjunto de cosas y derechos combinados para obtener u ofrecer al público bienes o servicios, sistemáticamente y con el propósito de lucro. La negociación mercantil existe mientras subsista la combinación de cosas y derechos que la forman, y con independencia de la persona que la constituyó; es decir, una característica esencial de la negociación es que ésta subsiste aun cuando el fundador desaparezca o muera. Cfr. MANTILLA MOLINA, ROBERTO, *Derecho Mercantil*, Mexico, D.F. Ed. Porrúa, 1982, Pág. 97

Para GÓMEZ COTERO, la negociación es una universalidad compuesta de diversas partes. En consecuencia, la transmisión de sólo una parte de los elementos de la negociación no implica la transmisión de ésta, tal y como sostienen los Tribunales Federales. PATRONO, SUBSTITUCIÓN DEL. Visible en Semanario Judicial de la Federación, Época 5A, Tomo XLVII, Pág. 2400, Instancia Cuarta Sala. Los conceptos, “negociación o empresa” y “traspaso”, se puede concluir que para estar en presencia de un traspaso de negociación es necesario que la universalidad de hecho (*universitas facti*), constituida por el conjunto de derechos y obligaciones propias de una persona física o moral, dedicada a una actividad comercial, sean transmitidos por su titular a otro sujeto de derecho, sin que sea excluido uno o más de los elementos que la conforman. De ahí que en los supuestos de “traspasos parciales” en los que sólo realiza la enajenación de determinados activos, ya sea tangibles o intangibles, no sería lógico ni jurídicamente aceptable, considerar a tal acto jurídico como

Las reestructuras empresariales pueden implicar la transferencia de un negocio en marcha, es decir, un unidad de negocio integrada económicamente y en funcionamiento. En este contexto, la transferencia de un negocio en marcha significa la transferencia de activos, incluida la capacidad para realizar ciertas funciones y asumir ciertos riesgos, lo que puede incluir, entre otras cosas: bienes materiales e intangibles; pasivos asociados con la celebración de determinados activos y la realización de determinadas funciones: como la investigación y desarrollo y fabricación; la aptitud para realizar las actividades que el cedente ejercidas antes de la transferencia; y cualesquiera recursos, aptitudes y derechos.

(i) La valoración de una transferencia de actividades.

La evaluación de la transferencia de un negocio en marcha, debe reflejar todos los elementos valiosos que serían remunerados entre partes independientes en circunstancias comparables, lo que incluye, entre otras cosas, las instalaciones de investigación y el personal que compone un equipo de investigación con experiencia.

Cabe advertir que en estas operaciones, una remuneración de plena competencia, no equivale necesariamente a la suma de los valores individuales de cada uno de los elementos que comprenden la transferencia agregada. Cuando la

un traspaso de negociación puesto que no se transmite la totalidad de derechos y obligaciones propios de dicha entidad jurídica. Cfr. GÓMEZ COTERO JOSÉ DE JESÚS. Efectos Fiscales de los Contratos, 9ª Edición, México, D.F., Dofiscal Editores 2014. Págs. 315 y sigs.

Para García González existe traspaso de negociación cuando se presenten los siguientes elementos:

A) Se está en presencia de un negocio. Con base en los criterios judiciales, un negocio se conforma por: capital (las cosas materiales, los bienes inmateriales, las materias primas, la utilidad, los productos elaborados, el numerario, los muebles, enseres, inmuebles, patentes, nombres y marcas comerciales, trabajo (personal que presta los servicios o fuerza de trabajo) y organización (relaciones con clientes, proveedores, usuarios y acreedores); esto es, se está en presencia de bienes y derechos que forman el negocio.

b) Que exista un traspaso efectivo de la universalidad de bienes y derechos que en combinación forman el negocio.

c) Que el negocio transmitido permita inmediatamente una explotación lucrativa para quien la adquiere.

Cfr. GARCÍA GONZÁLEZ, JORGE. Reestructuración y traspaso de Negocios Modelo OCDE, Su Perspectiva Fiscal en México. Colección Estudios Fiscales Académicos. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. Editorial Themis 2012, Pág. 54.

transferencia del negocio en marcha comprende múltiples activos relacionados entre sí, los riesgos, o funciones; puede ser necesario hacer una valoración sobre una base agregada para lograr la medida más confiable del precio de plena competencia. También puede ser útil emplear los métodos de valoración que partes independientes utilizan en ofertas de adquisición de un negocio en marcha entre empresas asociadas.

(ii) Actividades deficitarias.

Existen casos en los que, una reestructura no se traduce en una pérdida de los beneficios futuros esperados, cuando una entidad transfiere funciones, activos y/o riesgos, lo que sucede cuando la entidad reestructurada está siendo salvada de una probable "situación deficitaria", ante lo cual, esta operación puede ser su mejor opción para salir del negocio, (por ejemplo, si opera una planta de fabricación que no es rentable debido a que debe luchar con el incremento de las importaciones de bajo costo). En este caso, no habrá una pérdida de una oportunidad de ganancias, sino que la reestructuración es su opción para continuar operando el negocio existente. En tales circunstancias, la reestructuración podría ofrecer un beneficio a la entidad reestructurada que es la reducción o eliminación de pérdidas futuras si éstas superan a los costos de reestructuración.

En esta operación se cuestiona si el cesionario debe ser compensado por el cedente por hacerse cargo de una actividad deficitaria. La respuesta depende de si una parte independiente en circunstancias comparables habría estado dispuesto a pagar por deshacerse de actividades deficitaria, o si habría evaluado otras opciones, como el cierre de la actividad; o si un tercero hubiera estado dispuesto a adquirir la actividad deficitaria (por ejemplo, debido a las posibles sinergias con sus propias actividades), además se debe determinar en qué condiciones se haría la compensación. Pueden existir circunstancias, por ejemplo, en que los costos

financieros y los riesgos sociales por cerrar la actividad serían tales, que al cedente le resulta más ventajoso pagar a un cesionario que intente reconvertir la actividad y asumía la responsabilidad de cualquier plan de despidos que sea necesario.

La situación podría ser diferente, cuando la actividad deficitaria proporcione otros beneficios, tales como las sinergias con otras actividades realizadas por el mismo contribuyente; o cuando la actividad deficitaria produce algunos beneficios para el grupo en su conjunto. En tal caso, se cuestiona si la entidad que mantiene la actividad deficitaria debe ser compensada por aquellos que se benefician por mantenerla.

h) Subcontratación (Outsourcing).

En los casos Outsourcing, una de las partes decide voluntariamente reestructurarse y asumir sus costos asociados a cambio de ahorros estimados. Por ejemplo, un contribuyente que es el fabricante y vendedor de productos en una jurisdicción con altos costos, decide subcontratar la actividad de fabricación a una empresa asociada establecida en una jurisdicción de bajo costo. Tras la reestructuración, el contribuyente comprará a su empresa asociada los productos fabricados y que seguirá vendiendo a sus clientes. La reestructuración puede implicar la reestructuración de los costos del contribuyente, y al mismo tiempo obtenga un ahorro de costos en de las compras futuras en comparación con sus propios costos de fabricación. Partes independientes implementarán este tipo de acuerdos sin una compensación para el cesionario, si el ahorro de costos previsto por el cedente, son mayores que sus costos de reestructuración.

4.4 Resarcimiento a la entidad reestructurada por la terminación o la renegociación sustancial de los acuerdos existentes.

Cuando una reestructuración empresarial consista en la terminación una relación contractual vigente o una renegociación sustancial de los acuerdos existentes, la entidad reestructurada puede tener costos: a) la pérdida o adquisición de activos; b) la terminación de un contrato de trabajo; c) costos de re-conversión para adaptar su operación existente a otras necesidades de sus clientes); d) una pérdida de potencial de ganancias.

En reestructuraciones empresariales, los acuerdos existentes a menudo se renegocian para cambiar los respectivos perfiles de riesgo de las partes, lo que producirá una reasignación del potencial de ganancias entre ellos. Por ejemplo, un distribuidor que se convierte en un comisionista; o un fabricante que se convierte en un fabricante por contrato, plantea la pregunta si partes independientes en circunstancias similares acordarían pagar una indemnización a la entidad reestructurada, y cómo determinar ésta.

La renegociación de acuerdos existentes puede acompañarse de una cesión de derechos u otros activos. Por ejemplo, la terminación de un contrato de distribución que es acompañada por una transferencia de intangibles.

Para los efectos de este tema, por indemnización se entiende cualquier tipo de compensación que sea pagada a la entidad reestructurada por los perjuicios sufridos, la que se puede pagar bajo un pago preliminar, o con una participación en los costos de reestructuración, la disminución o aumento de los precios de las compras o ventas de las operaciones post-reestructuración, o de cualquier otra forma.

Se advierte que no toda terminación de contratos o la renegociación sustancial de estos, deben dar derecho a una indemnización, por lo que para evaluar si una indemnización está justificada en condiciones de mercado, es importante examinar las circunstancias que se presentan en el momento de la reestructuración, en particular los derechos y demás activos de las partes, así como, en su caso, las opciones de que disponen; siendo importante observar las siguientes cuatro condiciones:

- Si el arreglo que se termina, no se renueva o se renegocia sustancialmente, esta formalizado por escrito y se prevé una cláusula de indemnización.
- Si los términos del acuerdo prevén la existencia o no, de una cláusula de indemnización u otro tipo de garantía, y sí ésta cumple el principio de plena competencia.
- Si los derechos de indemnización están previstos en la legislación comercial o la jurisprudencia; y
- Si bajo el principio de plena competencia una parte independiente habría estado dispuesta a indemnizar a quien sufre la terminación o renegociación del acuerdo.

1) Observar si un contrato que se termina, no se renueva o se renegocia sustancialmente esta formalizado por escrito y prevé una cláusula de indemnización.

Cuando se formaliza por escrito la terminación, la no renovación o renegociación de un contrato, se empezará por analizar si se han respetado las condiciones pactadas (por ejemplo, si hay un plazo de preaviso) y si hay una cláusula de indemnización u otro tipo de garantía.

En las operaciones entre empresas independientes, la divergencia de intereses de las partes asegura que normalmente tratarán de pactar las causas de terminación del contrato, y que estos términos solo serán ignorados o modificados cuando ello sea del interés de ambas partes.

Sin embargo, el examen de los términos del contrato puede no ser suficiente desde la perspectiva de los precios de transferencia, ya que el hecho de que un contrato se dé por concluido, no sea renovado o renegociado, y no prevea una indemnización o una cláusula de garantía, no significa que no se cumpla con el principio de plena competencia.

2) Observar si los términos del acuerdo prevén la existencia o no, de una cláusula de indemnización u otro tipo de garantía, y si ésta cumple el principio de plena competencia.

Hay contratos entre partes independientes, que se terminan, no se renuevan o son sustancialmente renegociados sin indemnización. Sin embargo, dado que entre empresas asociadas no hay divergencia de intereses, cabe preguntar si bajo condiciones de mercado, partes independientes en condiciones comparables habrían terminado un contrato que no contiene alguna cláusula de indemnización o prevé algún tipo de garantía para los casos de terminación, no renovación o renegociación. Para lo cual, deben analizarse operaciones comparables, y en los casos que éstos no se encuentren, se deberán evaluar los derechos y demás activos de las partes al momento de celebrar el contrato y al momento de su terminación o su renegociación, y en su caso, hacer un examen de las opciones disponibles para las partes. También deben examinarse tanto la remuneración de las operaciones que son el objeto del acuerdo y las condiciones financieras de la terminación del mismo, ya que ambos pueden estar relacionados entre sí.

Los términos de una cláusula de terminación o su ausencia, pueden ser un elemento importante en un análisis funcional de las operaciones, y, específicamente, si del análisis de los riesgos de las partes y sus efectos en la determinación de la remuneración se puede concluir que corresponden a las condiciones de mercado para estas operaciones.

En algunas situaciones, puede ser que bajo circunstancias similares, una parte independiente no habría tenido disponible ninguna opción claramente más atractiva, por lo que deberá aceptar las condiciones de la terminación o renegociación sustancial del contrato. En algunos otros casos, puede ser que, sobre la base de un examen de la sustancia del acuerdo y de la conducta real de las empresas asociadas, un contrato a largo plazo lleve de manera tácita e implícita que cuando se dé por terminado, ello dará derecho a alguna indemnización por una terminación anticipada.

Una circunstancia que merece especial atención, ya que puede influir en los términos del contrato, se da cuando una de las partes hace una inversión importante, situación en la que lo razonable sería esperar que el contrato se mantenga durante un período prolongado de tiempo. Esta situación crea un riesgo financiero para la parte que hace la inversión en el caso en que el contrato termine anticipadamente. El grado de riesgo depende de si la inversión es muy especializada o puede ser utilizada (sujeta a algunas adaptaciones) por otros clientes. Cuando el riesgo es significativo, es razonable que partes independientes en circunstancias comparables tomen en cuenta este factor a la hora de negociar el contrato.

Para el caso de no se encuentren comparables, la pregunta sería si partes independientes habrían aceptado una asignación similar de riesgo. Lo que

dependerá de los hechos y las circunstancias de la operación y, en particular, de los derechos y demás activos de las partes.

Bajo condiciones de mercado, la parte que hace la inversión podría no estar dispuesta a asumir un riesgo sin garantía de terminación. Puede haber una variedad de formas para considerar este riesgo, por ejemplo, mediante el establecimiento de una cláusula de indemnización para el caso de terminación anticipada del contrato, o en la que se establezca que el inversionista transferirá la inversión a la otra parte bajo un precio definido, especialmente en los casos en que la inversión sea inútil para la primera como consecuencia de la terminación anticipada del contrato.

Otra opción es que el riesgo relacionado con la terminación del contrato se incluya dentro de la retribución de las actividades materia del contrato. En tal caso, la parte que hace la inversión conscientemente acepta el riesgo y será recompensada por ello; por lo que no se requiere de una indemnización independiente por la terminación del contrato.

Por último, en algunos casos, los riesgos pueden ser compartidos entre las partes, por lo que la parte que termine el contrato asumirá una porción de los costos de finiquito que se generen al dar por terminado el contrato.

Un problema similar se presenta cuando una parte asume los esfuerzos de desarrollo, cuyos resultados son pérdidas o bajos rendimientos durante el primer período del desarrollo, y se esperan utilidades superiores a lo normal para los períodos siguientes a la terminación del contrato.

Cuando las condiciones aceptadas o impuestas entre las empresas asociadas respecto a la terminación, no renovación o renegociación sustancial de un contrato difieran de las condiciones que serían acordadas por empresas

independientes, los beneficios obtenidos por una empresa como consecuencia de estas condiciones, y que sin ellas no se producirían, deberán ser incluidos en los beneficios de esa empresa y sometidos a imposición.

3) Observar si los derechos de indemnización están previstos en la legislación comercial o la jurisprudencia.

En la evaluación sobre si las condiciones de terminación o no renovación de un contrato son de mercado, la legislación mercantil aplicable puede proporcionar algunas ideas útiles para resolver el tema.

La legislación o la jurisprudencia comercial aplicables pueden proporcionar información útil sobre los derechos de indemnización y los términos y condiciones que se podrían esperar en caso de la terminación de determinados tipos de acuerdos.

Bajo estas reglas, la parte a la que se la dé por terminado un contrato, tendrá el derecho de reclamar ante los tribunales una indemnización, independientemente de si está estaba o no prevista en el contrato. Cuando las partes pertenecen al mismo grupo MNE, la parte a quien se la dé por terminado el contrato, difícilmente va litigar en contra de su empresa asociada a fin de obtener una indemnización, por lo que las condiciones de terminación pueden variar con respecto a las condiciones que serían acordadas entre empresas independientes en circunstancias similares.

4) Observar si bajo el principio de plena competencia una parte independiente habría estado dispuesta a indemnizar a quien sufre la terminación o renegociación del contrato.

El análisis de las condiciones por la terminación o renegociación sustancial de un contrato, debe tener en cuenta tanto las perspectivas de la entidad que termina como de la que es terminada. Desde la óptica de quien termina es importante valorar si el importe de la indemnización es de mercado, y cuál es la parte que debe soportarlo. Si no es posible establecer una solución única para todos los casos, la solución debe basarse en un examen de los hechos y las circunstancias del caso, y en particular en los derechos y otros activos de las partes, de la justificación económica de la terminación, de la determinación de qué parte espera ser beneficiada con ello, y de las opciones disponibles para las partes.

4.5. Análisis de la remuneración de las operaciones controladas post-reestructuración.

1) Principio general: El principio de plena competencia y las Guías no se deben aplicar de manera diferente para evaluar a las operaciones post-reestructuración en comparación con las operaciones que se estructuraron como tales de origen, ya que ello crearía una distorsión en la competencia entre los jugadores existentes que reestructuraron sus actividades y los nuevos operadores que implementan el mismo modelo de negocio sin reestructurar sus negocios.

Por tanto, situaciones comparables deben ser tratadas de la misma manera. La selección y la aplicación de un método de precios de transferencia apropiado, debe determinarse con base en el análisis de comparabilidad, incluyendo el análisis funcional de las partes y una revisión de los acuerdos contractuales. El mismo criterio de comparabilidad y el mismo criterio para la selección y aplicación del método de precios, se debe emplear para evaluar cualquier acuerdo con independencia de si es o no, resultado de una reestructuración o de una estructura previamente existente.

Las reestructuraciones empresariales conllevan un cambio, no sólo a las operaciones posteriores a la reestructuración, sino también a otras operaciones adicionales que se producen como consecuencia de la reestructuración, tales como la redistribución de funciones, activos y/o riesgos, las cuales también deben evaluarse bajo el principio de plena competencia.

Por otro lado, el análisis de comparabilidad de un acuerdo que derivada de una reestructuración empresarial puede revelar la existencia de algunas diferencias fácticas respecto de un acuerdo que se estructuró como tal desde su origen, las que pueden afectar el análisis de comparabilidad y sus resultados.

2) Diferencias fácticas posibles, entre una situación que es resultado de una reestructuración y una situación que se estructuró como tal desde su origen.

Tales diferencias pueden surgir, por el hecho de que el acuerdo post-reestructuración se negocia entre las partes que han tenido relaciones contractuales y comerciales anteriores. En tal situación, los hechos y circunstancias del caso y, en particular, de los derechos y las obligaciones de las partes en los acuerdos previos, pueden afectar la negociación de los términos del nuevo acuerdo, y por lo tanto, las condiciones de la reestructuración y/o de los acuerdos post-reestructuración.

Cuando exista una relación comercial preexistente entre las partes, por la interrelación de estas, se pueden generar efectos en las condiciones anteriores, durante y posteriores a la reestructuración.

Algunas diferencias en la posición de partida de la entidad reestructurada y la posición de una operación de nueva creación, puede relacionarse con la situación establecida en la operación, como los casos en que se requiere de

esfuerzos de penetración en un mercado para nuevos operadores, los que no son necesarios para una entidad que solo fue reestructurada.

Cuando una entidad ha operado en un mercado con cierta antigüedad, ha realizado algunas funciones, realizado algunos gastos de comercialización, asumido algunos riesgos y ha contribuido al desarrollo de algunos intangibles antes de su conversión, mientras que un nuevo operador no las ha realizado.

Lo anterior plantea la pregunta sobre si en condiciones de mercado, tales funciones, activos y riesgos adicionales, sólo deben afectar la remuneración de la entidad antes de ser reestructurada, o si deben ser tomadas en cuenta para determinar la remuneración de las transferencias que se producen por la reestructura, y cómo influyen en la remuneración. El mismo planteamiento se hace respecto de la reestructuración de actividades de ventas, así como de las actividades de fabricación, actividades de investigación y desarrollo u otras actividades de servicios.

3) La selección y aplicación de un método de fijación de precios de transferencia para las operaciones controladas posteriores a la reestructuración.

La selección y la aplicación de un método para operaciones controladas post-reestructuración deben derivar del análisis de comparabilidad de las operaciones, por ello, es esencial entender en qué consisten las funciones, activos y riesgos involucrados en las operaciones posteriores a la reestructuración y qué parte la realiza, utiliza o los asume.

Para ello, se requiere información disponible sobre las funciones, activos y riesgos de cada una de las partes de una operación. El análisis debe ir más allá de etiquetar a la entidad reestructurada de una manera determinada, ejemplo como un "comisionista" ya que pueden existir situaciones en que posea intangibles

locales valiosos y que siga asumiendo riesgos importantes de mercado; otro caso es aquél en que una entidad etiquetada como "fabricante por contrato" ejerza actividades de desarrollo importantes o posea y utilice intangibles únicos.

En situaciones post-reestructuración, se debe prestar especial atención a la identificación de los activos intangibles valiosos y los riesgos significativos que permanecen efectivamente en la entidad reestructurada y si una asignación de tales intangibles y riesgos satisface el principio de plena competencia.

Los acuerdos post-reestructuración pueden plantear ciertos retos con respecto a la identificación de potenciales comparables cuando se implemente un modelo de negocio que no se encuentre entre las empresas independientes.

En los casos en que existan comparables disponibles (incluyendo los elementos de comparación internos), estos pueden ser sujetos de posibles ajustes de comparabilidad. Por ello, cuando se proponga una comparable, se debe asegurar de que el análisis de comparabilidad permitirá identificar las diferencias materiales entre las operaciones controladas y no controladas y, cuando sea necesario y posible, ajustar esas diferencias, por lo que se deben usar los datos comparables más confiables para las circunstancias del caso, teniendo en cuenta las limitaciones que puedan existir en la disponibilidad de información y los costos de cumplimiento implicados, bajo la premisa de que no hay comparables perfectos.

En los casos en que no se encuentren comparables, ello no significa que la operación controlada no sea de mercado, por lo que la elección del método de precios de transferencia más adecuado a las circunstancias del caso, debe ser coherente con la naturaleza de la operación controlada, determinada, en particular a través de un análisis funcional.

4) Relación entre la retribución por la reestructuración y la remuneración posterior a la reestructuración.

En algunos casos pueden existir circunstancias en las que exista una importante inter-relación entre la compensación para la reestructuración y la compensación de la operación empresarial post-reestructuración.

5) Comparar las situaciones previas y posteriores a la reestructuración.

Una cuestión relevante es la comparación entre los beneficios obtenidos por una parte en una operación controlada antes y después de la reestructuración, al respecto cabe preguntar, si sería apropiado determinar los beneficios post-reestructuración de una entidad reestructurada en base de sus beneficios ajustados antes de la reestructuración, para reflejar la transferencia o cesión de funciones particulares, los activos y riesgos. Sin embargo, la sola comparación de beneficios no es suficiente, ya que la comparación debe hacerse con operaciones no controladas.

Otro problema con las comparaciones del antes y el después, es la dificultad de valuación del conjunto de funciones, activos y riesgos que se perdieron por la entidad reestructurada, teniendo en cuenta que no siempre estas funciones, activos y riesgos son transferido.

Sin embargo en las reestructuraciones empresariales, las comparaciones del antes y después, pueden desempeñar un papel para la comprensión de la reestructuración en sí misma, y puede servir para entender los cambios producidos en la asignación de ganancias o pérdidas entre las partes. La información sobre los acuerdos que existían antes de la reestructuración y las condiciones de la propia reestructuración pueden ser esenciales para entender el contexto en el que se negociaron los arreglos post-reestructuración y para evaluar

si los acuerdos son de mercado. También puede arrojar luz sobre las opciones disponibles para la parte reestructurada.

Este análisis de la comparabilidad también puede revelar que mientras algunas funciones, activos y riesgos fueron transferidos; otras funciones todavía se llevan a cabo por la entidad "despojada" bajo contrato, y cuál es el método de precios de transferencia más adecuado a las circunstancias del caso.

También hay casos en las operaciones anteriores a la reestructuración no fueron controladas, por lo que será conveniente realizar ajustes para identificar las diferencias entre las operaciones pre-reestructuración no controladas y las operaciones post-reestructuración controladas.

6) Ubicación del ahorro.

La ubicación de ahorros puede derivar de la reubicación de actividades por un grupo de MNE a un lugar donde los costos (como los costos laborales, costos de bienes raíces, etc.) sean más bajos, que en el lugar donde se realizaron inicialmente estas actividades, tomando en cuenta los posibles costos de reubicación (como costos por el finiquito de la operación existente, posibilidad de mayores costos de infraestructura en la nueva ubicación, posibilidad de mayores costos de transporte si la nueva operación es más alejadas del mercado, los costos de formación de los empleados locales, etc.). Cuando una estrategia empresarial es dirigida a obtener ahorros, la reubicación se presenta como una razón de negocios para la reestructuración. Como ejemplo se puede señalar la implementación de funciones de una central de compras.

Sobre el tema se cuestiona si los ahorros de localización deben ser compartidos entre las partes, lo que dependerá de lo que partes independientes

habrían acordado en circunstancias similares, en base a las funciones, activos y riesgos de cada parte y sus respectivos poderes de negociación.

4.6. Reconocimiento de las operaciones llevadas a cabo.

Un punto de partida importante para cualquier análisis de precios de transferencia es identificar y caracterizar correctamente la operación controlada que se examina, y bajo circunstancias excepcionales se considera legítimo y apropiado que una Administración Tributaria no reconozca, para efectos de precios de transferencia, una operación de un contribuyente.

Las Guías advierten que éste no reconocimiento de las operaciones, se limitan para efectos de realizar los ajustes de precios de transferencia y no proporcionan ninguna orientación en cuanto a la capacidad de un país para caracterizar las operaciones de manera diferente para otros efectos de su derecho interno.

Las empresas multinacionales tienen libertad de organizar sus operaciones de negocio como mejor les parezca, por lo que las Administraciones Tributarias no tienen derecho a señalar a una MNE cómo diseñar su estructura o dónde ubicar sus operaciones de negocio. Los Grupos MNE no pueden ser obligados a tener o mantener un determinado nivel de presencia empresarial en un país, pues son libres de actuar para su propio interés comercial y económico. Al adoptar estas decisiones, las consideraciones fiscales pueden ser un factor.

Sin embargo, las administraciones fiscales, tienen el derecho de determinar las consecuencias fiscales de la estructura establecida por una empresa multinacional, para efectos de precios de transferencia a través de realizar ajustes apropiados conforme a las normas de precios y otras permitidas bajo la legislación interna (por ejemplo, bajo las reglas generales o específicas anti-abuso), en la

medida que estos ajustes sean compatibles con sus obligaciones derivadas de sus tratados.⁴⁴⁶

1) Operaciones efectivamente realizadas. Papel de los términos contractuales.

⁴⁴⁶ El propósito de la OCDE es proporcionar un marco teórico claro para la aplicación del principio de plena concurrencia (arm's length principle) y las normas del Modelo de Convenio a las reestructuraciones de negocios, de tal manera que, en aquellos casos en que las operaciones tengan motivos económicos válidos se dé un nivel de certidumbre razonable y no se creen barreras impositivas al ejercicio del libre comercio.

Con anterioridad a la constitución del Grupo de Trabajo, la OCDE desarrolló un proceso de diálogo con organismos gubernamentales y con representantes de grupos multinacionales en orden a comprender mejor el trasfondo económico y fiscal de estas reestructuraciones.

Alegaron los grupos empresariales que el motivo de tales operaciones es centralizar el control y la gestión de sus funciones de fabricación, investigación y/o distribución. Esta centralización les viene exigida por el contexto de globalización económica, proporcionándoles importantes ahorros por el aprovechamiento de economías de escala. Además, la centralización conlleva una especialización de funciones que redundará en una mayor eficacia. Por otro lado, el desarrollo de nuevas tecnologías de la comunicación, la movilidad de los directivos, así como la aparición de nuevas actividades transversales que se revelan indiferentes a la localización (centros de atención telefónica, centros logísticos...), favorece la implementación de este tipo de organizaciones.

Desde el punto de vista de las autoridades fiscales preocupa, evidentemente, la reducción significativa de las rentas sujetas a su jurisdicción, así como el resto de implicaciones fiscales que estos modelos de negocio generan: precios de transferencia, la desfiguración del concepto de establecimiento permanente, la posible transferencia de intangibles, el devengo de impuestos de salida, problemática de impuestos indirectos y derechos de aduana, etc. Frente a estas objeciones los grupos multinacionales ponen el énfasis en el riesgo de doble tributación a que pueden verse abocados en el caso de reacciones no concordantes de las diversas administraciones fiscales implicadas.

La OCDE establece tres grandes áreas de discusión:

1. Identificación de operaciones concretas que pueden tener lugar en el marco de operaciones de reestructuración y la posibilidad de las administraciones tributarias de recalificar las mismas. Se incluyen aquí aquellas cuestiones relacionadas con transferencias de riesgos e intangibles.

2. Consecuencias de las normas sobre precios de transferencia en el caso de operaciones concretas no sujetas a recalificación.

3. Aspectos relativos a los establecimientos permanentes, en especial, en qué casos podrá considerarse que, a pesar del proceso de reestructuración, la compañía principal sigue implantada en el país de la fuente en forma de establecimiento permanente.

Los procesos de reestructuración conllevan también implicaciones en el ámbito de los impuestos indirectos y de los derechos de aduana, pues éstos recaen sobre flujos logísticos cada vez más complejos. En cualquier caso, estos temas quedan fuera del Mandato.

Es importante diferenciar aquellas operaciones abusivas o que carecen de sustancia económica, al tiempo de reconocer la importancia de trabajar en la dirección necesaria para desarrollar un esquema uniforme de aplicación de las normas sobre precios de transferencia a aquellas operaciones realizadas con fines económicos válidos, ofreciendo seguridad jurídica a las multinacionales a la vez que se reducen los riesgos, tanto de doble tributación como de doble no tributación, así debe distinguirse entre reestructuraciones con sustancia económica válida (business driven restructurings) que son una respuesta empresarial a los retos y oportunidades del mercado y la competencia, frente a otras operaciones cuya motivación es marcadamente fiscal, (tax-driven restructurings).

Cfr. Ob. Cit. AMORÓS VIÑALS, ALBERTO.

El examen de la aplicación del principio de plena competencia a las operaciones controladas debe comenzar por evaluar las operaciones efectivamente realizadas por las empresas asociadas, en la que los términos contractuales juegan un papel importante pero insuficiente.

De acuerdo con el artículo 9 de la Convención Modelo de la OCDE, una Administración Tributaria puede ajustar las ganancias de un contribuyente, cuando las condiciones de una operación controlada difieren de las condiciones que se acuerdan entre empresas independientes. En la práctica, los ajustes de precios de transferencia son ajustes de los beneficios consecuencia de ajustes al precio y/o otras condiciones de una operación controlada como las condiciones de pago o asignación de riesgos.

Esto no significa que todos los ajustes de precios de transferencia, impliquen el no reconocimiento de una operación controlada. Sin embargo derivado de un examen de comparabilidad, existe la posibilidad de que una Administración Tributaria desconozca las condiciones contractuales que no sean compatibles con la sustancia económica de la operación, o cuando no sean acordes con la conducta de las partes.

Así por ejemplo, una supuesta asignación de riesgos entre empresas asociadas sólo se respeta en la medida en que sea compatible con la sustancia económica de la operación.

Para lo cual, es importante revisar no sólo los términos contractuales, sino también si las empresas asociadas se ajustan a la asignación contractual de riesgos y si los términos contractuales prevén la asignación de riesgos en condiciones de mercado, bajo dos factores importantes que entran en juego y que son: si existe evidencia de operaciones no controladas comparables, y en ausencia de tales comparables, si la asignación del riesgo tiene lógica comercial.

Una consideración se presenta respecto a los derechos de indemnización por la terminación o renegociación sustancial de un contrato vigente, examinando si el acuerdo que se termina, no es renovado o es sustancialmente renegociado, se formaliza por escrito y se prevé una cláusula de indemnización, siendo importante evaluar si los términos del acuerdo y la posible existencia o inexistencia de una cláusula de indemnización u otro tipo de garantía cumplen las condiciones de mercado.

2) El no reconocimiento de una operación sólo se autoriza para casos excepcionales.

El no reconocimiento de una operación controlada examinada por una Administración Tributaria es una situación excepción, la regla es que el análisis de la operación se debe basar en la forma en que fue llevada a cabo por las empresas asociadas y fue estructurada por ellas.

La palabra "excepcional" en este contexto, es similar en significado a las expresiones "raro" o "extraño". Refleja que en la mayoría de los casos se espera que el principio de plena competencia regulado en el artículo 9, pueda ser satisfecho mediante la determinación de precios en condiciones de plena competencia bajo un acuerdo realmente celebrado y estructurado.

Sin embargo excepcionalmente puede ser apropiado para una Administración Tributaria no reconocer la caracterización o la estructuración de una operación o acuerdo en la que, tomando en cuenta todos los hechos y circunstancias, concluya que:

- La sustancia económica de la operación o acuerdo difiere de su forma; o

- Empresas independientes en circunstancias similares no habrían caracterizado o estructurado la operación o acuerdo como las empresas asociadas lo han hecho y las condiciones de mercado no pueden determinarse de forma confiable para esa operación o acuerdo.
- Ambas situaciones, en los casos en los que se considere que la caracterización o la estructuración de la operación o del acuerdo de las partes resultado de estas condiciones no habría existido entre empresas independientes.

3) Determinación de la sustancia económica de una operación o de un acuerdo.

La sustancia económica de la operación o acuerdo se determina mediante el examen de todos los hechos y circunstancias, como el contexto económico y comercial de la operación o acuerdo, su objeto y efecto desde un punto de vista práctico y de negocio, y la conducta de las partes, incluidas las funciones realizadas, los activos utilizados y riesgos asumidos por ellas.

4) Determinación sobre si los acuerdos habrían sido adoptados por empresas independientes.

Punto importante a evaluar, es si los acuerdos adoptados por las empresas asociadas son diferentes de las que hubieran sido adoptados por empresas independientes que se comportan de una manera comercialmente racional.

Las Administraciones Tributarias normalmente no deben interferir con las decisiones de negocio de un contribuyente y con la manera de estructurar sus acuerdos comerciales. Por tanto, la determinación de si una operación controlada no es comercialmente racional debe hacerse con mucha cautela, y sólo en

circunstancias excepcionales debe llevar al no reconocimiento de los acuerdos de empresas asociadas.

Cuando existan operaciones no controladas comparables confiables, no se puede argumentar que las operaciones entre empresas asociadas carecen de racionalidad comercial. Sin embargo, el sólo hecho de que un acuerdo entre empresas asociadas no sea adoptado por empresas independientes, no significa por sí mismo que éste no cumpla con las condiciones de mercado, ni que sea comercialmente racional.

Las reestructuraciones de negocios a menudo conducen a los grupos de MNE a implementar modelos de negocios globales que rara vez se llevan a cabo por empresas independientes, ya que aprovechando el hecho de que son grupos MNE puedan trabajar de manera integrada. Por ejemplo, pueden implementar cadenas de suministro globales o funciones centralizadas que no se encuentran entre las empresas independientes. Por tanto, es a menudo difícil evaluar si tales modelos de negocio son del tipo que las empresas independientes habrían implementado de una manera comercialmente racional. La falta de elementos de comparación no significa, que la aplicación de estos modelos de negocio globales automáticamente se deba considerar como no racionales comercialmente.

Lo relevante del acuerdo adoptado es, si éste concuerda con lo que sería el comportamiento comercial normal de las empresas independientes; lo que no significa que se exija a las empresas asociadas que se comporten como lo harían empresas independientes en la negociación y que acepten los términos de un acuerdo. También debe evaluarse si las empresas asociadas han participado efectivamente en una negociación real o si simplemente actuaron bajo los intereses del grupo MNE en su conjunto al aceptar una reestructuración, lo que no determina, si el acuerdo se habría adoptado por empresas independientes que se

comportan de una manera comercialmente racional o si se ha alcanzado la fijación de precios de mercado.

El principio de plena competencia se basa en la idea de que las empresas independientes no celebrarán una operación si esta no les ofrece una alternativa claramente atractiva. Por ello, deben examinarse las opciones disponibles que pueden ser relevantes para la determinación de las condiciones de mercado de un acuerdo. También puede ser relevante analizar si los acuerdos adoptados por las empresas asociadas son diferentes de los que hubieran sido adoptados por empresas independientes que se comportan de una manera comercialmente racional. Pueden existir casos excepcionales en los que la fijación de precios de mercado no puede ser determinado de forma confiable para los acuerdos adoptados, situación que se presenta cuando se concluya que el acuerdo no se habría adoptado en circunstancias comparables por empresas independientes que se comportan de una manera comercialmente racional.

Una empresa independiente no celebrará una operación de reestructuración si ve una opción alternativa disponible que sea claramente más atractiva, incluyendo la opción de no entrar en la reestructuración, por tanto, se deben considerar todas las condiciones de la operación, como son los derechos y demás activos de las partes; si no debe existir compensación o indemnización por la propia reestructuración; la remuneración para los acuerdos post-reestructuración; así como las circunstancias comerciales derivadas de la participación en un grupo MNE.

En la evaluación de la racionalidad comercial de una reestructuración, la pregunta que se plantea es, si una operación se debe observar de manera aislada o si se debe examinar en un contexto más amplio, teniendo en cuenta otras operaciones que estén económicamente interrelacionadas.

a) En general, será conveniente buscar la racionalidad comercial de una reestructuración en su conjunto. Por ejemplo, en el examen de la venta de un intangible que es parte de una reestructuración más amplia que implica cambios en los arreglos relativos a la elaboración y utilización del intangible, la racionalidad comercial de la venta intangible no debe examinarse de forma aislada de estos cambios.

b) Por otra parte, cuando la reestructuración implica cambios en más de un elemento o aspecto de un negocio que no están económicamente interrelacionados, puede ser necesario considerar por separado la racionalidad comercial de los cambios particulares. Por ejemplo, una reestructuración puede implicar la centralización de la función de compra de un grupo y la centralización de la propiedad de intangibles valiosos relacionados a la función de compras. En tal caso, puede ser necesario evaluar por separado, por un lado la racionalidad comercial de la centralización de la función de compras y por otro, la centralización de la propiedad intangible valiosa.

Si bien pueden existir razones de negocios a nivel de grupo que justifiquen una reestructura, bajo el principio de plena competencia se debe tratar a los miembros de un grupo de MNE como entidades separadas y no como parte inseparable de un solo negocio unificado. En consecuencia, desde el punto de vista de precios de transferencia no es suficiente que un acuerdo de reestructuración tenga racionalidad comercial para el grupo en su conjunto: sino que el acuerdo debe cumplir las condiciones de mercado para cada contribuyente en lo individual, teniendo en cuenta sus derechos y otros activos, los beneficios esperados del acuerdo tales como: acuerdos posteriores a la reestructuración, y cualquier compensación por la reestructuración en sí, y las opciones existentes.

Cuando la reestructuración sea comercialmente racional para el grupo MNE en su conjunto, se espera generalmente que bajo condiciones de mercado

apropiadas: a) la compensación por los acuerdos a la reestructuración, y b) los pagos de compensación por la reestructuración en sí, se hagan en condiciones de mercado para cada miembro individual del grupo que participan en ella.

5) Determinación sobre si una operación o acuerdo tiene solución para la fijación de precios, bajo el principio de plena competencia.

Existen situaciones en las que la estructura impide a la Administración Tributaria la determinación de un precio de transferencia, lo que se presentará cuando el precio cumpla el principio de plena competencia, conclusión a la que se arribará en base al análisis funcional de las partes participantes en una operación o acuerdo, con independencia de que no existan operaciones comparables entre empresas independientes y de que la Administración Tributaria tenga dudas sobre la racionalidad comercial de la operación o el acuerdo.

6) Importancia del propósito fiscal.

Bajo el artículo 9 de la Convención Modelo de la OCDE, el hecho de que un acuerdo de reestructuración de empresas este motivado por el propósito de obtener beneficios fiscales, por sí mismo, no justifica la conclusión de que una operación cumple o no en las condiciones de mercado. La presencia de un motivo o fin impositivo, no justifica por sí, el no reconocimiento de la caracterización o la estructura acordada por las partes.

Las funciones desarrolladas, los activos y/o los riesgos que se transfieren realmente, puede ser comercialmente racional desde el punto de vista del artículo 9 para reestructurar un grupo de MNE y con el fin de obtener ahorros en impuestos. Sin embargo, esto no es relevante para determinar si una entidad al ser afectada por la reestructuración, en lo particular cumple con el principio de plena competencia.

7) Consecuencias del no reconocimiento de una operación.

Cuando la sustancia económica de la operación difiere de su forma, la Administración Tributaria podrá desestimar la caracterización que las partes hayan dado a la operación y podrá recharacterizarla de acuerdo con su contenido, a fin que se refleje la realidad económica y comercial y en condiciones de mercado.

Debemos recordar que el análisis de un problema de precios, no significa que los ajustes de precios de transferencia impliquen el no reconocimiento de una operación controlada, sin embargo, excepcionalmente puede ser apropiado para una Administración Tributaria no reconocer la caracterización o la estructuración de una operación, particularmente cuando del examen de todos los hechos y circunstancias del caso, se observe que no existe compatibilidad entre la forma y la sustancia económica de la operación, o cuando las condiciones contractuales no sean acordes con la conducta desplegada por las partes, debiendo además analizar el contexto económico o comercial de la operación, su objeto y efecto desde un punto de vista práctico y de negocio.

Como principio fundamental debe señalarse que las Administraciones Tributarias normalmente no deben interferir con las decisiones de negocio de un contribuyente y con la manera de estructurar sus operaciones, y que, sólo cuando una operación controlada no sea comercialmente racional, excepcionalmente se podrá llegar a determinar el no reconocimiento de la misma, bajo la premisa de que el principio de plena competencia se basa en la idea de que las empresas independientes no celebrarían una operación si esta no les ofrece una alternativa claramente atractiva.

Aquí el problema es otro, estamos en presencia de un tema de fraude de ley⁴⁴⁷ o de abuso de las formas,⁴⁴⁸ y que para combatirlo, las Administraciones Tributarias tendrán que determinar cuál es la realidad que subyace detrás de un acuerdo contractual y buscará sustituir la operación no reconocida bajo una caracterización alternativa o estructura que se comporte lo más estrictamente posible a los hechos del caso, siguiendo lo más estrictamente posible la sustancia económica del caso, y reflejando los resultados que se habrían obtenido si la operación se hubiera estructurado de acuerdo con la realidad comercial que habrían seguido partes independientes, pero sin ignorar la realidad de los acontecimientos, así, si hubo una enajenación, ésta no puede ignorarse.

Si bien en estos caso, la Administración Tributaria pueden desestimar la caracterización que las partes hayan dado a una operación y re-caracterizarla de acuerdo con su contenido⁴⁴⁹ a fin de que refleje la realidad económica y comercial en condiciones de mercado.

⁴⁴⁷ Al respecto FERRARA nos señala que debe distinguirse la simulación del negocio en fraude de ley, ya que la naturaleza de ambas figuras es totalmente diversa. En el fraude de ley el negocio no es aparente, sino que es perfectamente serio, y se quiere realmente. En el fraude de ley, lo que se busca es evitar la comprobación del hecho jurídico privándole de uno de los elementos que lo constituyen y haciendo con ello inaplicable el principio que lo regula. Cfr. FERRARA. FRANCISCO La simulación de los negocios jurídicos. Traducción de la 5ª Edición, por RAFAEL ATARD Y JUAN A. DE LA PUENTE. Título, Año 1997, Editorial Orlando Cárdenas Editor, S.A. de C.V. Irapuato Guanajuato, México Págs. 95 y sigs. MOSSET IRURRASPE, JORGE. Contratos Simulados y Fraudulentos. Tomo II Contratos Simulados. Buenos Aires, Argentina 2001, Págs. 59 y sigs.

⁴⁴⁸ El abuso de las formas jurídicas implica que éstas se utilicen con fines distintos a los previstos en las leyes. GARCÍA NOVOA, nos recuerda que esta figura se encuentra muy arraigada en la doctrina Alemana, recuerda GARCÍA NOVOA, en donde, si bien se reconoce el derecho a la libertad de configuración jurídica, éste derecho no puede ser ejercido de forma abusiva, en tanto que está limitado por la necesaria correspondencia entre la forma elegida y el objetivo económico. Si bien la figura tiene gran pluralidad de proyecciones e incluye entre otras el abuso de la forma societaria, su ámbito natural de incidencia es el abuso de las formas negociales, y de forma primordial en el uso de los contratos, todo lo cual no es más que una modalidad de fraude de ley, señala GARCÍA NOVOA, suscribiendo los argumentos de Palao Taboada. Cfr. GARCÍA NOVOA, CESAR. La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria, Ed. Marcial Pons 2004, Madrid España Pág. 69 y sigs. y Cfr. PALAO TABOADA. El fraude a la ley en Derecho Tributario, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 63, 1966. Pág. 689.

⁴⁴⁹ Por ello, ROSEMBUJ suscribiendo las ideas de DELAHAYE señala que el legislador obliga a realizar la calificación de acuerdo a la realidad jurídica, la que debe servir siempre de criterio, apartándose del propósito económico perseguido, y atendiendo al procedimiento jurídico empleado. Cfr. ROSEMBURJ, TULLIO, El fraude de Ley, La simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario, Madrid, España 1999, Editorial Marcial Pons. Pág. 100. En las líneas de pensamiento de DELAHAYE, le choix de la vie la moins imposée. Bruselas, 1977, Pág. 52.

Las Administraciones Tributarias tendrán que determinar cuál es la realidad que subyace detrás de un acuerdo contractual para la aplicación del principio de plena competencia, para éstos fines, se puede referir a operaciones estructuradas alternativamente entre empresas independientes con el fin de determinar si la operación controlada, como fue estructurada, satisface el principio de plena competencia.

Para considerar una operación alternativa en particular, dependerá de los hechos y circunstancias del caso en particular, incluyendo el número y la precisión de los ajustes necesarios para tener en cuenta las diferencias entre la operación controlada y la alternativa, así como la calidad de cualquier otra evidencia que pueda estar disponible.

La Administración Tributaria buscará sustituir la operación no reconocida bajo una caracterización alternativa o estructura que se comporte lo más estrictamente posible a los hechos del caso, es decir, una que sea consistente con los cambios funcionales y con el negocio del contribuyente resultante de la reestructuración, siguiendo lo más estrictamente posible la sustancia económica del caso, y reflejando los resultados que se habrían obtenido si la operación se estructura de acuerdo con la realidad comercial de partes independientes.

Así por ejemplo, cuando uno de los elementos de un acuerdo de reestructuración implica el cierre de una fábrica, cualquier recalificación de la reestructuración no puede ignorar la realidad de que la fábrica ya no funciona. Del mismo modo, cuando un elemento de la reestructuración implica el traslado real de las funciones sustantivas de negocios, cualquier recalificación de la reestructuración no puede ignorar el hecho de que esas funciones fueron realmente reubicadas.

Otro ejemplo lo encontramos cuando un acuerdo de reestructuración implica una transferencia de propiedad entre dos partes, cualquier falta de reconocimiento del acuerdo de reestructuración tendrá que reflejar que la transferencia de esos bienes se produjo entre las dos partes, aunque puede ser apropiado reemplazar el carácter de la transferencia con una caracterización alternativa que se ajuste lo más estrictamente posible a los hechos del caso (por ejemplo, una supuesta transferencia de todos los derechos sobre la propiedad podría ser re-caracterizado como un simple arrendamiento o licencia de la propiedad, o viceversa).

4.7. Criterio sobre la recaracterización emitido por el TFJFA.

En relación al tema de la recaracterización de las operaciones, existe un precedente aislado del TFJFA,⁴⁵⁰ en el cual se determinó que de conformidad con lo

⁴⁵⁰ IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LA AUTORIDAD FISCALIZADORA PUEDE IGNORAR LA CARACTERIZACIÓN DE LA OPERACIÓN FORMALMENTE REALIZADA ENTRE PARTES RELACIONADAS Y CARACTERIZARLA DE ACUERDO CON SU SUSTANCIA ECONÓMICA. (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003).- De conformidad con lo previsto en el Capítulo I de las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, por regla general cuando una administración tributaria efectúa la comprobación de una operación entre partes relacionadas, debe hacerlo tomando en consideración las operaciones realmente efectuadas por las empresas asociadas, de acuerdo con la forma en que aquellas la han estructurado y utilizando los métodos aplicados por los contribuyentes. Ahora bien, la citada regla general prevé dos excepciones en las cuales las autoridades fiscales pueden hacer caso omiso de la estructura seguida por los contribuyentes en la realización de la operación vinculada y llevar a cabo su recaracterización para efectos fiscales. La primera de ellas ocurre cuando la esencia económica de la operación difiere de su forma. La segunda excepción ocurre cuando, coincidiendo la forma y el fondo de la operación, los acuerdos relativos a la misma, valorados globalmente, difieren de los que hubieran sido adoptados por empresas independientes que actúan de modo racional desde un punto de vista comercial y su estructuración real impide que la Administración tributaria determine el precio de transferencia apropiado. Así entonces, en aquellos casos en que al ejercer sus facultades de comprobación la autoridad fiscalizadora advierta la existencia de operaciones celebradas entre personas morales residentes en México y empresas relacionadas residentes en el extranjero que encuadren en alguna de las citadas excepciones, al momento de ejercer la facultad conferida por el segundo párrafo del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, puede determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes involucrados considerando los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, desconociendo la operación contractual a que se ciñeron las partes y determinar la esencia económica de la operación subyacente realmente efectuada. Ello en virtud de que el último párrafo del precepto de mérito prevé que las disposiciones legales relativas a la regulación de las referidas operaciones entre partes relacionadas deben interpretarse de conformidad con las Guías de mérito. De ahí que, en los citados supuestos, resulte apegado a derecho que una autoridad fiscalizadora lleve a cabo la recaracterización de una operación celebrada entre partes relacionadas.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 14253/08-17-05-3/1259/11-s2-08-04. Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA, en sesión del 16 de abril de 2013, por unanimidad de 4 votos a favor: Magistrado Ponente: Víctor Martín Orduña Muñoz, Secretario: Lic. Juan Manuel Ángel Sánchez.

previsto en el Capítulo I de las Guías de la OCDE la autoridad fiscalizadora puede ignorar la operación formalmente llevada a cabo entre partes relacionadas y recaracterizarla conforme a su sustancia económica.

Al respecto el BETTINGUER BARRIOS⁴⁵¹ señala que el alcance de las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE se limita a que “las autoridades fiscales de un Estado Contratante puede, para propósitos de calcular la responsabilidad fiscal de las empresas asociadas, replantear las cuentas de las empresas si, como resultado de la relación especial entre las empresas, las cuentas no muestran las utilidades gravables reales que se originan en ese Estado”.

En este sentido, dicha sentencia es criticada por ORTIZ MACÍAS, CABALLERO ROSETTI Y FARÍAS GARCÍA,⁴⁵² quienes sostienen que, si bien es cierto que de conformidad con las Guías de la OCDE es posible recaracterizar una operación para efectos fiscales, sin embargo consideran que de conformidad con el texto actual de LISR ello no es posible, en tanto que no existe disposición en la referida ley que faculte a las autoridades para efectuar dicha recaracterización, tal y como existe en países como Colombia, en donde en su legislación doméstica, específicamente el artículo 260-4 del Estatuto Tributario, permite que para efectos del régimen de precios de transferencia, la autoridad tributaria pueda recaracterizar como aportes de capital las operaciones de deuda que no cumplan los requisitos de comparabilidad con operaciones del mismo tipo realizadas con terceros independientes,⁴⁵³ por lo que ante la falta de norma expresa,

⁴⁵¹ BETTINGUER BARRIOS, HERBERT. “Estudios Prácticos sobre los convenios para evitar la Doble Tributación 2005”, ISEF, 2005, Pág. 373 y sigs.

⁴⁵² ORTIZ MACÍAS KARLA, ANA MARÍA CABALLERO ROSETTI Y RODRIGO FARÍAS GARCÍA. Facultad de la autoridad fiscal para llevar a cabo la recaracterización de operaciones celebradas entre partes relacionadas. http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2015_235-A13.pdf.

⁴⁵³ Cfr. GONZÁLEZ, OSCAR IVÁN. Dentro de las principales modificaciones incluidas en la Ley 1607 de 2012 se encuentra la posibilidad de que la Administración Tributaria, con ocasión de la existencia comprobada de conductas abusivas, desconozca la naturaleza de las mismas y les dé un tratamiento tributario diferente.

Esta misma facultad encuentra una aplicación específica en el nuevo artículo 794-1 del Estatuto Tributario (E.T.), cuando se faculta a la Dian para promover una acción de desconocimiento de la personalidad societaria ante la Superintendencia de Sociedades, con el objeto de exigir la responsabilidad de los socios por las obligaciones tributarias y los perjuicios que puedan surgir, cuando la sociedad se haya utilizado como un mecanismo de evasión fiscal.

Los anteriores ejemplos evidencian que la razón que justifica este tipo de facultades excepcionales es la existencia de un abuso en materia tributaria. Por lo anterior, la potestad de recaracterización o reconfiguración de una operación para fines tributarios, debe ser una actividad reglada que permita el derecho de defensa de los contribuyentes.

Por lo expuesto, es indispensable que el Gobierno Nacional, además de desarrollar las normas mencionadas, reglamente otro tipo de facultades que se incluyeron en la reforma tributaria y que requieren una intervención

basarse únicamente en el texto de las Guías según su apreciación resulta insuficiente y en consecuencia el criterio del TFJFA, es cuestionable.

5.- Subcapitalización o capitalización delgada.

La subcapitalización nos refiere CENCERRADO MILLAN,⁴⁵⁴ es estudiada como aquella situación en la que la prevalencia de los recursos ajenos sobre los fondos propios en la financiación de una sociedad supone una pérdida recaudatoria para la Hacienda Pública. Esta pérdida recaudatoria es producida principalmente por la condición de gasto deducible que poseen los intereses frente

urgente, para la que la fiscalización de ciertas conductas no derive en la restricción de la libertad de los empresarios nacionales y extranjeros.

En particular, me refiero a la nueva regla prevista en el artículo 260-4 del E.T., relacionada con las operaciones de financiación desarrolladas entre contribuyentes colombianos y sus vinculados económicos del exterior.

La norma mencionada implica que, para efectos del régimen de precios de transferencia, la autoridad tributaria cuenta con la facultad de recharacterizar como aportes de capital las operaciones de deuda que no cumplan los requisitos de comparabilidad, con operaciones del mismo tipo realizadas con terceros independientes.

Considerando la aproximación de la nueva regla comentada, es importante preguntarse si no hubiera sido mejor abordar este tema mediante una solución más acorde con el sistema colombiano, como sería la remisión mediante normas tributarias a las definiciones previstas en las leyes comerciales o contables de los conceptos de deuda, capital, intereses o dividendos. O, incluso, que el legislador tributario incluyera definiciones propias de estos conceptos, con el objeto de delimitar su interpretación y permitir una caracterización más concreta.

La calificación de una operación de crédito como un aporte de capital también implica una cascada de consecuencias tributarias que deben ser tenidas en cuenta. Dentro de las principales, encontramos las siguientes:

- a) La calificación como capital implicaría que el patrimonio fiscal del contribuyente aumentaría como consecuencia del desconocimiento del pasivo consistente en el endeudamiento y, por lo tanto, la base alternativa para la determinación del impuesto sobre la renta (presuntiva) se incrementaría.
- b) El cambio de naturaleza de la operación de financiación significaría el potencial incumplimiento de obligaciones tributarias aplicables a los dividendos, como sería la determinación de la porción gravada y no gravada, y las correspondientes retenciones en la fuente.
- c) Por otra parte, modificar el carácter de la operación de un endeudamiento a un aporte de capital implicaría la necesidad de liquidar y pagar el correspondiente impuesto de registro que hubiera surgido, si desde el primer momento la transacción hubiera sido entendida como una capitalización.

Considerando las dificultades resaltadas, es recomendable la expedición de un decreto reglamentario que establezca los parámetros para la interpretación del artículo 260-4 del E.T., en lo concerniente a las operaciones de financiación. Dicho reglamento deberá prever las etapas del procedimiento especial de modificación de la deuda a capital y de los intereses a dividendos, de tal forma que permita determinar en qué casos bastará un simple ajuste fiscal, y aquellos en los que la medida más indicada sea la recharacterización de la operación.

Adicionalmente, este decreto deberá establecer el alcance de la recharacterización, no solo en lo atinente a la prohibición de la deducibilidad sino también con respecto a los demás potenciales efectos en materia del impuesto sobre la renta (dividendos, pasivos fiscales, renta presuntiva, entre otros).

GONZÁLEZ, OSCAR IVÁN. "Límites a la recharacterización tributaria", La República, octubre 2013. http://www.larepublica.co/asuntos-legales/l%C3%ADmites-la-recharacterizaci%C3%B3n-tributaria_66826

⁴⁵⁴ CENCERRADO MILLAN, EMILIO. La Subcapitalización en Fiscalidad de los Precios de Transferencia (operaciones vinculadas) Coordinador Teodoro Córdón Ezquerro, Ediciones CEF Centro de Estudios Financieros 2010, Madrid España, Pág. 637 y sigs.

a la no deducibilidad de los dividendos, lo que conlleva que una sociedad en situación de subcapitalización devengue un impuesto sobre sociedades muy inferior al que deberían pagar si no existiese dicha situación, lo que se agrava cuando el perceptor de dichos intereses no reside en el estado del deudor, lo que implica que no exista una compensación económica mediante la mayor tributación en el país del prestamista.

La subcapitalización nos señala Castro Arango,⁴⁵⁵ ocurre cuando existe una proporción entre fondos propios y endeudamiento que excede de los rangos considerados normales, sin embargo la fijación del grado de “normalidad” de esta proporción resulta particularmente compleja, pues debe atender a las razones por las cuales se pretende corregir la falla de mercado generada.

El financiamiento empresarial, en opinión del citado autor⁴⁵⁶ se clasifica en dos grandes categorías: los fondos propios (*equity*) y el endeudamiento (*debt*). La diferencia entre ambos radica en que la remuneración de los primeros, por lo general, se denomina dividendos y la de los segundos intereses. El tratamiento dado por las normas tributarias al financiamiento interno y externo es distinto, y tiende a favorecer la financiación externa frente a la interna. Ello lleva a que los empresarios suelen escoger entre una u otra opción de acuerdo a sus intereses y persiguiendo la mayor rentabilidad a menor riesgo. Por lo general, el análisis empresarial lleva a que los recursos se den a la empresa a través de endeudamiento y no de fondos propios, generando subcapitalización.

El Derecho Tributario⁴⁵⁷ por su parte, busca fijar la base imponible del Impuesto de Sociedades de la forma que más se adecue al principio constitucional de capacidad contributiva. Además hay que considerar que son muchas las

⁴⁵⁵ CASTRO ARANGO, JOSÉ MANUEL. La cláusula anti subcapitalización española: problemas actuales. Universidad Externado de Colombia. Instituto de Estudios Latinoamericanos Universidad de Alcalá. [Http://www.ielat.es](http://www.ielat.es)

⁴⁵⁶ Ídem.

⁴⁵⁷ Ídem.

perspectivas que derivan de la finalidad fiscal, pues, por ejemplo, de un lado puede buscarse que la remuneración por financiamiento se haga a precios de mercado –precios de transferencia-, y de otro, que no se aprovechen las ventajas fiscales de una u otra categoría como los tipos de retención o la deducibilidad de los gastos por intereses. Así, uno de los problemas que genera la subcapitalización es el traslado de bases imponibles del impuestos sobre la renta de una entidad a otra, por ello los grados anormales de financiamiento con deuda implican una distorsión en la determinación de las bases imponibles, ya que lo que constituye un gasto en una entidad, pasa a convertirse en un ingreso de la otra entidad, la que podrá estar sujeta a un régimen impositivo más favorable (menor tipo, mayores gastos deducibles, etc.) o tener pérdidas por amortizar.

En el mismo sentido VEGA BORREGO⁴⁵⁸ considera que desde el punto de vista tributario, el financiamiento a través de recursos propios o ajenos incide de forma distinta en la carga tributaria final que soporta tanto quien percibe el financiamiento como en el sujeto que lo aporta. La financiación ajena se hace por vía de préstamo y se retribuye a través del pago de intereses. Los fondos propios provienen fundamentalmente de las aportaciones de capital realizadas por los partícipes de la sociedad. La retribución de los fondos propios se articula principalmente a través del pago de dividendos.

Además, hay que tomar en cuenta que para la entidad prestamista o aportante,⁴⁵⁹ los intereses no sometidos a doble imposición económica, mientras que los dividendos, salvo medidas concretas, pueden sufrirla. Respecto de la entidad financiada, los intereses son un gasto deducible mientras que los dividendos no, pues se pagan después de calcular el beneficio de la entidad que los distribuye y una vez esta ha pagado impuestos, situación que sin duda influye

⁴⁵⁸ VEGA BORREGO, FÉLIX ALBERTO. La norma tributaria en materia de subcapitalización: incidencia de los convenios de doble imposición y del derecho comunitario Universidad Autónoma de Madrid. Crónica Tributaria n° 104 (2002), Págs. 89-125.

⁴⁵⁹ Ídem.

al momento de elegir entre la opción de recibir recursos propios o ajenos, lo que incide directamente en su base imponible, habida cuenta del diferente régimen tributario de los dividendos e intereses, máxime si se toma en cuenta que los intereses por la utilización de capitales ajenos son considerados gastos de explotación fiscalmente deducibles que minoran el beneficio gravable. Por el contrario, “la parte de beneficio que la sociedad distribuye como dividendo a los partícipes no tiene, para aquélla, la consideración de gasto fiscalmente deducible y por tanto integra plenamente su base imponible gravada”.

Por otro lado, también hay que tomar en cuenta que en materia internacional, financiar con deuda supondrá, la posibilidad de trasladar la tributación de un Estado a otro, efecto que produce que la entidad financiada no tribute en el Estado de su residencia por los intereses pagados que serán deducibles, considerando además que los intereses podrán o no, tener una retención en el Estado la fuente (*withholding tax*). Para el Estado de residencia del prestamista, las rentas obtenidas por los intereses cobrados serán un ingreso gravable por el criterio de renta mundial en la medida que aumentará el beneficio computado en este último Estado.⁴⁶⁰

Respecto a la tributación que sufre la retribución derivada de cada clase de financiación también existen diferencias relevantes.⁴⁶¹ Los intereses tributan exclusivamente en la sede de la persona que realiza el préstamo, ya que son deducibles en la base imponible del pagador, lo que implica por lo tanto, que no se produzca doble imposición económica. Además desde el punto de vista de la fiscalidad internacional, cuando los intereses se obtienen por no residentes, normalmente disfrutan de un régimen más favorable con respecto a los dividendos, a lo que hay que agregar que los convenios para evitar la doble imposición generalmente autorizan al Estado de la fuente a establecer

⁴⁶⁰ Ídem.

⁴⁶¹ Ídem.

gravámenes inferiores, o bien atribuyen al Estado de residencia el gravamen exclusivo, lo que significa la exención en el Estado de la fuente. Asimismo, es frecuente que los Estados unilateralmente no graven los intereses obtenidos por no residentes.

En suma, los intereses no sufren doble imposición económica y tampoco se produce, o por lo menos en menor medida, doble imposición jurídica, bien como consecuencia de los convenios para evitar la doble imposición internacional, o bien porque la legislación del Estado de la fuente renuncia a gravarlos.

Los dividendos, en cambio, si son susceptibles de sufrir doble imposición económica, porque el beneficio del que proceden se grava tanto en sede de la sociedad pagadora como del socio. Cuando los dividendos se obtienen en el ámbito internacional, soportan también, en principio, un régimen tributario menos favorable. Los convenios para eliminar la doble imposición suelen autorizar al Estado de la fuente gravámenes superiores con respecto a los intereses. Los Estados rara vez renuncian unilateralmente al gravamen los dividendos, a diferencia de lo que surge con los intereses. Por este motivo, en materia de dividendos se produce normalmente doble imposición jurídica internacional.

Por ello, frente a los problemas anteriormente señalados, las cláusulas anti-subcapitalización incorporadas en los sistemas tributarios suelen tener uno de los siguientes efectos:⁴⁶² a) negar la deducibilidad de los intereses que superen cierta ratio. b) reclasificar la deuda en capital y, en consecuencia, tratar los intereses como dividendos, o, c) tratar el diferencial como dividendos sin recalificar el préstamo en capital. En todo caso, estos son ajustes extracontables que tienen un impacto únicamente fiscal.

⁴⁶² Ob. Cit. CENCERRADO MILLAN. Pág. 637 y sigs.

Así, la norma anti-subcapitalización constituye una norma específica anti-abuso utilizada como técnica para combatir determinados supuestos específicos de elusión fiscal.⁴⁶³ Por lo que al establecerse este tipo de normas, los Estados suelen escoger uno de dos factores determinantes: a) un excesivo nivel de endeudamiento que conlleva una baja proporción de capital sobre las deudas o, por otro lado, b) un alto porcentaje de gastos en intereses respecto de los ingresos. A veces, estos factores se atan a la existencia de vinculación económica y en otras ocasiones se aplican de manera genérica a todos los créditos, sin diferenciar a quien se otorga el financiamiento. De igual manera, lo usual es calcular la ratio de endeudamiento por cada accionista o sujeto individualmente.

Las normas anti-subcapitalización suelen aplicarse también en operaciones (*back to back loans*) donde se utiliza un financiamiento de un tercer sujeto pero el mismo es garantizado por un vinculado con la financiada. La ratio de endeudamiento puede ser fija y estricta, o flexible y subjetiva: en el primer caso se aplica a todos los contribuyentes sin distinción y en el segundo se hacen ciertas excepciones y consideraciones a los casos concretos.

Las medidas anti subcapitalización también pueden adoptar dos enfoques diferentes, con los cuales, para CENCERRADO MILLAN,⁴⁶⁴ con ambos se puede evitar el perjuicio recaudatorio derivado de la subcapitalización, por un lado consiste en limitar la deducibilidad de los intereses cuando se pruebe que existe una situación de abuso por parte de los socios, o cuando, sin más el volumen de los intereses supere ciertos límites que se consideren admisibles (por ejemplo, a través del establecimiento de una ratio objetiva entre endeudamiento y fondos propios). Por otro lado, puede configurarse una norma que, sin abandonar el objetivo final de evitar el perjuicio para la Hacienda Pública, tenga como principal objetivo reconducir la situación de endeudamiento con personas vinculadas al

⁴⁶³ Ídem.

⁴⁶⁴ Ob. Cit. CENCERRADO MILLAN Pág. 637 y sigs.

principio de independencia o libre competencia, es decir, la deducibilidad de los intereses se hace depender exclusivamente de que el endeudamiento adoptado sea posible en situaciones de mercado.

Además, reflexiona el autor, la situación de subcapitalización sólo resulta relevante jurídicamente cuando el endeudamiento se efectúa con personas o entidades vinculadas, en la medida en que la finalidad anti-elusiva de la norma justifica que su aplicación se produzca sólo en aquellas situaciones en las que el endeudamiento haya podido ser convenido de común acuerdo con la intención de minorar los ingresos tributarios de la Hacienda Pública. Ciertamente, la existencia de esta voluntad común entre ambas partes de la operación es la que sirve también de justificación a una norma imperativa de valor de mercado para las operaciones vinculadas.

Así por ejemplo, la norma de subcapitalización Española tiene en cuenta principalmente el endeudamiento producido con entidades no residentes, lo que resulta coherente con el objetivo principal de evitar que las entidades vinculadas eludan la tributación en España correspondiente al Impuesto sobre Sociedades que deben abonar las sociedades prestatarias, por tanto las consecuencias jurídicas derivadas consisten en que los intereses devengados que se correspondan con el exceso de endeudamiento en el que ha incurrido la sociedad residente deben ser considerados como dividendos. Se trata, pues, de una recalificación de la renta obtenida por mandato de la Ley -de una ficción jurídica- que afecta tanto a la sociedad prestataria como a la persona o entidad prestamista. Para la primera supone que dichos intereses no son gasto deducible, y, por lo tanto, dicha sociedad residente deberá realizar un ajuste positivo en su base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Para la segunda supone que los intereses afectados por la recalificación deberán tributar en concepto de dividendos en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y de conformidad, en su caso, con lo establecido en el CDI firmado por España con el Estado de su

residencia.

En opinión de CENCERRADO MILLAN,⁴⁶⁵ dada la finalidad principalmente anti-elusiva de la norma, la consecuencia fundamental consiste en la limitación de los intereses deducibles que afecta a la sociedad residente, pero también tiene sentido la recalificación como dividendos en relación con el prestamista no residente, en la medida en que los intereses suelen tener una tributación inferior a la que corresponde a los dividendos, de manera que, la recalificación como dividendos de los intereses generados sea exclusivamente por la parte de los préstamos que excedan del límite del triple del capital fiscal medio, sin embargo, como critica refiere el autor, cabe preguntarse cuál es el criterio para identificar los préstamos cuyos intereses deben ser recalificados. De igual modo, y en coherencia con su naturaleza de ficción jurídica, la recalificación como dividendos de los intereses generados se efectúa con independencia de cuál sea la concreta relación de vinculación existente entre el prestamista y la sociedad prestataria, es decir, con independencia de que aquél sea socio de esta última.

Por su parte, la LISR⁴⁶⁶ mexicana recoge la figura de la capitalización

⁴⁶⁵ Ídem.

⁴⁶⁶ Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

...

XXVII. Los intereses que deriven del monto de las deudas del contribuyente que excedan del triple de su capital contable que provengan de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero en los términos del artículo 179 de esta Ley.

Para determinar el monto de las deudas que excedan el límite señalado en el párrafo anterior, se restará del saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devenguen intereses a su cargo, la cantidad que resulte de multiplicar por tres el cociente que se obtenga de dividir entre dos la suma del capital contable al inicio y al final del ejercicio.

Cuando el saldo promedio anual de las deudas del contribuyente contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero sea menor que el monto en exceso de las deudas a que se refiere el párrafo anterior, no serán deducibles en su totalidad los intereses devengados por esas deudas. Cuando el saldo promedio anual de las deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero sea mayor que el monto en exceso antes referido, no serán deducibles los intereses devengados por dichas deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero, únicamente por la cantidad que resulte de multiplicar esos intereses por el factor que se obtenga de dividir el monto en exceso entre dicho saldo.

Para los efectos de los dos párrafos anteriores, el saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devengan intereses a su cargo se determina dividiendo la suma de los saldos de esas deudas al último día de cada uno de los meses del ejercicio, entre el número de meses del ejercicio, y el saldo promedio anual de las deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero se determina en

delgada, restringiendo su aplicación a los intereses que deriven de las deudas provenientes de las operaciones que los contribuyentes celebren con partes relacionadas en el extranjero, que excedan del triple de su capital contable, supuesto bajo el cual, los intereses excedentes no serán deducibles, situación que excepcionalmente puede ampliarse en los casos en que los contribuyentes comprueben que la actividad que realizan requiere en sí misma de mayor apalancamiento y obtengan resolución favorable a una consulta de precios de transferencia, en los términos que señala el artículo 34-A del CFF.

6. La Simulación Tributaria.⁴⁶⁷

En el año de 2005, en México se formuló iniciativa de reformas fiscales en la que se pretendió regular para efectos fiscales, la figura de la simulación de actos o contratos, estableciéndose que al determinarse ésta, la consecuencia sería la de que se aplicarían a las partes, los efectos fiscales correspondientes a los actos o contratos efectivamente realizados.

igual forma, considerando los saldos de estas últimas deudas al último día de cada uno de los meses del ejercicio.

Los contribuyentes podrán optar por considerar como capital contable del ejercicio, para los efectos de determinar el monto en exceso de sus deudas, la cantidad que resulte de sumar los saldos iniciales y finales del ejercicio en cuestión de sus cuentas de capital de aportación, utilidad fiscal neta y utilidad fiscal neta reinvertida y dividir el resultado de esa suma entre dos. Quienes elijan esta opción deberán continuar aplicándola por un periodo no menor de cinco ejercicios contados a partir de aquél en que la elijan. Los contribuyentes que no apliquen las normas de información financiera en la determinación de su capital contable, considerarán como capital contable para los efectos de esta fracción, el capital integrado en la forma descrita en el presente párrafo.

No se incluirán dentro de las deudas que devengan intereses a cargo del contribuyente para el cálculo del monto en exceso de ellas al triple de su capital contable, las contraídas por los integrantes del sistema financiero en la realización de las operaciones propias de su objeto y las contraídas para la construcción, operación o mantenimiento de infraestructura productiva vinculada con áreas estratégicas para el país.

El límite del triple del capital contable que determina el monto excedente de las deudas al que se refiere esta fracción podría ampliarse en los casos en que los contribuyentes comprueben que la actividad que realizan requiere en sí misma de mayor apalancamiento y obtengan resolución al respecto en los términos que señala el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación.

Con independencia de lo previsto en esta fracción se estará a lo dispuesto en los artículos 11 y 179 de la presente Ley.

⁴⁶⁷ La simulación desde el punto de vista fiscal, para TULLIO ROSEMBUJ 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" estar realizando, y que no es aplicable a lo que en realidad está llevando a cabo. Cfr. Ob. Cit. ROSEMBUJ, TULLIO, El fraude de Ley... Pág. 232.

Al analizar esta iniciativa, los legisladores integrantes de la LIX Legislatura, desecharon la propuesta, bajo un criterio civilista, argumentando que mientras la simulación no fuera declarada por un juez del orden común, el acto jurídico debía surtir todos sus efectos.

Sin embargo, las reformas fiscales para el ejercicio 2008, parecen haber superado la referida discusión, al regular dentro del texto del artículo 213 (actualmente artículo 177) de la LISR⁴⁶⁸ la figura de la simulación tributaria; precepto que se encuentra incluido en el Título de los Residentes en el Extranjero, específicamente en el Capítulo relativo a los Regímenes Fiscales Preferentes.

6.1. Características.

El ordenamiento en comento prevé, que para los efectos del título relativo a los regímenes fiscales preferentes, así como para la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, se faculta a las autoridades para que, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las

⁴⁶⁸ Artículo 177. Para los efectos de este Capítulo, los ingresos a que se refiere el artículo 176 de esta Ley serán gravables para el contribuyente en el ejercicio en que se generen, de conformidad con lo dispuesto en los Títulos II o IV de esta misma Ley, según corresponda, en la proporción de su participación directa o indirecta promedio por día en dicho ejercicio en la entidad o figura jurídica extranjera que los perciba, aun cuando ella no se los distribuya al contribuyente.

...

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 a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, 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.

La resolución en que la autoridad determine la simulación deberá incluir lo siguiente:

- a) Identificar el acto simulado y el realmente celebrado.
- b) Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación.
- c) Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

Para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales.

En los casos que se determine simulación en los términos de los cuatro párrafos anteriores, el contribuyente no estará obligado a presentar la declaración a que se refiere el artículo 178 de esta Ley.

leyes, puedan determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales.

Dicha simulación deberá quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación, y su existencia será declarada en el acto por el que se determine la situación fiscal del contribuyente, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas, precisando que el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.⁴⁶⁹

Por otro lado, para cumplir con los principios de legalidad y de seguridad jurídica, se establece que la resolución en la que la autoridad determine la simulación deberá cumplir con las siguientes condiciones:

- a) Identificar el acto simulado y el realmente celebrado;
- b) Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación y,
- c) Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

Finalmente, se establece que en materia probatoria la autoridad podrá basarse, en elementos presuncionales.

6.2. Alcances de la simulación.

En términos de lo establecido en el artículo 177 de la LISR, las facultades determinatorias de las autoridades fiscales en materia de simulación, se encuentra

⁴⁶⁹ La existencia de la simulación será declarada por la Administración tributaria a través de la calificación de los hechos, lo que implica, en opinión de ROSEMBUJ, que la calificación consiste en la subsunción de los hechos en el esquema de la ley; operación que es de la máxima importancia dado que de la calificación de los hechos depende la norma que será aplicada. Cfr. Ob. Cit. ROSEMBUJ. El fraude de Ley... Pág. 266. En las líneas de pensamiento de Perelman, Lógica jurídica, nueva retórica, Milano, 1979, Pág. 67.

acotada a dos supuestos: a) respecto de los ingresos obtenidos por residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, en la medida en que se encuentren sujetos a regímenes fiscales preferentes y b) respecto de los ingresos de fuente de riqueza en el país; ambos condicionados a operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 179 de la LISR.⁴⁷⁰

De lo anterior se observa que el alcance de la facultad conferida a la autoridad fiscal para declarar que un acto es simulado para efectos fiscales, se limita a supuestos vinculados con ingresos obtenidos por residentes en México o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México respecto de operaciones celebradas con partes relacionadas.⁴⁷¹

El otro supuesto se refiere a los ingresos de fuente de riqueza en el país siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas. Confirma esta interpretación la postura adoptada por el Servicio de Administración Tributaria, en el criterio 00/2013/ISR.⁴⁷²

⁴⁷⁰ El artículo 179 referido, considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

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

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

⁴⁷¹ Cfr. El Título VI de la LISR aplicable a los Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales

⁴⁷² Cfr. Criterios normativos en materia de impuestos internos aprobados al primer trimestre de 2013, 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.

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.

Del texto del artículo 177 de LISR en comento, se observa que el segundo supuesto se relaciona con los ingresos de fuente de riqueza en el país, en la medida que se vinculen con operaciones entre partes relacionadas, sin distinguir que estas últimas sean residentes en México o en el extranjero, de ahí que, si la ley no distingue no tenemos por qué distinguir.

Además no debe pasarse por alto que la regulación de la simulación tributaria, es una medida para combatir la elusión y la evasión fiscal, la cual se puede presentar en todo tipo de operaciones, nacionales e internacionales, y no sólo las celebradas respecto de paraísos fiscales o con partes relacionadas; sin soslayar que para que exista simulación, es necesario un acuerdo de voluntades,⁴⁷³ y que es muy probable que en la mayoría de los casos, el tercero coparticipe será una parte relacionada.

Como crítica a la regulación de la figura, cabe señalar que la figura de los precios de transferencia, generalmente no es una herramienta para combatir la figura de la simulación,⁴⁷⁴ dado que su objetivo es combatir la manipulación de los precios para transferir los beneficios entre empresas que sean partes

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. Visible en:

ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion13/criterios_normativos_1trim2013.pdf

⁴⁷³ Es muy importante señalar que la simulación tributaria sólo aplica respecto de la denominada “simulación negocial”, lo que implica que la simulación tributaria sólo puede presentarse a través de actos y negocios jurídicos, quedando fuera los hechos jurídicos, los cuales deberán ser analizados bajo otras figuras. Así las cosas, ROSEMBUJ, nos recuerda que la simulación negocial existe, cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal, otro propósito negocial, ya sea contrario a la existencia (simulación absoluta), ya sea de otro tipo de negocio (simulación relativa). Cfr. Ob. Cit. ROSEMBUJ. El fraude de Ley... Pág. 285.

⁴⁷⁴ Al respecto, MELLADO BENAVENTE considera que aplicar las normas de simulación implica salirse de todo el régimen especial de operaciones vinculadas e ir a un supuesto grave de fraude que obligará al inspector a abandonar el régimen de operaciones vinculadas para irse a la simulación. Cfr. MELLADO BENAVENTE D. FRANCISCO “Los ajustes por operaciones vinculadas y su aplicación”

http://www.fundef.org/diapo54/s54_14.pdf

relacionadas; sin embargo ello no es obstáculo para que de manera excepcional a través la aplicación de esta figura se pueda detectar alguna práctica simulatoria.

Por lo anterior, en una determinación de precios de transferencia, difícilmente se actualizaría la hipótesis prevista en la fracción IV del artículo 109⁴⁷⁵ del CFF, relativa al delito de actos simulados, en tanto que, cuando como consecuencia de que la autoridad estime que no se aplicó el principio de plena competencia, únicamente determinará un ajuste de precios, respecto de una operación que es totalmente válida y en donde la diferencia de ingresos involucrada en dicho ajuste no obedece a conductas dolosas, supuesto bajo el cual, difícilmente se podrá sostener que existe un delito.

Es importante recordar que a través de la figura de los precios de transferencia, los fiscos buscan controlar las operaciones en las que se involucran más de dos empresas asociadas, siendo su interés la de supervisar que las operaciones que efectúen se apeguen a la realidad y no sean meras especulaciones para lograr beneficios fiscales.

Además de que, cuando existe un problema de precios de transferencia, ello no implica que estemos en presencia de una operación simulada, sino que el problema que enfrentamos radica en que el precio pactado o la operación en sí misma, no fueron pactados o celebrados bajo condiciones de mercado, conclusión a la que sólo puede arribar mediante su comparación con respecto a la conducta que empresas independientes habrían hecho, actuando bajo las reglas del mercado abierto, lo que bajo ninguna circunstancia implica la comisión de un delito, ni nos coloca frente a una operación simulada o inexistente, de manera que los precios sólo podrán rectificarse cuando existan razones sólidas que lo justifiquen, situación que excluye cualquier conducta dolosa.

⁴⁷⁵ Artículo 109. Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

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

La presencia de los precios de transferencia no da origen a la figura de la simulación, en tanto que el reparto indirecto de beneficios mediante la manipulación de los precios, en principio, no puede calificarse como acuerdo con intencionalidad fraudulenta, a excepción de que enfrentemos la ausencia de contrapartida, su inexistencia sin justificación, o cuando exista ocultación de beneficios y el precio de transferencia sirva para encubrirlo.

Por otro lado, y como crítica a la implementación de la figura de la simulación en nuestro sistema jurídico tributario, fue temerosa en tanto que se limitó a supuestos muy concretos, acotando sus efectividad, en tanto que su regulación fue torpemente instrumentada, al establecerse como único objetivo el de determinar ingresos en materia del ISR, soslayando que la figura de la simulación no tiene por propósito la determinación de ingresos, con independencia de que ésta también puede tener incidencia en materia de deducciones y otras figuras tributarias, tal y como se precisó en los puntos anteriores.

Al respecto, cabe recordar que el objetivo de esta figura es la calificación de actos y negocios jurídicos, en busca de fijar su realidad jurídica, identificando el verdadero negocio puesto en práctica por los interesados y que fue ocultado a través de la simulación, con el propósito de someterlo al tributo conforme al hecho imponible previsto en la ley, mismo que se pretendió evitar mediante la simulación.⁴⁷⁶

⁴⁷⁶ La calificación de los actos y negocios simulados, tiene por propósito la identificación de la norma que le es aplicable, atendiendo a la realidad jurídica, apartándose de los efectos económicos de los actos realizados, en razón de que el hecho imponible gravado, siempre es un hecho jurídico, nunca un hecho cuyos efectos jurídicos se producen con independencia de que sus autores hayan querido o no tales resultados, e independientemente de las formas jurídicas utilizadas. Cfr. DELGADO PACHECO, ABELARDO. Las Normas Antielusión en la Jurisprudencia Española. España 2004. Editorial Thomson Aranzadi. Pág. 24. Bajo El principio de calificación que recoge el ordenamiento tributario es de carácter general conforme al cual los negocios son lo que responde a su verdadera naturaleza y no lo que las partes afirman o manifiesta. Ahora bien, desde el punto de vista estrictamente tributario, este principio ofrece dos aspectos: a) La calificación ha de entenderse referido únicamente a la verdadera naturaleza jurídica del acto o negocio. Naturaleza jurídica que tendrá la naturaleza jurídica que le corresponda conforme a las normas civiles o mercantiles que le sean aplicables, así un contrato no puede tener una naturaleza jurídica tributaria diferente de aquella que le

7.- Safe Harbour⁴⁷⁷ (Puertos Seguros)

La aplicación del principio de plena competencia puede ser un proceso complejo y costoso que genera incertidumbre y dificultad para su cumplimiento, además de una pesada carga administrativa, por lo que ante la complejidad legislativa, los países miembros de la OCDE han establecido reglas *safe harbours* para el adecuado cumplimiento de los precios de transferencia.

7.1. Definición y concepto de *safe harbours*.

Ante las dificultades que genera la aplicación del principio de plena competencia, la OCDE recomienda aplicar un conjunto de reglas simples, bajo las cuales, los precios de transferencia serían aceptados automáticamente por la Administración Tributaria. Estas disposiciones se conocen como "*safe harbour*" o "refugio seguro".⁴⁷⁸

corresponde desde el punto de vista civil, mercantil o laboral. Dicho en otras palabras, el principio de calificación debe aplicarse desde la perspectiva de la unidad del ordenamiento jurídico y la coherencia de las categorías jurídicas generales. De manera que la Administración tributaria o cualquiera que aplique el ordenamiento jurídico no puede constituir calificaciones jurídicas supuestamente propias del ordenamiento tributario al margen de las que resulten del ordenamiento jurídico más inmediatamente aplicable. b) El principio de calificación enfrenta problemas cuando se enfrenta a actos o negocios sucesivos o simultáneos, realizados con un propósito unitario o predeterminado, conocido como *step transactions*, utilizada en la terminología anglosajona, para referirse a los actos o negocios que merecen una calificación unitaria o que atiende al propósito final realmente perseguido por las partes. El principio de calificación va a servir para levantar el velo del complejo negocial, prescindiendo de la naturaleza propia de cada acto o negocio individualmente considerado para así establecer la naturaleza del conjunto de estos negocios o del negocio que resulte efectivamente de ese conjunto. Para GONZÁLEZ GARCÍA los hechos objeto de calificación en la LGTE son tres: 1º El fraude a la ley, que esencialmente consiste en esquivar el hecho imponible más gravoso o indeseable (norma defraudada) que naturalmente contemplaba la operación realizada, sirviéndose de normas inadecuadas, pero más beneficiosa, para obtener los fines deseados (norma de cobertura); 2º El negocio indirecto, donde se quiere el negocio con todas sus consecuencias, pero para obtener fines incongruentes con su causa típica; y 3º la simulación, consistente en crear un negocio aparente, que encubre el realmente querido por las partes. Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA EUSEBIO. El fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia. España 2001. Editorial Aranzadi. Pág. 31.

⁴⁷⁷ Guías 4.93 a 4.122

⁴⁷⁸ Con la expresión *safe harbour* se señala una previsión normativa aplicable a una determinada categoría de contribuyentes, que son eximidos de ciertas obligaciones y sometidos a otras de mayor simpleza; en la práctica con el *safe harbour*, determinados contribuyentes quedan sujetos, bajo ciertas condiciones y dentro ciertos límites a obligaciones tributarias simplificadas respecto de las ordinarias.

En ciertas hipótesis particulares, este instrumento puede ser útilmente empleado para reducir las notables dificultades de aplicación referidas a la actuación del *arm's length principle*. Más específicamente, un *safe*

Un *safe harbours* es una disposición legal que se aplica a una determinada categoría de contribuyentes y que les alivia de cumplir las obligaciones contenidas en la legislación en materia de precios, sustituyéndolas por un procedimiento simplificado.

Bajo estas normas se puede exigir a los contribuyentes que sigan determinado procedimiento específico, por ejemplo, mediante la aplicación de un método de precios de transferencia simplificado previsto por la Administración Tributaria, o proporcionando reportes específicos sobre determinados informes y registros respecto a sus operaciones controladas. Estos procedimientos requieren de una participación activa de la Administración Tributaria, para monitorear su cumplimiento.

Un safe harbours puede tener dos variantes atendiendo a las condiciones del contribuyente: 1) algunas de sus operaciones estarán excluidas de la aplicación de las reglas sobre precios de transferencia (en particular, mediante el establecimiento de umbrales), o 2) las normas que les serán aplicadas son reglas simplificadas (por ejemplo, mediante el establecimiento de rangos dentro de los cuales los precios o beneficios deben ubicarse). El alcance de estos objetivos requieren ser revisados y publicados periódicamente por las autoridades fiscales.

El *safe harbours* no incluyen procedimientos sobre acuerdo anticipados de precios, ni tampoco aplica respecto de las disposiciones de capitalización delgada.

harbour, en la compleja normativa relativa al transfer pricing, puede configurarse según la OCDE sobre el modelo de dos esquemas ideales.

a) Ciertas transacciones entre asociadas quedan excluidas del ámbito de aplicación de la normativa sobre el transfer pricing, o

b) Las normas a ellas aplicables se simplifican en comparación con la normativa que se aplica a la generalidad de los casos.

Cfr. FRANCESCA BALZANI. El Transfer Pricing. Curso de Derecho Tributario Internacional. Coordinador VÍCTOR UCKMAR. Tomo I, Editorial Temis. Bogotá Colombia, 2003. Pág. 420.

Las reglas *safe harbours* son cuestionadas sobre el grado de arbitrariedad que se otorga a los contribuyentes para la determinación de sus precios de transferencia, y si éstas pueden generar oportunidades de planeación fiscal, y el potencial de una doble tributación, resultado de la posible incompatibilidad entre estas reglas y el principio de plena competencia.

Como factores que apoyan su uso, se argumenta que sus ventajas son: simplificar para los contribuyentes el cumplimiento del principio de plena competencia para sus operaciones controladas; ofrecer la garantía de que el precio cobrado o recibido en operaciones controladas será aceptado por la Administración Tributaria sin mayor examen; y la liberación para la Administración Tributaria de la tarea de llevar a cabo un examen minucioso y de auditorías sobre las política de precios de los contribuyentes.

7.2. Simplificación del cumplimiento.

La aplicación del principio de plena competencia puede requerir la recopilación y análisis de datos que pueden ser difíciles de obtener y/o evaluar, además de que en ciertos casos, esta complejidad puede ser desproporcionada en relación con el tamaño de la empresa o su nivel de operaciones controladas.

Por ello, el *safe harbours* pueden simplificar significativamente el cumplimiento de sus obligaciones originarias en la medida en que la figura se diseña como un mecanismo que permite mayor flexibilidad, especialmente en las zonas donde no hay mercado de comparables.

Considerando que bajo un *safe harbour*, los contribuyentes conocen de antemano el rango de precios o porcentajes de ganancia que debe tener para calificar dentro de la figura, de manera que cuando se cumplan estas condiciones, será suficiente exigir la aplicación de un método simplificado, preferentemente

sobre una base de la rentabilidad, lo que les libera de la búsqueda de elementos de comparación, lo que se traduce en ahorro de tiempo y recursos para la determinación de los precios de transferencia.

7.3 Certeza.

Otra ventaja que proporciona un *safe harbours* es la certeza de que los precios serán aceptados por la Administración Tributaria, teniendo la seguridad de que no serán sujetos de una auditoría o reevaluación en relación con sus precios de transferencia. La Administración Tributaria aceptará sin mayor escrutinio cualquier precio que resulte superior del umbral mínimo o se clasifique dentro de un rango predeterminado. Para tal efecto, los contribuyentes estarán provistos de parámetros sobre el precio de transferencia y cuando una determinación se considera apropiada para la Administración Tributaria. Ejemplos de ello son una serie de márgenes en sectores específicos o indicadores de rentabilidad.

7.4. Simplificación administrativa.

Un *safe harbours* implica un grado de simplicidad administrativa para la Administración Tributaria. Una vez que se han establecido, los contribuyentes elegibles, requerirían de un examen mínimo respecto de los precios de transferencia de sus operaciones controladas, lo que permitirá a las Administraciones Tributarias asignar más recursos para el examen de otras operaciones y contribuyentes.

7.5. Problemas presentados por el uso de *safe harbour*.

El uso de un *safe harbour* para una determinada categoría de contribuyentes tiene una serie de consecuencias adversas que se deben sopesar

cuidadosamente por las Administraciones Tributarias atendiendo a los beneficios esperados. Estas preocupaciones derivan de que:

a) La implementación de un *safe harbour* en un determinado país, no sólo afecta a los cálculos de impuestos dentro de esa jurisdicción, sino que también incide en los cálculos de impuestos de las empresas asociadas en otras jurisdicciones; y

b) Es difícil establecer criterios satisfactorios para un *safe harbours*, lo que potencialmente puede producir precios o resultados que no sean compatibles con el principio de plena competencia.

El problema puede examinarse desde varias perspectivas:

Cuando un *safe harbour* impone un método simplificado, es probable que no corresponda en todos los casos al mejor método aplicable, sobre todo si atendiendo a los hechos y circunstancias del contribuyente aplicara las reglas generales de precios de transferencia.

Por ejemplo, un *safe harbour* podrá imponer un porcentaje mínimo de beneficios bajo un método del utilidades cuando el contribuyente pudo haber utilizado el método del precio libre comparable u otros métodos transaccional. Estas situaciones pueden ser calificadas como inconsistencias incompatibles con el principio de plena competencia, en razón de que el uso de un método de fijación de precios será inconsistente con las condiciones bajo las cuales partes independientes celebrarían una operación comparable en condiciones de mercado.

En algunos sectores los criterios de bienes, productos o servicios son estándares, por lo que los precios de mercado son publicitados ampliamente,

como, por ejemplo, las industrias del petróleo, de la minería y el sector de servicios financieros, los que podrían aplicar un *safe harbour* con cierto grado de precisión para cumplir el principio de plena competencia. Sin embargo, en estos segmentos de la industria se produce una amplia gama de resultados que sería poco probable que un *safe harbour* sea capaz de prever para satisfacer a las Administraciones Tributarias. Además de que la existencia un mercado público de precios, presumiblemente facilitará el uso de otros métodos basados en operaciones para las que no será necesario el uso de un *safe harbour*.

Por otro lado, aun suponiendo que el método de fijación de precios impuesto en virtud de un *safe harbour* específico sea el apropiado para los hechos y circunstancias de los casos particulares, su aplicación implicaría sacrificar la precisión de la información sobre los precios de transferencia, considerando que este tipo de consecuencias son inherentes a los *safe harbour* que se establecen principalmente sobre bases uniformes, en lugar de apreciar los hechos y circunstancias individuales de cada operación bajo el principio de plena competencia, lo que implica que estos resultados de situaciones estándar pueden no corresponder a los precios o los resultados de mercado.

Los *safe harbours* suelen ser arbitrarios y rara vez se ajustan para casos de hechos y circunstancias variables respecto de empresas con la misma actividad comercial o empresarial. Esta arbitrariedad puede llegar a minimizarse con gran dificultad, dedicando una cantidad enorme de mano de obra calificada para la reunión, recopilación y la revisión continúa de la información acerca de los precios y la evolución de los precios.

La obtención de información relevante para el establecimiento y monitoreo de los parámetros de un *safe harbour* pueden ser una carga administrativa exigida por las Administraciones Tributarias, con la problemática de que ésta información

puede no estar fácilmente disponible y solo sea accesible a través de investigaciones difíciles de precios de transferencia.

Por lo tanto, la amplitud de la investigación necesaria para establecer con precisión los parámetros satisfactorios de un *safe harbour* que satisface el principio de plena competencia, es contraria a los propósitos de simplificación administrativa de un *safe harbour*.

7.6. Riesgos de doble imposición y dificultades para arribar a un acuerdo mutuo.

Desde el punto de vista práctico, la principal preocupación que plantea un *safe harbours* es su impacto internacional, en tanto que pueden afectar a la estrategia de precios de la corporación. La existencia de metas impuestas en un *safe harbour* puede inducir a los contribuyentes a modificar los precios que de otro modo habrían cobradas a sus partes relacionadas, con el fin de aumentar las posibilidades para acceder a los beneficios de un *safe harbours* y evitar el escrutinio de precios de transferencia a través de una auditoría.

Existe una importante preocupación sobre la posibilidad de sobrevalorar la renta imponible en un país que tiene un esquema *safe harbour*, lo que conlleva el que ese país imponga sanciones significativas por la subestimación de los impuestos o frente al incumplimiento de los requisitos de documentación, máxime que no se pueden añadir incentivos para asegurar que los precios de transferencia sean aceptado sin mayor revisión.

Los contribuyentes deben evaluar la certeza proporcionada por el *safe harbour* al grado que podrían elevar los precios que cobran a sus empresas asociadas con el fin de calificar para un *safe harbour*, a pesar de que los precios de transferencia estarían por encima de los del mercado, teniendo en cuenta sus

circunstancias específicas. En estos caso, el *safe harbour* será útil para la Administración Tributaria al indicarles el ingreso imponible que debe ser reportado por sus contribuyentes nacionales. Por otro lado, el *safe harbour* afectaría tanto a las empresas extranjeras asociadas y sus Administraciones Tributarias, ya que menos utilidades fiscales serán reportadas en sus respectivas jurisdicciones, lo que crearía un problema con respecto a la adecuada distribución de los ingresos fiscales entre todas las jurisdicciones fiscales.

En estos casos, la Administración Tributaria de la jurisdicción adversamente afectada, puede no aceptar los precios que se cobran a sus contribuyentes en operaciones con partes relacionadas respecto de un país que tenga un *safe harbour*, máxime cuando los precios determinados en estas jurisdicciones, por la aplicación de los métodos que reflejan el principio de plena competencia, pueden ser diferentes. Aquí lo esperado sería que estas Administraciones Tributarias extranjeras objetaran los precios derivados de un *safe harbour* habilitando la posibilidad de una doble imposición.

Ante ello, se puede argumentar que la posibilidad de la doble imposición anularía los objetivos de seguridad y simplicidad originalmente perseguidos al aplicar un *safe harbour*. Sin embargo, los contribuyentes pueden considerar que un nivel moderado de doble imposición, es un costo que se acepta pagar con el fin de obtener la liberación de sus obligaciones derivadas de normas de precios de transferencia complejas.

En consecuencia, la doble imposición en sí misma, no es un factor que descalifique un *safe harbour*. Al respecto se puede argumentar que el contribuyente debe evaluar su decisión frente a la posibilidad de aceptar o no una doble imposición derivada de un *safe harbour*. Sin embargo, con el fin de garantizar que los contribuyentes toman su decisión frente a esta disyuntiva, el

país que ofrece el *safe harbour* tendría que hacerlo explícito o no intentar mitigar la eventual doble imposición resultante.

Si bien el *safe harbour* proporciona a los contribuyentes la ventaja de evitar cualquier revisión posterior o auditoría de los precios de transferencia determinados bajo la aplicación de un *safe harbour*, dada la naturaleza de este método simplificado, los precios o resultados determinados son sólo una aproximación de que éstos cumplen con el principio de plena competencia, por lo que deberá estar preparado a soportar cualquier consecuente doble imposición internacional resultante de la no aceptación por parte de una Administración Tributaria extranjera de los precios de transferencia determinada bajo un *safe harbour*, lo que implica en general, que estos contribuyentes no podrán plantear problemas de doble imposición internacional ante las autoridades competentes derivados de un *safe harbour*. La desgravación fiscal derivada de un problema de doble imposición atribuible al uso de un *safe harbour* solo se concederá en el país extranjero cuando el contribuyente pueda demostrar que el precio respeta el principio de plena competencia.

Además, los ajustes de precios de transferencia de las Administraciones Tributarias extranjeras se complicará cuando la empresa multinacional haya elegido un *safe harbour* en otro país, sobre todo cuando el contribuyente pueda controvertir el ajuste para evitar la doble imposición. Por otro lado, considerando que los procedimientos amistosos no son por lo general aplicables para ajustar los precios que se han establecido como consecuencia de un *safe harbour* puede tener un efecto perjudicial sobre la Administración Tributaria en los países extranjeros.

La adopción de regímenes de *safe harbour* en un país, puede dar lugar a que las administraciones fiscales de los otros países examinen la política de precios de transferencia de todas las empresas asociadas a las empresas que han

elegido un *safe harbour*, con el fin de identificar todos los casos que puedan ser incompatibles con el principio de plena competencia. De no hacerlo, ello podría incrementar la posibilidad de una transferencia de los ingresos fiscales de esos países al país que proporciona el *safe harbour*. En consecuencia, toda simplificación administrativa producida en el país que establece un *safe harbour* repercute en un costo para los otros países, los que, con el fin de proteger su propia base fiscal, tendría que sistemáticamente determinar si los precios o resultados permitidos por un *safe harbour* son consistentes con lo que se obtendrían por la aplicación de sus propias normas de precios de transferencia. Lo que implica que la carga administrativa reducida en el país que ofrece el *safe harbour* sea trasladada a las jurisdicciones extranjeras.

Las posibilidades de una doble imposición no sólo se presentan en un país que adopta un *safe harbour*. La adopción de un *safe harbour* por más de un país, no evita la doble imposición si cada jurisdicción fiscal adopta sus propios enfoques de conflicto y métodos. Así, los parámetros de un *safe harbours* de dos países para segmentos específicos de la industria se distorsionarán si ambos países quieren proteger sus ingresos. En teoría, la coordinación internacional podría alcanzar el grado de armonización entre los sistemas nacionales necesarios para evitar la doble imposición. Sin embargo, en la práctica, es muy poco probable que dos jurisdicciones puedan armonizar un *safe harbour* en conflicto que elimine la doble imposición.

7.7. Posibilidad de abrir vías para la planeación fiscal.

Un *safe harbour* habilita para los contribuyentes oportunidades de planeación fiscal, cuando las empresas tengan un incentivo para modificar sus precios de transferencia con el fin de trasladar la renta imponible a otras jurisdicciones. Esto también puede inducir a la evasión fiscal, en la medida en que

celebren operaciones artificiales con el fin de explotar las disposiciones de *safe harbour*.

Si un *safe harbour* se basa en un promedio de la industria, pueden existir oportunidades de planeación fiscal para los contribuyentes con mejor rentabilidad que el promedio. Por ejemplo, una empresa que vende bajo el principio de plena competencia puede estar ganando un margen de ganancia del 15% en las ventas controladas. Esta corporación tendría un incentivo para elegir a un *safe harbour* que establece una base de 10%. La compañía, bajo el *safe harbour*, tributaría reduciendo su nivel de ganancias a pesar de que los precios de transferencia en operaciones subyacentes controlados serían significativamente inferiores a los precios de plena competencia. En consecuencia, la base imponible se desplazaría fuera del país. Cuando se aplica a gran escala, esto podría significar importantes pérdidas de ingresos para el país que ofrece el *safe harbour*. Ante estas situaciones, la Administración Tributaria no tendría ningún recurso para hacer frente a esos casos de cambio de ganancia.

Un *safe harbours* pueden potencialmente dar lugar internacionalmente a la imposición de menores ingresos, en la medida en que el efecto de los precios o beneficios no cumpla con el principio de plena competencia y permita que la renta imponible pueda desplazarse a los países de baja tributación o paraísos fiscales.

Un país debe evaluar la posibilidad de sufrir algún tipo de erosión de su propia base imponible con la implementación de un *safe harbour*. Al respecto deberá adoptar una decisión política evaluando el costo beneficio de adoptar por un lado una salvaguarda para los contribuyentes, y por otro, la erosión de los ingresos fiscales.

Desde la perspectiva del contribuyente, puede resultar atractivo un *safe harbour* para quienes elijan usarlo, lo que también reduce la carga administrativa

para la autoridad fiscal, sin embargo, mientras más atractivo sea el *safe harbour*, es más probable que los ingresos fiscales disminuyan debido a la sub-declaración de ingresos. Por otro lado la magnitud de los respectivos costos y beneficios es irrelevante, si de entrada, la Administración Tributaria no está preparada, para ejercer sus facultades para la evaluación de un contribuyente.

7.8 Problemas de uniformidad y equidad.

Un *safe harbour* plantean problemas de equidad y uniformidad, en tanto que mediante la implementación de un *safe harbour*, se pueden crear dos tipos de reglas distintas para la misma área de precios de transferencia, una que requiere que los precios sigan el principio de plena competencia y otra que requiere la conformidad con una serie de condiciones que son simplificadas y diferentes.

Es necesario establecer criterios para diferenciar aquellos contribuyentes elegibles para el *safe harbour*, de otros contribuyentes que bajo equivalentes posibilidades de competencia, bajo determinadas circunstancias se encuentran en lados opuestos del *safe harbour*, lo que provocará que contribuyentes similares disfruten de un régimen fiscal diferente.

La definición de reglas de *safe harbour* no está exenta de regular el cumplimiento de determinadas situaciones en que únicamente se podrá hacer negocios bajo el principio de plena competencia (ya sea porque la empresa actúa en condiciones de mercado o porque está sujeta a cumplir bajo la legislación aplicable con el principio de plena competencia). El régimen de preferencia producido por un *safe harbour* para cierta categoría de contribuyentes puede implicar discriminación y provocar una competencia distorsionada.

7.9 Recomendaciones sobre uso de *safe harbour*.

Si bien un *safe harbour* permite lograr una serie de objetivos relacionados con el cumplimiento y la administración de las disposiciones sobre precios de transferencia, también plantea problemas de fondo, los que potencialmente podría tener efectos perversos sobre las decisiones de fijación de precios en las empresas que efectúan operaciones controladas. También puede existir un impacto negativo en los ingresos fiscales del país que aplica el *safe harbour*, así como en los países cuyas empresas asociadas realizan operaciones controladas con contribuyentes que eligen a un *safe harbour*. Finalmente y de manera relevante, cabe decir que un *safe harbours* en general, no es compatible con la aplicación del principio de plena competencia.

Estos inconvenientes deben ser evaluados frente a los beneficios esperados, como son: la certeza y simplicidad en el cumplimiento desde la perspectiva del contribuyente y la disminución de la carga administrativa para la Administración Tributaria.

Bajo la aplicación normal de las leyes fiscales, no se puede garantizar seguridad para el contribuyente, ya que las Administraciones deben conservar sus facultades para revisar cualquier aspecto fiscal de un contribuyente, incluyendo el área de precios de transferencia. Fundamentalmente, la adopción de un *safe harbour* no puede implicar que las Administraciones Tributarias renuncien a la posibilidad de verificar la exactitud de la evaluación de la deuda tributaria de un contribuyente y su base. En cuanto a la simplicidad de cumplimiento, éste suelen estar subordinado a otros objetivos de política fiscal como son la documentación y los informes razonable y adecuado y la prevención de la evasión fiscal.

Por otro lado, las Administraciones Tributarias tiene amplias facultades para administrar la legislación fiscal, así pueden optar por concentrar más recursos en

los casos de grandes contribuyentes o en una proporción importante de las operaciones controladas y mostrar mayor tolerancia hacia los pequeños contribuyentes. En los casos en que la práctica administrativa es más flexible respecto de los contribuyentes más pequeños, ello no es un sustituto de un *safe harbour* formal, pero de alguna manera puede alcanzar los mismos objetivos perseguidos por un *safe harbour*. Por lo anterior es que establecer reglas de excepción para determinadas categorías de contribuyentes no son recomendables, y en consecuencia no se invita al uso de un *safe harbour*.

7.10 Implementación del *safe harbour* en México.

En México, el método *safe harbour* se aplica para la industria maquiladora, que es aquella industria dedicada a la manufactura parcial, ensamble o empaque realizado por una empresa que no es el fabricante original.

Este tipo de operaciones generalmente se lleva a cabo a través de contratos de prestación de servicios de maquila, siendo relevantes para la figura de precios, aquellos contratos celebrados entre un residente en el extranjero y la maquiladora ubicada en territorio nacional, la que cobrará un honorario por sus actividades, las cuales deben cumplir con el principio de plena competencia a fin de evitar que dicho precio sea manipulado con el propósito de conseguir el mayor beneficio fiscal posible para el grupo.

De conformidad con la LISR mexicana, las empresas maquiladoras pueden calificarse como establecimiento permanente del residente en el extranjero, por lo que como cualquier otro contribuyente deberán cumplir sus obligaciones, entre las cuales se incluyen las relativas a los precios de transferencia.

La LISR vigente a partir del 1° de enero de 2014, regula en los artículos 181⁴⁷⁹ y 182⁴⁸⁰ algunos supuestos de la actividad de la maquila, estableciendo únicamente dos opciones para acreditar el cumplimiento de las obligaciones en materia de precios de transferencia, con el fin de que se considere que un residente en el extranjero no tiene un establecimiento permanente en el país por las operaciones de maquila: (i) un *safe harbour* en que se establecen como parámetros una utilidad fiscal de 6.9% sobre activos o 6.5% sobre costos y gastos, el que resulte mayor y (ii) acuerdo anticipado de precios (APA) que confirme el cumplimiento con disposiciones en materia de precios de transferencia.

Para la maquila, no existe la posibilidad de exhibir un estudio de precios para acreditar el cumplimiento de sus obligaciones en materia precios de transferencia, limitación que en opinión de MIRANDA SADURNÍ, MORALES CARDONA Y GARZA COLLI,⁴⁸¹ resulta cuestionable, al no existir claridad sobre las razones para establecer que los porcentajes fijados conforman el precio justo de mercado, lo que podría atentar contra el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM.

En opinión de dichos autores, que para estar en posibilidades de determinar si una maquiladora efectivamente celebra sus operaciones bajo el principio de plena competencia, es necesario tomar en consideración aspectos fundamentales como son: las características de la empresa y sus relaciones con sus partes relacionadas bajo un análisis funcional, y no sólo mediante la aplicación de porcentajes definidos en un *safe harbour* que no necesariamente refleja su realidad. Adicionalmente esta metodología no permite conocer si las operaciones

⁴⁷⁹ Ver anexo 1. Texto de las disposiciones de la lisr que regulan la figura de los precios de transferencia en México.

⁴⁸⁰ Ídem.

⁴⁸¹ MIRANDA SADURNÍ, PEDRO JOSÉ; ALDO FABIÁN MORALES CARDONA Y DIEGO GARZA COLLI. Artículo "Safe Harbour En La Industria Maquiladora En México" Artículo publicado, en la sección Artículos de los Alumnos de Maestría la Maestría de Derecho Fiscal de la Universidad Panamericana. Revista puntos Finos, Dofiscal Editores, mes de noviembre de 2015, Pág. 104 y sigs.

controladas de la empresa son comparables con las operaciones de compañías independientes, a fin de establecer si éste métodos es el idóneos.

Así mismo cuestionan la opción de obtener una confirmación de criterio a través de un APA, en la medida en que ésta medida conlleva una carga fiscal adicional, que deja al arbitrio de la autoridad la fijación del precio de las operaciones.

Si bien, la reforma fiscal para el 2014, recoge una norma de *safe harbour*, para beneficiar a la industria maquiladora con el fin de continuar fomentándola, estableciendo un método simplificado para la determinación de una utilidad fiscal mínima, lo que además implica que se les exima del cumplimiento de las disposiciones generales establecidas en la LISR, lo criticable es que la regulación establecida en México, inhibe acudir a los diversos métodos para valorar el precio de mercado, sin que existan razones técnicas y objetivas que justifiquen de manera razonable que a través de determinar una utilidad mínima por la cantidad que resulte mayor entre considerar 6.9% de los activos fijos destinados a la operación de maquila o el 6.5% de los costos y gastos incurridos en la operación de maquila, incluyendo aquéllos realizados por el residente en el extranjero, refleje correctamente el principio de plena competencia, además de que con ello no se permite apreciar si se está evaluando correctamente la capacidad contributiva de este tipo de contribuyentes, por lo que los referidos autores,⁴⁸² estiman que la aplicación del régimen de “*safe harbour*”; debió regularse como un régimen optativo tal y como ocurría en la LISR abrogada a partir del 1 de enero de 2014.

⁴⁸² Ídem.

Finalmente cabe señalar que el artículo 183⁴⁸³ de LISR prevé una regla especial para las actividades de maquila a través de empresas con programa de maquila bajo la modalidad de albergue autorizado por la Secretaría de Economía.

8.- Impuesto al Valor Agregado

El IVA es un impuesto al consumo que se exige con carácter general sobre la base de la contraprestación efectiva de las ventas, su uso o goce, los servicios y el valor de las importaciones sujetas al impuesto. Se le ha calificado como un impuesto subjetivo, real, causado con flujo de efectivo realmente percibido y no sobre un valor estimado, según criterios objetivos y que no necesariamente coincide con el precio, sino con la contraprestación total.⁴⁸⁴

En principio, los precios de transferencia no se aplican en materia del impuesto al valor agregado,⁴⁸⁵ sin embargo, nos refiere GARCÍA PRATS,⁴⁸⁶ en la

⁴⁸³ Ver anexo 1. Texto de las disposiciones de la LISR que regulan la figura de los precios de transferencia en México.

⁴⁸⁴ Cfr. En materia de enajenación, el artículo 12. LIVA. "Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio o la contraprestación pactados, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto."

En materia de servicios el artículo 18. LIVA. "Para calcular el impuesto tratándose de prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

Tratándose de personas morales que presten servicios preponderantemente a sus miembros, socios o asociados, los pagos que éstos efectúen, incluyendo aportaciones al capital para absorber pérdidas, se considerarán como valor para efectos del cálculo del impuesto.

En el caso de mutuo y otras operaciones de financiamiento, se considerará como valor los intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que reciba el acreedor."

En el caso de uso o goce temporal de bienes el artículo 23. LIVA "Para calcular el impuesto en el caso de uso o goce temporal de bienes, se considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto."

Y en materia de Importación de bienes, el artículo 27. LIVA "Para calcular el impuesto al valor agregado tratándose de importación de bienes tangibles, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y del monto de las demás contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación...."

⁴⁸⁵ Lo anterior se reconoce en el artículo 18, inciso 14 de LIS que señala:

Artículo 18. Operaciones vinculadas.

....

Unión Europea existe una excepción a dicha regla, la cual está referida a la recomposición de la base imponible, en los casos de operaciones vinculadas, en las que con objeto de prevenir la evasión o el fraude fiscal, los Estados miembros podrán adoptar medidas para que la base imponible de una contraprestación sea el valor normal de mercado. Esta situación se presenta cuando la operación analizada implique vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, así como vínculos de gestión de propiedad, de afiliación financiera o jurídica; y exista fraude o abuso del derecho, lo que habilita a las autoridades del Estado miembro, para intervenir en la base imponible sustituyéndola por el valor normal de mercado.

En la Unión Europea ésta regulación se acepta, en tanto que la manipulación de precios por entidades vinculadas establecidas y operando en diferentes jurisdicciones, puede generar una distorsión para efectos de IVA, en la asignación y percepción de recursos entre los diferentes Estados, estableciéndose que ésta regla es excepcional y sólo se aplica cuando exista vinculación entre las partes y la vinculación incida en la recaudación final del impuesto.

La normativa de IVA,⁴⁸⁷ no contempla para todos los casos, la posibilidad de una sustitución automática del importe efectivo de la contraprestación por el

14. El valor de mercado a efectos de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no producirá efectos respecto a otros impuestos, salvo disposición expresa en contrario. Asimismo, el valor a efectos de otros impuestos no producirá efectos respecto del valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas de este impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, salvo disposición expresa en contrario.

Cfr. Art. 18 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

⁴⁸⁶ Cfr. GARCIA PRATS FRANCISCO ALFREDO, Las operaciones Vinculadas y los Precios de Transferencia: La Aplicación del principio de libre competencia. Valoración a valor de Mercado, en *Fiscalidad de los Precios de Transferencia (operaciones vinculadas)*. Coordinador Teodoro Cordón Ezquerro. Ediciones CEF Centro de Estudios Financieros, Madrid España 2010. Págs. 48 y sigs.

⁴⁸⁷ Para BAS SORDI, la aplicación de una regla especial de valoración a las operaciones vinculadas en el IVA presenta una peculiaridad acusada. Entiende el legislador que en gran parte de las operaciones vinculadas la fijación de un valor u otro no es una cuestión relevante. Las transacciones entre partes vinculadas se dan, con gran frecuencia, entre empresarios; para los que, con carácter general, el IVA no se configura como un coste: el IVA repercutido por un empresario, que se debe ingresar en la Hacienda Pública, es IVA soportado por otro empresario, que ejerce el derecho a la deducción de las cuotas soportadas y ve minorado el ingreso que debe

valor de mercado, sino únicamente para aquellos casos en los que exista una pérdida recaudatoria como consecuencia de la manipulación o variación de la contraprestación cubierta en las operaciones vinculadas frente al precio de mercado.

realizar de su propio IVA repercutido. Desde un punto de vista global, por tanto, no existe beneficio o perjuicio para la Hacienda Pública en que se aplique o no el valor de mercado en estas operaciones. Cierto es que a este argumento se le puede dar la vuelta, y puesto que no existiría perjuicio en ello, podría haberse optado por que se aplicara en toda operación vinculada la regla de valoración a precios de mercado. No obstante, no ha sido esa la decisión adoptada. El legislador ha analizado las circunstancias principales que pueden incidir en la afirmación anterior relativa a la neutralidad, o mejor dicho, a la invariabilidad de los ingresos para la Hacienda.

Como consecuencia de ello ha propuesto una serie de circunstancias que obligarán a adoptar la regla especial de valoración en las operaciones vinculadas, que se concretan en el artículo 79. Cinco LIVA:

“Esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.
- b) Cuando el empresario profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.
- c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.”

Dos cuestiones fundamentales se pueden destacar en relación con este precepto. En primer lugar, la falta de exhaustividad en la previsión de los supuestos en los que el obligado tributario puede sacar provecho de fijar un valor diferente al valor de mercado. Cierto es que son todas las que están, pero no están todas las que son. Baste citar, por ejemplo, como circunstancias de provecho indebido no contempladas las variaciones en los valores con el fin de evitar la caducidad de saldos a compensar.

También puede criticarse el carácter cicatero del legislador, ya que la corrección del precio acordado para aplicar el valor de mercado se produce cuando el perjuicio va frente a la Hacienda Pública, pero no cuando el perjuicio se causa al propio obligado tributario. En este caso, la dicción literal del precepto no permite prescindir del valor acordado (no ya en fase de comprobación, sino en el propio momento de realizar las operaciones y por decisión del obligado) y obliga al sujeto pasivo a soportar el perjuicio.

La consecuencia de la concurrencia de estas circunstancias es la aplicación del valor normal de mercado. Se define el mismo como “aquél que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente”.

La corrección de la base imponible por aplicación de estas reglas especiales afecta, evidentemente, tanto al empresario que realiza una entrega o presta un servicio, para el que se incrementa o disminuye la base imponible, como al destinatario de los bienes o servicios, para el que se modifica la cuota soportada.

No obstante, en las operaciones internacionales, el principio anterior pierde su significación, ya que tanto en las importaciones (si los bienes proceden de un tercer Estado), en las adquisiciones intracomunitarias de bienes (si los bienes provienen de otro Estado miembro), o en las prestaciones de servicios (si el prestador es un empresario no establecido), es sujeto pasivo del IVA devengado la misma persona que va a efectuar la deducción, esto es, el destinatario de los bienes o servicios. Por ello pierde relevancia la necesidad del ajuste bilateral, al operarse todo el ajuste (tanto el IVA devengado como el soportado) en el mismo sujeto.

Cfr. BAS SORI, JAVIER. Coordinación de los métodos de valoración en los precios de transferencia, el valor en aduana y las operaciones vinculadas en el IVA

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_ formacion/11_2010/26_10.pdf

9.- Aduanas.

El valor en aduana es uno de los procedimientos aplicados para determinar el valor de la mercancía importada, el que resulta esencial para establecer el importe del arancel que corresponde al producto importado, si sobre éste se aplica una contribución *ad valorem*.

La valoración de las operaciones vinculadas para efectos aduaneros se regula por una normativa distinta a la de los precios de transferencia. Es en la Ley aduanera, donde actualmente se regulan las reglas que determinan el valor en aduanas conforme al estándar internacional de valoración establecido por la Organización Mundial de Comercio.

Conforme a dicho estándar internacional, para determinar el valor de las mercancías para efectos de la aplicación de las contribuciones *ad valorem* de las importaciones, se atiende al valor real de éstas, mismo que es determinado a través de seis métodos:

- Partiendo del valor de transacción,
- El valor de transacción de mercancías idénticas,
- El valor de transacción de mercancías similares,
- El método deductivo,
- El método de valor reconstruido, y
- El método de última instancia.

Para determinar el valor en aduana de la mercancía, primordialmente se sigue el método de “valor de transacción” que refleja el precio realmente pagado o que debe pagarse por ellas, cuando se vendan para su exportación y solo en los casos que la aplicación de éste método no sea posible, entonces se aplicaran los otros métodos.

Cabe señalar que la vinculación entre comprador y vendedor no inutiliza la aplicación del método de transacción, sino que es necesario examinar las circunstancias propias de la operación, siendo aplicable el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio.

Por ello resulta de fundamental relevancia determinar la correlación existente entre la valoración de las mercancías efectuadas a efectos de los aranceles de aduanas por un lado, y la fijación del valor de dichas mercancías, cualquiera que sea su naturaleza a efectos del impuesto sobre la renta. En el fondo la cuestión a dilucidar es si los valores en ambas materias son correlativos.

Los métodos de valoración en materia aduanera y en materia de precios de transferencia buscan establecer un precio de mercado para bienes o servicios, sus propósitos son diferentes, en tanto que plantean dos enfoques de un mismo fenómeno⁴⁸⁸ ya que mientras que los métodos en materia de precios de transferencia buscan determinar el valor de mercado de las operaciones llevadas a cabo entre partes relacionadas para efectos del "ISR", los métodos de valoración aduanera buscan determinar el valor en aduana de las mercancías.

Los métodos de precios de transferencia buscan analizar las operaciones llevadas a cabo entre partes relacionadas en su conjunto, mientras que los métodos de valoración aduanera buscan analizar el valor de cada producto en lo individual. En materia de precios de transferencia se emplea un enfoque transaccional, es decir, por cada tipo de transacción llevada a cabo por el contribuyente (por ejemplo manufactura, distribución, entre otros), mientras que el análisis en valoración aduanera es por cada tipo de producto y por cada importación realizada.

⁴⁸⁸ BARREIRA ENRIQUE C. El Valor en Aduanas y los Precios de Transferencia en las transacciones internacionales entre empresas vinculadas: Dos enfoques ante un mismo fenómeno. <http://www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Barreira3.pdf>

Asimismo, por lo que respecta al soporte documental requerido por ambas legislaciones, en materia de precios de transferencia se requiere documentación contemporánea preparada de forma anual, mientras que para los propósitos de valoración aduanera, la documentación requerida es por cada importación por cada tipo de producto.

Adicionalmente se debe señalar que la documentación vinculada con los métodos de valoración aduanera no es útil para efectos de precios de transferencia, en tanto que en estos métodos se analizan las funciones, activos y riesgos asumidos por las partes involucradas mientras que la documentación utilizada para efectos de valoración aduanera no incorporar estos análisis.

Por tanto, la valoración realizada para efectos aduaneros no resulta vinculante para efectos del ISR, lo que obedece a que no existe un principio de integración de ambos impuestos, por lo que cada materia se mantiene independiente. Sobre el tema García Prats⁴⁸⁹ nos refiere que existe una sentencia del Tribunal Europeo que confirmó que no es necesario correlacionar la valoración aduanera con la valoración para efectos del ISR.

En éste asunto la litis planteada fue la necesidad de correlacionar ambos valores consecuencia de que la administración francesa corrigió el valor en aduana declarado por un importador para efectos del arancel aduanero, al considerar que el valor en aduanas declarado fue excesivo. El importador alegó falta de comparabilidad por la diferencia de calidad y el origen diverso de la mercancía. La administración pretendió castigar como delito de contrabando los valores que consideraba excesivos bajo el argumento que se estaba haciendo uso

⁴⁸⁹ GARCÍA PARTS, FRANCISCO ALFREDO. Las operaciones Vinculadas y los Precios de Transferencia: La Aplicación del principio de Libre competencia. Valoración a valor de mercado. En Fiscalidad de los Precios de Transferencia (operaciones vinculadas). Coordinador Teodoro Cordón Ezquerro. Ediciones CEF Centro de Estudios Financieros, Madrid España 2010. Págs. 64 y sigs.

indebido de las normas aduaneras para cumplir objetivos distintos que no eran la de corregir las transferencias ilícitas de capitales o la defraudación tributaria. La sentencia concluyó que no es posible conectar el valor en aduana y el valor de los bienes y mercancías importados para efectos del ISR.

El tema hoy es un problema entre intereses públicos y privados, ya que una valoración elevada para efectos aduaneros produce una reducción de la base imponible en materia del ISR.⁴⁹⁰ De ahí que la administración se plantea la

⁴⁹⁰ BAS SORI cuestiona si es factible determinar que los valores fijados para la aplicación de los precios de transferencia son equiparables con los fijados a efectos de otros impuestos, fundamentalmente, los derechos de importación.

Desde una aproximación teórica a la cuestión, se pone de relieve que se aplica el mismo principio a la valoración de las operaciones vinculadas en todos estos impuestos: el principio de *at arm's length* que podemos traducir por la valoración "a precios de mercado".

Por otro lado, existe una constante presión de las empresas multinacionales para que así sea, ya que ponen de manifiesto que la fijación de los precios de las operaciones vinculadas, con su gran complicación técnica, exigen a las empresas esfuerzos costosos en tiempo y dinero, que se ven duplicados si deben reproducir el análisis en dos impuestos.

Finalmente, no resulta justificable, según los casos, que las autoridades fiscales rechacen las valoraciones efectuadas por los órganos de aduanas y viceversa. La exigencia del principio de seguridad jurídica y la doctrina de los actos propios se aparece, en ocasiones, como algo más claro que las diferencias de matiz entre las diferentes formas de valoración.

Cuando, frente a estas circunstancias, se trata de destacar la dificultad de armonizar las reglas, se pone el énfasis en otros elementos. El primero que se subraya es la diferente finalidad que tienen las normas de fijación del valor. Así, en el valor en aduana se trata de garantizar una tributación mínima en los derechos de importación y, por tanto, trata de forzar una valoración lo más elevada posible. Por el contrario, en los precios de transferencia internacionales se arbitra una distribución de los rendimientos entre las distintas Administraciones, en la que un mayor ingreso en un Estado determina, como consecuencia del ajuste bilateral, un mayor gasto en otro Estado, por lo que no existe una dirección única en el proceder de las Administraciones y, además, su voluntad de residenciar mayores bases fiscales puede chocar con otro Estado que obligue a solventar la controversia por mecanismos de arbitraje internacionales.

A pesar de la referencia al mismo principio de "valoración a precios de mercado", como ya hemos visto, este es un concepto jurídico indeterminado, que no significa nada sin fijar los métodos de valoración que deben llevar al mismo. En este sentido, también hay una aproximación entre los denominados métodos tradicionales en los precios de transferencia (precio libre comparable, el precio de reventa o el coste incrementado) y los métodos subsidiarios para determinar el valor en aduanas, más allá de las diferencias destacadas como la jerarquía en la aplicación, los comparables a considerar o los ajustes a realizar. Ahora bien, simplemente comparando la extensión de la regulación aduanera con las Directrices sobre precios de transferencia se observa la diferencia en la exhaustividad de uno frente a otro. Así pues, podemos calificar la norma aduanera como un proto criterio comparado con la norma completa de los precios de transferencia.

Una última diferencia a constatar es la diferencia de procedimiento. La comprobación del valor de mercado en el IS es un procedimiento especialísimo, que puede ser muy dilatado en el tiempo (sólo cabe pensar el momento en el que se realizará el ajuste bilateral a las demás partes vinculadas, una vez haya adquirido firmeza la comprobación realizada a la primera parte vinculada), que se realiza transcurrido un plazo razonable desde la realización de las operaciones y que encuentra a su disposición en ese momento una documentación exhaustiva. Nada comparable a las comprobaciones aduaneras.

A nuestro juicio cabe destacar además de lo expuesto, que son nuestra interpretación de las consideraciones generales en pro y en contra de la armonización que ya han sido subrayadas por la doctrina, que existen dos rasgos que en algún modo deben tenerse presentes cuando proponemos o desaconsejamos la armonización de las reglas y que no han sido destacados.

necesidad de articular mecanismos que vinculen o desliguen los valores en aduana y sus efectos en el impuesto sobre la renta.⁴⁹¹

Es un hecho que la primera comprobación en el tiempo es la que realiza la Aduana. Esta comprobación se realiza, generalmente, de forma más somera que la que puede efectuar la Inspección financiera en relación con el IS. Los medios a disposición de la Administración son menores (no existen las importantísimas obligaciones de información). El plazo de prescripción es más breve, alcanzando firmeza estos valores. Incluso las consideraciones y ajustes a realizar son menos exigentes que en materia de precios de transferencia.

¿Qué se propone realmente cuando se auspicia la necesidad de la armonización? Digámoslo sin ambages, se intenta que esta valoración que podemos considerar como “más ligera” vincule a la Administración y que no pueda volver contra un mínimo ganado por el contribuyente ante la Aduana.

La segunda cuestión tiene que ver más con una idea vaga sobre la diferente aproximación al fenómeno de la valoración de estos ámbitos que percibe este autor y que no resulta fácil de expresar, tal vez la mejor explicación vendría por referencia al concepto de Carl Jung de “subconsciente colectivo”.

La autoridad aduanera y hasta los operadores profesionales de la aduana consideran que existe un valor objetivo de los bienes, que todo lo que se presenta ante la Aduana puede ser “correctamente” valorado y el valor determinado es uno para ese bien en ese momento (puede fluctuar pero simplemente por circunstancia observables como la cantidad o niveles comerciales), sin que influya cuales son los comportamientos de los operadores en relación con ese bien. Se pone, por tanto, el acento en las condiciones objetivas de los bienes que determinan el precio. Al fin y al cabo únicamente se atiende a un valor objetivo del bien que no condiciona el beneficio.

Por el contrario, en el caso de los precios de transferencia todos los sujetos de la valoración, Administración y operadores económicos, entienden que se encuentran en una zona de grises, donde nada es blanco o negro, que el valor a aplicar es uno entre una serie valores posibles y que además la valoración del bien en cuestión es profundamente subjetiva, dependiendo de multitud de factores. Es el dictado del análisis funcional, los riesgos y funciones asumidos por las partes. En este caso, todo el mundo tiene presente que la valoración de las mercancías es un condicionante fundamental del beneficio que se va a atribuir a un operador económico.

Las reglas del IS son mucho más complejas y atienden a una serie de circunstancias más amplia que la normativa aduanera, por lo que ofrecen un valor que podemos considerar como más ajustado. ¿Podemos ahora afirmar que se puede aplicar la valoración del IS a la materia aduanera?

Desde luego la realidad práctica no será prodiga en ejemplos que lo permitan, ya que para el momento en el que se haya comprobado el valor a efectos del IS habrá prescrito, en muchos casos, el derecho a liquidar los derechos de importación.

Pero más allá de ello, podemos aventurar que esa diferencia de criterio sobre la certeza e inamovilidad de la valoración que destacábamos va a hacer muy difícil que se acepte la valoración efectuada en precios de transferencia para la materia aduanera.

Cfr. Ob. Cit. BAS SORI, JAVIER.

⁴⁹¹ JOVANOVIĆ sostiene diversas razones para propugnar la armonización de las normas de precios de transferencia en materia aduanera y en materia tributaria.

La primera razón tiene que ver con la implementación del acuerdo en forma uniforme entre los países signatarios. Este principio general surge del Preámbulo del Acuerdo y es función del Comité Técnico de Valoración en Aduana llevarlo a la práctica a nivel técnico. Determinar si la vinculación entre un comprador y un vendedor ha influido en el precio no es una cuestión simple.

El principio subyacente de la definición del principio *arm's length* es idéntico al establecido en el art. 1.2(a) del Acuerdo, pues en ambos casos se examinan los términos y condiciones de una transacción entre partes vinculadas, con referencia a las condiciones que hubieran sido pactadas de no haber existido tal vinculación.

Las legislaciones aduanera y tributaria se encuentran regidas por principios y objetivos que, en términos generales, son diferentes. Sin embargo, eso no quiere decir que determinados institutos específicos de dichas legislaciones no puedan perseguir un mismo objetivo o basarse en un principio común. Creemos que esto último es lo que ocurre con las normas sobre precios de transferencia de las legislaciones tributaria y aduanera. En estos casos específicos, creemos que nada impide que los sistemas normativos que se implementen, o los criterios interpretativos que se adopten, puedan perseguir una solución armonizada para ambas legislaciones. Los precios de transferencia aduaneros e impositivos son como las dos caras de una misma moneda. Por lo tanto, sostener que no puede existir una solución armonizada para dichos institutos sería casi como afirmar que las cualidades de una moneda cambian dependiendo del lado que se la mire.

No puede pasarse por alto los complejos problemas que pueden suscitarse al analizar si la vinculación ha influido en la determinación de los precios. El estudio de estos problemas requiere un análisis económico de comparables (precios o empresas), de sus funciones y sus riesgos, así como también el cumplimiento de reglas relativas a ajustes económicos sobre los precios o sobre ciertos indicadores de rentabilidad de las empresas cuya comparación permitirá evaluar en qué medida la vinculación influyó en el precio pactado entre el comprador y el vendedor.

La armonización de los mecanismos para efectuar tal examen bajo el artículo 1.2(a) resulta de fundamental importancia pues, de lo contrario, las administraciones aduaneras de los países signatarios de los Acuerdos de la Organización Mundial del Comercio podrían implementar las disposiciones del Acuerdo en forma inconsistente, lo cual sería claramente contrario al mencionado principio de uniformidad y certeza en la aplicación del artículo VII del GATT.

La aplicación de las Directrices a efectos de complementar e interpretar las disposiciones del artículo 1.2(a) y de su nota interpretativa es conducente al cumplimiento de tal principio. Como fundamento de esta afirmación debemos repetir que tanto el Acuerdo como las Directrices se basan en un principio común: el principio *arm's length*. En otras palabras, tanto las Directrices como el artículo 1.2(a) del Acuerdo persiguen lo mismo: verificar si la vinculación entre comprador y vendedor ha influido en el precio. Siendo las primeras un cuerpo de normas elaborado en forma detallada y precisa y que contempla la mayor parte de las circunstancias económicas involucradas en la comparación de operaciones entre partes independientes y entre partes vinculadas, entendemos que resultarían adecuadas para evaluar precios a la luz del principio general establecido en el artículo 1.2(a) del Acuerdo y de los lineamientos de su nota interpretativa. El servicio aduanero canadiense ha adoptado este criterio a través del Memorándum D13-4-5, el cual, en sus párrafo 15 establece: "15. La Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo (O.E.C.D.) publicó un informe titulado "Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias". Este informe establece varios métodos para determinar precios de mercaderías que se esperarían razonablemente y en similares circunstancias si el comprador y el vendedor no hubieran estado relacionados. Estos métodos se ilustran en el párrafo 16. El servicio aduanero aceptará, a efectos de la valoración, el precio pagado o por pagar derivado de alguno de los métodos establecidos en el informe de la O.E.C.D., a menos que exista información disponible sobre precios la cual esté relacionada en forma más directa con las importaciones en cuestión..."

No podemos dejar de observar que no todos los países han adoptado las Directrices (incluso muchos no tienen planes de hacerlo en el futuro próximo). Además, algunos países (miembros y no miembros de la OCDE) no las han adoptado en forma completa o no las han implementado en forma totalmente armónica. Entre las diferencias principales que pueden observarse podemos citar las siguientes: rechazo de ciertas metodologías; incorporación de metodologías similares (aunque no idénticas) a las establecidas en las Directrices; utilización de la regla del mejor método; obligación de seleccionar como parte sujeta a examen a la parte de la transacción que reside en el país que requiere el estudio de precios de transferencia; etc. Pero tampoco puede desconocerse que, en la actualidad, el sistema de las Directrices - en forma más o menos fiel - está siendo incorporado a las legislaciones tributarias de muchos países, siendo sin dudas las reglas sobre precios de transferencia que gozan de mayor aceptación en el mayor número de países.

Nuestra tesis principal es, en términos generales, que la armonización de las reglas sobre precios de transferencia en materia aduanera y tributaria en cada país no sólo es posible sino también conveniente. Nuestra segunda tesis es que las Directrices son consistentes con el art. 1.2(a) del Acuerdo y que, por lo tanto, pueden ser utilizadas por los servicios aduaneros para verificar los efectos de la vinculación sobre el precio pagado o por pagar. La proposición de esta segunda tesis está dirigida, primordialmente, a los países que ya hayan adoptado las Directrices y presenta la ventaja de ser conducente a la aplicación uniforme del Acuerdo.

Creemos que las diferencias de implementación que pueden suscitarse como consecuencia de la adopción de las Directrices como reglas complementarias al art. 1.2(a) son mucho menores a las que podrían presentarse en caso que la interpretación de las disposiciones de este último artículo queden libradas a lo que cada servicio aduanero entienda acerca de los genéricos lineamientos de su nota interpretativa. Creemos que cualquier esfuerzo que se dirija a dar mayor precisión a las disposiciones del art. 1.2(a) redundará sin dudas en una aplicación más uniforme del acuerdo y en una mayor certidumbre.

Una segunda razón para propugnar la armonización de las reglas tributarias y aduaneras en materia de precios de transferencia (que se vincula con la primera de las tesis mencionadas) es la necesidad de evitar decisiones inconsistentes entre el servicio aduanero y la administración tributaria de un mismo país. Si tanto las normas sobre precios de transferencia impositivas como las aduaneras se basan en un principio común (*arm's length*), el hecho de que las normas aduaneras sean más simples que las impositivas no parece ser suficiente para justificar que un mismo precio no esté afectado por la vinculación para el servicio aduanero y si

Independientemente de ello, cabe advertir el problema que se presenta en materia de deducciones, en el que la LISR vigente en México, particularmente en la fracción XIV del artículo 27,⁴⁹² que establece que tratándose de la adquisición de mercancía de importación, el monto deducible será el que haya sido declarado con motivo de su importación, lo que plantea la problemática que se derive de un ajuste de precios a una operación de adquisición de bienes importados, que modifique el valor de la deducción para efectos del ISR de manera que su valor no coincida con el valor declarado en aduana, lo que plantea la pregunta sobre si la diferencia mayor es deducible o si la diferencia hacia un valor menor implica un rechazo de la deducción de su importe.

lo esté para la administración tributaria. Este tipo de inconsistencias resulta contrario a elementales criterios de justicia y, más específicamente, a los principios de legalidad y buena fe que deben regir la actividad administrativa

Para evitar tales inconsistencias, la armonización de las legislaciones aduanera e impositiva en principio debería efectuarse internamente en cada jurisdicción, otorgándosele a los importadores la posibilidad de justificar el carácter *arm's length* de sus precios de transferencia de un modo uniforme tanto en sede aduanera como tributaria. Esto necesariamente implicaría que un precio aceptado expresamente por una agencia de la administración pública deba forzosamente ser aceptado por la otra.

Esto generaría ventajas tanto para los importadores como para la administración pública. Las empresas multinacionales podrían efectuar una sola determinación de sus precios tanto para fines fiscales como aduaneros bajo una sola normativa común. Consecuentemente, también podrían justificar sus precios en ambas sedes utilizando un único estudio de precios de transferencia y documentación contemporánea uniforme.

Las administraciones aduaneras y tributarias, por su lado, podrían unificar sus tareas de verificación de precios de transferencia a fines aduaneros e impositivos, utilizando sus recursos en forma más eficiente. Esto, sin duda, limitaría la discrecionalidad del servicio aduanero al momento de interpretar el art. 1.2(a) y su nota interpretativa, pero reduciría significativamente el riesgo de decisiones que puedan ser tachadas de arbitrarias. Incluso, le permitirá a ambas administraciones distinguir los casos en los que el importador/contribuyente esté persiguiendo efectivamente alguna ventaja tributaria/ arancelaria, de aquellos casos en los que el proceso de fijación de precios entre el comprador y el vendedor no haya estado orientado a tal fin. No debemos olvidarnos que, en materia aduanera, el art. 1.2(a) pretende evitar principalmente que la vinculación entre comprador y vendedor distorsione los precios de forma tal que se reduzca indebidamente el impacto de los aranceles al momento de la importación. Paralelamente, en el impuesto a la renta, las reglas sobre precios de transferencia pretenden evitar que las empresas vinculadas reduzcan su ganancia imponible aumentando indebidamente sus costos de adquisición de mercaderías importadas.

Cfr. JOVANOVIH, JUAN MARTÍN. Precios de Transferencia en Materia Aduanera e Impositiva. El Uso de las Directrices de la OCDE en el contexto del Artículo 1.2(A) del Acuerdo de Valoración de Mercaderías de la OMCH. <http://www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Jovanovich.pdf>

⁴⁹² Cfr. Artículo 27. LISR. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

...

XIV. Que en el caso de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Se considerará como monto de dicha adquisición el que haya sido declarado con motivo de la importación.

CONCLUSIONES

1.- Bajo el sistema mexicano, los tratados que estén de acuerdo con la Constitución, son Ley Suprema de la Unión, y vinculan jurídicamente a los gobernados de los Estados contratantes, produciendo los mismos efectos que las leyes federales, lo que implica que, si la disposición de los tratados es violada por la autoridad de alguno de los Estados contratantes o dichas autoridades lleven a cabo una inadecuada interpretación de las cláusulas de los mismos, los gobernados tiene a su alcance los medios de defensa que se establezcan en el Orden Jurídico del Estado en que la violación se hubiere cometido para obligar a éstas al cumplir con lo dispuesto en el tratado.

2.- Los convenios para Evitar la Doble Tributación en México tienen el carácter de tratados internacionales, por lo que para su interpretación les son aplicables las reglas de la Convención de Viena siendo aplicables los principios contemplados en los artículos 31 (regla general de interpretación) y 32 (medios complementarios de interpretación).

3.- Siguiendo el criterio del TFJFA la metodología que ha seguirse en la interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Tributación, implica analizar: a) si el ingreso está o no gravado conforme a la citada Ley, b) apreciar si existe en el Convenio respectivo algún beneficio respecto del gravamen que en su caso se genere, c) analizar si es factible o no aplicar el beneficio, a la luz de los requisitos que se establezcan en la Ley del Impuesto sobre la Renta, y d) Estudiar los efectos del beneficio; de manera que una vez valorados estos requisitos es que se podrá concluir si el Convenio en cuestión es aplicable o no al caso concreto.

4.- Resulta cuestionable el criterio de las autoridades mexicanas que señalan que los acuerdos amistosos de carácter general sobre la interpretación o la aplicación de un tratado, a que arriben las autoridades competentes de los

estados contratantes, tendrán el carácter de “contexto” en términos del artículo 31, párrafo 3 de la Convención de Viena, al considerar que forman un medio de interpretación auténtica de los tratados, y que ello constituye una práctica que evidencia lo que las partes entienden quiere decir el tratado, al representar una evidencia objetiva del entendimiento de las partes en relación con el significado del tratado.

En efecto, ello es cuestionable en tanto que la interpretación auténtica sólo puede ser hecha por el creador de la norma del tratado, que en México es el Presidente de la República, de ahí que los comentarios formulados por los expertos fiscales, quienes de ninguna manera son los creadores del tratado, ni constituyen un instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por los demás como instrumento referente al mismo, y mucho menos se les puede ubicar en el rubro de “prácticas aceptadas” en tanto que para considerarlas como un acuerdo de las partes, necesariamente debieron cumplir con las formalidades en materia de celebración de tratados.

5.- Los comentarios de los convenios de la OCDE, tienen el carácter de recomendación, por lo que no puede arribarse a la conclusión que sean obligatorios, máxime que los creadores de estos nunca tuvieron la intención de hacerlos obligatorios, así se les puede ubicar dentro del denominado “*soft law*”, en tanto que se trata de instrumentos no obligatorios que contienen o establecen principios aceptados en el ámbito internacional, cuya fuerza deriva de la interdependencia o interrelación con los instrumentos jurídicos obligatorios y que contienen principios o guías interpretativas que reflejan el consenso de los países miembros sobre la correcta interpretación y aplicación de los artículos de los tratados basados en el Modelo OCDE

6.- Por otro lado, cabe señalar que las Guías no son normas jurídicas, ni tiene el carácter de tratado internacional, ni de normas del ordenamiento interno; y que su ubicación en el contexto jurídico puede encontrarse en el llamado *soft law* bajo la forma de recomendaciones cuya finalidad es articular un cuerpo de principios interpretativos del “principio de plena competencia”, proporcionando reglas detalladas y métodos para la aplicación de éste principio.

7.- En México, los contribuyentes no sólo están obligados a determinar sus ingresos y deducciones aplicando el principio de plena competencia, sino que además, tienen la carga de probar que aplicaron el principio “Arm’s Length”, situación que se desprende de la interpretación armónica de las disposiciones que regulan la materia.

8.- En cuanto a la naturaleza jurídica del Estudio de Precios de Transferencia, el mismo no puede ser considerado como dictamen fiscal, en tanto que existe una clara distinción entre ambos instrumentos, de ahí que la obligación del auditor dictaminador cuando emite su opinión sobre la situación del contribuyente, únicamente se concreta a verificar la existencia de dicho estudio, y de que las cifras declaradas por el contribuyente sean congruentes con el mismo, o en su caso, con el contenido de los acuerdos anticipados de precios de transferencia obtenidos por el contribuyente o que se encuentren en proceso, sin que éstos puedan descalificar aquellos estudios que no fueron elaborados por su firma de contadores. Ante la conflictiva que sobre el tema se ha presentado, es conveniente que la autoridad fiscal defina un lineamiento a seguir sobre los alcances de la verificación del estudio de precios en el dictamen fiscal.

9.- La naturaleza jurídica del denominado “estudio de precios de transferencia”, es el resultado y las conclusiones a las que se arriba después de la adminiculación de las diversas pruebas documentales e información a que se refiere la fracción IX del artículo 76 de la LISR, a la cual se le aplicaron los

métodos del artículo 180 de dicha ley, a fin de comprobar que en las operaciones entre partes relacionadas se cumplió con el principio de precio justo de mercado, también conocido como principio de plena competencia.

10.- En mi opinión, en México, las normas que regulan las infracciones relacionadas con precios de transferencia relacionada con la conducta de divulgar información confidencial, violan el principio de no concurrencia “*nen bis in ídem*” al tipificar la misma conducta como infracción tributaria y al mismo tiempo como criterio de calificación que agrava la infracción cometida, y por otro lado, al calificar la misma conducta como delito fiscal.

11.- Por lo que se refiere a la naturaleza jurídica de la determinación de precios de transferencia efectuada por la autoridad fiscal, esta es la de una “estimativa”, al reunir las siguientes características:

- El ejercicio de la facultada por la autoridad fiscal, opera únicamente en el caso en que el contribuyente no hubiera probado haber celebrado sus operaciones con partes relacionadas bajo el principio de “*Arm’s Length*”
- La autoridad tomara en cuenta elementos indirectos tales como las operaciones comparables celebradas por partes independientes.
- Se debe dar a conocer al contribuyentes todos los datos, elementos e información que le sirvió para determinar los ingresos y las deducciones bajo el principio de “*Arm’s Length*”, así como los métodos utilizados, a fin de que pueda probar y alegar lo que a su derecho convenga.
- La determinación hecha por la autoridad gozará de la presunción de legalidad en términos del artículo 68 del CFF.

12.- Si bien la OCDE reconoce la posibilidad de re-caracterizar o ignorar las operaciones realizadas por las partes vinculadas, ello no es una facultad general, sino que se restringe a los casos en los que la forma y la sustancia difieran, lo que hace cuestionable el criterio sustentado por el TFJFA.

13.- En materia de deducciones, cuando éstas se relacionen con un ajuste de precios de transferencia, dichos ajuste no serán deducibles. Conclusión a la que se arriba de la interpretación armónica de las disposiciones de LISR, en la medida en que estos ajustes indican que los precios de las adquisiciones no corresponden al “precios de mercado, con lo cual se incumple uno de los requisitos de las deducciones regulados en la ley de la materia.

14.- Un tema que plantea problemas se refiere a que si durante el procedimiento fiscalizador, un contribuyente no designa a los dos representantes que analizarán la información de los comparables secretos, que le serán dados a conocer dentro de éste procedimiento, ello implica que tenga por consentida la información confidencial base de la resolución que se emita, impidiéndole controvertirla en los medios de defensa que contra dicha resolución pueda hacer valer, lo que en mi opinión transgrede su derecho fundamental a la garantía de audiencia y debido proceso, al imposibilitarlo para combatir información confidencial, que por servir de sustento a la resolución, le puede causar un agravio.

15.- En México la posición del propietario de la información confidencial que sea utilizada en una auditoria de precios de un tercero, es muy endeble para ejercer una acción para obtener la reparación de los perjuicios que le sean ocasionadas con motivo de la divulgación o uso de su información confidencial.

16.- Dada la problemática que presentan las operaciones que involucran Activos Intangibles, para determinar si éstas reflejan el principio de plena competencia y el reconocimiento de que los trabajos BEPS son un trabajo inacabado y la problemática que estos presentan entre otras razones por la dificultad de valorar los intangibles, será importante esperar el resultado de los trabajos BEPS, a fin de observar cómo es que se resuelven estos problemas.

17.- Uno de los problemas que hoy día enfrentamos en México, particularmente en los procesos de auditoría, es la prueba de los servicios, para efectos fiscales, tema que representa una de las cuestiones fundamentales en materia de precios de transferencia, particularmente respecto de los servicios intra-grupo, cuya solución en mi opinión podría encontrarse en las reglas del derecho civil, específicamente en materia de los actos de ejecución de los contratos.

18.- Frente al reciente criterio en la Suprema Corte de Justicia Mexicana en relación a los acuerdos de reparto de costos, punto relevante a considerar para acreditar la razonabilidad de un acuerdo de este tipo, radica en adoptar la recomendación de la OCDE en el sentido de la necesidad de evaluar la coherencia de la expectativa de beneficios, atendiendo a la aportación proporcional de cada parte del acuerdo.

19.- En materia de reestructuras empresariales, existe un principio fundamental que reza que las administraciones tributarias normalmente no deben interferir con las decisiones de negocio de un contribuyente y con la manera de estructurar sus acuerdos comerciales, por lo que la determinación del no reconocimiento de los acuerdos de empresas asociadas y si una operación no es racional, sólo debe hacerse en circunstancias excepcionales y con mucha cautela. Sería importante que las autoridades fiscales apliquen éste principio no sólo para

efectos de precios de transferencia, sino como una directriz de sus actuaciones a fin de evitar conductas arbitrarias.

20.- La implementación de la figura de la simulación en nuestro sistema jurídico tributario, fue temerosa en tanto que se limitó a supuestos muy concretos, acotando sus efectividad, en tanto que su regulación fue torpemente instrumentada, al establecerse con único objetivo el de determinar ingresos en materia del ISR, soslayando que la figura de la simulación no tiene por propósito la determinación de ingresos, con independencia de que ésta también puede tener incidencia en materia de deducciones y otras figuras tributarias, tal y como se precisó en los puntos anteriores.

21.- La figura de los precios de transferencia no se aplican en materia del impuesto al valor agregado, ni en materia aduanera, y particularmente respecto de ésta última, si bien se busca establecer un precio de mercado para bienes o servicios, su propósito es diferente al de la figura de precios, de ahí que la valoración realizada para efectos aduaneros no resulta vinculante para efectos del ISR, máxime que no existe un principio de integración de ambos impuestos, por lo que cada materia se mantiene independiente.

22.- Uno de los graves problemas que genera la globalización es la creciente mercantilización de la vida social, lo que se traduce en que en el nuevo poder de los empresarios transnacionales se funda, en la conquista de los centros materiales vitales de las sociedades modernas bajo la premisa del *business as usual* (simples negocios).

23.- La globalización plantea la necesidad de replantear las principales reglas fiscales vigentes que fueron elaboradas y pensadas para un “mundo” que ha dejado de existir, en tanto se trata de normas tributarias diseñadas para un contexto mundial donde el grado de interdependencia e interrelación entre las

diferentes economías nacionales era limitado, por lo que conforme al nuevo contexto económico y político las “viejas reglas y principios” son insuficientes.

24.- Hoy día una de la principales preocupaciones en materia tributaria radica en que las nuevas fuentes del derecho no siguen los principios impositivos clásicos, ya que emanan o se inspiran en principios establecidos por organismos internacionales e instituciones comunitarias, lo que sin embargo, ha servido para resolver numerosos problemas y desafíos planteados por la globalización económica, que precisan una resolución a escala global.

ABREVIATURAS UTILIZADAS

ACC	Los acuerdos de reparto de costos
APA'S	Los Acuerdos Anticipados de Precios
BEPS	Base Erosion And Profit Shifting
C. Civ.	Código Civil Federal
C. Com.	Código de Comercio
CDI	Convenios para evitar la doble Imposición
CFF	Código Fiscal de la Federación
CPC	Código de Procedimientos Civiles
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CUP	Comparable Uncontrolled Price
FATCA	Foreing Account Tax Compliance Act.
FMI	El Fondo Monetario Internacional
GATT	El Acuerdo General sobre aranceles y comercio
LFCP	Ley Federal de Correduría Pública
LFPCA	Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al valor Agregado
MC OCDE	Modelo de convenio OCDE
MNE	Empresas multinacionales
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OMC	Organización Mundial de Comercio
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PYME	Empresas Pequeñas y Medianas
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
RLISR	Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TFJFA	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
TJCE	Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
TNMM	Transactional net margin Method

ANEXO 1

TEXTO DE LAS DISPOSICIONES DE LA LISR QUE REGULAN LA FIGURA DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN MEXICO.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

CAPÍTULO II DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES

Artículo 179 LISR. Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

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

Para los efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 180 de esta Ley, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables. Para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, según el método utilizado, considerando, entre otros, los siguientes elementos:

I. Las características de las operaciones, incluyendo:

- a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés.
- b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico.
- c) En el caso de uso, goce o enajenación, de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien.
- d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección.
- e) En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos tales como el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.

II. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación.

III. Los términos contractuales.

IV. Las circunstancias económicas.

V. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes de dos o más ejercicios, anteriores o posteriores.

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

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

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

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

Artículo 180 LISR. Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 179 de esta Ley, los contribuyentes deberán aplicar los siguientes métodos:

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.

II. Método de precio de reventa, que consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de disminuir de la unidad, el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactado 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 las ventas netas.

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.

IV. Método 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 a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.

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.

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.

De la aplicación de alguno de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango.

Los contribuyentes deberán aplicar en primer término el método previsto por la fracción I de este artículo, y sólo podrán utilizar los métodos señalados en las fracciones II, III, IV, V y VI del mismo, cuando el método previsto en la fracción I citada no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales a que se refiere el último párrafo del artículo 179 de esta Ley.

Para los efectos de la aplicación de los métodos previstos por las fracciones II, III y VI de este artículo, se considerará que se cumple la metodología, siempre que se demuestre que el costo y el precio de venta se encuentran a precios de mercado. Para estos efectos se entenderán como precios de mercado, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables o cuando al contribuyente se le haya otorgado una resolución favorable en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación. Deberá demostrarse que el método utilizado es el más apropiado o el más confiable de acuerdo con la información disponible, debiendo darse preferencia a los métodos previstos en las fracciones II y III de este artículo.

Para los efectos de este artículo y del artículo 179 de esta Ley, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en las normas de información financiera.

Artículo 181 LISR. No se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantengan con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila, que procesen habitualmente en el país, bienes o mercancías mantenidas en el país por el residente en el extranjero, utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por el residente en el extranjero o cualquier empresa relacionada, siempre que México haya celebrado, con el país de residencia del residente en el extranjero, un tratado para evitar la doble imposición y se cumplan los requisitos del tratado, incluyendo los acuerdos amistosos celebrados de conformidad con el tratado en la forma en que hayan sido implementados por las partes del tratado, para que se considere que el residente en el extranjero no tiene establecimiento permanente en el país. Lo dispuesto en este artículo sólo será aplicable siempre que las empresas que lleven a cabo operaciones de maquila cumplan con lo señalado en el artículo 182 de esta Ley.

Para los efectos de este artículo, se considera operación de maquila la que cumpla con las siguientes condiciones:

I. Que las mercancías suministradas por el residente en el extranjero con motivo de un contrato de maquila al amparo de un Programa de Maquila autorizado por la Secretaría de Economía, que se sometan a un proceso de transformación o reparación, sean importadas temporalmente y se retornen al extranjero, inclusive mediante operaciones virtuales, realizadas de conformidad con lo que establece la Ley Aduanera y las reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria. Para lo dispuesto en esta fracción no se requiere el retorno al extranjero de mermas y desperdicios.

Las mercancías a que se refiere esta fracción, sólo podrán ser propiedad de un tercero residente en el extranjero cuando tenga una relación comercial de manufactura con la empresa residente en el extranjero, que a su vez tiene un contrato de maquila con la que realiza la operación de maquila en México, siempre y cuando esas mercancías sean suministradas con motivo de dichas relaciones comerciales.

Para los efectos de esta fracción, se consideran como transformación, los procesos que se realicen con las mercancías consistentes en: la dilución en agua o en otras sustancias; el lavado o limpieza, incluyendo la remoción de óxido, grasa, pintura u otros recubrimientos; la aplicación de conservadores, incluyendo lubricantes, encapsulación protectora o pintura para conservación; el ajuste, limado o corte; el acondicionamiento en dosis; el empaçado, reempaçado, embalado o reembalado; el sometimiento a pruebas, y el marcado, etiquetado o clasificación, así como el desarrollo de un producto, excepto tratándose de marcas, avisos comerciales y nombres comerciales.

II. Que la totalidad de sus ingresos por su actividad productiva, provengan exclusivamente de su operación de maquila.

III. Que cuando las empresas con Programa que realicen los procesos de transformación o reparación a que se refiere la fracción I de este artículo, incorporen en sus procesos productivos mercancías nacionales o extranjeras, que no sean importadas temporalmente, éstas deberán exportarse o retornarse conjuntamente con las mercancías que hubieren importado temporalmente.

IV. Que los procesos de transformación o reparación a que se refiere la fracción I de este artículo, se realicen con maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero con el que las empresas con Programa tengan celebrado el contrato de maquila, siempre que no hayan sido propiedad de la empresa que realiza la operación de maquila o de otra empresa residente en México de la que sea parte relacionada.

El proceso de transformación y reparación podrá complementarse con maquinaria y equipo propiedad de un tercero residente en el extranjero, que tenga una relación comercial de manufactura con la empresa residente en el extranjero que a su vez tenga un contrato de maquila con aquélla que realiza la operación de maquila en México, siempre y cuando esos bienes sean suministrados con motivo de dicha relación comercial, o bien sean propiedad de la empresa que realiza la operación de maquila o con maquinaria y equipo arrendados a una parte no relacionada. En ningún caso la maquinaria o equipo antes señalado podrán haber sido propiedad de otra empresa residente en México de la que la empresa que realiza la operación de maquila sea parte relacionada.

Lo dispuesto en esta fracción será aplicable siempre que el residente en el extranjero con el que se tenga celebrado el contrato de maquila sea propietario de al menos un 30% de la maquinaria y equipo utilizados en la operación de maquila. El porcentaje mencionado se calculará de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

No se considerará operación de maquila la transformación o reparación de mercancías cuya enajenación se realice en territorio nacional y no se encuentre amparada con un pedimento de exportación por lo que no será aplicable lo dispuesto en el artículo 182 de esta Ley.

Artículo 182 LISR. Para los efectos del artículo 181 de esta Ley, se considerará que las empresas que llevan a cabo operaciones de maquila cumplen con lo dispuesto en los artículos 179 y 180 de la Ley y que las personas residentes en el extranjero para las cuales actúan no tienen establecimiento permanente en el país, cuando las empresas maquiladoras determinen su utilidad fiscal como la cantidad mayor que resulte de aplicar lo siguiente:

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

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

Los activos a que se refiere esta fracción podrán ser considerados únicamente en la proporción en que éstos sean utilizados siempre que obtengan autorización de las autoridades fiscales.

a) La persona residente en el país podrá excluir del cálculo a que se refiere esta fracción el valor de los activos que les hayan arrendado partes relacionadas residentes en territorio nacional o partes no relacionadas residentes en el extranjero, siempre que los bienes arrendados no hayan sido de su propiedad o de sus partes relacionadas residentes en el extranjero, excepto cuando la

enajenación de los mismos hubiere sido pactada de conformidad con los artículos 179 y 180 de esta Ley.

El valor de los activos utilizados en la operación de maquila, propiedad de la persona residente en el país, será calculado de conformidad con el procedimiento que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

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

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

Cuando los promedios mensuales a que hace referencia el párrafo anterior se encuentren denominados en dólares de los Estados Unidos de América, la persona residente en el país deberá convertirlas a moneda nacional, aplicando el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación vigente al último día del mes que corresponda. En caso de que el Banco de México no hubiere publicado dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación con anterioridad a la fecha de cierre de mes. Cuando las referidas cantidades estén denominadas en una moneda extranjera distinta del dólar de los Estados Unidos de América, se deberá multiplicar el tipo de cambio antes mencionado por el equivalente en dólares de los Estados Unidos de América de la moneda de que se trate, de acuerdo a la tabla que publique el Banco de México en el mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda la importación.

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

i) Se considerará como monto original de la inversión el monto de adquisición de dichos bienes por el residente en el extranjero.

ii) El monto pendiente por deducir se calculará disminuyendo del monto original de la inversión, determinado conforme a lo dispuesto en el inciso anterior, la cantidad que resulte de aplicar a este último monto los por cientos máximos autorizados previstos en los artículos 34, 35, 36, 37 y demás aplicables de esta Ley, según corresponda al bien de que se trate, sin que en ningún caso se pueda aplicar lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta 1998 o en el artículo 220 de la Ley citada vigente hasta el 31 de diciembre de 2013. Para efectos de este subinciso, se deberá considerar la deducción por meses completos, desde la fecha en que fueron adquiridos hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine la utilidad fiscal. Cuando el bien de que se trate haya sido adquirido durante dicho ejercicio, la deducción se considerará por meses completos, desde la fecha de adquisición del bien hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido destinado a la operación en cuestión en el referido ejercicio.

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

El monto pendiente por deducir calculado conforme a este inciso de los bienes denominados en dólares de los Estados Unidos de América se convertirá a moneda nacional utilizando el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación vigente en el último día del último mes correspondiente a la primera mitad del ejercicio en el que el bien haya sido utilizado. En el caso de que el Banco de México no hubiere publicado dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado. La conversión a dólares de los Estados Unidos de América a que se refiere este

párrafo, de los valores denominados en otras monedas extranjeras, se efectuará utilizando el equivalente en dólares de los Estados Unidos de América de esta última moneda de acuerdo con la tabla que mensualmente publique el Banco de México durante la primera semana de mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda.

iii) En ningún caso el monto pendiente por deducir será inferior a 10% del monto de adquisición de los bienes.

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

Las personas residentes en el país deberán tener a disposición de las autoridades fiscales la documentación correspondiente en la que, en su caso, consten los valores previstos en los numerales 1 y 2 de la fracción I de este artículo. Se considerará que se cumple con la obligación de tener a disposición de las autoridades fiscales la documentación antes referida, cuando se proporcione a dichas autoridades, en su caso, dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales.

II. El 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de operación de la operación en cuestión, incurridos por la persona residente en el país, determinados de conformidad con las normas de información financiera, incluso los incurridos por residentes en el extranjero, excepto por lo siguiente:

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

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

3. No deberán considerarse los efectos de inflación determinados en las normas de información financiera.

4. No deberán considerarse los gastos financieros.

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

Los conceptos a que se refiere este numeral se deberán considerar en su valor histórico sin actualización por inflación, con excepción de lo dispuesto en el numeral 2 de esta fracción.

Para los efectos de esta fracción sólo deberán considerarse los gastos realizados en el extranjero por residentes en el extranjero por concepto de servicios directamente relacionados con la operación de maquila por erogaciones realizadas por cuenta de la persona residente en el país para cubrir obligaciones propias contraídas en territorio nacional, o erogaciones de gastos incurridos por residentes en el extranjero por servicios personales subordinados que se presten en la operación de maquila, cuando la estancia del prestador del servicio en territorio nacional sea superior a 183 días naturales, consecutivos o no, en los últimos doce meses, en los términos del artículo 154 de esta Ley.

Para los efectos del cálculo a que se refiere el párrafo anterior, el monto de los gastos incurridos por residentes en el extranjero por servicios personales subordinados relacionados con la operación de maquila, que se presten o aprovechen en territorio nacional, deberá comprender el total del salario pagado en el ejercicio fiscal de que se trate, incluyendo cualesquiera de las prestaciones señaladas en reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, otorgadas a la persona física.

Cuando la persona física prestadora del servicio personal subordinado sea residente en el extranjero, en lugar de aplicar lo dispuesto en el párrafo anterior se podrá considerar en forma proporcional los gastos referidos en el citado párrafo. Para obtener esta proporción se multiplicará el monto total del salario percibido por la persona física en el ejercicio fiscal de que se trate, por el

cociente que resulte de dividir el número de días que haya permanecido en territorio nacional dicha persona entre 365. Se considerará como número de días que la persona física permanece en territorio nacional, aquellos en los que tenga una presencia física en el país, así como los sábados y domingos por cada 5 días hábiles de estancia en territorio nacional, las vacaciones cuando la persona física de que se trate haya permanecido en el país por más de 183 días en un periodo de 12 meses, las interrupciones laborales de corta duración, así como los permisos por enfermedad.

Las personas residentes en el país que opten por aplicar lo dispuesto en esta fracción presentarán ante las autoridades fiscales, un escrito en el que manifiesten que la utilidad fiscal del ejercicio, representó al menos la cantidad mayor que resulte de aplicar lo dispuesto en las fracciones I y II de este artículo, a más tardar dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio.

Las empresas con programa de maquila que apliquen lo dispuesto en este artículo, deberán presentar anualmente ante las autoridades fiscales, a más tardar en el mes de junio del año de que se trate, declaración informativa de sus operaciones de maquila en términos de lo que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

La persona residente en el país podrá obtener una resolución particular en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación en la que se confirme que se cumple con los artículos 179 y 180 de esta Ley. Dicha resolución particular no será necesaria para satisfacer los requerimientos de este artículo.

Las personas residentes en el país que hayan optado por aplicar lo dispuesto en el presente artículo quedarán exceptuadas de la obligación de presentar la declaración informativa señalada en la fracción X del artículo 76 de esta Ley, únicamente por la operación de maquila.

Las personas residentes en el país que realicen, además de la operación de maquila a que se refiere el artículo 181 de la presente Ley, actividades distintas a ésta, podrán acogerse a lo dispuesto en este artículo únicamente por la operación de maquila.

Artículo 183 LISR. No se considerará que tienen establecimiento permanente en el país los residentes en el extranjero que proporcionen directa o indirectamente materias primas, maquinaria o equipo, para realizar las actividades de maquila a través de empresas con programa de maquila bajo la modalidad de albergue autorizado por la Secretaría de Economía, siempre que dichos residentes en el extranjero no sean partes relacionadas de la empresa con programa de maquila bajo la modalidad de albergue de que se trate, ni de una parte relacionada de dicha empresa.

Lo dispuesto en el presente artículo será aplicable siempre que las empresas con programa de maquila bajo la modalidad de albergue, presenten anualmente ante las autoridades fiscales, a más tardar en el mes de junio del año de que se trate, declaración informativa de las operaciones realizadas a través de la empresa maquiladora en la modalidad de albergue o de sus partes relacionadas. La información a que se refiere este párrafo se deberá presentar desglosada por cada uno de los residentes en el extranjero que realizan actividades de maquila a través de la empresa con programa de maquila bajo la modalidad de albergue.

A las empresas con programa de maquila bajo la modalidad de albergue que apliquen lo dispuesto en este artículo, en ningún caso les aplicará lo previsto en los artículos 181 y 182 de esta Ley.

Las empresas con programa de maquila bajo la modalidad de albergue deberán cumplir, además de las obligaciones establecidas en este artículo y en las disposiciones fiscales y aduaneras, con lo siguiente:

I. Observar lo dispuesto por el quinto párrafo del artículo 32-D del Código Fiscal de la Federación, únicamente respecto de las fracciones I, II y III del citado precepto legal.

II. Presentar las siguientes declaraciones en los términos y condiciones establecidas en las disposiciones fiscales:

a) Anuales y mensuales definitivas de los impuestos federales a que estén obligados, con independencia de que en las mismas resulte o no cantidad a pagar.

b) Informativa de operaciones con terceros.

c) Módulo correspondiente a sus operaciones de comercio exterior de la Declaración Informativa de Empresas Manufactureras, Maquiladoras y de Servicios de Exportación.

Cuando una empresa con programa de maquila bajo la modalidad de albergue incumpla con alguna de las obligaciones previstas en los incisos anteriores, el Servicio de Administración Tributaria requerirá a dicha empresa para que en un plazo que no exceda de 30 días naturales

aclare lo que a su derecho convenga sobre el incumplimiento y en caso de que no se subsane el mismo en el plazo citado, se procederá a la suspensión de dicha empresa en el Padrón de Importadores a que se refiere el artículo 59, fracción IV de la Ley Aduanera.

Los residentes en el extranjero que realicen actividades de maquila a través de la empresa de maquila bajo la modalidad de albergue, únicamente podrán aplicar lo dispuesto en este artículo por un periodo de 4 años consecutivos.

Artículo 184 LISR. Cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México, las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas, la parte relacionada residente en México podrá presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente. Esta declaración complementaria no computará dentro del límite establecido en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.

CAPÍTULO VIII DE LAS OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES

Artículo 76 LISR. 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.

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.

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.

...

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.

...

Artículo 76-A LISR. Los contribuyentes señalados en el artículo 32-H, fracciones I, II, III y IV del Código Fiscal de la Federación que celebren operaciones con partes relacionadas, en adición a lo previsto en el artículo 76, fracciones IX y XII, y en relación con el artículo 179, primer y último párrafos de esta Ley, deberán proporcionar a las autoridades fiscales a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se trate, las siguientes declaraciones anuales informativas de partes relacionadas:

I. Declaración informativa maestra de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional, que deberá contener información referente al grupo empresarial multinacional, de la:

- a) Estructura organizacional.
- b) Descripción de la actividad, sus intangibles, actividades financieras con sus partes relacionadas.
- c) Posición financiera y fiscal.

II. Declaración informativa local de partes relacionadas, que deberá contener información sobre la:

- a) Descripción de la estructura organizacional, actividades estratégicas y de negocio, así como de sus operaciones con partes relacionadas.
- b) Información financiera del contribuyente obligado y de las operaciones o empresas utilizadas como comparables en sus análisis.

III. Declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional que contenga:

- a) Información a nivel jurisdicción fiscal sobre la distribución mundial de ingresos e impuestos pagados.
- b) Indicadores de localización de las actividades económicas en las jurisdicciones fiscales en las que opera el grupo empresarial multinacional en el ejercicio fiscal correspondiente, los cuales deberán incluir la jurisdicción fiscal; el ingreso total, distinguiendo el monto obtenido con partes relacionadas y con partes independientes; utilidades o pérdidas antes de impuestos; impuesto sobre la renta efectivamente pagado; impuesto sobre la renta causado en el ejercicio; cuentas de capital; utilidades o pérdidas acumuladas; número de empleados; activos fijos y de mercancías.
- c) Un listado de todas las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional, y de sus establecimientos permanentes, incluyendo las principales actividades económicas de cada una de las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional; jurisdicción de constitución de la entidad, para el caso en que fuera distinta a la de su residencia fiscal, además de toda aquella información adicional que se considere pudiera facilitar el entendimiento de la información anterior.

La declaración informativa país por país, deberá ser presentada por los contribuyentes a que se refiere este artículo cuando se ubiquen en alguno de los supuestos que se señalan a continuación:

- a) Sean personas morales controladoras multinacionales, entendiéndose como tales aquellas que reúnan los siguientes requisitos:
 1. Sean residentes en México.
 2. Tengan empresas subsidiarias definidas en términos de las normas de información financiera, o bien, establecimientos permanentes, que residan o se ubiquen en el extranjero, según sea el caso.
 3. No sean subsidiarias de otra empresa residente en el extranjero.

4. Estén obligadas a elaborar, presentar y revelar estados financieros consolidados en los términos de las normas de información financiera.

5. Reporten en sus estados financieros consolidados resultados de entidades con residencia en otro o más países o jurisdicciones.

6. Hayan obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos consolidados para efectos contables equivalentes o superiores a doce mil millones de pesos.

Este monto podrá ser modificado por el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación.

b) Sean personas morales residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que hayan sido designadas por la persona moral controladora del grupo empresarial multinacional residente en el extranjero como responsables de proporcionar la declaración informativa país por país a que se refiere la presente fracción. La persona moral designada deberá presentar, a más tardar el 31 de diciembre del año siguiente al de su designación, un aviso ante las autoridades fiscales en los términos que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá reglas de carácter general para la presentación de las declaraciones referidas en las fracciones I, II y III del presente artículo, a través de las cuales podrá solicitar información adicional, e incluirá los medios y formatos correspondientes. Por otra parte, dicha autoridad fiscal, podrá requerir a las personas morales residentes en territorio nacional que sean subsidiarias de una empresa residente en el extranjero, o a los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, la declaración informativa país por país a que se refiere la fracción III de este artículo, en los casos en que las autoridades fiscales no puedan obtener la información correspondiente a dicha declaración por medio de los mecanismos de intercambio de información establecidos en los tratados internacionales que México tenga en vigor, para dichos efectos los contribuyentes contarán con un plazo máximo de 120 días hábiles a partir de la fecha en la que se notifique la solicitud para proporcionar la declaración a que se refiere este párrafo.

TÍTULO IV. DE LAS PERSONAS FÍSICAS DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 90 LISR. Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

...

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.

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.

Artículo 110 LISR. 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:

...

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

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. ...

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Artículo 81 CFF. Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones; de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias, y del ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria:

...

XL. No proporcionar la información a que se refieren los artículos 31-A de este Código y 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o proporcionarla incompleta, con errores, inconsistencias o en forma distinta a lo señalado en las disposiciones fiscales.

Artículo 82 CFF. A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes, documentación, avisos o información; con la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet o de constancias y con el ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria a que se refiere el artículo 81 de este Código, se impondrán las siguientes multas:

...

XXXVII. De \$140,540.00 a \$200,090.00, para la establecida en la fracción XL.

FUENTES REFERENCIALES.**BIBLIOGRÁFICAS.**

A. AMATUCCI. Il conflitto tra norme internazionali ed interne tributarie, en Rivista di diritto tributario internazionale, n. 1799.

ACADEMIA DE ESTUDIOS FISCALES DE LA CONTADURIA PUBLICA. Erosión de la base gravable y la transferencia de utilidades, descripción y reflexiones. Editorial Themis 2015.

ALTAMIRANO, A.C., Los precios de transferencia en la República Argentina en, Revista Euro-americana de Estudios Tributarios, n° 3/99, edición conjunta del Instituto Euro-Americano de los Estudios Tributarios y del Centro de Estudios Financieros, Madrid 1999. Págs. 103 a 157.

ALVAREZ DE EULATE Y PEÑARANDA, JOSE MA. Aspectos Económicos de la Globalización. En Globalización y personas. Unión Editorial. Madrid España. 2003.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES. Sección de Fiscalidad Internacional. Fiscalidad Internacional. Convenios de Doble Imposición. Doctrina y Jurisprudencia de los Tribunales Españoles (años 2001-2002-2003). Navarra España. Editorial Thomson Aranzadi 2004.

BAISTROCCHI EDUARDO. Litigio de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica. Ed. Lexis Nexis. Argentina. 2008.

BALZANI FRANCESCA, Cuso de Derecho Tributario Internacional, Tomo 1, Coordinador VICTOR UCKMAR. Editorial Themis Bogotá Colombia 2003.

BARRERA VAZQUEZ MARIO. Algunas consideraciones legales sobre Precios de Transferencia en México. Ed. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México. 2008.

BAS SORI, JAVIER. Coordinación de los métodos de valoración en los precios de transferencia, el valor en aduana y las operaciones vinculadas en el IVA. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formation/11_2010/26_10.pdf

BERNAL CARLOS. Los Convenios ejecutivos ante el Derecho Constitucional e Internacional en Jurídica (anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana). Número 12. México 1980.

BETTINGER BARRIOS, HERBERT. Precios de Transferencia, sus Efectos Fiscales, México, D.F. Ediciones Fiscales ISEF. 1999.

____. "Estudios Prácticos sobre los convenios para evitar la Doble Tributación 2005", ISEF, 2005.

BUSTOS BUIZA, JOSÉ ANTONIO. Los precios de transferencia en la Normativa Española, capítulo 26. Manual de Fiscalidad Internacional. Volumen II, Director TEODORO CORDÓN EZQUERRO. Instituto de Estudios Fiscales. Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública. 3ª Edición 2007.

CALDERÓN AGUILERA, ALEJANDRO. ¿Son los Cometarios al Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico Declaraciones Interpretativas? Derecho Fiscal Internacional, Temas Selectos. Editorial Porrúa México, D.F. 2011.

CARNELUTTI, FRANCESCO. La Prueba Civil. Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal. Dirección General de Anales de Jurisprudencia y Boletín Judicial, México 2001.

CATILLO CALZADA KARLA. Precios de transferencia. Objetivo General. Ed. Dofiscal. México. 2012.

CENCERRADO MILLAN, EMILIO. La Subcapitalización en Fiscalidad de los Precios de Transferencia (operaciones vinculadas) coordinador TEODORO CORDÓN EZQUERRO, Ediciones CEF Centro de Estudios Financieros 2010, Madrid España.

COLLADO YURRITA MIGUEL ÁNGEL Y GEMMA PATTÓN GARCÍA. Las Fuentes del Derecho Tributario Internacional. Manual de Fiscalidad Internacional, Dirección TEODORO CORDÓN EZQUERRO, volumen 1. Instituto de Estudios Fiscales Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública. 3ª Edición, Madrid España 2007.

COLLADO YURRITA MIGUEL ANGEL. Estudios sobre Fiscalidad Internacional y comunitaria. Ed. Constitución y Leyes, S.A. Madrid España. 2005.

CORDON ESQUERRO TEODORO.- Manual de Fiscalidad internacional. Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2007.

CORDÓN EZQUERRO TEODORO Y MANUEL GUTIÉRREZ LOUSA. Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas) Ediciones Centro de Estudios Financieros 2010. Madrid España.

DEL CAMPO AZPIAZU CAROLINA. Procedimiento Amistoso y Convenio de Arbitraje. Fiscalidad de los Precios de Transferencia (operaciones vinculadas), CORDÓN EZQUERRO, TEODORO. Ediciones CEF Centro de Estudios Financieros. Madrid España 2010.

DELGADO PACHECO, ABELARDO. Las Normas Antielusión en la Jurisprudencia Española. España 2004. Editorial Thomson Aranzadi.

DEVIS ECHANDÍA, HERNANDO. Teoría General de la Prueba Judicial, tomo Segundo, 5 Edición. Bogotá, Colombia, Editorial Temis 2006.

DICCIONARIO PEQUEÑO LAROUSSE, EN COLOR, Ediciones Larousse, Editorial Noguer, 1975.

DIEZ OCHOA JOSÉ MARÍA. Derecho Tributario Sancionador, comentarios y casos prácticos.- Ediciones Centro de Estudios Fiscales, Madrid España.

DROMI JOSÉ ROBERTO, Derecho Administrativo económico, Buenos Aires, Astrea 1985.

FERRARA. FRANCISCO La simulación de los negocios jurídicos. Traducción de la 5ª Edición, por Rafael Atard y Juan A. de la Puente. Título, Año 1997, Editorial Orlando Cárdenas Editor, S.A. de C.V. Irapuato Guanajuato, México.

FERREIRO LAPATZA, JUAN JOSÉ. Curso de Derecho Financiero Español, Madrid España 1992. Editorial Marcial Pons.

FERRER VIDAL DIANA. Las operaciones vinculadas: el ajuste secundario. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra España 2015.

FLORES ZAVALA, ERNESTO. Elementos de finanzas públicas mexicanas, México, Porrúa, 1976. Pág. 312.

FRAGA GABINO Derecho Administrativo, 28ª Ed. México, Porrúa 1989 Pág. 232.
FRANCESCA BALZANI. El Transfer Pricing. Curso de Derecho Tributario Internacional. Coordinador VÍCTOR UCKMAR. Tomo I, Editorial Temis. Bogotá Colombia, 2003.

GALINDO GARFIAS, IGNACIO.- Derecho Civil, Ed. Porrúa, 1979. Págs. 204 a 270.

GARCÍA CASTILLO TONATIUH Y MARÍA DEL CARMEN DEL RÍO YELMY. Interpretación de Tratados. Derecho Internacional Tributario. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México, Editorial Porrúa, México 2010.

GARCÍA GONZÁLEZ, JORGE. Reestructuración y traspaso de Negocios Modelo OCDE, Su Perspectiva Fiscal en México. Colección Estudios Fiscales Académicos. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. Editorial Themis 2012.

GARCÍA NOVOA CÉSAR, La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria, Ed. Marcial Pons 2004, Madrid España.

_____. La simulación en el ordenamiento Tributario, Modelo de Código Tributario para América Latina, Tendencias Actuales de Tributación. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá Colombia. Editorial Universidad del Rosario, 2010.

GARCÍA PARTS, FRANCISCO ALFREDO. Las operaciones Vinculadas y los Precios de Transferencia: La Aplicación del principio de Libre competencia. Valoración a valor de mercado. En Fiscalidad de los Precios de Transferencia (operaciones vinculadas). Coordinador TEODORO CORDÓN EZQUERRO. Ediciones CEF Centro de Estudios Financieros, Madrid España 2010.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. Derecho Financiero, tomo, 9º Edición, Editorial La Ley Buenos Aires Argentina.

GÓMEZ COTERO JOSÉ DE JESÚS. Efectos Fiscales de los Contratos, 9ª Edición, México, D.F., Dofiscal Editores 2014.

GONZÁLEZ DE FRUTOS UBALDO, La experiencia Norteamericana en los Precios de Transferencia, Fiscalidad de los Precios de transferencia (operaciones vinculadas) Coordinador TEODORO CORDÓN EZQUERRO, Ediciones Centro de Estudios Fiscales.

GONZÁLEZ GARCÍA EUSEBIO. El fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia. España 2001. Editorial Aranzadi.

GONZÁLEZ GARCÍA, EUSEBIO. Derecho Tributario. Tomo I, Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca España, 2004.

HALLIVIS PELAYO, MANUEL. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. 75 Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. Obra Conmemorativa. Tomo I. Derecho Internacional Tributario. México. 2011.

HENSEL, ALBERT. Derecho Tributario. Traducción de Andrés Báez Moreno, María Luisa González Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Madrid España 2005, Editorial Marcial Pons.

HERNANDEZ SANTOYO JUAN CARLOS y CHISTIAN BERNABE VAZQUEZ SANCHEZ, Precios de Transferencia. Aplicación Práctica Total. Ed. Dofiscal Lexis Nexis. México 2005.

HERRERO MALLOL CARLOS. Precios de Transferencia Internacionales, Editorial Aranzadi 1999 Navarra España.

IBFE. Transfer Pricing and Business Restructurings. Streamlining all the Way. Ed. Anuchka Bakker. 2010.

IFA GRUPO MEXICANO, A.C. Temas selectos de Precios de Transferencia. Editorial Themis México. 2015.

KELSEN HANS. Teoría General del Estado (Traducción directa del alemán por Luis Legal Lacambra), Editora Nacional, México, 1973.

LARA YAFFAR, ARMANDO. Interpretación de los Tratados para evitar la Doble Tributación. En Derecho Internacional Tributario. Coord. Ríos Granados, Gabriela. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México, Editorial Porrúa, México 2010.

LEMME, ALEJANDRO F. Cómo evitar controversias interpretativas relativas a los convenios tributarios Internacionales: Hacia un régimen de consulta vinculante. Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional Aspectos Controvertidos. Dir. García, Fernando D. Editorial La Ley, Buenos Aires 2010.

LOPEZ DE HARO ESTESO RAMON Y JAVIER MONTES URDIN. Los procesos de reestructuración empresarial, en Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas) coordinador Teodoro Cordón Ezquerro, Centro de Estudios Ediciones 2010.

LUCERO ESPINOSA, MANUEL. Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo. México, D.F. 2011 Editorial Porrúa.

MANTILLA MOLINA, Roberto, Derecho Mercantil, México, D.F. Ed. Porrúa, 1982.

MARTÍN JIMÉNEZ ADOLFO Y CALDERÓN CARRERO JOSÉ MANUEL. Los precios de transferencia en la encrucijada del siglo XXI. Estudio de cuestiones actuales que planteo la regulación española de las operaciones vinculadas. Editorial Netbiblo. La Coruña España 2012.

MARTÍNEZ GARNELO, JESÚS. La prueba indiciaria, presuncional o circunstancial.- México, D.F., Editorial Porrúa 2010.

MESSIENO, ALEJANDRO E. Principios Generales para la aplicación e interpretación de los tratados. La interacción de la normativa de Derecho Interno Anti-Abuso frente a los convenios para evitar la Doble Imposición Internacional. Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional Aspectos Controvertidos. Dir. GARCÍA, FERNANDO, D. Editorial La Ley Buenos Aires 2010.

MOSSET IRURRASPE, JORGE. Contratos Simulados y Fraudulentos. Tomo II Contratos Simulados. Buenos Aires, Argentina 2001.

MUÑOZ SABATÉ, LUIS. La prueba de la Simulación, Semiótica de los negocios jurídicos simulados. Editorial Hispano Europea, Barcelona, España 1972.

OCDE. Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Ed. Instituto de Estudios Fiscales Madrid España. 2010.

ORTIZ AHLF, LORETTA. Derecho internacional Público. Colección Textos jurídicos. Editorial Harla. México. D.F. 1989.

PALAO TABOADA. El fraude a la ley en Derecho Tributario, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 63, 1966.

PÉREZ ARRAIZ, JAVIER. El Fraude de Ley en el Derecho Tributario. Ed. Tirant le Blanch, Valencia España, Pág. 34. En la línea de pensamiento de González Sánchez, M. El Fraude a la Ley en materia tributaria. Plaza Universitaria, Ediciones Salamanca, 1993,

PÉREZ PALMA, RAFAEL. Guía de Derecho Procesal Civil. México, D.F. 1981, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor.

PEREZ ROBLES, ARTURO Y ALEJANDRO TORRES RIVERO. Artículo: "Consideraciones Legales y Constitucionales de los Precios de Transferencia", Revista Nuevo Consultorio Fiscal, número 212, 2a. quincena de junio de 1998.

PÉREZ RODILLA GERARDO E IGNACIO HUIDOBRO ARREBA. Análisis de Comparabilidad y la utilización de las bases de datos en la determinación de los precios de Transferencia. En Manual de Fiscalidad Internacional, volumen II, coordinador TEODORO CORDÓN EZQUERRO. . Instituto de Estudios Fiscales. Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública. 3ª Edición 2007.

QUADRAS TRIAS DE BES MIGUEL VIDAL. Transferencia de Tecnología. Ed. Las claves del Derecho S.L. Barcelona España. 2015.

RÁBAGO DORBECKER, MIGUEL. Algunos temas sobre la interpretación y aplicación de tratados para evitar la doble imposición desde el derecho internacional público. En Derecho Internacional Tributario. Coord. RÍOS GRANADOS, GABRIELA. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México, Editorial Porrúa. México 2010.

ROHATGI, ROY. Principios Básicos de Tributación Internacional, Traducción de JUAN MANUEL IDROVO. Editorial Legis. Bogotá Colombia.

ROSEMBUJ, TULIO, El fraude de Ley, La simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario, Madrid, España 1999, Editorial Marcial Pons.

RUBIO CUADRADO FELIPE. Análisis de comparabilidad, en Fiscalidad de los Precios de Transferencia (operaciones vinculadas) Coordinador TEODORO CORDÓN EZQUERRO, Ediciones CEF Centro de Estudios Financieros 2010, Madrid España.

RUIZ TOLEDANO, JOSÉ IGNACIO. El Fraude de Ley y otros supuestos de Elusión fiscal. Valencia España. Editorial CISS. S.A.

SACETTO CLAUDIO. Las Fuentes del Derecho Internacional Tributario. En Curso de Derecho Tributario Internacional, tomo I, coordinado por VICTOR UCKMAR. Editorial Temis, S.A., Bogotá Colombia 2003.

SERRALDE MERCEDES. ¿Porque pagas más impuestos que Apple? Penguin Random House Grupo Editorial, S.A.U. Barcelona España 2014.

SERRANO ANTÓN, FERNANDO. La Resolución de Conflictos en el Derecho Internacional tributario: Procedimiento Amistoso y Arbitraje. Civitas Thomson Reuters (legal) Limited. Editorial Aranzadi S.A. Navarra España 2010.

SHAXON NICHOLAS. Las Islas del Tesoro. Los paraísos fiscales y los hombres que se robaron el mundo. Fondo de Cultura Económica 2014, Traducido por Lilia Mosconi. Buenos Aires Argentina.

TENA DE J., FELIPE, Derecho Mercantil Mexicano. México, D.F. Ed. Porrúa, 1980.

TENA RAMÍREZ, FELIPE. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa. México 1975.

TEODORO CORDÓN EZQUERRO Y MANUEL GUTIÉRREZ LOUSA. Capítulo 9. La Obligación de Documentación. Fiscalidad de los Precios de Transferencia (operaciones Vinculadas. Ediciones CEF. Madrid España 2010, Págs. 367 a 412.

TRAPÉ VILADOMAT, MONTSERRAT. Métodos de Valoración, en Fiscalidad de los Precios de Transferencia (operaciones vinculadas). Coordinador TEODORO CORDÓN EZQUERRO, Madrid España 2010, Ediciones CEF Centro de Estudios Financieros.

TRON, MANUEL E. Régimen Fiscal de los Extranjeros en México, Editorial Themis, cuarta edición, 1994.

TRÓN, MANUEL, Ponencia presentada ante la Comisión Fiscal de la Barra Mexicana Colegio de Abogados, A.C., 1996.

UCKMAR VICTOR. Curso de Derecho Tributario Internacional Ed. Themis Bogotá Colombia. 2003.

VERSTGRAETEN, AXEL A. Los Comentarios al Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE como medio de interpretación. Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional Aspectos Controvertidos. Dir. GARCÍA, FERNANDO D. Editorial La Ley Buenos Aires 2010. Págs. 60 y sigs.

VIRALLY, MICHEL. Fuentes del Derecho Internacional en Manual de Derecho Internacional Público. Fondo de Cultura Económica México. 1985. pág. 158. apud

Enrique Calvo Nicolau. Introducción al marco jurídico de los tratados y algunas reflexiones al respecto. Tratados para evitar la Doble Imposición. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública A.C. editada por Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. México, D.F. año 1992.

HEMEROGRAFICAS.

BONELL COLMENERO RAMÓN. La Documentación en los Precios de Transferencia. Universidad Alfonso X El Sabio. Facultad de Estudios Sociales Villanueva de la Cañada Madrid, España, Saberes, Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales vol. 3, 2005.
file:///C:/Users/JOSE%20GOMEZ%20COTERO/Downloads/Dialnet-LaDocumentacionDeLosPreciosDeTransferenciaEnArgent-1465571.pdf

_____. La Documentación de los Precios de Transferencia en Argentina. Artículo Anuario Jurídico y Económico 2006. Págs. 259 a 274. Cfr. Rizzo, S. II. Seminario Internacional, sobre Precios de Transferencia. Universidad Austral, 5 de diciembre de 2002, Argentina.

http://www.researchgate.net/publication/28131345_La_Documentacin_de_los_Precios_de_Transferencia_en_Argentina

CELORIO VELA, AGUSTIN.- Artículo: “Análisis lógico del delito fiscal de divulgación de información confidencial”, publicado en el número 213 de la revista Nuevo Consultorio Fiscal, 1a. quincena de julio de 1998.

MIRANDA SADURNÍ, PEDRO JOSÉ; ALDO FABIÁN MORALES CARDONA Y DIEGO GARZA COLLI. Artículo “Safe Harbour En La Industria Maquiladora En México” Artículo publicado, en la sección Artículos de los Alumnos de Maestría la Maestría de Derecho Fiscal de la Universidad Panamericana. Revista puntos Finos, Dofiscal Editores, mes de noviembre de 2015.

ORTIZ MACÍAS KARLA, ANA MARÍA CABALLERO ROSETTI Y RODRIGO FARÍAS GARCÍA. Facultad de la autoridad fiscal para llevar a cabo la re-caracterización de operaciones celebradas entre partes relacionadas.
http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2015_235-A13.pdf

LEGISLACIÓN.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. Sisthemis 2015.

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA.

<http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/index.htm>

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Sisthemis 2015.

CONVENCIÓN DE VIENA. Sisthemis 2015.

CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Sisthemis 2015.

ESTATUTO DE LA CORTE INTERNACIONAL DE JUSTICIA. Sisthemis 2015.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

LEY SOBRE LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS. Sisthemis 2015.

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Sisthemis 2015.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Sisthemis 2015.

MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL CONDENSED. Version (15 July 2014). Sisthemis, Editorial Themis.

MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE. Sisthemis 2015.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Sisthemis 2015.

REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Sisthemis 2015.

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. Sisthemis 2015.

TRANSFER PRICING GUIDELINES FOR MULTINATIONAL ENTERPRISES AND TAX ADMINISTRATIONS (22 July 2010). Sisthemis 2015.

INTERNET.

ADAME MARTÍNEZ FRANCISCO D. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Sevilla. Artículo "Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias". DOC. No. 28/05 INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2005_28.pdf

AGUSTÍN G. TURIEL MARTÍNEZ. Técnicas para el cálculo del margen neto en precios de transferencia.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2012_15_16.pdf

AMORÓS VIÑALS, ALBERTO. La erosión de la base imponible nacional en las reestructuraciones de negocios.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/06_2008/Colab_15_08.pdf

BARREIRA ENRIQUE C. El Valor en Aduanas y los Precios de Transferencia en las transacciones internacionales entre empresas vinculadas: Dos enfoques ante un mismo fenómeno. <http://www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Barreira3.pdf>

BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING PROJECT. <http://www.oecd.org/tax/oecd-releases-first-beps-recommendations-to-g20-for-international-approach-to-combat-tax-avoidance-by-multinationals.htm>

BOKOBO MOICHE, SUSANA. En la línea de pensamiento de John L. Campbell. Artículo La globalización y el derecho tributario: una aproximación.

https://www.uam.es/otros/afduam/pdf/9/095_112%20susana%20bokobo.pdf

CALDERÓN CARRERO JOSÉ MANUEL. La Incidencia de la Globalización en la Configuración del Ordenamiento Tributario del Siglo XXI. Doc. N.º 20/06. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2006_20.pdf

CALDERÓN CARRERO, JOSÉ MANUEL. DOC. N.º 20/06. La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2006_20.pdf

CAO ABAD RICARDO, MARIO FRANCISCO FERNÁNDEZ, SALVADOR NAYA FERNÁNDEZ, MANUEL A. PRESEDO QUINDIMIL, MARGARITA VÁZQUEZ BRAGE, JOSÉ ANTONIO VILAR FERNÁNDEZ, JUAN MANUEL VILAR FERNÁNDEZ. Introducción a la estadística y sus aplicaciones Editores: Ediciones Pirámide 2001 España. <http://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=303612>.

CARMONA FERNÁNDEZ NÉSTOR Fiscalidad de las Transferencias de Tecnología y Jurisprudencia Crónica Tributaria nº 98 (2001). http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Tecnologia_NestorCarmona.pdf

CARPIÓ RIVERA, ROMEO. La planificación tributaria internacional. http://retos.ups.edu.ec/documents/1999140/2040593/V3_Carpio.pdf
Carta de las Naciones Unidas. <http://www.un.org/es/documents/charter/>

CASTRO ARANGO, JOSÉ MANUEL. La cláusula anti-subcapitalización española: problemas actuales. Universidad Externado de Colombia. Instituto de Estudios Latinoamericanos Universidad de Alcalá. [Http://www.ielat.es](http://www.ielat.es)

CORDÓN EZQUERRO, TEODORO. Los acuerdos previos sobre precios de transferencia (A.P.A.) Asociación Argentina De Estudios Fiscales. [http://200.69.2.4/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/9d62db6daef5a4ff03256d6c000ab773/\\$FILE/Doctrina0301.pdf](http://200.69.2.4/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/9d62db6daef5a4ff03256d6c000ab773/$FILE/Doctrina0301.pdf)

COSULICH AYALA, JORGE. Artículo Consecuencias tributarias de la globalización. Blog > CIAT > 13 de Enero de 2012. <http://www.ciat.org/index.php/es/blog/item/60-consecuencias-tributarias-de-la-globalizacion.html>

CRITERIOS NORMATIVOS EN MATERIA DE IMPUESTOS INTERNOS aprobados al primer trimestre de 2013, 00/2013/ISR Visible en: ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion13/criterios_normativos_1trim2013.pdf

CRUZ CAMACHO JIMY, Precios de Transferencia. Un Caso de Estudio. <http://www.ajlasa.com/jcc.pdf>.

CRUZ PADIAL, IGNACIO. Artículo Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria. Crónica Tributaria Núm. 109/2003 (59-77). http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Glob-alizacion_CruzPadial.PDF.

DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA - Vigésima segunda edición, REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. <http://www.rae.es/rae.html>

DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA DE LA LENGUA ESPAÑOLA: <http://lema.rae.es/drae/?val=INDICIO%20>

EVA ESCUDERO GUTIÉRREZ, MANUEL GUTIÉRREZ LOUSA. Artículo Algunas consideraciones sobre la regulación de los precios de transferencia. Especial consideración de los métodos de valoración. Instituto de Estudios Fiscales. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formation/11_2010/30_10.pdf.

FERRER DIANA, El ajuste secundario en las operaciones vinculadas: una oportunidad de oro perdida en el Proyecto del Ley del Impuesto sobre Sociedades. Madrid, 24 de septiembre de 2014 – LAWYERPRESS. http://lawyerpress.com/news/2014_09/2409_14_002.html

GABRIELA RAMOS, quien fue Directora del Centro de la OCDE para México y América Latina. www.oecdemexico.org.mx/ParaisosFiscales.pdf

GARCÍA PÉREZ JOSÉ ANTONIO. Consideraciones sobre precios de transferencia de propiedad intangible.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2014_17_07.pdf

GARCÍA PRATS, FRANCISCO ALFREDO. Los Precios de Transferencia: Su tratamiento Tributario desde una perspectiva Europea. Crónica tributaria núm. 117/2005 (33-82) Universidad de Valencia.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/PreciosTransferencia_Prats.pdf

GONZÁLEZ, OSCAR IVÁN. “Límites a la re-caracterización tributaria”. La República, octubre 2013.

http://www.larepublica.co/asuntos-legales/l%C3%ADmites-la-recaracterizaci%C3%B3n-tributaria_66826

HERNÁNDEZ VÁZQUEZ, OLGA; ÁNGELA JUSTO ALONSO. Precios de transferencia. Trabajo presentado al II Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2010.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2012_15_8.pdf.

HOMES JIMÉNEZ LUIS. Reflexiones en torno a los paraísos fiscales y la movilización de capitales. Trabajo publicado en el libro “Riesgos y Retos de la Banca en Venezuela.” Caracas 2006. Ediciones Centauro.

<http://homesurdaneta.com/publicaciones/Tributario/publicacion06.pdf>

IUS-SCJN. <http://ius.scjn.gob.mx/paginas/tesis>

JAIME VIDAL PERDOMO; VIVIANA DÍAZ PERILLA; GLORIA AMPARO RODRÍGUEZ. Temas de derecho administrativo contemporáneo. Bogotá 2005. Editorial Universidad del Rosario. Pág. 159. Visible en:

http://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=7XxqCsFX8UEC&oi=fnd&pg=PA6&dq=%22facultad+reglada%22&ots=aVa-7tr1gE&sig=vPQSbz7H7gol1Vm8_miEe5Ft5CU#v=onepage&q=%22facultad%20reglada%22&f=false

JONES RODRÍGUEZ LUIS. Precios de Transferencia y Reestructuración de Grupos Multinacionales. Crónica Tributaria Núm. 141/2011 (129-147).

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/141_Jones.pdf

JOVANOVIĆH, JUAN MARTÍN. Precios de Transferencia en Materia Aduanera e Impositiva. El Uso de las Directrices de la OCDE en el contexto del Artículo 1.2(A) del Acuerdo de Valoración de Mercaderías de la OMCH.

<http://www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Jovanovich.pdf>

LAMAGRANDE, ALFREDO JULIO. Globalización, Evasión Fiscal y Fiscalización Tributaria. Boletín AFIP N° 9, 01 de Abril de 1998. Pág. 627. http://eco.unne.edu.ar/finanzas/catedras/reg_tribu/Cuadernos/Globalizacion_Evasion%20Fiscal.htm

MELLADO BENAVENTE D. FRANCISCO “Los ajustes por operaciones vinculadas y su aplicación” http://www.fundef.org/diapo54/s54_14.pdf

MIRANDA ESTRAMPES, MANUEL. Artículo: Prueba indiciaria y estándar de prueba en el proceso penal. Ver: http://www.icjsinaloa.gob.mx/medios/publicaciones/PRUEBA_INDICIARIA_Y_ESTANDAR_DE_PRUEBA_EN_EL_PROCESO_PENAL_%20POR_MANUEL_MIRANDA ESTRAMPES.pdf

OREAMUNO LINARES JOSÉ MARÍA. Artículo Las Rentas Presuntivas por el ejercicio liberal de profesionales y técnicos en la Ley del Impuesto sobre la Renta. http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:z8YPBkkCPuIJ:jaguar.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/Documentos/Ingresos/compendio/doctrina/Rentas_Presuntivas.doc+&cd=10&hl=es&ct=clnk&client=safari.

REYES HERREROS JUAN. El ajuste secundario en las operaciones vinculadas. <http://www.uria.com/documentos/publicaciones/2200/documento/articuloUM.pdf?id=3092>

RIBAO VIDAL, ROSA ANA. Métodos valorativos no transaccionales o relativos al beneficio en el marco de los precios de transferencia. Trabajo presentado al II Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2011. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2012_15_14.pdf

RODRÍGUEZ ONDARZA, JOSÉ ANTONIO. Artículo: Una revisión global de la aplicación de los acuerdos previos sobre precios de transferencia y sus implicaciones para España. Universidad Complutense de Madrid. P.T. N° 14/98. <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1087380>.

ROJÍ CHANDRO LUIS ALFONSO. Operaciones vinculadas (III/ajustes fiscales y contabilización), Febrero 2013 <http://www.lartributos.com/pdf/isociedades%2810%29-operacionesvinculadas%28iii%29.pdf>

ROMÁN BARREIRO, ANTONIO. El tratamiento de los management fees/servicios de apoyo a la gestión en el nuevo contexto legal y en el marco de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/04_2007/Colab_31_07.pdf

ROSEMBUJ TULLIO. Intangibles y Precios de Transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU. Cronica Tributaria Num. 125/2007 (107-147)

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/125_intangibles.pdf

_____. Precios de Transferencia. Los Acuerdos de Costes. Doc. N. O 4/08. Instituto de Estudios Fiscales.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/articulo_130_preciosT.pdf

SÁENZ RABANAL, MARÍA JULIA. Facultades de la Administración en materia de determinación de Tributos. http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev30_MJSR.pdf

SANTOS GÓMEZ, JOSÉ MARÍA. Fiscalidad de las transferencias de tecnología en un mundo globalizado. Trabajo presentado al VII-A Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2006.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/04_2007/Colab_32_07.pdf

SENDÍN CIFUENTES, JUAN LUIS. Artículo. El ajuste secundario en operaciones vinculadas. Incidencia en operaciones internacionales.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/10_2010/21.pdf

SERRANO ANTÓN FERNANDO. El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado. Derecho PUCP: Revista de la Facultad de Derecho, ISSN 0251-3420, ISSN-e 2305-2546, N°. 72, 2014 (Ejemplar dedicado a: Derecho Tributario: Internacionalización y Tendencias), págs. 45-70.

<http://dialnet.unirioja.es/servlet/autor?codigo=44727>

TANZI VITO. Es probable que, con el tiempo, la globalización tenga un efecto negativo considerable en la capacidad de los países para obtener ingresos a través de su sistema tributario. ¿Qué pueden hacer los países para confrontar este problema?

<http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/2001/03/pdf/tanzi.pdf>

TONDINI BRUNO M. El problema del fraude y evasión internacional, su relación con la delincuencia organizada y su solución a través de los mecanismos de cooperación en materia fiscal.

http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/27010/Documento_completo.pdf?sequence=1

TRAPÉ MONTSERRAT / JOSÉ DÍAZ-FAES. Límite al ajuste secundario en operaciones vinculadas. Artículo publicado en Tribuna 29-07014.
http://cincodias.com/cincodias/2014/07/29/economia/1406661274_488167.html

TRAPÉ VILADOMAT. MONTSERRAT. Servicios de apoyo a la gestión: ¿el fin de una controversia? <http://pdfs.wke.es/1/4/9/1/pd0000051491.pdf>

TUERO FERNÁNDEZ, ARTURO. Artículo. Análisis del régimen de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades. Trabajo presentado al XII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2010.
http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/11_2010/42_10.pdf

ULRICH BECK ¿Qué es la globalización? Falacias del globalismo, respuestas a la globalización. Título original: Was is Globalisierung? Irrtümer des Globalismus - Antworten auf Globalisierung Publicado en alemán por Suhrkamp Verlag, Francfort del Meno Traducción de Bernardo Moreno (partes I y II) 1997 by Suhrkamp Verlag, Francfort del Meno 1998 de todas las ediciones en castellano, Ediciones Paidós Ibérica, S.A.
http://ocw.uca.es/pluginfile.php/1496/mod_resource/content/1/beckulrichqueeslaglobalizacion.pdf

VADILLO CASERO, CARLOS CÉSAR. El ajuste secundario en el nuevo régimen de operaciones vinculadas. Cuadernos de Formación. Colaboración 23/10 Volumen 10/2010.
http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/10_2010/23.pdf.

VEGA BORREGO, FÉLIX ALBERTO. La norma tributaria en materia de subcapitalización: incidencia de los convenios de doble imposición y del derecho comunitario Universidad Autónoma de Madrid. Crónica Tributaria nº 104 (2002).
http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/articulo_104_Vega.pdf

VEGA GARCÍA ALBERTO. ¿Es obligatorio interpretar la normativa Española de origen interno sobre precios de transferencia según las Directrices de la OCDE? Boletín de Actualidad Crónica Tributaria, número 4/2011. Págs. 39 a 56, Instituto de Estudios Fiscales.
https://repositori.upf.edu/bitstream/handle/10230/11704/vega_ief_11.pdf?sequence=1

VILLAVERDE GÓMEZ, MARÍA BEGOÑA Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Santiago de Compostela. Artículo

“Un supuesto de interpretación de las normas tributarias: los efectos jurídicos de las contestaciones a consultas.” Derecho Vol.22, nº ext.:685-715 (Novembro, 2013). http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:fnyoEv_KJ7oJ:www.usc.es/revistas/index.php/dereito/article/download/1181/1548+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=mx

VITE PÉREZ, MIGUEL ÁNGEL Y GABRIEL TAPIA TOVAR. La globalización económica y el mito de la inversión extranjera. <http://biblat.unam.mx/es/revista/carta-economica-regional/articulo/la-globalizacion-economica-y-el-mito-de-la-inversion-extranjera>.

MEDIOS ELECTRONICOS

SISTHEMIS. Editorial Themis. México, D.F.