

**UNIVERSIDAD
PANAMERICANA**

**FACULTAD DE DERECHO
POSGRADO EN DERECHO**

**“ALGUNAS CONSIDERACIONES LEGALES SOBRE LOS PRECIOS DE
TRANSFERENCIA EN MÉXICO”**

**Tesis que para obtener el grado de Maestro en Derecho Fiscal presenta
Mario Barrera Vázquez.**

**Dirigida por:
Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel.**

México, Distrito Federal. Junio de 2004

*Ipse autem rex non debet esse sub homine
sed sub deo et sub lege, quia lex facit regem*

(El rey no debe estar sujeto al hombre, sino a Dios y a la ley, porque la ley hace al rey)

Henry de Bracton, "*De Legibus et
Consuetudinibus Angliae*".

A la memoria de mis abuelos Mario y Josefina, por darme el ejemplo para moldear mi vida.

A mi madre, no sólo por haberme dado la vida, sino por haberme dado su vida.

A mi primo Álvaro, cuyo amor no conoce límites ni fronteras. ¡Lo logramos, hermanito!

A mis tíos Álvaro y Rosa, mis segundos padres.

A Claudia, *ma petite*, por su gran amor, comprensión y apoyo.

A la Mag. Silvia Díaz Vega, por el privilegio de su amistad y consejo.

Al Lic. Luis Ortiz Hidalgo, por la confianza que ha depositado en mí.

A Alejandro Barrera Fernández, gran amigo y mentor.

ÍNDICE

TEMA	PÁGINA
ABREVIATURAS	vi
INTRODUCCIÓN	ix
CAPÍTULO I ANTECEDENTES.	1
1.1 Precios de Transferencia en los Estados Unidos de América.	2
1.2 Precios de Transferencia en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.	3
1.2.1 El Informe de 1979.	4
1.2.2 El Informe de 1984.	5
1.2.3 El Informe sobre Capitalización Delgada de 1987.	6
1.2.4 Informe de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico sobre Precios de Transferencia dentro de las Empresas Multinacionales. La Regulación Propuesta por los Estados Unidos de América de 1993.	7
1.2.5 Las Guías de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.	9
1.3 Antecedentes en México de la Legislación sobre Precios de Transferencia.	10
1.3.1 Precios de Transferencia en 1992.	11
1.3.2 Precios de Transferencia en 1994.	12
1.3.3 Precios de Transferencia en 1995.	12
1.3.4 Precios de Transferencia en 1997.	13
1.3.5 Precios de Transferencia en 1998.	16
1.3.6 Precios de Transferencia en 1999.	16
1.3.7 Precios de Transferencia en 2000.	16
1.3.8 Precios de Transferencia en 2001.	17

2.2.2.1.2.1.1	Análisis de Contribución.	50
2.2.2.1.2.1.2	Análisis Residual.	51
2.2.2.1.2.2	Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad.	52
2.2.2.2	Métodos No Aceptados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico	52
2.2.2.2.1	Métodos de Reparto (<i>Apportionment Methods</i>)	56
2.2.2.2.1.1	Métodos de Reparto Global por Fórmula (<i>Global Formulary Apportionment</i>)	56
2.2.2.2.2	Métodos Unitarios.	56
2.2.3	Medidas para Facilitar Cumplimiento.	57
2.2.3.1	“ <i>Safe Harbours</i> ”.	57
2.2.3.2	<i>Advanced Pricing Agreements</i> .	58
CAPÍTULO III LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA		
	EN DIVERSOS PAÍSES	60
3.1	Reino de España.	60
3.1.1	El Principio de Precio Justo de Mercado.	65
3.1.2	El Concepto de Parte Relacionada.	67
3.1.3	Métodos.	67
3.1.4	<i>Advanced Pricing Agreements</i> .	69
3.2	República Italiana.	70
3.2.1	El Principio de Precio Justo de Mercado.	73
3.2.2	El Concepto de Parte Relacionada.	73
3.2.3	Métodos.	75
3.2.3.1	Métodos para Enajenación de Bienes.	76
3.2.3.1.1	Método de Precio Comprable no Controlado.	76
3.2.3.1.2	Método de Precio de Reventa.	77
3.2.3.1.3	Método de Costo Adicionado.	77
3.2.3.2	Otros Métodos.	78
3.2.3.2.1	Métodos para Intangibles.	79
3.2.3.2.2	Métodos para la Prestación de Servicios.	80
3.2.3.2.3	Métodos para Intereses	81
3.2.4	<i>Advanced Pricing Agreements</i> .	82

3.3 República Francesa.	83
3.3.1 El Principio de Precio Justo de Mercado.	85
3.3.2 El Concepto de Parte Relacionada.	86
3.3.3 Métodos.	87
3.3.4 <i>Advanced Pricing Agreements</i> .	89
CAPÍTULO IV LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN MÉXICO	90
4.1 Marco Constitucional.	90
4.1.1 El Principio de Proporcionalidad Tributaria.	97
4.1.2 El Principio de Equidad Tributaria.	99
4.1.3 El Principio de Legalidad Tributaria.	103
4.2 Disposiciones Vigentes en Materia de Precios de Transferencia.	108
4.2.1 El Principio de Precio Justo de Mercado y las Operaciones entre Partes Relacionadas.	109
4.2.1.1 El Concepto de Partes Relacionadas.	110
4.2.1.2 1 El Principio de Precio Justo de Mercado.	114
4.2.1.2.1 Operaciones Comparables.	115
4.2.1.2.2 Reconocimiento de las Operaciones Efectivamente Realizadas.	119
4.2.2 Metodología para determinar el Precio Justo de Mercado.	120
4.2.2.1 Método de Precio Comprable no Controlado.	120
4.2.2.2 Método de Costo Adicionado.	121
4.2.2.3 Método de Precio de Reventa.	123
4.2.2.4 Método de Partición de Utilidades.	125
4.2.2.5 Residual de Partición de Utilidades	126
4.2.2.6 Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad.	128
4.2.3 Utilización de Rangos.	128
4.2.4 Medidas para Facilitar el Cumplimiento.	131
4.2.4.1 Consultas a la Autoridad Fiscal en Materia de Precios de Transferencia.	132
4.2.4.2 <i>Safe Harbours</i> .	133
4.2.5 Ajustes por Autoridades Extranjeras.	135
4.3 Estudio Constitucional de las Disposiciones Vigentes en Materia de Precios de Transferencia.	136

4.3.1 El Desconocimiento de las Autoridades Fiscales de los Convenios Celebrados entre Partes Relacionadas y la Garantía de Audiencia.	136
4.3.2 La Re-determinación del Precio de Transferencia y el Principio de Proporcionalidad Tributaria.	140
4.3.3 La Re-determinación del Precio de Transferencia y el Principio de Equidad Tributaria.	143
4.3.4 La Re-determinación del Precio de Transferencia y el Principio de Legalidad Tributaria.	145
4.3.5 Desnaturalización de Figuras Jurídicas.	148
4.3.6 Los Precios de Transferencia y los Territorios con Régimen Fiscal Preferente.	149
CONCLUSIONES	152
BIBLIOGRAFÍA	158

ABREVIATURAS

A. en P.	Asociación en Participación.
APA	Acuerdo Previo sobre Precio de Transferencia (<i>Advanced Pricing Agreement</i>)
CFF	Código Fiscal de la Federación.
CGI	Código General de los Impuestos de Francia.
Circular 22/2267	Circular del Ministerio de Finanzas Italiano 22/2267 del 22 de septiembre de 1980.
Circular 32.9.2267	Circular 32.9.2267 del Ministerio de Finanzas Italiano.
CRI	Código de Rentas Internas de los Estados Unidos de América.
Decreto Legislativo 446	Decreto Legislativo 446 del 15 de diciembre de 1997 de Italia.
España	Reino de España.
Francia	República Francesa.
Guías de la OCDE	“Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales” de la OCDE.

Informe de 1979	Informe “Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales” de la OCDE de 1979.
Informe de 1984	“Informe de la OCDE sobre Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales. Tres Temas de Imposición” de 1984.
Informe de 1987	“Informe sobre Capitalización Delgada” de la OCDE de 1987.
Informe de 1993	“Informe de la OCDE sobre Precios de Transferencia dentro de las Empresas Multinacionales. La Regulación Propuesta por los Estados Unidos de América”.
ISR	Impuesto sobre la Renta.
Italia	República Italiana.
La Constitución	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
LFC	Ley Fiscal Consolidada de Italia.
LISR de 1981	Ley del Impuesto sobre la Renta que estuvo en vigor en México del 1o de enero de 1981 hasta el 31 de diciembre de 2002.
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta actualmente en vigor en México.
MCA	Método de Costo Adicionado.

MMTU	Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad.
Modelo de la OCDE	“Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Capital” de la OCDE.
MPCNC	Método de Precio Comparable No Controlado.
MPR	Método de Precio de Reventa.
MPU	Método de Partición de Utilidades.
MTU	Métodos Transaccionales de Utilidad.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
PJM	Precio Justo de Mercado.
PPJM	Principio de Precio Justo de Mercado.
SRI	Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos de América.
TEREFIPRE	Territorio con Régimen Fiscal Preferente.

INTRODUCCIÓN

Existe una contradicción irreconciliable entre los intereses de los protagonistas del ámbito fiscal es decir, entre el fisco y los contribuyentes. Esta contradicción se distingue por la pretensión del fisco de obtener mayor recaudación a través del cobro de contribuciones, para sufragar los gastos públicos, y por la resistencia de los contribuyentes a pagar contribuciones, particularmente cuando éstos últimos consideran que los servicios públicos que reciben no son adecuados o suficientes. De tal manera, los contribuyentes constantemente idean estructuras y mecanismos que les permitan reducir sus cargas fiscales, y por su parte, el fisco trata incesantemente de concebir “antídotos” a dichos mecanismos para así lograr mayor recaudación.

Las estructuras para reducir cargas fiscales pueden ser sumamente complejas pues pueden involucrar diversas operaciones, diversos sujetos e incluso diversas jurisdicciones. Lo anterior resulta particularmente cierto en los casos en que el contribuyente en cuestión es miembro de un grupo transnacional, es decir, de una unidad económica que opera en múltiples países, generalmente a través de subsidiarias o sucursales. Esto es así porque los grupos transnacionales se encuentran en una posición privilegiada para idear estructuras mediante las cuales se aprovechan los sistemas fiscales de las jurisdicciones donde sus miembros operan, de tal modo que los ingresos del grupo transnacional permanezcan con los miembros que se encuentren en las jurisdicciones con menor imposición fiscal, o bien que sus gastos deducibles queden en aquellos miembros ubicados en las jurisdicciones con mayores cargas tributarias. Todo esto, sin perjuicio para el grupo transnacional pues las utilidades derivadas de sus operaciones permanecen en el mismo, si se concibe a cada uno de sus miembros como un mero componente dentro de una sola organización económica y una sola operación global.

Ante esta problemática que, como es de suponerse, afecta directamente la recaudación de los diversos fiscos involucrados, se han diseñado diversas estructuras “antídoto” tendientes a impedir que los grupos transnacionales aprovechen su carácter multinacional para reducir

artificialmente sus obligaciones fiscales. Ahora bien, en razón de la naturaleza misma del problema que se pretende atacar, estas estructuras antidoto no pueden ser resultado del esfuerzo unilateral de un fisco o de un gobierno. Por el contrario, son resultado del esfuerzo conjunto de los fiscos de diversos gobiernos que han interactuado tanto en foros propios, como en foros proveídos por organismos internacionales, como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (“OCDE”), creando así un frente común para combatir un problema igualmente común que afecta la recaudación de cada uno de dichos gobiernos. Así las cosas, se pretende dejar poco espacio a los grupos transnacionales para maniobrar, pues se les deja sin jurisdicciones que les pudieran resultar más benéficas y por las cuales pudieran optar. Sin embargo, estos esfuerzos conjuntos también han traído resultados negativos y lamentables. Lo anterior es así ya que en diversas ocasiones, se han creado estructuras que se implementan en las diversas jurisdicciones sin armonizarlas debidamente con los sistemas jurídicos en vigor, particularmente con los ordenamientos constitucionales, lo cual convierte un legítimo intento por conservar la recaudación en un verdadero atropello por parte de las autoridades sobre los derechos de los contribuyentes.

Dentro de este marco general, encontramos que una de las estrategias comúnmente usadas por los grupos transnacionales para reducir sus cargas fiscales es la manipulación artificial de sus “precios de transferencia”, es decir, de los precios a los que unos miembros del grupo venden sus productos o prestan sus servicios a otros miembros del mismo. Con dicha manipulación, se logra que los ingresos del grupo transnacional permanezcan con los miembros que se encuentren en las jurisdicciones con menor imposición fiscal, o bien que sus gastos deducibles queden en aquellos miembros ubicados en las jurisdicciones con mayores cargas tributarias. Todo esto impacta negativamente la recaudación de las jurisdicciones involucradas mas no al grupo transnacional mismo, pues la utilidad global de la operación, si bien se concentra con determinado(s) miembro(s) del grupo únicamente, se conserva dentro de la misma unidad económica.

Así, estos esquemas de manipulación de los precios de transferencia han sido fuente de preocupación de diversos fiscos a lo largo de ya varios años. Por esta razón, se han creado diversos foros para idear soluciones a este problema, como la OCDE, la cual formuló una reglamentación que substancialmente señala que los miembros de los grupos transnacionales deben determinar sus ingresos y deducciones derivadas de sus operaciones con partes relacionadas (otros miembros del grupo), considerando para efectos fiscales que dichas

operaciones fueron pactadas al precio de mercado. Con lo anterior, se consideró que se impediría a los grupos transnacionales elevar o disminuir sus precios de transferencia a su conveniencia, perjudicando la recaudación de las jurisdicciones involucradas, ya que dichos grupos se ven obligados a reflejar sus ingresos y deducciones derivados de operaciones con partes relacionadas, tal como si en estas operaciones las únicas fuerzas influyentes en la determinación del precio fueran las del mercado.

Dentro de este panorama mundial, caracterizado por el incesante afán de los particulares de disminuir sus cargas tributarias y del igualmente incesante afán de las autoridades fiscales de acotar las posibilidades de aquéllos para efectuar dicha disminución, es donde México se sitúa en la década de los 90's, con un nuevo ánimo por obtener un papel más activo en el comercio internacional. Así, México firma diversos acuerdos internacionales con el objeto de lograr tal papel y accede a diversos organismos internacionales, como la OCDE.

Ahora bien, con la accesión de México a la OCDE, nuestro país entra naturalmente en contacto con las disposiciones que propone este organismo para regular los precios de transferencia. En consecuencia y tal vez con el propósito de alcanzar una legislación fiscal más vanguardista, México adopta en poco tiempo dichas disposiciones que propone la OCDE. De tal modo, para 1997, dicha adopción se había logrado prácticamente en su totalidad mediante la inserción de algunos artículos a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en aquél momento, que reproducían precisamente los lineamientos de la OCDE en la materia que nos ocupa.

Sin embargo, la intempestiva adopción de la reglamentación en materia de precios de transferencia de la OCDE por parte de México tuvo una serie de ramificaciones negativas. Las autoridades mexicanas no consideraron el problema que representa el que la determinación del precio de mercado en operaciones entre partes relacionadas es un ejercicio muy complejo que involucra diversas disciplinas y un estudio sumamente detallado del caso en concreto. Así las cosas, el gobierno mexicano encontró no sólo que muchos de los contribuyentes no comprendían las disposiciones en materia de precios de transferencia y que muchas veces no contaban con los recursos necesarios para cumplirlas a cabalidad, sino que también el propio gobierno mexicano no contaba con los recursos humanos y materiales necesarios para lograr verificar cabalmente el cumplimiento de estas nuevas disposiciones. Adicionalmente, esta adopción planteó un gran problema de análisis para los diversos sectores del medio jurídico que todavía no cuenta con una

solución consensuada: determinar si dicha adopción es o no una mera yuxtaposición de conceptos dentro del sistema jurídico mexicano, la cuál resulta irreconciliable con las instituciones jurídicas mexicanas, particularmente con las garantías individuales consagradas en el Pacto Federal.

Con toda esta problemática en consideración, nuestra investigación pretende abocarse al estudio de las disposiciones existentes tanto en México como en el contexto internacional en materia de precios de transferencia, limitándonos, para efectos de lograr un análisis más profundo, a los principios y elementos básicos existentes sobre este tema, así como a los métodos y medidas que se adoptan para facilitar el cumplimiento de dichos principios, excluyendo así el análisis de las medidas represivas para reforzar dicho cumplimiento, como pueden ser sanciones administrativas y penales, o bien los criterios para comprobar el mismo cumplimiento.

De tal modo, iniciaremos nuestro análisis observando el desarrollo que tuvieron las disposiciones en materia de precios de transferencia que actualmente predominan en el ámbito internacional y el proceso por el que las mismas lograron incorporarse al sistema jurídico mexicano. Así, podremos observar el origen de este problema jurídico.

Una vez analizado dicho proceso de desarrollo, podremos estudiar las disposiciones que actualmente recomienda sobre este tema la OCDE, así como el grado en que dichas recomendaciones han sido aceptadas por diversos países miembros de este organismo internacional.

Posteriormente, estudiaremos las disposiciones en vigor sobre los precios de transferencia en México, lo cuál nos llevará a observar el grado de influencia que la OCDE ha tenido sobre nuestro sistema legal en esta materia, de modo que también podremos observar si en México dicha influencia ha sido mayor o menor que en otros países.

Finalmente, con el estudio de las disposiciones en vigor sobre los precios de transferencia en México y con un breve análisis de las garantías individuales en materia fiscal que rigen en México, estaremos en posibilidad de observar la consistencia o inconsistencia de aquéllas con estas últimas, lo cual también nos llevará a observar si la importación de tales disposiciones provenientes de la OCDE resulta armónica con nuestro sistema jurídico.

Ahora bien, con la realización de todo este estudio, podremos comprobar que los precios de transferencia efectivamente pueden utilizarse para minimizar las cargas fiscales de las empresas multinacionales en detrimento de la recaudación de las diversas jurisdicciones involucradas, por lo cual resulta económicamente legítimo que se diseñen mecanismos tendientes a eliminar este efecto. Por lo anterior, existen internacionalmente una serie de mecanismos cuya solución al problema que plantean los precios de transferencia consiste substancialmente en segregar a cada uno de los miembros de una empresa multinacional y considerar que la interacción que ocurre entre ellos debe ser equiparable, para efectos fiscales, a la interacción que ocurriría entre partes independientes en circunstancias similares. Estos mecanismos, provenientes de la OCDE, gozan de un buen grado de aceptación internacional, sin embargo, esta aceptación no es absoluta. En consecuencia, comprobaremos que ciertos países y foros académicos han desarrollado diversos mecanismos alternativos, que bien pueden partir de los principios planteados por la OCDE; o bien se alejan totalmente de todas las teorías desarrolladas por dicho organismo en esta materia, para plantear otras soluciones que consisten medularmente en no efectuar una segregación, sino asignar a cada uno de los miembros de una empresa multinacional, una proporción del beneficio global de las operaciones de dicha empresa, basándose en ciertas fórmulas cuyos componentes se integran por ciertos elementos que cada miembro del grupo aportó, como activos o nómina.

Ahora bien, al analizar estas soluciones, comprobaremos que aquéllas que plantea hoy la OCDE, encuentran su génesis en Estados Unidos de América, pues este país fue quien creó las primeras disposiciones fiscales en materia de precios de transferencia. Posteriormente, ese mismo país influyó en la OCDE a efecto de que ésta adoptara disposiciones análogas a las suyas en materia de precios de transferencia, con el propósito de lograr una mayor permeabilidad de las mismas entre los diversos países miembros de este organismo internacional. Tal influencia fue altamente exitosa, pues al día de hoy, la OCDE es uno de los principales promotores de la adopción de disposiciones en materia de precios de transferencia, por parte de sus países miembros.

Por otra parte, podremos comprobar que sin importar qué tipo de solución se elija por parte de los países para resolver los problemas de recaudación que plantean los precios de transferencia, resulta necesario en todo caso que la adopción de las tendencias internacionales en esta materia transite por un proceso de adaptación antes de incorporarse a los sistemas jurídicos

respectivos, para lograr mayor efectividad. Así las cosas, podremos comprobar que a pesar de los esfuerzos de la OCDE, varios de sus países miembros no han adoptado en su totalidad los lineamientos de este organismo en materia de precios de transferencia. Por el contrario, la adopción de los mismos ha sido en muchas ocasiones tan solo parcial e incluso estos países han tomado dichos lineamientos únicamente como un punto de partida para desarrollar una legislación propia en esta materia. A mayor abundamiento, sólo en los casos en que las propuestas de la OCDE resultan ser armónicas con el sistema jurídico del país de que se trate, aquéllas han sido adoptadas sin modificación alguna utilizando, inclusive, meras referencias a los diversos documentos del multicitado organismo.

No obstante lo anterior, por lo que respecta al caso mexicano, llegaremos a la conclusión de que las disposiciones vigentes en México con relación a los precios de transferencia reproducen los lineamientos dictados por la OCDE en esta materia. Dicha reproducción es tan idéntica en ciertos aspectos que se reconoce internacionalmente que pocos países como México han alcanzado tal similitud. Sin embargo, toda esta integración de las propuestas de la OCDE al sistema legal mexicano se realizó en un periodo sumamente corto de tiempo y sin estudio ni análisis en cuanto a su compatibilidad con el sistema jurídico mexicano. Por lo anterior, consideramos que las disposiciones vigentes en México en materia de precios de transferencia resultan contrarias al sistema jurídico mexicano, particularmente con las garantías individuales. Concretamente, concluiremos que las disposiciones vigentes en México en materia de precios de transferencia violan los principios de equidad, proporcionalidad y legalidad tributarias, además de que resultan igualmente violatorias de otras garantías individuales, como la de audiencia.

Finalmente, considerando tanto la incompatibilidad de las disposiciones existentes en materia de precios de transferencia con el Pacto Federal mexicano, como la legítima necesidad del gobierno para recaudar contribuciones y así sufragar los gastos públicos, concluiremos que debe proponerse la creación de nuevas alternativas más viables, justas y legales para preservar la recaudación del fisco mexicano.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES

El papel de las empresas multinacionales en el comercio mundial se ha incrementado dramáticamente en los últimos 20 años. Esta situación refleja en parte el incremento en la integración de las economías nacionales y el progreso tecnológico, particularmente en el área de comunicaciones. El crecimiento de las empresas multinacionales presenta cada vez temas fiscales más complejos, tanto para las administraciones fiscales como para las empresas multinacionales mismas. Estos temas se refieren primordialmente a la dificultad práctica para determinar cuáles son los ingresos y las deducciones de una sociedad que forma parte de un grupo multinacional que deben ser tomados en consideración para luego estar en posibilidad de determinar el impuesto a pagar, de conformidad con las reglas de cada jurisdicción.

Dentro de esta problemática, encontramos la determinación de los precios de transferencia para efectos fiscales. Es decir, el precio al que una determinada sociedad enajena sus productos o presta sus servicios a otra, relacionada con aquélla y que se encuentra en otra jurisdicción. Este precio de transferencia resulta de particular relevancia tanto para contribuyentes como para administraciones fiscales en virtud de que dichos precios determinan en gran medida cual será el ingreso y las deducciones a tomarse en consideración y, por ende, la utilidad gravable de empresas asociadas ubicadas en diferentes jurisdicciones.¹

Ahora bien, dicho precio de transferencia se determina, para efectos fiscales y según la tendencia de diversos países, con base en el Principio de Precio Justo de Mercado (*arm's length standard*) ("PPJM") que señala básicamente que el precio de transferencia debe ser equivalente a

¹ Cfr., OCDE: "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations", OECD Publications, Francia, 2001, pp. P-1 y P-3

aquél que hubieran pactado partes independientes en una operación similar.² El propósito fundamental de este principio es determinar correctamente el ingreso gravable del miembro del grupo multinacional de que se trate y evitar la evasión de impuestos a través de operaciones entre partes relacionadas. Lo anterior en virtud de que los miembros de un mismo grupo económico, por razón de sus relaciones intragrupo, pueden manipular el precio de transferencia de tal manera que los ingresos del grupo queden en el miembro que se ubique en una jurisdicción con menor imposición fiscal, afectando directamente la recaudación de otras jurisdicciones en donde se encuentren otros miembros del grupo que hayan participado en la obtención global del ingreso.

En la actualidad, existe una diversidad de métodos para determinar cuál es el Precio Justo de Mercado (“PJM”). Sin embargo, las reglamentaciones actuales que existen en diversos países en materia de precios de transferencia son producto no solo de la sofisticación de las operaciones internacionales, sino también de un desarrollo intelectual llevado a cabo principalmente por los Estados Unidos de América y por la OCDE, como explicaremos a continuación.

1.1 Precios de Transferencia en los Estados Unidos de América.

El primer antecedente de la regulación en materia de precios de transferencia se dio en América del Norte, cuando los Estados Unidos de América incorporaron en 1917 el artículo 41 de su Código de Rentas Internas (*Internal Revenue Code*) (“CRI”). Este artículo otorgaba la facultad a la autoridad fiscal estadounidense de redistribuir el ingreso y las deducciones entre partes relacionadas.

En 1935, el PPJM fue formalmente introducido en el CRI. En este sentido, se definió que las operaciones celebradas entre partes independientes semejantes a aquéllas celebradas por partes relacionadas podían ser utilizadas por la autoridad fiscal para alcanzar un adecuado reflejo del ingreso y prevenir la evasión fiscal entre las partes relacionadas.

Para mediados de los 60's, el Servicio de Rentas Internas (*Internal Revenue Service*) (“SRI”) emitió las primeras disposiciones reglamentarias en materia de precios de transferencia. Dentro de estas reglamentaciones, se incluyeron los tres primeros métodos para determinar el

² Cfr., DOERNBERG, RICHARD: “International Taxation”, West Group, E. U. A., 1999, p. 227.

PJM, a saber: el Método de Precio Comparable No Controlado (“MPCNC”), el Método de Precio de Reventa (“MPR”) y el Método de Costo Adicionado (“MCA”).

En 1986 se introdujeron diversas modificaciones al CRI, como el artículo 482 que desde ese momento regularía todo lo relativo a los precios de transferencia (incluyendo intangibles mediante la adición de una disposición especial, conocida como la regla “*super royalty*”³, que señala que el precio de transferencia de intangibles debe ser proporcional al ingreso obtenido de los intangibles). A su vez, esta nueva disposición trajo consigo una serie de reglamentaciones emitidas por el SRI que culminaron de desarrollarse durante los 90’s y que incluían una serie de cambios, como la concepción de nuevos métodos que se adicionarían a los que existían previamente, como el Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (“MMTU”).⁴

1.2 Precios de Transferencia en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Como se ha podido observar, los Estados Unidos de América fueron los primeros en establecer una legislación en materia de precios de transferencia de modo que las operaciones entre partes relacionadas no fueran utilizadas como vehículos de evasión fiscal en aquél país.

Ahora bien, este mecanismo de defensa para la recaudación fiscal se extendió a otros países e incluso a organismos internacionales como la OCDE no meramente por casualidad, sino porque durante la década de los 70’s, el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos (*U. S. Treasury Department*) patrocinó activamente el desarrollo de estándares en materia de precios de transferencia por parte del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, de tal modo que fueran adoptados por los demás miembros de dicho organismo internacional. En este sentido, se argumentó que una aproximación regulatoria unilateral al problema que presentan los precios de transferencia sería insuficiente en un mundo de alta movilidad de capitales.

³ Cfr., GARCIA-HERRERA BLANCO, CRISTINA: “Precios de Transferencia y otras Operaciones Vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, p. 105.

⁴ Cfr., EDEN, LORRAINE: “The Arm’s Length Standard in North America”, en *World Tax Daily* en <http://transfer.tax.org> (22 de enero de 2000); Véase también HERRERO MALLOL, CARLOS: “Precios de Transferencia Internacionales”, Aranzandi Editorial, España, 1999, pp. 158 – 172.

Los esfuerzos por parte del Departamento del Tesoro fueron exitosos, de tal modo que en 1979 la OCDE emitió el informe “Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales” (el “Informe de 1979”), que en buena medida sigue los parámetros establecidos por el SRI durante los 60’s en diversas disposiciones reglamentarias en la materia que nos ocupa. En este sentido, cabe mencionar que la influencia de dicha autoridad fiscal continúa reflejándose en documentos posteriores de la OCDE, como en el informe de 1984 llamado “Informe de la OCDE sobre Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales. Tres Temas de Imposición” (El “Informe de 1984”) y en las “Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales” de 1995 (las “Guías de la OCDE”).⁵

A continuación se esboza brevemente el contenido de los documentos más relevantes de la OCDE en materia de precios de transferencia.

1.2.1 El Informe de 1979.

Este Informe no tiene carácter obligatorio para los Estados miembros de la OCDE. Sin embargo, representa un conjunto de criterios adoptados por dichos Estados. A mayor abundamiento, el Consejo de la OCDE exhorta a los Estados miembros a invitar a sus administraciones fiscales a que cuando ajusten los precios de transferencia entre empresas vinculadas, tomen en cuenta las consideraciones y métodos expuestos en el Informe de 1979 con vistas a llegar al PJM para las mercancías, la tecnología, las marcas y los servicios que se intercambian entre ellas o para los préstamos contraídos entre las mismas.

El Informe de 1979 define ya un principio básico de la materia que nos ocupa, el PPJM, señalando que el PJM es el precio que habría sido acordado entre partes no vinculadas en un mercado libre en las mismas o similares transacciones a aquéllas celebradas entre partes relacionadas. Para estos efectos, debe entenderse que dos transacciones serán las mismas o parecidas, si resultan similares en cuanto a:

1. Las características de los bienes entregados o los servicios prestados;
2. Las funciones que desarrollan cada una de las partes en las transacciones de que se trate;

⁵ Cfr., EDEN, LORRAINE: Op. cit.

3. Las cláusulas contractuales;
4. Los aspectos económicos; y
5. Las estrategias empresariales.

Finalmente, el Informe de 1979 señala diversos métodos que deben seguir los gobiernos para llegar al PJM. Primeramente, describe los métodos llamados “básicos”:

1. El MPCNC;
2. El MCA; y
3. El MPR.

En este sentido, la OCDE señala que los últimos dos métodos debían usarse sólo cuando no fuera posible aplicar el primero, y que la utilización de otros métodos diferentes a estos tres, debía hacerse únicamente ante la imposibilidad de hacer uso de éstos últimos. Posteriormente, se describe los otros métodos que deben utilizarse como “último recurso”, aceptables para la OCDE en ciertos casos, como el MMTU. Finalmente, existe otra serie de métodos que, según el Informe de 1979, no es factible utilizarlos por su arbitrariedad, ya que en general son los que se apartan del PPJM, como sucede en el caso de los métodos llamados “globales” que utilizan fórmulas preestablecidas para el reparto de beneficios entre empresas vinculadas.⁶

1.2.2 El Informe de 1984.

Este informe se dedica al estudio de aspectos específicos que no se analizaron en el Informe de 1979. Así las cosas, el Informe de 1984 resulta complementario del Informe de 1979. Los aspectos más relevantes del Informe de 1984 son:

a) Ajustes correlativos y procedimiento amistoso:

Bajo este rubro, la OCDE recomienda que las autoridades fiscales hagan todo lo posible para lograr siempre un acuerdo sobre el ajuste de los precios de transferencia o sobre los ajustes correlativos, de tal manera que la doble imposición no subsista y se elimine por mutuo

⁶ Cfr., HERRERO MALLOL, CARLOS: Op. cit., pp. 79 – 104.

acuerdo. Asimismo, en cuanto al procedimiento amistoso, se señala que éste constituye un mecanismo negociador para resolver, en el contexto de los precios de transferencia, los problemas de doble imposición jurídica y económica. Sin embargo, según el Informe de 1984, la adopción de un mecanismo arbitral obligatorio para reemplazar o complementar al procedimiento amistoso, no solo resulta innecesario sino que constituiría una dejación inaceptable de soberanía.

b) Empresas bancarias multinacionales:

Bajo este tema, el informe se aboca a describir los orígenes y las operaciones de las instituciones bancarias internacionales; examina la extensión del Informe de 1979 a las operaciones bancarias efectuadas a través de filiales y, por último, aborda el tratamiento de las operaciones realizadas por medio de sucursales.

c) Imputación de costos de gestión y de servicios asumidos por la central:

Este rubro se aboca a los problemas planteados por las empresas multinacionales en cuanto a la forma de distribuir los ingresos y las deducciones entre las filiales y la oficina central del grupo. En este sentido, señala el Informe de 1984, no obstante la existencia de los problemas de distribución, de ingresos y de deducciones, no es posible proponer soluciones susceptibles de aplicarse en todas las circunstancias en razón de la gran diversidad de casos concretos que existen en la realidad. Sin embargo, es posible resolver esta problemática a través de procedimientos amistosos para llegar a la solución en el caso en concreto.⁷

1.2.3 El Informe sobre Capitalización Delgada de 1987.

La capitalización delgada también conocida como infracapitalización o subcapitalización en algunos países (*thin capitalization*) existe cuando las deudas contraídas por una sociedad con sus socios son excesivas en relación con la estructura del capital de dicha sociedad⁸, de tal modo que este endeudamiento excede la cantidad de crédito que dicha sociedad hubiera podido obtener en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

⁷ Id.

⁸ BLACK, HENRY: "Black's Law Dictionary", West Publishing Co., E. U. A., 1990, p. 1479

La capitalización delgada puede resultar sumamente ventajosa cuando, por ejemplo, la filial deudora se localiza en un país con una tasa impositiva mayor que la del país de la matriz acreedora. En estos casos, la filial obtendrá una deducción fiscal por los gastos derivados de los intereses y la matriz tendrá un ingreso por el monto de los intereses, a una tasa menor que si los ingresos del grupo representados por los intereses se hubieran acumulado en la jurisdicción de la filial deudora, precisamente porque ésta última está sujeta a un gravamen mayor. Así las cosas la filial deudora tendrá el beneficio de deducir intereses a una tasa impositiva alta y la matriz acreedora acumulará el ingreso a una tasa impositiva baja.

Por lo tanto, en casos de capitalización delgada, cuando el endeudamiento neto remunerado de una sociedad (deudora) residente en un país con otra sociedad (acreedora) residente de otro país, con la que esté vinculada, exceda de aplicar un coeficiente (usualmente entre dos y tres, según los Estados) a la cifra de capital fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso se recharacterizan como dividendos del acreedor.

El Informe de 1987 se aboca al estudio de esta problemática y señala que los sistemas que consideran a los pagos de intereses como distribuciones de dividendos cuando la relación deuda / activos de la empresa que paga excede una relación fija, son compatibles con el PPJM si la empresa respectiva tiene oportunidad de demostrar que la relación entre su deuda y sus activos es una equivalente a las de mercado.⁹

1.2.4 Informe de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico sobre Precios de Transferencia dentro de las Empresas Multinacionales. La Regulación Propuesta por los Estados Unidos de América de 1993.

El artículo 482 del CRI causó gran expectación al seno de la OCDE, al punto que esta organización estableció un grupo de análisis para la misma, el cual emitió el Informe en comento.

El grupo de estudio descubrió que, por lo menos en los Estados Unidos de América, la utilización de los métodos para determinar los precios de transferencia luego de 1979 se distribuía como sigue:

⁹ Cfr., HERRERO MALLOL, CARLOS: Op. cit., pp. 107 – 108.

Método	Grado de Aplicación
MPCNC	27%
MPR	12%
MCA	25%
Otros métodos	36%

Así las cosas, el grupo de análisis se abocó a determinar la compatibilidad de los otros métodos con el PPJM. En este sentido, el grupo concluyó que los beneficios o pérdidas excepcionales que se detectan utilizando los otros métodos no necesariamente se deben a una alteración artificial del precio de transferencia, sino que pueden deberse a otros factores como estructura de costos, ubicación geográfica, experiencia, etc. Por lo cual, estos diversos factores deben considerarse al determinar el precio de transferencia en el caso concreto y llegar a un resultado equivalente al PJM. Asimismo, se encontró que mientras el PPJM implica la evaluación de las operaciones en el momento en que se producen, los otros métodos cuantifican en retrospectiva anual las utilidades.

En consecuencia, en el Informe de 1993, la OCDE aceptó dos nuevos métodos para determinar el precio de transferencia: el MPU y MMTU. No obstante lo anterior, la OCDE en el mismo Informe de 1993 hizo algunas salvedades, particularmente con respecto al MMTU, señalando que este método: (i) sólo debía utilizarse en los casos abusivos que pudieran plantearse; (ii) debía utilizarse como complemento de los otros métodos; y (iii) debía arrojar resultados que se consideraran solamente como una presunción *iuris tantum*, admitiendo prueba en contrario por el contribuyente.

Finalmente, cabe mencionar que en el Informe de 1993 se proscribió nuevamente el uso de métodos globales ya que no se ajustan al PPJM e incluso se abstiene de estudiarlos.¹⁰

¹⁰ Id., pp. 109 - 113

1.2.5 Las Guías de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Las Guías de la OCDE pretenden ser una revisión y compilación de informes previos de la OCDE, concretamente, de 1979, de 1984 y de 1987. Asimismo, continúan la discusión de otros métodos para determinar los precios de transferencia que se inició con el Informe de 1993.

Estas Guías de la OCDE se enfocan principalmente al estudio de la aplicación del PPJM como norma básica para la determinación del precio de transferencia entre empresas asociadas. Las Guías de la OCDE intentan lograr un balance entre los intereses de las administraciones fiscales y los de los contribuyentes, de tal manera que busca encontrar soluciones que sean satisfactorias para ambas partes en materia de los precios de transferencia.

Igualmente, las Guías de la OCDE analizan los diversos métodos para evaluar si las condiciones de las relaciones comerciales y financieras hacia el interior de las empresas multinacionales satisfacen el PPJM, al tiempo que estudian su viabilidad práctica. Cabe destacar que tanto las Guías de la OCDE, como los informes que las precedieron, otorgan preferencia a los métodos basados en operaciones comparables, como el MPCNC o el MPR, respecto de otros métodos, no obstante que los métodos basados en la utilidad, como el Método de Partición de Utilidades (“MPU”) ya gozan de la total aceptación de la OCDE, lo cual constituye probablemente la mayor novedad de las Guías de la OCDE.

No obstante lo señalado en el párrafo precedente, las Guías de la OCDE continúan manifestando el rechazo hacia los métodos basados en fórmulas globales, por considerar, entre otras razones, que estos métodos generarían desacuerdos entre los Estados en cuanto a los elementos que deben integrar las fórmulas, así como el hecho de que las fórmulas no toman en cuenta las particularidades de las situaciones concretas, como son la ubicación geográfica o la eficiencia de las filiales.

Finalmente, las Guías de la OCDE pretenden ser una herramienta básica para la resolución de procedimientos de acuerdo mutuo e incluso, cuando sea procedente, para la resolución de procedimientos arbitrales, al tiempo que recomiendan la utilización de Acuerdos

Previos sobre Precios de Transferencia (*Advanced Pricing Agreements*) (“APA’s”) como una alternativa para evitar controversias entre las administraciones fiscales y contribuyentes.¹¹

1.3 Antecedentes en México de la Legislación sobre Precios de Transferencia.

Al día de hoy, nuestras disposiciones en la materia que nos ocupa son sumamente análogas y en muchas ocasiones idénticas a las que propone la OCDE. Sin embargo, la regulación actual de los precios de transferencia no es un fenómeno que haya ocurrido aisladamente, sino que es producto tanto de un proceso de integración a la economía mundial por parte de México, como del desarrollo regulatorio que se han suscitado a lo largo de los últimos años.

Como antecedente remoto de las disposiciones actuales en materia de precios de transferencia encontramos que desde 1965 las autoridades fiscales ya se encontraban facultadas para considerar como ingreso acumulable a la diferencia entre el precio al que el contribuyente enajenara sus bienes y el que dichas autoridades fijaran, tomando en cuenta las corrientes del mercado¹². Asimismo, el PPJM fue adoptado en la legislación fiscal mexicana desde 1976. Sin embargo, no hubo una legislación formal en materia de precios de transferencia sino hasta la década de los 90’s. Lo anterior se debe a que el proceso de integración a la economía globalizada por parte de México empezó hasta la década de los 80’s, a partir de la reducción unilateral de sus aranceles, el cuál se vio acelerado a partir de la firma del Tratado de Libre Comercio para América del Norte y de la adhesión de México en la OCDE en 1994¹³. Así las cosas, a continuación se esbozan los cambios más significativos que ha tenido la legislación mexicana en materia de precios de transferencia precisamente en la década de los 90’s y en los albores del Siglo XXI:

¹¹ Cfr., OCDE: “Transfer Pricing Guidelines...”, pp. P-4 – P-5; Ver también HERRERO MALLOL, CARLOS: Op. cit., pp. 126 – 127 y 131 - 133

¹² Cfr., AGUIRRE PANGBURN, RUBÉN: “La Determinación de Precios de Transferencia entre Partes Relacionadas” en la Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Núm. 8, p. 59.

¹³ Cfr., EDEN, LORRAINE: Op. cit.

1.3.1 Precios de Transferencia en 1992.

Fue en 1992 cuando, a través de la incorporación de un artículo 64-A a la Ley del Impuesto sobre la Renta (que estuvo en vigor del 1º. de enero de 1981 hasta el 31 de diciembre de 2002) (la “LISR de 1981”), el Congreso de la Unión otorgó a las autoridades fiscales mexicanas la facultad de redistribuir las utilidades y las pérdidas generadas en operaciones entre partes relacionadas, sin importar la residencia de dichas partes, cuando las operaciones se pactaran a precios distintos de los que hubieran pactado en operaciones similares entre partes independientes. En este sentido, las operaciones sujetas a modificación incluían créditos, contraprestaciones por servicios, utilización y enajenación de bienes tangibles, así como el uso y transferencia de derechos sobre bienes intangibles.¹⁴

Si bien la reforma de 1992 significó un primer avance en materia de precios de transferencia dentro de la legislación mexicana, consideramos que no fue cabalmente analizada en cuanto a las ramificaciones que podría conllevar no solo al seno de la administración pública, sino en su impacto frente a los contribuyentes e incluso en cuanto a sus implicaciones constitucionales. Lo anterior se desprende del muy escueto análisis del entonces propuesto artículo 64-A de la LISR de 1981, que efectuó la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión que a continuación se transcribe:

“Esta comisión que dictamina, considera que es adecuada la propuesta del Ejecutivo Federal de adicionar un artículo 64-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta para determinar ingresos presuntivamente cuando entre los contribuyentes realicen operaciones en las que no se pacten precios o contraprestaciones acordes a los de mercado, por el interés que uno de ellos pueda tener en los negocios del otro y así distorsionen sus ingresos o deducciones. Con esto se evitarán prácticas incorrectas que se presentan entre empresas nacionales y multinacionales.”¹⁵

La ausencia de estudio y análisis al artículo 64-A de la LISR de 1981 en comento, constituye la primera de muchas carencias de análisis durante los procesos legislativos que se suscitaron a lo largo de los años y que fueron moldeando las disposiciones sobre precios de

¹⁴ Cfr., RENDON, RICARDO: “Evolution of Transfer Pricing Legislation in Mexico” en Tax Notes International, volumen 104, junio de 1998, p. 11

transferencia que hoy rigen en nuestro país, lo cuál a la postre trae como consecuencia que al día de hoy, dichas disposiciones resulten de dudosa constitucionalidad, tal como desarrollaremos a los largo del presente trabajo.

1.3.2 Precios de Transferencia en 1994.

En 1994, se reforma el artículo 64 de la LISR de 1981 a efecto de facultar específicamente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquirieran o enajenaran bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, tratándose de operaciones pactadas a precios inferiores a los de mercado; enajenaciones efectuadas al costo o a menos del costo; y operaciones de importación o exportación.¹⁶

1.3.3 Precios de Transferencia en 1995.

En 1995 se sujeta a las maquiladoras a las disposiciones existentes en aquél momento en materia de precios de transferencia, al convertirlas en sujetos obligados por los artículos 64, 64-A y 65 de la LISR de 1981.¹⁷ En este sentido, mediante reglas misceláneas se señaló que se consideraría que las maquiladoras cumplían con las disposiciones de la LISR de 1981 en comento, si reportaban utilidades equivalentes a un 5% o más de sus activos, o bien obtenían una resolución de la Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, existente en aquél tiempo, reconociendo que cumplían con dichas disposiciones es decir, obtenían lo que comúnmente se conoce como un APA.¹⁸

¹⁵ Diario de los Debates de la H. Cámara de Diputados 1916 – 1994, LV Legislatura (1991 – 1994), Año Legislativo I (octubre 1991 – junio 1992), Periodo Ordinario (octubre/1991 – diciembre/1991), 15 de noviembre de 1991, Diario número 17, p. 1985.

¹⁶ Artículo Segundo del Decreto por el que se Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales Relacionadas con el Comercio y las Transacciones Internacionales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1993; Ver. EDEN, LORRAINE: Op. cit.

¹⁷ Artículo Cuarto-Bis, Fracción I de la Ley que Reforma, Deroga y Adiciona Diversas Disposiciones Fiscales publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1994.

¹⁸ Reglas 244, 244-A, 244-B, 244-C y 244-D de la Resolución que Establece para 1995 Reglas de Carácter General Aplicables a los Impuestos y Derechos Federales, excepto a los Relacionados con el Comercio Exterior. Diario Oficial de la Federación del 31 de marzo de 1995 y del 7 de julio de 1995.

Asimismo, cabe hacer notar que el hecho de que la maquiladora pudiera demostrar que las operaciones con sus partes relacionadas del extranjero cumplían con el PPJM, permitía que se considerara que dichos residentes en el extranjero no tenían un establecimiento permanente en México, en los términos del párrafo 5º del artículo 2 de la LISR de 1981, que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1996.¹⁹

1.3.4 Precios de Transferencia en 1997.

En 1997 entraron en vigor una serie de reformas a los artículos 64, 64-A y 65 de la LISR de 1981²⁰, que constituyen un parte aguas por lo que respecta a disposiciones en materia de precios de transferencia en derecho positivo mexicano²¹.

Lo anterior es así porque con estas reformas se extiende la aplicación de estas disposiciones a todos los contribuyentes, dejando atrás la limitante a las maquiladoras.²² Asimismo, se incorpora el PPJM en los términos de las Guías de la OCDE, señalando que los contribuyentes que celebraren operaciones con partes relacionadas se encuentran obligados, para efectos del Impuesto sobre la Renta ("ISR"), 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.

Adicionalmente, a partir de la reforma en cita, se utilizó una definición sumamente amplia de lo que era una parte relacionada, la cual incluía a dos ó más personas si una de ellas participaba directa o indirectamente en la administración, control o capital de la otra.²³ Lo cual permitía, en teoría, extender la aplicabilidad de las disposiciones sobre precios de transferencia a quienes incluso poseyeran solo una acción en una o más sociedades.²⁴

¹⁹ Derogado por virtud del artículo Tercero de la Ley que Establece y Modifica diversas Leyes Fiscales publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996.

²⁰ Id.

²¹ RENDON, RICARDO: Op. cit., p. 11

²² Artículo 64-A de la LISR de 1981, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996.

²³ Id.

²⁴ RENDÓN, RICARDO: Op. cit, p. 11

Igualmente, es de destacarse que en la reforma que nos ocupa, se adoptaron seis métodos aprobados por la OCDE para la determinación de precios de transferencia, a saber: el MPCNC; el MPR; el MCA; el MPU; el MPU en su análisis residual; y el MMTU²⁵

Como se puede apreciar, la reforma de 1997 fue un cambio muy importante en materia de precios de transferencia. Por esta razón, resulta sorprendente que una vez más se haya efectuado un análisis sumamente exiguo sobre la misma durante el proceso legislativo. En este sentido, encontramos primeramente que en la exposición de motivos de la iniciativa de reforma en comento, el Ejecutivo Federal manifestó como única razón para implementar la metodología sobre precios de transferencia de la OCDE, que la mayoría de los países miembros de dicha organización aplicaban los lineamientos sobre precios de transferencia contenidos en diversas recomendaciones de la misma OCDE desde tiempo atrás, siendo que México hasta ese momento no lo hacía así.²⁶

Asimismo, podemos observar que el dictamen correspondiente de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados se concretó a señalar lo siguiente:

“En materia de precios de transferencia, se acordó obligar a los contribuyentes a que conserven los documentos que acrediten que las operaciones que se efectúen utilizan precios que hubieran empleado partes independientes en operaciones comparables, así como los métodos tradicionales y alternativos aceptados por la organización para la cooperación y el desarrollo económico (artículos 58 fracción XIV; 64-A; 65; 67-C, los dos últimos párrafos, 74 y 112 fracción XII)”²⁷

A mayor abundamiento, en la discusión y aprobación de dicho dictamen por parte de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, en ningún momento se discutió sobre la trascendencia de la reforma en la parte que nos ocupa²⁸, e incluso el entonces diputado Luis

²⁵ Artículo 65 de la LISR de 1981, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996.

²⁶ CÁRDENAS GUZMAN, CARLOS et alii: Operaciones entre Partes Relacionadas y Paraísos Fiscales. Dofiscal Editores, México, p. 2

²⁷ Diario de los Debates de la H. Cámara de Diputados 1916 – 1997, LVI Legislatura (1994 – 1997), Año Legislativo III (Sep/1996 – Ago/1997), Primer Periodo Ordinario (31/08/96 – 13/12/96), 26 de noviembre de 1996, Diario número 31, p. 3131

²⁸ Id., 27 de noviembre de 1996, Diario número 32, pp. 3440 - 3694

Manuel Jiménez Lemus, quien estuvo a cargo de la defensa del dictamen antedicho, en ningún momento se refirió a las reformas en materia de precios de transferencia.²⁹

No pretendemos ignorar de modo alguno que nuestro país adquiere ciertos compromisos al ingresar a diversos organismos internacionales, que se deben cumplir y respetar. Sin embargo, consideramos que la implementación de estos compromisos debe realizarse luego de un estudio minucioso de los mismos, de manera que resulte harmónica con nuestro sistema legal y particularmente con nuestras disposiciones constitucionales. Sin embargo, como se puede apreciar, tratándose de los lineamientos internacionales en materia de precios de transferencia, encontramos un gran vacío de discusión y análisis. Sin duda, este vacío es la causa de que encontremos en nuestras leyes vigentes, una serie de disposiciones en la materia que nos ocupa, que ostentan una dudosa constitucionalidad, como observaremos a lo largo del presente trabajo.

Adicionalmente, debemos comentar que, mediante una disposición transitoria se estableció que los residentes en el extranjero, partes relacionadas de las maquiladoras mexicanas continuarían sin tener un establecimiento permanente en México siempre que contaran con un APA.³⁰ Es decir, la regla que prevalecía antes de las reformas de 1997 continuó, pero en una disposición transitoria.

Finalmente, debemos señalar que fue en 1997 cuando se incorporó el artículo 34-A al Código Fiscal de la Federación (“CFF”), que permite a las autoridades fiscales resolver consultas sobre la metodología empleada para determinar los precios de transferencia es decir, para realizar APA’s. En ese año se señaló que las resoluciones correspondientes podían surtir sus efectos hasta por los cuatro ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se otorgaran, pudiendo las autoridades fiscales autorizar que las mismas surtieran sus efectos hasta por los cuatro ejercicios inmediatos anteriores.³¹

²⁹ Id., pp. 3652 - 3655

³⁰ Artículo Cuarto, fracción VI de la Ley que Establece y Modifica diversas Leyes Fiscales publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996.

1.3.5 Precios de Transferencia en 1998.

Para 1998, se hacen algunos ajustes a la regulación en materia de precios de transferencia, mediante la adición de un inciso e) a la fracción I, así como con la adición de un antepenúltimo párrafo, ambos del artículo 64-A de la LISR de 1981, señalando que en materia de ajustes para las operaciones comparables: (i) tratándose de enajenación de acciones, debía considerarse elementos como el capital contable, valor de utilidades y las cotizaciones bursátiles; y (ii) cuando los ciclos de negocios o de aceptación comercial de un producto abarcaran más de un ejercicio, se podrían considerar operaciones comparables de dos o más ejercicios anteriores o posteriores³².

1.3.6 Precios de Transferencia en 1999.

Para 1999, se incrementa la tasa del ISR al 35% y se señala que la disposición transitoria de la reforma para 1997 por cuál los residentes en el extranjero, partes relacionadas de las maquiladoras mexicanas podían considerar que no tenían un establecimiento permanente si contaban con un APA, estaría vigente hasta el 31 de diciembre de 1999³³, por lo cual dichos residentes en el extranjero tendrían un establecimiento permanente en México a partir del año siguiente.

1.3.7 Precios de Transferencia en 2000.

Para 2000 no se dieron grandes cambios en materia de precios de transferencia. Se reforma el artículo 34-A del CFF de manera que desde aquél momento, los APA's solo podrían tener vigencia por el ejercicio en que se solicitaren, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se hubiera solicitado. Asimismo, la vigencia podía

³¹ Id., Artículo Primero.

³² Artículo Tercero de la Ley que modifica al Código Fiscal de la Federación y a las Leyes del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos y Federal de Derechos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1997.

³³ Artículo Tercero, Cuarto y Segundo Transitorio del Decreto por el que se Modifica Diversas Leyes Fiscales y otros Ordenamientos Federales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998.

ser mayor cuando derivara de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional del que México fuera parte.³⁴

Igualmente, encontramos que no obstante que por virtud de la LISR de 1981, a partir del año 2000, los residentes en el extranjero, partes relacionadas de maquiladoras mexicanas, tendrían un establecimiento permanente en México, como se mencionó anteriormente, por virtud de una nueva regla miscelánea se consideraría que no constituirían dicho establecimiento siempre que cumplieran con alguna de las opciones que la misma regla señalaba, entre ellas, la de obtener una resolución particular en los términos del artículo 34-A del CFF emitida por la Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional, en la que se confirmara que la maquiladora cumple con lo dispuesto en los artículos 64-A y 65 de la Ley del ISR es decir, si se obtenía un APA³⁵. Con esto se prorrogó prácticamente la regla que se venía dando para maquiladoras desde años anteriores.

1.3.8 Precios de Transferencia en 2001.

Para 2001 no hubo cambios en materia de precios de transferencia y la situación de las partes relacionadas extranjeras de maquiladoras mexicanas se mantuvo igual que el año anterior también por virtud de una regla miscelánea.³⁶

1.3.9 Precios de Transferencia en 2002.

En el año 2002 inicia la vigencia de una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta (la "LISR")³⁷. La LISR no prevé muchos cambios en materia de precios de transferencia. El contenido de los artículos 64, 64-A y 65 de la LISR de 1981 se reacomoda en los artículos 91, 215 y 216 de la LISR. Sin embargo, se pueden observar las siguientes modificaciones respecto a la ley anterior:

³⁴ Artículo Primero de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1999.

³⁵ Regla 3.32.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 6 de marzo de 2000.

³⁶ Regla 3.32.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 6 de marzo de 2000, con vigencia prorrogada hasta el 6 de marzo de 2002 mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 2 de marzo de 2001.

³⁷ Diario Oficial de la Federación del 1º de enero de 2002.

Se aclara que las disposiciones en materia de precios de transferencia se aplican a residentes en México, personas morales que tributen bajo el Título II de la LISR y sus partes relacionadas, **residentes en el extranjero**.³⁸

Asimismo, encontramos las siguientes ampliaciones al concepto de partes relacionadas: (i) los miembros de las asociaciones en participación se consideran partes relacionadas, así como las personas que a su vez se consideren partes relacionadas de dichos miembros³⁹; (ii) igualmente se consideran partes relacionadas a las asociaciones en participación y sus establecimientos permanentes; y (iii) un establecimiento permanente en México y su casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma también se consideran partes relacionadas.⁴⁰

Por otra parte, se admite como medio de interpretación a las disposiciones sobre precios de transferencia a las Guías de la OCDE o aquéllas que las sustituyan.⁴¹

Finalmente, en cuanto a los residentes en el extranjero, partes relacionadas de maquiladoras mexicanas, sigue abierta la posibilidad por los ejercicios 2002 y 2003, de considerar que aquéllos no tienen un establecimiento permanente en México y que cumplen con los artículos 215 y 216 de la LISR, si sus empresas maquiladoras cumplen con alguna de las dos opciones que se describen a grandes rasgos a continuación:

1. Obtener una utilidad fiscal para cada uno de los ejercicios 2002 y 2003 que sea por lo menos equivalente a la cantidad mayor de entre el 6.9% de valor de los activos destinados a la operación de maquila para cada uno de dichos ejercicios; y el 6.5% del monto total de los costos y gastos de la operación de maquila para cada uno de los mismos ejercicios; o

³⁸ Art. 215 de la LISR. Sin embargo, como se describe en el Capítulo IV del presente trabajo, continúa existiendo la obligación de los contribuyentes de respetar el PPJM en sus operaciones con partes relacionadas residentes en México, además de que existen otras disposiciones tendientes a regular la contraprestación pactada por los contribuyentes aún cuando las partes contratantes no se encuentren relacionadas entre sí.

³⁹ Probablemente esta modificación al concepto de parte relacionada pretende ser congruente con el hecho de que a partir de la nueva LISR, la A. en P. se considera persona moral para efectos de ISR cuando a través de ella se realicen actividades empresariales. Ver art. 8 de la LISR.

⁴⁰ Art. 215 de la LISR.

⁴¹ Id.

2. Obtener una resolución particular en términos del artículo 34-A del CFF en la que se confirme que cumplen los artículos 215 y 216 de la LISR, es decir, si cuentan con un APA.⁴²

La discusión y creación de una nueva LISR pudo constituir un excelente foro para analizar con mayor profundidad la relación y, sobretodo, la concordancia entre las disposiciones que hasta ese momento regulaban la materia de precios de transferencia y nuestros dispositivos constitucionales federales, de tal modo que en ese momento los legisladores tenían la oportunidad de crear una mejor regulación de precios de transferencia técnicamente hablando y principalmente acorde con el Pacto Federal. Sin embargo, por alguna razón este análisis no se dio una vez más. Los Legisladores se concretaron a reproducir lo que ya se había legislado anteriormente y a “cubrir” algunos huecos de la legislación anterior, como el hecho de que el concepto de partes relacionadas hablaba de personas y no incluía hasta ese momento el concepto de establecimiento permanente⁴³, dejando de lado toda discusión sobre temas que pudieran ser de mucho mayor relevancia, como la compatibilidad de las disposiciones sobre precios de transferencia con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (la “Constitución”).⁴⁴

1.3.10 Precios de Transferencia en 2003.

La reforma fiscal para 2003 no trajo cambios a la normatividad en materia de precios de transferencia, en lo general.⁴⁵ No obstante lo anterior, sí hubieron ciertos cambios por lo que respecta a la industria maquiladora, además de que ciertas disposiciones que se contenían originalmente en artículos transitorios de la LISR, se trasladaron al cuerpo de dicha ley.⁴⁶

⁴² Id., Art. Segundo Transitorio, fracción LXXIV, incisos a) y b)

⁴³ Diario de los Debates de la H. Cámara de Diputados (1916 – 2001), LVIII Legislatura (2000 – 2003), Año Legislativo II, Primer Periodo Extraordinario de Sesiones Extraordinarias del Primer Receso del Segundo Ejercicio (Diciembre 2001), 29 de diciembre de 2001, Diario número 6, pp. 278 – 528.

⁴⁴ Id., pp. 527- 543

⁴⁵ Ver Decreto por el que se Establecen, Reforman, Adicionan y Derogan diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002.

⁴⁶ En este sentido cabe mencionar que probablemente en un esfuerzo por evitar confusiones con las nuevas disposiciones, la regulación para maquiladoras contenida en el artículo Segundo transitorio, fracciones LXXIV, LXXV y LXXVIII de la LISR quedó sin efectos a partir del ejercicio 2003. (Ver artículo Segundo, fracción XX del Decreto por el que se Establecen, Reforman, Adicionan y Derogan diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002)

Primeramente, encontramos que mediante la adición de un nuevo penúltimo párrafo al artículo 2 de la LISR, se incorpora al cuerpo de la ley la posibilidad de que los residentes en el extranjero consideren que no tienen un establecimiento permanente en México por virtud de las relaciones que mantienen con empresas que llevan a cabo operaciones de maquila en nuestro país y que cumplen con las disposiciones mexicanas en materia de precios de transferencia, si se cumplen ciertos requisitos,⁴⁷ a saber:

- I. Que el residente en el extranjero sea residente de un país con el que se tienen celebrado un tratado para evitar la doble tributación;
- II. Que se cumplan los requisitos previstos en el tratado para evitar la doble tributación; y
- III. Que la empresa maquiladora cumpla con cualquiera de los siguientes supuestos:
 - a) Que conserve la documentación a que se refiere el artículo 86 fracción XII de la LISR con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones que celebren con partes relacionadas resultan de la suma de los siguientes valores (i) los precios determinados bajo los principios establecidos en los artículos 215 y 216 de la LISR en concordancia con las Guías de la OCDE, sin tomar en consideración los activos que no sean propiedad del contribuyente y (ii) una cantidad equivalente al 1% del valor neto en libros del residente en el extranjero de la maquinaria y equipo propiedad de residentes en el extranjero cuyo uso se permita a los residentes en el país en condiciones distintas a las de arrendamientos con contraprestaciones ajustadas a lo dispuesto en los artículos 215 y 216 antedichos.

⁴⁷ En términos generales, la posibilidad de que un residente en el extranjero considerara que no tiene un establecimiento permanente en México y que cumple con las disposiciones en materia de precios de transferencia, a pesar de las relaciones especiales que tenga con partes relacionadas que realizan operaciones de maquila, ya existía en el artículo segundo transitorio, fracción LXXIV de la LISR (Ver *supra* 1.3.9). Sin embargo, en esta última disposición se señalaba que dicha posibilidad sólo estaría abierta durante los ejercicios de 2002 y 2003, mientras que con las reformas fiscales para 2003 su duración es indefinida. Asimismo, cabe hacer notar que algunos de los requisitos a satisfacer también se venían estableciendo anteriormente.

- b) Obtenga una utilidad fiscal⁴⁸ que represente, al menos, la cantidad mayor que resulte entre en los incisos 1) y 2) siguientes:
- 1) 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.
 - 2) El 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de operación de la operación en cuestión, incurridos por la persona residente en el país, determinados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, incluso los incurridos por residentes en el extranjero, con ciertas excepciones.⁴⁹
- c) Que conserve la documentación a que se refiere el artículo 86 fracción XII de la LISR con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones que celebren con partes relacionadas, se determinan aplicando el MMTU en el cual se considere la rentabilidad de la maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero que sean utilizados en la operación de maquila. La rentabilidad asociada con los riesgos de financiamiento relacionados con la maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero no deberá ser considerada dentro de la rentabilidad atribuible a la maquiladora. Lo anterior sin perjuicio de aplicar los ajustes y considerando las características de las operaciones previstos en el artículo 215 la LISR.

⁴⁸ Por los ejercicios fiscales de 2003 y 2004, la utilidad fiscal del ejercicio en cuestión puede obtenerse multiplicando dicha utilidad por el factor que se obtenga de dividir el valor en dólares de los Estados Unidos de América de las exportaciones del ejercicio fiscal en cuestión entre el valor promedio de las exportaciones efectuadas durante los tres ejercicios fiscales inmediatos anteriores al ejercicio fiscal en cuestión o los transcurridos en caso de ser menor a 3. No se considerarán dentro del valor promedio de las exportaciones a que se refiere el párrafo anterior el retorno de maquinaria y equipo, propiedad de residentes en el extranjero, que se hubiesen importado temporalmente. (Ver artículo Segundo, fracción XVII del Decreto por el que se Establecen, Reforman, Adicionan y Derogan diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002)

⁴⁹ Como se puede observar, no obstante que la mecánica de esta opción pudo haber sufrido algunas modificaciones, medularmente ya existía desde el año anterior en los artículos transitorios de la LISR (Ver *supra* 1.3.9)

Finalmente, se señala que la persona residente en el país podrá obtener una resolución particular en los términos del artículo 34-A del CFF en la que se confirme que cumple con lo dispuesto en los incisos a) y c) inmediatos anteriores y con los artículos 215 y 216 de la LISR, sin embargo, dicha resolución particular no es necesaria para satisfacer los requisitos arriba señalados.⁵⁰

En síntesis, podemos afirmar que nuestra legislación fiscal actual en materia de precios de transferencia es producto principalmente de la influencia de los Estados Unidos de América y de la OCDE, y que ha ido evolucionando a lo largo del tiempo a efecto de cumplir con los estándares internacionales. Sin embargo, a pesar de que ese esfuerzo ha continuado a lo largo del tiempo y que se han involucrado una serie de personas y grupos: tanto legisladores, como reguladores e incluso contribuyentes, al día de hoy no se evidencia que haya existido siquiera un intento medianamente serio por armonizar las tendencias internacionales con nuestro sistema legal y constitucional, lo cual ha causado que al día de hoy, si bien resulta que nuestra legislación en materia de precios de transferencia es bastante “vanguardista” en el sentido de que es muy similar a la regulación que propone la OCDE, también resulta que dicha regulación adolece de vicios de inconstitucionalidad, como lo demostraremos a lo largo del presente trabajo.

⁵⁰ Se puede observar aquí que, a diferencia del año 2002, la obtención de una APA dejó de ser una opción *per se* que se podía ejercer para considerar que el residente en el extranjero que lleva a cabo operaciones con maquiladoras no tenía un establecimiento permanente y que cumplía con las disposiciones en materia de precios de transferencia (Ver *supra* 1.3.9), para convertirse en un elemento de mayor seguridad jurídica para el contribuyente; Cfr. Arts. 2 y 216-Bis de la LISR.

CAPÍTULO II

LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL.

2.1 PROBLEMÁTICA.

Como ya lo hemos mencionado anteriormente, el término “precio de transferencia” se utiliza para designar el precio al que bienes y servicios se transfieren o prestan entre partes relacionadas. Por su parte, el precio que se pacta entre partes no relacionadas es el que se conoce como PJM.

Cuando partes no relacionadas interactúan para lograr un acuerdo sobre el precio por las operaciones que realizan entre sí, se observa la actuación tanto de las condiciones competitivas, como del proceso de negociación ocurrido entre ellas. En contraste, cuando se trata de partes relacionadas – por ejemplo, dentro de un grupo corporativo unido por un control en común – el precio de transferencia no responde a presiones de tipo económico. Por el contrario, en este último caso se refleja una decisión entre las partes contratantes basada primordialmente en la necesidad de ajustar cuentas entre sí.

Un grupo de empresas, propiedad de una misma persona o serie de personas y bajo un control común, no son otra cosa que una misma unidad económica. Lo único que afecta las ganancias o pérdidas de estos grupos, vistos como un todo, son los términos de las operaciones que realizan con partes no relacionadas, ajenas al mismo grupo.

Así las cosas, si dentro de un grupo corporativo, una empresa subsidiaria dedicada a la producción enajena a un precio elevado sus productos a otra subsidiaria dedicada al mercadeo,

entonces las ganancias de toda la operación integrada (entendida como el conjunto de operaciones realizadas por y entre todos los miembros del grupo para lograr la venta de un producto a un tercero no relacionado) se quedarán en la empresa subsidiaria productora.

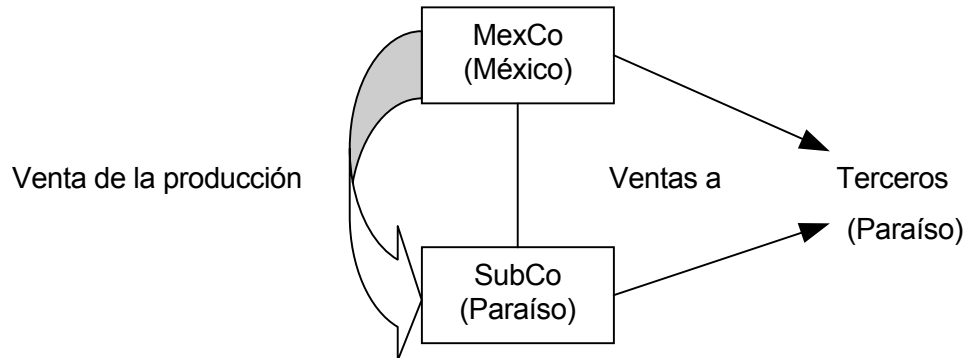
Por el contrario, si dicho precio es bajo, las ganancias de la operación integrada quedarán en la empresa subsidiaria de mercadeo. En consecuencia, el precio de transferencia afecta únicamente la distribución de las ganancias o pérdidas entre los miembros del grupo, mas no el monto absoluto de dichas ganancias entre las partes relacionadas.

Ahora bien, si introducimos el componente impositivo en el esquema arriba esbozado, encontramos que pueden resultar varias ventajas a favor del contribuyente al distribuir adecuadamente los precios de transferencia entre los miembros de un mismo grupo. Si los miembros del grupo se encuentran en distintos regímenes fiscales o bien bajo distintas tasas impositivas, el precio de transferencia puede tener serias implicaciones fiscales.

Lo anterior es así puesto que los miembros de un mismo grupo pueden utilizar el precio de transferencia para (i) trasladar sus ingresos acumulables a aquellos miembros que se encuentren en jurisdicciones con tasas impositivas inferiores; y (ii) trasladar sus gastos deducibles a aquellos miembros que se encuentren en jurisdicciones con tasas impositivas más elevadas. Es decir, si los grupos controlados estuvieran en posibilidad de elegir libremente el precio de transferencia, estarían también en posibilidad de elegir a la jurisdicción fiscal que gravara sus utilidades sin importar el lugar donde llevaran acabo realmente sus operaciones. En estos casos podrían simplemente establecer una subsidiaria en una jurisdicción de imposición más baja para concentrar en ella los ingresos de todo el grupo, a través de operaciones “vehículo” con los otros miembros del mismo, y así obtener todos los beneficios fiscales de dicha jurisdicción, sin afectar las ganancias de la operación integrada.⁵¹

⁵¹ Cfr., ISENBERGH, JOSEPH: “*International Taxation*”, Foundation Press, E. U. A., 2000, pp. 57 - 58

Lo anterior se puede ilustrar con el siguiente ejemplo:



MexCo es una sociedad residente en México, sujeta a imposición alta (por ejemplo, del 34% de ISR sobre el resultado fiscal durante 2003). MexCo produce bolígrafos a un costo de \$1.00 cada uno. MexCo podría vender directamente su producción a un precio de \$2.00 por pieza a sus clientes ubicados en Paraíso (un país de cero imposición para efectos del ejemplo), en cuyo caso la ganancia obtenida de la venta (\$1.00) estaría gravada totalmente por México por haber sido obtenida por uno de sus residentes. Es decir, MexCo tendría que pagar al gobierno mexicano \$.34 derivados de la ganancia obtenida por la venta de cada bolígrafo.

Sin embargo, puede concebirse que en sustitución de lo anterior, MexCo venda sus bolígrafos a una distribuidora, SubCo, quien se encuentra en Paraíso y que es parte relacionada de MexCo, a un precio de \$1.01. Posteriormente, SubCo revende los bolígrafos a \$2.00 a los clientes, obteniendo una ganancia por bolígrafo de \$.99. El efecto de este último esquema es que el grupo (MexCo – SubCo) sigue obteniendo una ganancia por la operación integrada de \$1.00 por bolígrafo, como sucedía en el primer supuesto. Sin embargo, de dicha ganancia, \$.99 ya no se ven disminuidos por imposición alguna, como sucedía anteriormente, simplemente porque al trasladar esa ganancia de Mexco a SubCo, a través del precio de transferencia, México ya no tiene derecho a gravar la ganancia derivada de la operación integrada puesto que ésta se dio fuera de su jurisdicción en beneficio de un residente del extranjero, a la vez que se aprovecha el beneficio que representa que Paraíso no establezca gravamen alguno.

Ahora bien, si el PJM a distribuidores de bolígrafos es \$1.50, el precio de venta a SubCo ha permitido que \$.49 de ganancia por bolígrafo haya pasado artificialmente de MexCo a SubCo es

decir, de una jurisdicción con un sistema de imposición elevado a uno de imposición bajo. Por el contrario, si MexCo hubiera cobrado el PJM a SubCo, hubiera habido una ganancia gravable por México de \$.49.

Desde el punto de vista contable, la pérdida en las ganancias de MexCo se compensa por las mayores ganancias obtenidas por SubCo. Sin embargo, desde el punto de vista fiscal, la ganancia de SubCo es una pérdida en la recaudación para México. Es precisamente este problema el que pretenden atacar tanto las recomendaciones de la OCDE como las disposiciones de derecho positivo de diversos países en materia de precios de transferencia, como es el caso de los artículos 215, 216 y 217 de nuestra LISR, mismos que describiremos y analizaremos a lo largo del presente trabajo.

2.2 Conceptos Adoptados Internacionalmente.

Como ya se ha mencionado en este trabajo, la regulación prevaleciente en materia de precios de transferencia ha sido producto tanto de la influencia de los Estados Unidos de América, como de la OCDE. Particularmente, la participación de la OCDE en esta materia ha sido uno de los principales propulsores para la adopción en diversos países, como el nuestro, de diversas medidas para evitar la manipulación de los precios de transferencia con el objeto de obtener mayores beneficios fiscales, perjudicando la recaudación fiscal de los diversos países. Por esa razón, al detallar los conceptos y las medidas aceptadas internacionalmente para evitar la manipulación artificial de los precios de transferencia en este apartado, nos apoyaremos fundamentalmente en los lineamientos de la OCDE en esta materia.

2.2.1 El Principio de Precio Justo de Mercado y las Operaciones entre Partes Relacionadas.

El artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Capital de la OCDE (el “Modelo de la OCDE”), señala:

“Artículo 9. Empresas Asociadas:

1. Cuando

- a) Una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de una empresa del otro Estado Contratante, o
- b) Las mismas personas participen directa o indirectamente en la administración, control o capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante,

y en uno u otro caso, las condiciones pactadas o impuestas entre las dos empresas en sus relaciones comerciales o financieras difieren de aquéllas que hubieran sido pactadas entre empresas independientes, entonces las ganancias que, de no ser por aquéllas condiciones, se hubieran obtenido por parte de alguna de las empresas y que no se obtuvieron en razón de dichas condiciones, pueden ser incluidas en las utilidades de esa última empresa y gravadas en consecuencia.

2. Cuando un Estado Contratante, con el propósito de gravar, incluye en las utilidades de una empresa de ese Estado Contratante, utilidades de una empresa del otro Estado Contratante, que han sido gravadas en ese otro Estado Contratante y que hubieran pertenecido a la empresa del primer Estado mencionado si las condiciones pactadas entre las dos empresas hubieran sido equivalentes a las de partes independientes, entonces ese otro Estado deberá hacer un ajuste adecuado sobre el impuesto determinado sobre esas utilidades. Al determinar dicho ajuste deberá tomarse en cuenta otras disposiciones de esta Convención y, de ser necesario, las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán consultarse mutuamente”.⁵²

El artículo en comento permite a las autoridades fiscales de un Estado Contratante re-determinar las utilidades declaradas por una empresa cuando éstas no reflejen correctamente las utilidades efectivamente generadas en ese Estado, por virtud de las relaciones especiales que sostiene con sus partes relacionadas. Es decir, no se permite ninguna re-determinación cuando las operaciones entre partes relacionadas han sido pactadas en términos comerciales normales (o con base en el PJM).

⁵² OCDE: “*Model Tax Convention on Income and on Capital*”, OCDE, Francia, 2000, p. M-21

Ahora bien, esta re-determinación entre partes relacionadas puede suscitar una doble imposición económica (gravamen del mismo ingreso en las manos de diferentes personas), en virtud de que una empresa de un Estado “A”, cuyas utilidades se redeterminaron para incrementarlas, será responsable de pagar impuestos por una cantidad de utilidades que ya ha sido gravada en las manos de su parte relacionada, otra empresa en el Estado “B”. Por esta razón, el segundo párrafo del artículo en comento, prevé que, en su caso, el Estado “B” efectuara un ajuste adecuado a efecto de eliminar la doble imposición⁵³.

En este sentido, debe notarse que el ajuste no es automático, es decir, no deriva simplemente de que las utilidades en el Estado “A” se incrementaron. Por el contrario, el ajuste solo es procedente cuando el incremento de utilidades en dicho Estado “A” deviene de reflejar correctamente el PJM en las operaciones entre partes relacionadas.⁵⁴

De todo lo anterior, se derivan tres conceptos fundamentales en materia de precios de transferencia:

(i) Las disposiciones en materia de precios de transferencia sólo son aplicables a operaciones entre partes relacionadas;

(ii) Las operaciones entre partes relacionadas deben respetar el PPJM; y

(iii) en los casos en que las operaciones entre partes relacionadas no respeten el PPJM, las autoridades fiscales están facultadas para realizar los ajustes necesarios en la utilidad derivada de dichas operaciones a efecto de que sea equivalente a la que se hubiera obtenido en una operación similar entre partes independientes, para finalmente gravar esa utilidad.

En los apartados siguientes analizaremos cada uno de estos conceptos.

⁵³ En este punto cabe hacer notar que México se reservó el derecho de no insertar el segundo párrafo del artículo en comento en sus tratados para evitar la doble imposición. Ver OCDE: “*Model Tax Convention...*”, p. C(9)-6

⁵⁴ Id., pp. C(9)-1 - C(9)-5

2.2.1.1 El Concepto de Partes Relacionadas.

De conformidad con el artículo 9 del Modelo de la OCDE, arriba transcrito, se desprende que se considera que una empresa es parte relacionada de otra cuando:

1. Una participa directa o indirectamente en la administración, control o capital de la otra; o
2. Una persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la administración, control o capital de una y otra empresa.

De lo anterior, se desprende que una empresa es parte relacionada de otra cuando interviene por sí misma, a través de la administración, del control o del capital, en la vida de la otra; o bien, cuando ambas empresas poseen un denominador común, consistente en que en ambas, intervienen las mismas personas en su capital, administración o control.

Sin embargo, el Modelo de la OCDE no contiene definiciones concretas acerca de lo que debe entenderse por participación “directa” o “indirecta”, ni del contenido preciso de la expresión “dirección” o “control” de una empresa. Por tanto, se deja a cada estado contratante para que lo concrete en su legislación interna. Es por ello que la existencia de vinculación o de asociación debe ser apreciada a la luz de la legislación de cada Estado. Una vez apreciada y establecida dicha vinculación o asociación, así como la existencia de condiciones diferentes de las de mercado, se podrán efectuar los ajustes fiscales correspondientes en virtud del contenido del artículo 9 en comento.⁵⁵ Por lo anterior, en este apartado no puede darse más que una definición meramente teórica y gramatical de los conceptos bajo estudio.

El vocablo “directo” significa derecho o en línea recta⁵⁶. Consecuentemente, una participación directa se refiere a una participación que se hace de una de las partes hacia otra sin que se interponga mecanismo, persona o vehículo alguno. Por el contrario, el vocablo “indirecto” evoca algo que no va rectamente a un fin, aunque se encamine a él⁵⁷. Por lo tanto, tendremos una participación indirecta cuando una persona intervenga en otra a través de un mecanismo, persona o vehículo que a su vez esté sujeto a su control. Así las cosas, si una

⁵⁵ Cfr., HERRERO MALLOL, CARLOS: *Op. cit.*, p. 70.

⁵⁶ Cfr., REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: “Diccionario de la Lengua Española”, 21ª. Edición, Espasa Calpe, Madrid, 1992, p. 535.

persona moral “A” decide participar en el capital de otra persona moral “C”, utilizando una subsidiaria “A1”, resulta que “A1” tendrá una participación directa en “C”, pues no hay ningún mecanismo intermedio para realizar dicha participación. Sin embargo, al mismo tiempo, “A” tendrá una participación indirecta en “C” en virtud de que “A” está utilizando a “A1” como mecanismo intermedio para participar en “C”.

Por su parte, encontramos que el vocablo “Administración” significa acción y efecto de administrar, es decir, dirigir una institución⁵⁸, mientras que “control” significa mando o dispositivo de regulación⁵⁹ y “capital” es el conjunto de las sumas o de los bienes valorados que los socios de una sociedad aportan a ésta, para desarrollar su actividad lucrativa y responder de sus obligaciones.⁶⁰

Por lo tanto, conceptualmente podemos decir que cuando se señala que existen partes relacionadas cuando una empresa ejerce una participación en la administración, control o capital de otra, se alude a la intervención de aquélla en la dirección (administración) o en el mando efectivo (control) de ésta última, o bien, que una de las empresas ha efectuado aportaciones al capital de la otra. Lo anterior sin olvidar que dicha participación puede ser directa o indirecta es decir, con o sin mecanismos intermedios.

2.2.1.2 El Principio de Precio Justo de Mercado.

Como ya se ha mencionado anteriormente, el artículo 9 del Modelo de la OCDE señala substancialmente que los ajustes en los precios de transferencia proceden únicamente cuando las condiciones pactadas en operaciones entre partes relacionadas difieren de las que se hubieran pactado por partes independientes en operaciones comparables. En consecuencia, las operaciones entre partes relacionadas deben reflejar para efectos fiscales, las condiciones que hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables. Esta es precisamente la esencia del PPJM.

⁵⁷ Id., p. 818.

⁵⁸ Id., p. 31

⁵⁹ Id., p. 396.

⁶⁰ Id., p. 282.

La OCDE justifica la utilización del PPJM, pues considera que tiene fundamentos teóricos sólidos ya que al aplicarse en operaciones entre partes relacionadas, provee una aproximación muy cercana al resultado que se hubiera obtenido en un mercado abierto. Adicionalmente, según la OCDE, el PPJM arroja generalmente niveles de ingreso entre los miembros del grupo controlado que son aceptables para las administraciones tributarias involucradas.

Asimismo, la OCDE considera que el PPJM resulta conveniente pues considera las circunstancias particulares de las partes involucradas en la operación, además de que también considera como punto toral las operaciones normales que ocurren en el mercado.⁶¹

Adicionalmente, se considera que la mayor justificación económica del PPJM radica en que se da un tratamiento igual a las empresas transnacionales y a las empresas que operan independientemente, con lo cual se logra evitar distorsiones en la competencia.⁶²

Finalmente, debe señalarse que la OCDE considera que apartarse del PJM constituiría una verdadera amenaza para el consenso internacional que se ha logrado en esta materia, además de que provocaría la pérdida de la experiencia y del entendimiento que se ha logrado en este tema tanto de parte de las administraciones fiscales, como de la comunidad empresarial, siendo que a la fecha en realidad no existe una alternativa sólida al PJM.⁶³

No obstante lo anterior, la utilización del PPJM como piedra angular para la regulación de los precios de transferencia ha sido objeto de diversas críticas por los problemas que genera, mismos que a continuación esbozamos:

a) Primeramente, de acuerdo con diversos economistas, el PPJM es contrario a la realidad económica. Lo anterior en virtud de que se cimienta en el mito fiscal de que cada subsidiaria y establecimiento permanente dentro de un grupo es una entidad que comercia bajo condiciones libres de mercado con las otras entidades del grupo, siendo que la esencia misma de una empresa transnacional es su potencial de actuar como una sola unidad en el mercado

⁶¹ OCDE: “*Transfer Pricing Guidelines...*”, p. I-6

⁶² HAMAEEKERS, HUBERT: “*Arm’s Length – How Long*” en *Transfer Pricing Journal*, Volumen 8, Número 2, 2001, pp. 30 - 40

mundial y así lograr ventajas competitivas. Esto es particularmente verdadero en aquellas empresas transnacionales que tienen un mayor grado de integración. Así las cosas, la mayor eficiencia lograda por las empresas transnacionales no es reconocida por el PPJM. Las ventajas de escala y las sinergias inherentes a las empresas transnacionales no pueden ser divididas entre los miembros del grupo objetivamente a través del PPJM.

b) Asimismo, se critica el rol esencial que tiene la existencia de comparables para determinar el PJM, en virtud de que esta situación genera enormes cargas administrativas. Por ejemplo, los cambios constantes de los diversos mercados provocan que constantemente se esté observando el comportamiento de las operaciones comparables, mismo que se debe documentar a fin de demostrar a las autoridades fiscales el cumplimiento del PPJM en las operaciones con partes relacionadas. Así, encontramos incluso que en los últimos años ha surgido una nueva especialidad: la de los “expertos en comparables” lo cual demuestra claramente el desperdicio económico que surge a partir de las exigencias del PPJM. En este sentido, no se omite mencionar que estas cargas no se sufren únicamente por las empresas multinacionales, sino también por las administraciones fiscales pues muchas veces requieren de mucho personal especializado a fin de auditar correctamente el cumplimiento de las disposiciones en materia de precios de transferencia.

c) De esto último, se deriva a su vez un problema más, de tipo conceptual, consistente en contradicciones entre los mismos principios de la OCDE. Tal como lo hemos mencionado anteriormente, el PPJM se justifica por preservar la neutralidad económica en la decisión de operar con partes relacionadas o con partes no relacionadas. Sin embargo, como es fácil de apreciar, las empresas que no operan con partes relacionadas no tienen las cargas administrativas arriba señaladas. En consecuencia, la decisión en comento resulta distorsionada por estas cargas, lo cual nos lleva a una clara contradicción con la neutralidad económica que supuestamente pretende preservar el PPJM.

d) Adicionalmente, se encuentra otro problema en la necesidad de encontrar comparables para llegar al PJM, ya que en muchas ocasiones no es posible encontrar éstos cuando se trata de productos altamente especializados o incluso cuando en la producción se involucran patentes

⁶³ OCDE: “*Transfer Pricing Guidelines ...*”, p. I-6

únicas u otros bienes intangibles. Igualmente surge este problema en aquéllas operaciones que simplemente no son llevadas a cabo por empresas totalmente independientes.

e) Finalmente, un problema más para la aplicación del PPJM es el desarrollo del comercio mundial que ha sido posible a través de la liberalización del comercio, la abolición de los controles de cambio y el desarrollo tecnológico de comunicaciones. Lo anterior es así por la facilidad con la que actualmente se cuenta para realizar diversas funciones en multiplicidad de ubicaciones geográficas lo cual dificulta la determinación correcta del PJM para cada una de las partes involucradas.⁶⁴

En síntesis, podemos señalar que existen diversas objeciones a la utilización del PPJM para regular los precios de transferencia. Sin embargo, para la OCDE y por ende para sus miembros, éste principio es verdaderamente una piedra angular en la materia que nos ocupa, por lo cual resulta igualmente esencial su análisis para comprender cabalmente la regulación internacional en materia de precios de transferencia. Así encontramos que al analizar el PPJM se encierran varios conceptos básicos, particularmente la existencia de operaciones entre partes independientes que resulten comparables con aquéllas celebradas entre partes relacionadas. Esto finalmente nos lleva a preguntarnos ¿Cuándo se está en presencia de una operación comparable? ¿Es necesario que las operaciones sean idénticas o pueden ser simplemente similares? y en este último caso, ¿qué hacer con las diferencias existentes entre ambas operaciones? De todas estas interrogantes se ocupa el apartado siguiente.

2.2.1.2.1 Operaciones Comparables.

Se entiende que dos operaciones son comparables cuando las características económicas relevantes de una y otra resultan similares. Ser comparable significa que ninguna de las diferencias que existan entre las dos operaciones pueda afectar materialmente el precio o la utilidad resultante que se encuentra bajo escrutinio o bien, que de existir estas diferencias, éstas se puedan eliminar con ajustes razonables.⁶⁵ A continuación se analizan los factores para determinar la comparabilidad.

⁶⁴ HAMAEEKERS, HUBERT: *Op. cit.*, pp. 30 – 40.

⁶⁵ *Id.*, p. 1-7

2.2.1.2.1.1 Características de los Bienes o Servicios.

Las diferencias en las características particulares de los bienes o servicios suelen redundar en el valor de éstos en el mercado libre. Por esto, esas diferencias deben tomarse en cuenta en el análisis de comparabilidad.

Las características más importantes a considerar, tratándose de bienes incluyen las características físicas del bien, su calidad, su disponibilidad y volumen de oferta. Por su parte, tratándose de servicios, las características más relevantes son su naturaleza y su extensión.⁶⁶

Ahora bien, tanto en el caso de bienes, como en el de servicios, la existencia de intangibles asociados también resulta relevante. Así las cosas, cuando una operación entre partes relacionadas tiene por objeto la enajenación de bienes que poseen una marca asociada reconocida internacionalmente, mientras que la operación comparable entre partes independientes no la posee, debe realizarse un ajuste por el valor económico de la marca.⁶⁷

Finalmente, cuando el objeto de la operación es un bien intangible, debe tomarse en cuenta características como la forma de la operación (v. gr., licencia de uso o enajenación), el tipo de intangible (v. gr., patentes, marcas, etc.), la duración y grado de la protección del derecho, así como los beneficios que se espera obtener de la utilización del intangible.⁶⁸

2.2.1.2.1.2 Análisis Funcional.

En operaciones entre partes independientes, la contraprestación generalmente refleja las funciones que cada una de las partes involucradas realiza. Por esta razón, en el análisis de si una operación entre partes independientes resulta comparable con otra celebrada entre partes relacionadas, deben analizarse y compararse las funciones que asumieron cada una de las partes es decir, sus actividades y responsabilidades. Entre las funciones que deben analizarse están

⁶⁶ Cfr., OCDE: “*Transfer Pricing Guidelines ...*”, p. I-9

⁶⁷ Cfr., BITTKER BORIS *et alii*: “*Fundamentals of International Taxation. U. S. Taxation of Foreign Income and Foreign Taxpayers*”, edición 1998 – 1999, Warren Gorham & Lamont of the RIA Group, E. U. A., p. 79-27

⁶⁸ Cfr., OCDE: “*Transfer Pricing Guidelines ...*”, p. I-9

diseño, manufactura, ensamblaje, investigación, distribución, mercadeo, transporte, financiamiento, utilización de activos y asunción de riesgos.

Tratándose de operaciones entre partes no relacionadas, la mayoría de las veces resulta ser que entre más funciones asuma una de las partes (v. gr., riesgos), es de esperarse que esa parte tenga una expectativa de recibir mayores beneficios de la operación de que se trate. Por ejemplo, cuando un distribuidor asume la responsabilidad de realizar publicidad sobre los productos a vender utilizando sus propios recursos, normalmente tendría derecho a una mayor utilidad como resultado de la operación que en aquellos casos en que el distribuidor actúa meramente como un comisionista al cual se le reembolsan los costos en que incurra por la venta de los productos de que se trate. De esta manera y siguiendo con este ejemplo, si se compara una operación de este tipo con una celebrada entre partes relacionadas, deberá esperarse que la parte que fungió como distribuidor recibirá mayores o menores beneficios de la operación dependiendo de si utilizó o no sus propios recursos para realizar publicidad de los productos a vender.

En cualquier caso, se deben identificar las funciones principales de la parte bajo examen y, en su caso, realizar ajustes sobre cualquier diferencia substancial que exista entre dichas funciones y las que realice una parte independiente en una operación que se pretenda comparar.⁶⁹

2.2.1.2.1.3 Términos Contractuales.

En operaciones entre partes independientes, los términos contractuales definen explícita o tácitamente la manera en que las responsabilidades, los riesgos y los beneficios serán distribuidos entre las partes. Por lo tanto, el análisis de los términos contractuales debe ser un componente del análisis funcional arriba descrito. Los términos contractuales pueden encontrarse en correspondencia, comunicaciones, etc. y no necesariamente en un documento absolutamente formalizado.

También puede suceder que no exista ninguna forma escrita de la cual se desprendan obligaciones contractuales. En estos casos, las relaciones contractuales de las partes pueden

⁶⁹ Id., pp. I-9 – I-12

deducirse de su conducta y de los principios económicos que rigen las relaciones entre partes independientes.⁷⁰

En cualquier caso, los términos contractuales más relevantes a considerar son la contraprestación pactada, el volumen de compra, la garantía del producto o servicio, el derecho a actualizaciones, la duración de la licencia de uso, las formas de terminación y derechos de renovación del contrato, la existencia de operaciones colaterales, el crédito otorgado y plazos para el pago.⁷¹

Finalmente, debe mencionarse que en operaciones entre partes independientes, la divergencia y oposición de los intereses de cada una de las partes involucradas garantiza que cada una éstas pretenderá obligar a la otra a ceñirse a los términos del contrato y que éstos sólo serán ignorados o modificados cuando así convenga a ambas partes. Esta divergencia y oposición puede no existir en operaciones entre partes relacionadas, por lo cual es importante analizar si la conducta de éstas últimas se apegó efectivamente a los términos contractuales o no y, en este último caso, deberán hacerse mayores análisis para determinar cuales fueron los términos reales de la operación.⁷²

2.2.1.2.1.4 Circunstancias Económicas.

El PJM puede variar en diferentes mercados no obstante que los bienes o servicios sean los mismos. En consecuencia, para encontrar operaciones comparables, es necesario que los mercados en que se realicen tanto las operaciones entre partes relacionadas bajo estudio, como las operaciones entre partes independientes que se pretende utilizar como comparación para llegar al PJM, sean igualmente comparables y que sus diferencias no lleguen tener efectos sobre los precios o, en su caso, se puedan realizar los ajustes correspondientes.⁷³

Algunas de las circunstancias económicas que pueden ser relevantes para determinar la comparabilidad de los mercados son: La similitud en condiciones geográficas, tamaño de los

⁷⁰ Id., p. I-12

⁷¹ Cfr., BITTKER BORIS *et alii*: *Op. cit.*, p. 79-24

⁷² Cfr., OCDE: “*Transfer Pricing Guidelines ...*”, p. I-12

⁷³ Id.

mercados, estado de desarrollo de los mercados, nivel de mercado (distribuidores, venta al menudeo, etc.), existencia de competidores en el mercado, existencia de bienes o servicios sustitutos, etc.⁷⁴

2.2.1.2.1.5 Estrategias de Negocios.

Las estrategias de negocios también deben ser examinadas para determinar la comparabilidad para efectos de los precios de transferencia. En este sentido, deben tomarse diversos aspectos de la operación diaria de una negociación, como son el desarrollo de nuevos productos, esquemas de penetración de mercado, evaluación de cambios políticos etc.

El problema más frecuente que se puede encontrar al evaluar las estrategias de negocios es el tiempo en que debe realizarse la implementación de la estrategia de negocios en particular. Por ejemplo, el contribuyente puede aducir que está reduciendo sus ganancias presentes en sus operaciones con partes relaciones como una estrategia de negocios que al paso del tiempo le producirá mayores ganancias futuras, pues le permitirá a la empresa multinacional entrar en el mercado o aumentar su participación en este. En estos casos, deben tomarse en cuenta diversos factores, por ejemplo, si la reducción en precios está acompañada de una campaña publicitaria o si la reducción de precios entre las partes relacionadas se refleja en una reducción de precios a los consumidores finales. Igualmente, debe considerarse si el periodo de tiempo de duración de la llamada “estrategia de negocios” sería aceptable para un tercero independiente.⁷⁵

2.2.1.2.2 Reconocimiento de la Operaciones Efectivamente Realizadas.

La regla general consiste en que las operaciones entre partes relacionadas deben estudiarse respetando absolutamente los términos y la estructura efectivamente adoptadas por las partes para realizar dichas operaciones. Es decir, las operaciones entre partes relacionadas no deben ser objeto de reestructura por parte de las autoridades fiscales.

⁷⁴ Cfr., BITTKER BORIS *et alii*: *Op. cit.*, pp. 79-26 y 79-27

⁷⁵ Cfr., OCDE: “*Transfer Pricing Guidelines ...*”, pp. I-13 y I-14.

No obstante lo anterior, se admite internacionalmente que en dos casos excepcionales pueda ser legítimo y apropiado no tomar en cuenta la estructura adoptada por las partes relacionadas en la operación en cuestión y reestructurarla.

a) La primera de estas circunstancias se da cuando la forma adoptada por las partes en la operación no coincide con la substancia de la misma. Por ejemplo, cuando se tiene una operación cuya forma aparenta ser un crédito, pero en la substancia se está efectuando una suscripción de capital. En estos casos, puede hacerse a un lado la forma de la operación y recharacterizarla de conformidad con su sustancia.

b) La segunda circunstancia se da cuando no obstante que tanto la forma como la substancia de la operación entre partes relacionadas son coincidentes, las condiciones de la operación difieren totalmente de aquéllas que hubieran sido pactadas entre partes no relacionadas siguiendo un comportamiento comercialmente racional y además estas condiciones impiden que la administración fiscal de que se trate llegue a un precio de transferencia apropiado. Por ejemplo, un contrato a largo plazo que transfiere la propiedad de los derechos de propiedad industrial que resulten de investigaciones futuras a cambio de una contraprestación pagadera en una sola exhibición, podría ser recharacterizado como un contrato de investigación, en caso de que comercialmente este tipo de acuerdos no se consideren como enajenación de bienes intangibles.

La razón de no tomar en cuenta la estructura efectivamente adoptada por las partes relacionadas en los dos casos anteriores deriva de que, en la mayoría de las veces, dichos casos surgen a partir de las relaciones especiales existentes entre las partes relacionadas y por lo cual nunca hubieran surgido entre partes independientes. En consecuencia y de conformidad con el artículo 9 del Convenio de la OCDE, es posible ajustar la operación entre partes relacionadas de modo que refleje la estructura que hubiera sido adoptada por partes no relacionadas.⁷⁶

⁷⁶ Id., p. I-15 y I-16

2.2.1.2.3 Evaluación de Operaciones Separadas y Combinadas.

Internacionalmente se considera que resulta ideal considerar cada operación por separado a fin de determinar el PJM. Sin embargo, se reconoce que existen situaciones en que las operaciones están relacionadas tan íntimamente que no es posible evaluarlas por separado. Un ejemplo de ello son los contratos de suministro de bienes o servicios a largo plazo. En estos casos, se acepta que el PJM se determine tomando en cuenta a todas las operaciones involucradas y no por separado.

En cualquier caso, se admite que no porque se pacte una serie de operaciones en paquete siempre resulta necesario evaluarlas en conjunto para llegar al PJM. Es decir, la decisión de realizar el estudio de las operaciones tomándolas en su conjunto o por separado depende del caso en concreto. Sin embargo, si se opta por evaluarlas separadamente, siempre debe considerarse si el precio pactado por el paquete completo cumple con el PJM.⁷⁷

2.2.1.2.4 Utilización de Rangos de Precio Justo de Mercado.

Un rango de PJM es un rango de cifras que son aceptables para determinar si las condiciones de una operación entre partes relacionadas se ajustan al PPJM y que se deriva de aplicar el mismo método de precio de transferencia a una variedad de información comparable o de aplicar diversos métodos de precio de transferencia.⁷⁸

En los casos en que el precio de la operación entre partes relacionadas bajo estudio cae dentro del rango, no debe hacerse ajuste alguno, según la propia OCDE. No obstante esto, el problema verdadero surge cuando dicho precio cae fuera del rango, pues si bien es cierto que en estos casos resulta procedente un ajuste, la magnitud de este ajuste resulta incierta para el contribuyente. Lo anterior es así, pues la OCDE señala que el ajuste puede hacerse hacia cualquier punto que se encuentre dentro del rango, ya que podría argumentarse que cualquiera de éstos satisface el PPJM. Sin embargo, también la OCDE señala que, en caso de que se pudiera distinguir de entre diversos puntos del rango, el ajuste debe hacerse hacia el punto dentro del

⁷⁷ Id., p. I-17 y I-18.

⁷⁸ Id., p. G-1.

rango que refleje con mayor exactitud los hechos y circunstancias particulares de la operación entre partes relacionadas⁷⁹, lo cual resulta bastante difícil de determinar.

A pesar de lo anterior, el rango de PJM se acepta porque una aplicación estricta del PPJM generalmente arroja tan solo una aproximación de las condiciones que se hubieran pactado entre partes no relacionadas y porque es poco probable que dos empresas independientes involucradas en operaciones comparables y en circunstancias comparables acuerden exactamente el mismo precio para cada operación. El propósito del rango de PJM es reconocer que en el mundo real incluso dos partes no relacionadas rara vez negocian el mismo precio por el mismo bien.⁸⁰

2.2.1.2.5 Utilización de Información de Varios Ejercicios.

A efecto de obtener un entendimiento cabal de los hechos y circunstancias que rodean una operación entre partes relacionadas, puede resultar útil examinar la información tanto del ejercicio bajo examen, como de ejercicios anteriores. Este análisis puede proporcionar información que haya influido en la determinación del precio de transferencia, como son ciclos de negocios o ciclos de vida de los productos.⁸¹

Sin embargo, debe considerarse que la utilización de información de varios ejercicios resulta más adecuada cuando se utilizan ciertos métodos o cuando se pretende analizar ciertos fenómenos. Por ejemplo, esta información puede ser sumamente útil cuando se estudian estrategias sobre participación en el mercado o ajustes periódicos de regalías y se utilizan métodos que determinan rangos de utilidades. En oposición, rara vez sería útil manejar información de varios ejercicios si se utiliza el MPCNC.⁸²

⁷⁹ Id., pp. I-19 y I-20

⁸⁰ Cfr., BETTEN RIJKELE *et alii*: “*The Concept of the Arm’s Length Range*” en *Transfer Pricing Journal*, Volumen 5, Número 4, 1998, p. 174

⁸¹ Cfr., OCDE: “*Transfer Pricing Guidelines ...*”, pp. I-20 y I-21.

⁸² Cfr., BITTKER BORIS *et alii*: *Op. cit.*, pp. 79-33 y 79-34

2.2.1.2.6 Pérdidas.

La OCDE considera que el hecho de que un miembro de un grupo transnacional registre constantemente pérdidas, mientras que el grupo, como unidad económica, registra utilidades, puede ser motivo para un escrutinio en materia de precios de transferencia. La OCDE admite que un miembro de un grupo transnacional puede registrar pérdidas, como lo haría una parte independiente. Sin embargo, éste último no permitiría que las pérdidas continuaran indefinidamente y, en su caso, incluso optaría por terminar la operación, mientras que un miembro de un grupo transnacional sí podría continuar registrando pérdidas indefinidamente mientras que tal situación sirva para la obtención de utilidades por parte de todo el grupo.

Así las cosas, la OCDE considera que el hecho de que un miembro de un grupo transnacional que registra pérdidas realice operaciones con los demás miembros del grupo que a la vez registran utilidades, constituye una razón para iniciar una revisión en materia de precios de transferencia. Posteriormente, serán tanto las autoridades fiscales como los contribuyentes quienes deberán determinar si las pérdidas se originan por no respetar el PPJM o si se deben a alguna otra razón que las justifique, como puede ser una estrategia temporal para entrar en un mercado o bien aumentar su participación en este.⁸³

2.2.1.2.7 Políticas Gubernamentales.

Otro de los factores que pueden dificultar la determinación del PJM es las restricciones gubernamentales que se dan en ciertos países, como son control de precios, control de tasas de interés, control de cambio de divisas, cuotas compensatorias, etc., pues los precios y las contraprestaciones en general que pueden pactarse entre los particulares pueden estar topados o incluso totalmente bloqueadas por la restricción de que se trate. Desgraciadamente, la OCDE no proporciona una solución concreta al problema, pues se limita a señalar que la restricción gubernamental de que se trate debe considerarse al determinar el precio de transferencia en el mercado donde esa restricción se aplique.

⁸³ Cfr., OCDE: “*Transfer Pricing Guidelines ...*”, pp. I-21 y I-22.

Más aún, cuando la restricción gubernamental consiste en una restricción o bloqueo a los pagos que se efectúen al exterior del país, la OCDE es aún más ambigua. Lo anterior es así en virtud de que la OCDE señala simplemente que si la restricción es aplicable tanto a pagos entre partes relacionadas como a pagos entre partes no relacionadas, la solución que aquellos hayan dado a la restricción debe ser similar a la que hubieran dado estas últimas. Igualmente, cuando la restricción es aplicable únicamente a pagos entre partes relacionadas, la OCDE se concreta a señalar que la solución no es sencilla y que podría consistir en aplicar el PPJM, viendo a la restricción gubernamental como una condición que afecta los términos de la operación.⁸⁴ Como se puede observar, la OCDE provee muy poca luz para resolver los problemas que pueden suscitarse a partir de intervenciones gubernamentales en la economía de los países.

En este sentido, la solución que se ha aplicado por los tribunales de los Estados Unidos de América al resolver diversos litigios puede resultar mucho más sencilla y eficaz: cuando los pagos efectuados de una parte relacionada del exterior a otra se vean disminuidos o bloqueados por virtud de una restricción gubernamental, no procede un ajuste a los precios de transferencia.⁸⁵

2.2.1.2.8 Compensaciones “set-offs” Intencionales.

En diversas ocasiones, las partes relacionadas pueden incluir intencionalmente compensaciones dentro de sus operaciones. Consisten principalmente en que una de las partes otorga ciertos beneficios a la otra a cambio de que ésta última otorgue otros beneficios a aquella. Por ejemplo, una de las partes otorga la licencia de uso de una patente a cambio de recibir “*know-how*” de la otra. A mayor abundamiento, en estas circunstancias, muchas veces los contribuyentes señalan que este tipo de operaciones no arrojan ingreso alguno acumulable ni pérdida deducible.

En estas condiciones, se acepta internacionalmente que cada uno de los beneficios mutuamente otorgados en la operación sea examinado conjunta o separadamente, máxime que este tipo de acuerdos también se encuentra comúnmente en operaciones entre partes

⁸⁴ Id., I-22 – I-24

⁸⁵ Ver *Procter & Gamble Co. v. CIR*, 95 TC 323 (1990), *aff'd*, 961 F2d 1255 (6th Cir., 1992). Ver también *Texaco, INC. v. CIR*, 98 F3d 825 (5th Cir. 1996) en www.westlaw.com (24 de diciembre de 2002)

independientes. Sin embargo, sin importar cual sea la forma de aproximación al problema, se señala que las condiciones de la operación siempre deben ajustarse al PPJM.⁸⁶

2.2.2 Métodos para Determinar el Precio de Transferencia.

En el ámbito internacional existen una serie de métodos que permiten a los contribuyentes y a las autoridades fiscales determinar si las operaciones entre partes relacionadas se ajustan a las condiciones de mercado. Algunos de estos métodos son aprobados por la OCDE por considerar principalmente que se apegan al PPJM. Sin embargo, existen otros métodos que son rechazados por dicho organismo internacional puesto que se apartan de dicho principio, no obstante que estos métodos cuentan en muchas ocasiones con el apoyo de renombrados economistas alrededor del mundo, en virtud de las diversas ventajas que les atribuyen. En este apartado se analizan los métodos con mayor aceptación internacional.

2.2.2.1 Métodos Aceptados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

2.2.2.1.1 Métodos Tradicionales.

Estos métodos eran los que se conocían como “básicos” en el Informe de 1979 de la OCDE. Desde aquél tiempo, la OCDE considera que se debe acudir primero a estos métodos para tratar de encontrar el PJM, tratándose de operaciones entre partes relacionadas.⁸⁷

La característica principal de los métodos que a continuación se describen consiste en que el PJM se obtiene a partir del precio pactado por partes independientes en operaciones comparables con aquellas celebradas por partes relacionadas; o bien partiendo del margen de utilidad obtenido por un comprador / revendedor independiente (en el caso del MPR) o de un productor independiente (en el caso del MCA)⁸⁸

⁸⁶ Cfr., OCDE: “*Transfer Pricing Guidelines ...*”, pp. I-24 – I-26

⁸⁷ Ver *Supra* 1.2.1

⁸⁸ Cfr., BITTKER BORIS *et alii*: *Op. cit.*, p. 79-50

2.2.2.1.1.1 Método de Precio Comparable no Controlado.

El MPCNC compara el precio pactado por bienes enajenados o servicios prestados en operaciones entre partes relacionadas con el precio pactado por bienes enajenados o servicios prestados en una operación comparable celebrada entre partes independientes en circunstancias igualmente comparables. Si existe alguna diferencia entre ambos precios, se considera que las condiciones comerciales y financieras entre las partes relacionadas no se adecuan al PPJM y que el precio pactado entre partes relacionadas debe sustituirse por aquél pactado entre partes independientes.

Para estos efectos, una operación entre partes independientes resulta comparable con otra, celebrada entre partes relacionadas, cuando se cumple una de las dos circunstancias siguientes:

1. De haber alguna diferencia entre las operaciones que se comparan, ninguna de estas diferencias afecta materialmente el precio de la operación en el mercado; o de lo contrario,
2. Es posible realizar ajustes para eliminar el efecto material sobre los precios.⁸⁹

Cabe señalar que no existe impedimento para que la operación entre partes no relacionadas que se tome para efectuar la comparación, sea una que se realice entre una de las empresas del grupo controlado y una empresa totalmente independiente de éste (comparable interno) o bien una que se realice entre una empresa independiente y un tercero que tampoco tenga vínculo alguno con el grupo controlado (comparable externo).

La OCDE reconoce que puede resultar difícil encontrar operaciones entre partes no relacionadas que sean idénticas a las operaciones celebradas entre partes relacionadas. Por esta razón, admite la realización de ajustes, mismos que pueden referirse no sólo a los productos objeto de la operación, sino también a las funciones de cada una de las partes.⁹⁰ No obstante lo anterior,

⁸⁹ Cfr., OCDE: “*Transfer Pricing Guidelines ...*”, pp. II-2 y II-3.

⁹⁰ Id.

la confiabilidad del MPCNC se ve disminuida cuando existen diferencias mayores entre las operaciones a comparar, por lo que en muchas ocasiones es necesario buscar otros métodos.⁹¹

Por ejemplo, si asumimos que “P”, un fabricante de tostadores, distribuye sus tostadores en México a través de una subsidiaria “S”, pero a la vez vende exactamente los mismos tostadores mediante distribuidores independientes en otros países utilizando operaciones substancialmente iguales a las que celebra con “S”, entonces el MPCNC puede resultar útil para determinar si el precio de transferencia cumple con el PPJM, pues tanto las operaciones con “S”, como las operaciones con los distribuidores independientes son substancialmente iguales. Sin embargo, si los tostadores que se venden a los distribuidores independientes en otros países son de mucho mayor calidad que los que se venden a “S”, probablemente el MPCNC no sea el método idóneo para aplicarse y deba utilizarse algún otro método.

Como resulta fácil de observar, el MPCNC resulta de utilidad únicamente en casos muy particulares en que prácticamente no existen diferencias entre las operaciones celebradas entre partes relacionadas y aquéllas celebradas entre partes independientes, situación que es muy difícil de encontrar en los mercados de nuestros días, máxime que en la mayoría de las ocasiones, la venta de un bien o la prestación de un servicio involucra intangibles, como marcas, que imprimen un sello distintivo (e incluso único) a la operación de que se trate.

2.2.2.1.1.2 Método de Precio de Reventa.

El MPR parte del precio en que un producto que ha sido adquirido de una parte relacionada, es revendido a una parte no relacionada. Dicho precio (de reventa) se disminuye con una cantidad que se conoce como “margen de precio de reventa”, el cual debe ser representativo de:

1. Los costos y gastos incurridos para lograr la reventa;
2. Las funciones que haya realizado el revendedor (como activos utilizados o riesgos asumidos); y
3. Cierta margen de utilidad para el revendedor.

⁹¹ Cfr., BITTKER BORIS *et alii*: *Op. cit.*, p. 79-52.

La diferencia que resulte entre el precio de reventa y el margen de precio de reventa, deberá ser ajustada en caso de que se haya incurrido en costos adicionales para efectuar la venta inicial (aquella que se celebró entre partes relacionadas), como son aranceles. Finalmente, esta última cantidad será la que se considere como PJM para la operación inicial que se celebró entre partes relacionadas. Por ejemplo, si una manufacturera extranjera vende bienes a su subsidiaria mexicana, la cual simplemente revende dichos bienes a clientes independientes a un precio unitario de \$100.00 y el margen de precio de reventa es el 20% del valor de reventa, entonces el PJM para la operación entre las partes relacionadas es de \$80.00, utilizando el MPR. Lo anterior en virtud de que a \$100.00 (que es el precio de reventa), se le substraen \$20.00 (que es el monto del margen de precio de reventa en el caso en concreto), siendo la diferencia \$80.00.

Cabe mencionar que el margen de precio de reventa puede obtenerse a partir de comparables internos o externos, como sucedía con el método anterior. Para estos efectos y tal como sucede en el caso del MPCNC, una operación entre partes independientes resulta comparable con otra, celebrada entre partes relacionadas, cuando se cumple cualquiera de las siguientes circunstancias:

1. De haber alguna diferencia entre las operaciones que se comparan, ninguna de estas diferencias afecta materialmente el precio de la operación en el mercado; o de lo contrario,
2. Es posible realizar ajustes para eliminar el efecto material sobre los precios.

No obstante lo anterior, se considera que el MPR resulta de mayor utilidad en la medida que:

1. Los productos que son objeto de las operaciones entre partes relacionadas y aquellos que son objeto de las operaciones entre partes no relacionadas, son análogos. Sin embargo, el grado de semejanza que se requiere no tiene que ser tan elevado como el que se necesita para poder utilizar el MPCNC.
2. Las funciones de las partes relacionadas y de las partes no relacionadas, en sus respectivas operaciones, son semejantes.

3. Quienes actúen como revendedores, tanto en las operaciones entre partes relacionadas, como en las operaciones entre partes no relacionadas, no se agregue un valor al producto a ser revendido.⁹²
4. No existan periodos de tiempo prolongados entre las ventas iniciales y las reventas, puesto que esos diferenciales de tiempo pueden provocar que se involucren factores adicionales en la determinación del precio, como condiciones del mercado, tipos de cambio, etc.⁹³

En consecuencia, el MPR funciona óptimamente sólo en aquellos casos en que hay un alto grado de comparabilidad entre las operaciones entre partes relacionadas y las operaciones entre partes no relacionadas, y además, el revendedor en uno y otro caso actúa como mero distribuidor de los productos.

2.2.2.1.1.3 Método de Costo Adicionado.

Se considera que el MCA resulta muy útil en operaciones entre partes relacionadas, en las cuales una de ellas funge como manufacturera, ensambladora o productora.⁹⁴

El MCA analiza en primer lugar el valor de los costos incurridos por una empresa (proveedora) al enajenar bienes o prestar servicios a otra con la cual está relacionada. Posteriormente, se añade a dicho valor, una cierta utilidad basada en las funciones que se realizaron y las condiciones de mercado, y la cual se expresa como un porcentaje de los costos. Dicha utilidad puede obtenerse a partir de operaciones comparables que la empresa proveedora lleve a cabo con partes no relacionadas, o bien de operaciones entre otras empresas proveedoras y cualquier otro tercero independiente. El resultado final será el PJM que debió pactarse en la operación entre partes relacionadas en comento.⁹⁵

⁹² Así las cosas, el MPR resultaría inapropiado cuando un revendedor es poseedor de un intangible, como una marca, que le agregue un valor substancial a los bienes que se pretende revender. Ver BITTKER BORIS *et alii*: *Op. cit.*, p. 79-56

⁹³ Cfr., OCDE: “*Transfer Pricing Guidelines ...*”, pp. II-5 – II-9

⁹⁴ Cfr., BITTKER BORIS *et alii*: *Op. cit.*, p. 79-60

⁹⁵ Cfr., OCDE: “*Transfer Pricing Guidelines ...*”, p. II-11 - II-16

Por ejemplo, una sociedad extranjera “S” manufactura bienes en el país “X” a un costo de \$1,000.00 y los enajena a otra sociedad residente en México “P”, parte relacionada de “S”, para que a su vez sean revendidos en México a terceros. De esta manera, si un manufacturero en el país “X” que es independiente y comparable con “S”, vende también bienes a partes no relacionadas en México, obteniendo una ganancia equivalente al 30% de sus costos, entonces el PJM en la operación entre “S” y “P” será de \$1,300.00. Esto en virtud de que si los costos equivalen a \$1,000.00 y la utilidad obtenida por partes no relacionadas en operaciones comparables es el 30% de costos (en el ejemplo, el 30% de 1,000.00), entonces, el PJM será la suma de \$1,000.00 + \$300.00 es decir, \$1,300.00

Cabe mencionar que, al igual que como sucede con los métodos analizados previamente, las operaciones con partes no relacionadas que se consideren para determinar la utilidad en comento, serán comparables con las operaciones entre partes relacionadas si no existen diferencias substanciales entre unas y otras operaciones o, en su caso, es posible realizar los ajustes correspondientes.

En este sentido, es importante analizar si los costos (operativos, no operativos y financieros) incurridos por la proveedora, parte relacionada, y aquellos incurridos por la proveedora, parte no relacionada, con la cual se pretende hacer la comparación, son los mismos. Por ejemplo, no puede considerarse que los costos sean comparables si una de ellas arrienda los activos que utiliza para proveer el bien o servicio, mientras que la otra utiliza activos de su propiedad. Adicionalmente, debe tomarse en cuenta la manera en que dichos costos se registran en la contabilidad de una y otra empresa, ya que las diferencias en estos registros también pueden originar ajustes.⁹⁶

Como se puede observar, el MCA, como los otros métodos analizados hasta el momento, descansa en gran medida en la existencia de operaciones con partes independientes que tengan un grado de comparabilidad muy alto con aquéllas bajo estudio.

⁹⁶ Id.

2.2.2.1.2 Métodos Transaccionales de Utilidad.

Como ya se ha señalado anteriormente en el presente capítulo, existen muchos casos en que los métodos tradicionales no pueden ser utilizados. Por esta razón, la OCDE permite la aplicación de otros métodos los cuales se denominan genéricamente como MTU.⁹⁷

Ahora bien, no todos los MTU son aceptados por la OCDE ya que se considera que no todos se apegan al PPJM. Así, las dos únicas especies de MTU, cuya utilización admite la OCDE son el MPU y el MMTU.⁹⁸

La característica distintiva de los MTU es que analizan y comparan la utilidad obtenida por las partes relacionadas y la utilidad obtenida por partes no relacionadas, en sus respectivas operaciones. La razón principal de esta aproximación al problema de precios de transferencia consiste en que si bien es cierto que en cualquier operación entre partes relacionadas, rara vez (o nunca) se estipula el margen de utilidad a obtener, también es cierto que el rango de utilidad que se obtiene a partir de dichas operaciones puede ser un excelente indicador respecto a si estas operaciones cumplen con el PPJM, si se contrasta dicho rango de utilidad con la utilidad obtenida por partes no relacionadas en circunstancias comparables.⁹⁹

2.2.2.1.2.1 Método de Partición de Utilidades.

En el mundo de negocios del día de hoy, es común encontrar operaciones entre partes no relacionadas que se encuentran sumamente interrelacionadas. Es fácil encontrar que partes no relacionadas pactan alguna forma de co-inversión (*joint venture*) para interrelacionar sus operaciones y después dividir la utilidad resultante de las mismas.

De igual manera, se observa que en muchas ocasiones, en virtud de las relaciones especiales existentes entre partes relacionadas, las operaciones entre ellas están igualmente interrelacionadas, de tal modo que, así como sucede entre partes no relacionadas, es la utilidad resultante de todas las operaciones lo que se divide entre cada una de las partes relacionadas.

⁹⁷ Id., p. III-1

⁹⁸ Id.

⁹⁹ Id.

Bajo este contexto, el MPU pretende analizar la utilidad obtenida de las operaciones entre partes relacionadas, para luego analizar el modo en que ésta hubiera sido distribuida entre las mismas de haberse efectuado entre partes no relacionadas, utilizando bases económicas válidas.¹⁰⁰ Las dos formas más comunes de análisis de la división de utilidades son:¹⁰¹

1. Análisis de contribución; y
2. Análisis residual.

2.2.2.1.2.1.1 Análisis de Contribución.

Con este análisis, el total de la utilidad obtenida de las operaciones entre partes relacionadas, se divide entre cada una de éstas de conformidad con el valor relativo de las funciones que cada una de las partes realizó para llevar a cabo dichas operaciones. En esta división debe tomarse en cuenta cualquier información externa del mercado que indique cómo partes no relacionadas hubieran dividido la utilidad en circunstancias similares.

Generalmente, la utilidad a ser dividida es la utilidad neta de las operaciones, pues así se garantiza la distribución tanto del ingreso, como de las deducciones entre las partes relacionadas de un modo consistente. Sin embargo, la OCDE también acepta que la utilidad a ser dividida sea la utilidad bruta (no considerando deducciones, sino únicamente los ingresos recibidos de las operaciones), siempre que se distribuyan también las deducciones entre cada una de las partes relacionadas de modo tal que sea consistente con las funciones y riesgos asumidos por cada una de las partes.¹⁰²

¹⁰⁰ Id., p. III-2 y III-3

¹⁰¹ La OCDE considera que estas dos formas de dividir las utilidades son ejemplificativas más no limitativas. Por lo tanto, pueden utilizarse otros mecanismos para dividir la utilidad, en la medida que dichos mecanismos sean acordes con el PPJM. Ver OCDE: “*Transfer Pricing Guidelines ...*”, p. III-5.

¹⁰² Cfr., OCDE: “*Transfer Pricing Guidelines ...*”, p. III-6.

2.2.2.1.2.1.2 Análisis Residual.

Este análisis utiliza dos etapas:

a) En una etapa inicial, cada una de las partes recibe una proporción de la utilidad que resulte mínimamente adecuada para el tipo de operación que realizó. Esta parte de la utilidad generalmente se determina a partir de la utilidad que hubieran recibido partes no relacionadas en operaciones similares, sin considerar activos únicos que pudieran poseer las partes relacionadas y que utilizaron en sus operaciones.

b) En una segunda etapa, la utilidad remanente que no fue distribuida en la etapa inicial (utilidad residual), se distribuye entre las partes relacionadas con base en el análisis de los hechos y circunstancias del caso en concreto que indiquen el modo en que esta utilidad residual hubiera sido dividida entre partes independientes. Dentro de estos hechos y circunstancias se encuentran la utilización de intangibles o posiciones de negociación.¹⁰³ Sirve como ejemplo de lo anterior el siguiente planteamiento:

La sociedad “A”, residente en México, desarrolla el producto “X”, sobre el cual otorga una licencia a su subsidiaria “B”, residente en España. “B” desarrolla tecnología de manera que “X” pueda ser vendido dentro del mercado español. El precio de la regalía entre “A” y “B” debe ser determinado a partir de las utilidades derivadas de las ventas de “X” que obtuvo “B”.

Las utilidades de “B”, basadas en los activos de ésta, exceptuando la licencia, se calculan como sigue:

Primero, se calcula un promedio de utilidad en relación con los activos utilizados (que se obtiene de empresas similares) y se aplica a los activos de “B” distintos de la licencia. La cantidad así determinada se substrahe de la utilidad obtenida por “B” (esta utilidad no debe considerar el costo de la licencia obtenida). De esta manera, se obtiene una utilidad residual, la cual se asume que es producto de la explotación de la licencia.

¹⁰³ Id., p, III-7.

Posteriormente, se utiliza esta información para determinar el monto de la contribución tanto de “A” como de “B” para colocar a “X” dentro del mercado español. De tal manera, se determina que “A” contribuyó con un tercio de dichos costos, mientras que “B” contribuyó con dos tercios de los mismos. Por lo tanto, el nivel adecuado de regalía a pagar a “A” debe ser un tercio de la utilidad de las ventas de “X”.

En consecuencia, si la utilidad total de “B” por las ventas de “X” (sin considerar el costo de la regalía) es de \$200,000,000.00, y dicha cantidad se distribuye en \$20,000,000.00 atribuibles a utilidades en relación con activos utilizados, exceptuando licencia y \$180,000,000.00 como utilidad residual, entonces la regalía para “A” deberá ser de \$60,000,000.00 (1/3 de \$180,000,000.00)

2.2.2.1.2.2 Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad.

El MMTU analiza el margen neto de utilidad que un contribuyente obtiene de sus operaciones con partes relacionadas, en relación con cierto indicador de beneficios (v. gr., costos, ventas o activos). Este margen neto se establece utilizando como referencia el margen de utilidad obtenido por el mismo contribuyente en operaciones comparables con partes no relacionadas; o bien utilizando el margen de utilidad obtenido en operaciones comparables por partes independientes sin relación alguna con el grupo a estudio.¹⁰⁴

La principal ventaja de este método consiste en que es menos sensible a las diferencias entre operaciones comparables. Sin embargo, sus principales inconvenientes son que puede resultar sensible a diferencias que no inciden en el precio y que además puede resultar difícil para el contribuyente obtener información de su competencia.¹⁰⁵

2.2.2.2 Métodos No Aceptados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Existen otros métodos para determinar el precio de transferencia, además de aquellos que recomienda la OCDE, como los métodos que utilizan fórmulas para distribuir las utilidades entre los miembros del grupo controlado. Sin embargo, la OCDE rechaza la aplicación de estos

¹⁰⁴ Id., p.III-9.

¹⁰⁵ HERRERO MALLOL, CARLOS: Op. cit., pp. 98 y 99.

últimos por considerar que no son alternativas viables a los métodos cuyo punto total es el PPJM, en virtud de las siguientes razones:

a) En primer lugar, la OCDE considera que es muy difícil implementar un sistema de reparto por fórmula ya que cada país involucrado pretendería añadir a la misma, los componentes que le proveyeran mayor recaudación. Es decir, la mera implementación de la fórmula requeriría de un esfuerzo colosal de coordinación y consenso por parte de los países involucrados, lo cual es muy difícil de alcanzar.

b) Asimismo, se considera que una fórmula predeterminada resulta arbitraria y deja de lado una serie de circunstancias que atañen a cada caso en concreto, como son las condiciones del mercado o la administración de los recursos.

c) Finalmente, la OCDE considera que una fórmula no resulta adecuada para determinar los precios de transferencia, pues considera a las empresas multinacionales como unidades económicas en su conjunto y no como un agregado de entidades separadas, lo cual implica el desconocimiento de muchas características de los miembros que integran una empresa multinacional, como son ubicaciones geográficas, sinergias de cada miembro, etc.¹⁰⁶

Ahora bien, no obstante la perspectiva de la OCDE sobre los métodos a emplearse en materia de precios de transferencia, existen economistas, como Hubert Hamaekers¹⁰⁷, que consideran que los métodos basados en el PPJM adolecen de una serie de problemas que a la fecha no se han superado. Algunos de estos problemas se esbozan a continuación:

a) En primer lugar, existe el problema de que a pesar de que la OCDE señale que se ha llegado a un consenso internacional en relación con los métodos de precios de transferencia, esto no es necesariamente cierto. Por ejemplo, en muchos países como Estados Unidos de América se prefiere el MMTU pues requiere de información sobre las utilidades de las empresas, la cual es

¹⁰⁶ Cfr., OCDE: “*Transfer Pricing Guidelines ...*”, p. III-18

¹⁰⁷ Hubert Hamaekers es Jefe Ejecutivo de la *International Bureau of Fiscal Documentation* (“IBFD”) en Amsterdam desde 1985. Asimismo, es profesor de derecho fiscal internacional en Katholieke Universiteit, Nijmegen. De 1976 a 1985 fue miembro del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y durante 1983 y 1984 presidió el grupo de trabajo sobre precios de transferencia y empresas multinacionales de la OCDE, así como el grupo de trabajo *ad hoc* sobre tributación unitaria en el mismo organismo.

mucho más sencilla de investigar y obtener que la información sobre operaciones comparables, necesaria para métodos como el MPR o el MCA. Sin embargo, en muchos otros países, particularmente europeos, el MMTU no tiene gran aceptación, como sucede en el caso de Alemania, ya que este país sigue el principio del “Criterio Gerencial Prudente” (Sound Business Manager)¹⁰⁸, como principio total en materia de precios de transferencia y el cual resulta claramente opuesto al MMTU. Lo anterior es así en virtud de que, bajo el criterio alemán, debe analizarse la conducta de la parte relacionada a la luz de ciertas circunstancias (incluyendo factores como son sistema contable, estructura corporativa y realidad económica), para determinar si el margen de utilidad arrojado es equivalente al que se hubiera obtenido en condiciones normales del mercado; mientras que bajo el MMTU no se involucran muchos de estos factores. Por lo tanto, el MMTU, así como otros métodos que analizan los márgenes de utilidad son rechazados por Alemania.

En consecuencia, si un contribuyente opera tanto en Estados Unidos de América como en Alemania, puede encontrar el problema de que para efectos de aquél país utilice el MMTU y, sin embargo, esta metodología sea rechazada por Alemania y por tanto, se vea en la necesidad de utilizar un método distinto al MMTU, como el MPR. Así las cosas, esta discrepancia de criterios puede provocar una doble tributación para el contribuyente, contrariamente a lo que pretende la propia OCDE.

b) Asimismo, quienes se oponen a la metodología de la OCDE señalan que la necesidad de obtener comparables es otro problema más que presentan los métodos planteados por dicha organización. Esto es así ya que en muchas ocasiones no existen operaciones comparables con partes no relacionadas, dada la existencia de intangibles únicos o bienes altamente especializados. Ahora bien, aún en el caso de que sí existan operaciones comparables entre partes no relacionadas, se generan cargas administrativas muy grandes tanto para los contribuyentes, como para las administraciones fiscales, pues constantemente existe la necesidad

¹⁰⁸ Este principio señala medularmente que, en materia de precios de transferencia, se debe analizar si en las operaciones entre partes relacionadas, cada una de las partes actuó de la manera en que partes no relacionadas hubiera actuado. Es decir, debe analizarse si se actuó con el grado normal de prudencia comercial que hubiera demostrado un gerente de negocios cuidadoso y analítico. Ver: IBFD: *The Tax Treatment of Transfer Pricing*, IBFD, Amsterdam, 2002, secciones 2.1.1 y 2.1.8; Ver también HAMAEEKERS, HUBERT: *Op. cit.*, pp. 30 – 40.

de generar y actualizar bases de datos que contengan información sobre los participantes de los diferentes mercados y de los productos ofrecidos en los mismos.

Así las cosas, en diversas instancias se propone la abolición de los métodos que utilizan al PPJM como piedra angular y la instauración de otras alternativas, como los métodos de distribución por fórmula. Estos métodos distribuyen las utilidades consolidadas del grupo entre los miembros de éste que se encuentran en diferentes jurisdicciones, utilizando cierta fórmula en particular. Por ejemplo, existen fórmulas basadas en costos, activos y nómina que se emplearon para obtener la utilidad. Estos métodos se utilizan en algunas provincias de Canadá, en algunos estados de los Estados Unidos de América y en algunos cantones de Suiza. A continuación se describen algunas de las ventajas que se les atribuyen a estos métodos.

En primer término, los métodos de distribución por fórmula responden mejor a los cambios del mundo actual que aquellos que se basan en el PPJM. Lo anterior es así por la simple razón de que el PPJM se fundamenta principalmente en la noción de economías nacionales y empresas independientes, siendo que dicha noción cada día tiende a desaparecerse para dar la bienvenida a organizaciones integradas y un comercio globalizado.

Adicionalmente, los problemas que poseen los métodos basados en el PPJM por la necesidad de obtener comparables, no se encuentran en los métodos de distribución por fórmula. Esto en virtud de que la información que se debe obtener para aplicar las fórmulas se encuentra dentro de la misma entidad bajo estudio, lo cual hace que las cargas de investigación tanto para los contribuyentes como para las administraciones fiscales sean más ligeras.¹⁰⁹

Por las razones anteriores, se considera que debe analizarse nuevamente la aplicabilidad y la viabilidad de los métodos de distribución por fórmula en diversos foros, incluyendo la OCDE. Así las cosas, a continuación se delinea brevemente algunos de los métodos de distribución por fórmula.

¹⁰⁹ Cfr., HAMAEEKERS, HUBERT: Op. cit., pp. 30 – 40.

2.2.2.2.1 Métodos de Reparto (*Apportionment Methods*)

Los métodos de reparto buscan distribuir las utilidades de una empresa multinacional de acuerdo con un criterio previamente establecido. En la mayoría de los casos dicho criterio se establece mediante una fórmula que se aplica a alguno o todos los miembros del grupo.

2.2.2.2.1.1 Métodos de Reparto Global por Fórmula (*Global Formulary Apportionment*)

Los métodos de reparto global por fórmula distribuyen las utilidades globales del grupo que conforma una empresa multinacional entre los miembros del mismo, utilizando una fórmula predeterminada. Existen tres componentes esenciales en la aplicación de estos métodos:

1. Determinar la unidad a ser gravada es decir, delimitar cuales de las subsidiarias integrarán la entidad global, cuyas utilidades serán distribuidas entre los miembros;
2. Determinar las utilidades globales de la unidad a ser gravada que serán distribuidas; y
3. Establecer la fórmula que se utilizará para distribuir las utilidades. Dicha fórmula típicamente se establecerá utilizando componentes como costos, activos, nómina y ventas.¹¹⁰

2.2.2.2.2 Métodos Unitarios.

Los métodos unitarios o de imposición unitaria consisten en la asignación a una empresa, mediante una fórmula preestablecida, del beneficio que le corresponde del total de beneficios globales atribuibles al negocio conjunto del grupo empresarial al que pertenece. Las fórmulas preestablecidas tienen carácter objetivo, en el sentido de que sus variables no se refieren a las circunstancias específicas de la empresa o de su grupo, sino a variables objetivas del estilo de sus costos de personal, su volumen de activos o de ventas, sus costos operativos, etc. En la práctica, este método sólo se aplica a una empresa (persona jurídica) diferenciada y no al grupo de empresas.¹¹¹

¹¹⁰ Cfr., OCDE: “*Transfer Pricing Guidelines ...*”, pp. III-19 y II-20.

¹¹¹ Cfr., HERRERO MALLOL, CARLOS: Op. cit., p. 104.

2.2.3 Medidas para Facilitar Cumplimiento.

Internacionalmente se reconoce que el cumplimiento de las disposiciones en materia de precios de transferencia puede resultar bastante complejo tanto para los contribuyentes como para las autoridades. Así las cosas, la OCDE delinea diversas formas en que estas cargas pueden aligerarse para todas las partes involucradas.

2.2.3.1 “Safe Harbours”.

En virtud de que la aplicación del PPJM puede ser sumamente compleja en virtud de la serie de análisis que se deben llevar a cabo tanto por parte de los contribuyentes como por las administraciones fiscales, la OCDE “concede” la utilización de ciertas medidas conocidas internacionalmente como “*safe harbours*” a efecto de que los contribuyentes puedan cumplir de una manera más sencilla con las disposiciones sobre precios de transferencia.

Se entiende que un “*safe harbour*” es una disposición legal que se aplica a una cierta categoría de contribuyentes y que los releva de cumplir ciertas obligaciones que de otro modo tendrían que observar. Así, en el caso de los precios de transferencia, los “*safe harbours*” pueden variar desde una exención absoluta para ciertos contribuyentes de cumplir con las disposiciones en materia de precios de transferencia hasta la obligación de cumplir únicamente con ciertos requisitos impuestos por la propia ley a efecto de que el contribuyente califique para el “*safe harbour*”.

Las ventajas que la OCDE atribuye a las reglas de “*safe harbours*” consisten primordialmente en que: (i) simplifica el cumplimiento de obligaciones fiscales para el contribuyente; (ii) provee al contribuyente de seguridad jurídica en cuanto a que le garantiza que sus precios de transferencia no serán objeto de ulterior escrutinio; y (iii) elimina la necesidad para las autoridades fiscales de llevar a cabo auditorías y revisiones en materia de precios de transferencia.

No obstante lo anterior, la OCDE observa ciertos problemas que pueden surgir a raíz de la utilización de los “*safe harbours*”, como son el hecho de que pueden ser arbitrarios ya que

rara vez se ajustan exactamente a los hechos y circunstancias de cada uno de los contribuyentes involucrados, aún cuando pertenecen a la misma industria.

Además, en aquellos casos en que el “*safe harbour*” se encuentre condicionado a la obtención de ciertos rangos de utilidad, las empresas transnacionales pueden resultar incentivadas a transferir artificialmente más utilidades a la jurisdicción que cuenta con el “*safe harbour*” a efecto de cumplir con dicha condición, afectando la recaudación de las administraciones fiscales de los demás países donde operen dichas empresas transnacionales.

Finalmente, la OCDE señala que la sola institución de los “*safe harbours*” implica que habrá por lo menos dos conjuntos de reglas en materia de precios de transferencia: Las reglas generales en materia de precios de transferencia por un lado, y las reglas específicas relativas al “*safe harbour*” por el otro. Esto a su vez implica que para alcanzar el “*safe harbour*” habrá ciertas condiciones que cumplir y de lo contrario, el contribuyente en cuestión deberá cumplir con las reglas generales en materia de precios de transferencia. Como corolario, habrá casos en que empresas muy similares en condiciones igualmente similares a otras alcanzarán el beneficio del “*safe harbour*”, mientras que otras no, por no haber cumplido totalmente dichas condiciones, no obstante las similitudes antedichas, lo cual significa que las reglas de “*safe harbours*” pueden traer problemas de equidad.

Así las cosas, la OCDE recomienda que se sopesen los beneficios de los “*safe harbours*” en relación con los problemas que pueden traer a fin de determinar si resulta conveniente su implementación en cada uno de los países.¹¹²

2.2.3.2 Advanced Pricing Agreements.

Un APA es un acuerdo que determina *a priori* un conjunto de criterios en materia de precios de transferencia (incluyendo métodos, comparables, ajustes, etc.) a aplicarse en las operaciones con partes relacionadas de cierto contribuyente. Los APA's se inician por parte del contribuyente y requieren negociaciones entre éste, sus partes relacionadas y una o más administraciones

¹¹² Cfr., OCDE: “*Transfer Pricing Guidelines ...*”, pp. IV-32 – IV-40

fiscales. El propósito del APA es suplir los mecanismos administrativos y judiciales tradicionales para resolver problemas en materia de precios de transferencia.

El APA puede concertarse con la administración fiscal de una sola jurisdicción (APA unilateral) Sin embargo, en virtud de que el APA resultante puede afectar la recaudación de las administraciones fiscales de otras jurisdicciones en que opere la empresa transnacional, además de que puede tener implicaciones de doble tributación, el APA suele negociarse con dos o más administraciones fiscales al mismo tiempo (APA bilateral o multilateral, respectivamente).

De conformidad con la OCDE, el APA resultante suele adoptar la forma de una resolución a una consulta planteada por el contribuyente a la administración fiscal de que se trate. Básicamente lo que se conoce en derecho de los Estados Unidos de América como “*private letter ruling*”. Sin embargo, la peculiaridad de estas resoluciones es que a diferencia de las demás de su mismo género en que la resolución analiza en gran medida puntos de derecho y no de hecho, la resolución por la que se cristaliza una APA suele analizar comprensivamente los hechos y las circunstancias planteadas por el contribuyente, incluyendo las operaciones que se pretende que el APA cubra.

Finalmente, la OCDE señala que no obstante que el APA simplifica el cumplimiento de las disposiciones en materia de precios de transferencia para el contribuyente, así como la labor de revisión de las autoridades fiscales, debe vigilarse constantemente el cumplimiento del APA por parte del contribuyente, a través de declaraciones anuales, dictámenes, etc.¹¹³

¹¹³ Cfr., OCDE: “*Transfer Pricing Guidelines ...*”, pp. IV-41 – IV-52

CAPÍTULO III

LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN DIVERSOS PAÍSES

En el presente capítulo nos abocamos a analizar brevemente las disposiciones sobre precios de transferencia vigentes en varios países para analizar el grado en que éstos han asimilado los lineamientos de la OCDE en la materia que nos ocupa, por tanto, no se pretende hacer un estudio exhaustivo de las reglas vigentes en otros países sobre precios de transferencia, sino simplemente, proveer un panorama general de estas reglas, analizando únicamente sus conceptos más elementales.

Podremos observar que en numerosas ocasiones, los países miembros de la OCDE no han integrado en su totalidad los conceptos de este organismo, sin importar el tiempo que aquellos tengan de ser miembros del mismo. En efecto, los países miembros han tomado los conceptos de la OCDE únicamente como un punto de partida para lograr una regulación propia sobre los precios de transferencia. Así, adoptan, sin cambios, únicamente aquellos conceptos que no requieren alteración para adecuarse a sus respectivas realidades y sistemas jurídicos; al mismo tiempo, modifican otros conceptos adaptando su propia realidad antes de ser incorporados a su sistema; y finalmente rechazan otros conceptos por considerarlos totalmente ajenos a sus necesidades y objetivos. Con lo anterior, se logra un sistema jurídico más armónico, situación que no observamos en nuestro país, como hemos señalado repetidamente a lo largo de este trabajo.

3.1 Reino de España.

El PPJM se estableció por primera vez en el Reino de España (“España”) en el artículo 16 de la Ley 61/1978. Este artículo establecía medularmente que, por regla general, los ingresos gravables de un contribuyente en cualquier operación serían aquellos que se

derivaran de los montos efectivamente pagados por dicha operación. Sin embargo, tratándose de operaciones entre empresas relacionadas¹¹⁴, el valor de las mismas debía considerarse al precio de mercado que hubieran establecido partes independientes.

Con lo anterior, se estableció la obligación para las contribuyentes de respetar el PPJM al celebrar operaciones con sus partes relacionadas. Sin embargo, parecería que el valor de las operaciones entre partes relacionadas incidiría únicamente sobre los ingresos gravables y por ende, sólo podría incrementarse la base gravable cuando la contraprestación de dichas operaciones no se ajustara a los precios de mercado. Ante esta situación, el Tribunal Supremo aclaró mediante sentencias del 23 de mayo y 30 de noviembre de 1989, que la regla para operaciones entre partes relacionadas era aplicable para ajustar tanto los ingresos como las deducciones de los contribuyentes. Por lo tanto, sería posible que cuando una de las partes tuviera un incremento en sus ingresos en virtud de que sus precios de transferencia fueron incrementados, su contraparte relacionada estaría en posibilidad de aumentar en la misma medida sus deducciones, reduciendo en consecuencia su base gravable.

Finalmente, debemos mencionar que la Ley 61/1978 no señalaba los mecanismos a seguir para determinar cuál era el PJM en las operaciones entre partes relacionadas. Fue el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades el que se encargó de señalar dichos mecanismos.¹¹⁵

Ahora bien, la Ley 61/1978 estuvo en vigor hasta el final del año 1995, año en el que fue abrogada por la Ley 43/1995 del 27 de diciembre de 1995 (también conocida como “Ley del Impuesto sobre Sociedades”), que entró en vigor el 1º de enero de 1996 y la cual rige actualmente el ISR de personas morales en España. La Ley 43/1995 dispone en su artículo 16 lo siguiente:

“Reglas de valoración: operaciones vinculadas.-

¹¹⁴ Para estos efectos resultaba irrelevante si la operación se celebraba únicamente entre residentes españoles o entre residentes españoles y del extranjero.

¹¹⁵ Cfr., PAGÉS, ANTONIO: “Survey: Spain. The Tax Treatment of Transfer Pricing” en CD-ROM: Transfer Pricing Database, publicado por la International Bureau of Fiscal Documentation, edición 2002.

1. La Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

La deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos, incluido el cálculo de los intereses de demora y el cómputo del plazo de prescripción, al período impositivo en el que se realizaron las operaciones con personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado.

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una sociedad y sus socios.

b) Una sociedad y sus consejeros o administradores.

c) Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores.

d) Dos sociedades que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio reúnan las circunstancias requeridas para formar parte de un mismo grupo de sociedades, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del mismo.

e) Una sociedad y los socios de otra sociedad, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el artículo 42 del Código de Comercio, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del mismo.

f) Una sociedad y los consejeros o administradores de otra sociedad, cuando ambas pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el artículo 42 del Código de Comercio, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del mismo.

- g) Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios o consejeros de otra sociedad cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el artículo 42 del Código de Comercio, sin que sean de aplicación a estos efectos las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del mismo.
- h) Una sociedad y otra sociedad en la que participa indirectamente la primera en, al menos, el 25% del capital social.
- i) Dos sociedades en las cuales los mismos socios o sus cónyuges, ascendientes o descendientes participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25% del capital social.
- j) Una sociedad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- k) Una sociedad residente en el extranjero y sus establecimientos permanentes en territorio español.
- l) Dos entidades que forman parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.
- m) Dos sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación deberá ser igual o superior al 5% o al 1% si se trata de valores cotizados en un mercado secundario organizado.

A efectos del presente apartado se entenderá que el grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio es el contemplado en la sección 1.^a del capítulo primero de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

3. Para la determinación del valor normal de mercado la Administración tributaria aplicará los siguientes métodos:

- a) Precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación.

b) Supletoriamente resultarán aplicables:

a) Precio de venta de bienes y servicios calculado mediante el incremento del valor de adquisición o coste de producción de los mismos en el margen que habitualmente obtiene el sujeto pasivo en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes.

b) Precio de reventa de bienes y servicios establecido por el comprador de los mismos, minorado en el margen que habitualmente obtiene el citado comprador en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes, considerando, en su caso, los costes en que hubiera incurrido el citado comprador para transformar los mencionados bienes y servicios.

c) Cuando no resulten aplicables ninguno de los métodos anteriores, se aplicará el precio derivado de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate, teniendo en cuenta los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes relacionadas.

...

6. Los sujetos pasivos podrán someter a la Administración tributaria una propuesta para la valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de las mismas. Dicha propuesta se fundamentará en el valor normal de mercado.

...

La aprobación de la propuesta surtirá efectos respecto de las operaciones que se inicien con posterioridad a la fecha en que se realice la citada aprobación siempre que las mismas se efectúen según los términos de la propuesta aprobada, y tendrá validez durante tres períodos impositivos.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación de la propuesta, la misma podrá ser modificada para adecuarla a las nuevas circunstancias económicas.

La Administración tributaria podrá establecer acuerdos con las Administraciones de otros Estados a los efectos de determinar el valor normal de mercado.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de las propuestas de valoración de operaciones vinculadas.”

Consideramos que la regulación arriba transcrita merece los siguientes comentarios generales:

3.1.1 El Principio de Precio Justo de Mercado.

La Ley 43/1995, tal como lo dispone la OCDE, considera al PPJM como el concepto básico de la regulación sobre precios de transferencia. Sin embargo, se advierten dos diferencias substanciales en este punto:

1. Al adoptarse el PPJM, resulta necesario analizar operaciones similares entre partes independientes. Sin embargo, de la simple lectura del artículo 16 arriba transcrito, se observa que no se ha incorporado el estudio de comparabilidad que propone la OCDE¹¹⁶, el cual involucra un análisis detallado de diversos aspectos de las operaciones de que se trate, como son términos contractuales, funciones desarrolladas, etc.¹¹⁷ A mayor abundamiento, por lo que respecta a la forma de analizar operaciones bajo escrutinio, los tribunales españoles solo se han expresado en el sentido de permitir la recharacterización de las mismas a efecto de que no sean utilizadas como mecanismos para transferir recursos de un modo que afecte la recaudación española.¹¹⁸

¹¹⁶ Cfr., HERRERO MALLOL, CARLOS: Op. cit., p. 232.

¹¹⁷ Ver Supra 2.2.1.2.1

¹¹⁸ Cfr., Resolución del 26 de septiembre de 1997 emitida por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

2. La ley en comento, a diferencia de la OCDE, abunda en sus conceptos, proveyendo así mayor seguridad jurídica y evitando ajustes innecesarios¹¹⁹, pues expresa que un ajuste a los precios de transferencia procede únicamente cuando el precio pactado por las partes traiga en consecuencia una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido si se hubiera respetado el PPJM; o bien cuando este precio provoque un diferimiento de dicha tributación. Es decir, la sola circunstancia de que el precio de transferencia bajo análisis resulte inferior al PJM no resulta suficiente para realizar un ajuste a aquél precio, sino que es necesario probar que esa diferencia causa un perjuicio a la recaudación del gobierno español.¹²⁰

Asimismo, encontramos que el artículo en cita dispone expresamente que la redeterminación de la renta gravable por un ajuste en los precios de transferencia no puede exceder de la renta efectivamente obtenida de la operación por el conjunto de todas las partes involucradas en la misma. Es decir, si bien en España un ajuste a los precios de transferencia se deriva de una estimación obtenida a partir de operaciones comparables, como veremos más adelante, este ajuste no puede ser mayor de la riqueza total efectivamente generada por la operación global de que se trate. Consecuentemente, el ajuste resultante quizá no contemple la capacidad contributiva real de cada persona jurídica involucrada, pero al menos debe considerar la capacidad contributiva real de la unidad económica bajo escrutinio, representada precisamente por dicha riqueza total. Esta restricción al monto del ajuste por precios de transferencia no se encuentra contemplada por la OCDE¹²¹ sin embargo, la misma puede ser un esfuerzo por armonizar las disposiciones sobre precios de transferencia contenidas en la Ley 43/1995 con la Constitución Española, la cual dispone que se debe contribuir a los gastos públicos de acuerdo con la capacidad contributiva de los gobernados¹²².

¹¹⁹ Cfr., GARCIA-HERRERA BLANCO, CRISTINA: Op. cit., p. 96.

¹²⁰ Cfr., Resolución del 20 de diciembre de 1989 del Tribunal Económico-Administrativo Central.

¹²¹ Ver Supra 2.2.1

¹²² Cfr., art. 31 de la Constitución Española:

(<http://www.congreso.es/funciones/constitucion/indice.htm>, revisada el 24 de abril de 2003).

3.1.2 El Concepto de Parte Relacionada.

Por lo que respecta al concepto de partes relacionadas, podemos observar que España, al igual que la OCDE¹²³, considera substancialmente que dos partes están relacionadas entre sí cuando una de ellas participa en el capital, control o administración de la otra o cuando una tercera persona participa en el capital, control o administración de aquéllas. Sin embargo, España no se concretó a reproducir prácticamente en su totalidad lo dispuesto por la OCDE, a diferencia del caso mexicano, sino que a partir de los conceptos generales provistos por dicho organismo, España intenta ser más explícita en el concepto de parte relacionada¹²⁴. Por ejemplo, resulta sumamente claro que para que una persona moral se considere parte relacionada de otra por participar en el capital de ésta, resulta necesario que dicha participación sea representativa de por lo menos el 5% del capital (1% si la emisora cotiza en bolsa de valores), siendo que en el caso mexicano, existe una gran incertidumbre en cuanto al grado de participación en el capital que una persona moral debe tener en otra para considerar que ambas son partes relacionadas, al punto que se puede interpretar que basta que se tenga una sola acción de otra sociedad para llegar a dicha consideración.¹²⁵

3.1.3 Métodos.

España señala diversos métodos para determinar el PJM. Sin embargo, la utilización de unos métodos debe privilegiarse frente a la utilización de otros, además de que se excluyen algunos métodos que autoriza la OCDE. Concretamente, se autoriza la utilización de la siguiente metodología:

Primeramente, señala el art. 16 de la Ley 43/1995 que debe buscarse el precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en

¹²³ Ver Supra 2.2.1.1

¹²⁴ No se omite mencionar que aún con la aproximación de España al problema que representa definir lo que es una parte relacionada, se detectan fallas que pueden dar lugar a confusiones. Por ejemplo, no existe una definición de lo que es “poder de decisión”. Sin embargo, al proveer una redacción más explícita, España pretende – y en muchas instancias logra- acotar la ambigüedad de la redacción de la OCDE que se traduce en inseguridad para los contribuyentes. (Véase OLALDE MARTÍN, TOMÁS: “Spain: The Application of Transfer Pricing Rules and the Definition of Associated Companies” en *Transfer Pricing Journal*, Volumen 6, número 5, 1999, p. 203; Véase también GARCIA-HERRERA BLANCO, CRISTINA: Op. cit., p. 84)

¹²⁵ Ver Supra 2.2.1.1

este caso, las correcciones necesarias para obtener una equivalencia entre la operación entre partes relacionadas y la operación entre partes independientes. De lo anterior, resulta fácil concluir que este método se identifica plenamente con el método que la OCDE denomina como MPCNC¹²⁶, en virtud de que tanto uno como el otro pretenden obtener el PJM a partir de la simple comparación de una operación idéntica que se haya celebrado entre partes independientes. Ahora bien, sólo en caso de que este método resulte inaplicable, se pueden utilizar los siguientes:

1. "Precio de Venta de Bienes y Servicios", el cual se identifica con el método que la OCDE conoce como MCA¹²⁷, pues obtiene el PJM a partir del incremento del valor de adquisición de un bien o el costo de producción de los mismos, en el margen de utilidad que habitualmente se obtiene en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes.
2. "Precio de Reventa de Bienes y Servicios", el cual constituye lo que para la OCDE es el MPR¹²⁸, ya que parte precisamente del precio de reventa de los bienes o servicios establecido por el comprador de los mismos, disminuido en el margen que habitualmente obtiene el citado comprador en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes, considerando, en su caso, los costos en que hubiera incurrido el citado comprador para transformar los mencionados bienes y servicios.

Ahora bien, cuando ninguno de los métodos anteriores resulte aplicable, el artículo 16 de la Ley 43/1995 señala que puede utilizarse el precio derivado de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate, teniendo en cuenta los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes relacionadas. Es decir, puede utilizarse el método que la OCDE conoce como MPU. En este sentido, como ya analizamos previamente, este método tiene dos mecánicas de análisis: de contribución y residual. Sin embargo, la ley en comento no señala si ambas mecánicas pueden ser utilizadas o tan solo

¹²⁶ Ver Supra 2.2.2.1.1.1

¹²⁷ Ver Supra 2.2.2.1.1.3

¹²⁸ Ver Supra 2.2.2.1.1.2

una de ellas. Sin embargo, se considera que ambos tipos de análisis se pueden utilizar dentro del sistema legal español.¹²⁹

Finalmente, se observa que España no admite MMTU.¹³⁰ Lo anterior probablemente se deba a que en general, el Parlamento Español reconoce las dificultades prácticas inherentes a estos métodos, por lo cual no tiene una voluntad real de implementar dichos métodos.¹³¹ Por lo tanto, podemos señalar que la aceptación de España de los métodos aprobados por la OCDE no es total.

Adicionalmente, la preferencia que se otorga a cada uno de los métodos no es igual en España que en la OCDE ya que aquél país privilegia al MPCNC sobre el MPR y el MCA; y éstos a su vez se prefieren al MPU. Por el contrario, para la OCDE, los tres primeros métodos antedichos gozan de igual preferencia sobre los métodos basados en utilidad como el MPU.¹³²

3.1.4 Advanced Pricing Agreements.

Finalmente, se observa en el artículo 16 de la Ley 43/1995, la posibilidad de que los contribuyentes sometan a la Administración tributaria una propuesta para la valoración, en condiciones de mercado, de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de las mismas. Es decir, se prevé la posibilidad de celebrar lo que la OCDE conoce como un APA¹³³.

En conclusión de todo lo anterior, podemos señalar que no obstante que España es miembro de la OCDE desde 1961¹³⁴ es decir, desde hace 42 años, la asimilación de este país de los lineamientos emitidos por dicho organismo internacional en materia de precios de transferencia no ha sido total. Algunos de dichos lineamientos simplemente no han sido adoptados por España, como sucede con MMTU, mientras que otros han sido modificados o detallados antes de ser

¹²⁹ Cfr., OLALDE MARTÍN, TOMÁS: "Spain: Comparative Survey. Practical Application of the Transactional Profit Methods" en *Transfer Pricing Journal*, Volumen 7, número 4, 2000, pp. 130 – 135.

¹³⁰ Cfr., HERRERO MALLOL, CARLOS: *Op. cit.*, p. 232.

¹³¹ Cfr., OLALDE MARTÍN, TOMÁS: "Spain: Comparative Survey..." pp. 130 – 135.

¹³² *Id.*

¹³³ Ver *Supra* 2.2.3.2

¹³⁴ Página en Internet de la OCDE:

<http://www-personal.umich.edu/~alandear/glossary/lists/OECDMembers.html> (revisada el 2 de mayo de 2002)

adoptados, como sucede con la definición de partes relacionadas. Es decir, se observa que este país no incorpora al pie de la letra las disposiciones de la OCDE no obstante que España tiene mucho tiempo dentro de dicha organización.

3.2 República Italiana.

Las personas morales en la República Italiana (“Italia”) están sujetas a un ISR (*imposta sul reddito delle persone giuridiche*), el cual se encuentra regulado por la Ley Fiscal Consolidada (Decreto Presidencial 917 del 22 de diciembre de 1986) (“LFC”), así como a un impuesto regional sobre actividades productivas (*imposta regionale sulle attività produttive*), el cual se regula mediante el Decreto Legislativo 446 del 15 de diciembre de 1997 (el “Decreto Legislativo 446”).

En general, la LFC se aplica a personas morales residentes y no residentes en Italia, gravando a aquéllas a una tasa del 36% sobre su renta mundial y gravando a éstas últimas sobre sus ingresos obtenidos de fuente de riqueza ubicada en Italia, a diversas tasas según el tipo de ingreso de que se trate.¹³⁵

Por su parte y en términos generales, el Decreto Legislativo 446 grava a una tasa del 4.25% diversas actividades productivas realizadas en Italia, sea que éstas se realicen por personas morales residentes en dicho país o en el extranjero. La base de este impuesto puede variar según la actividad de que se trate. Por ejemplo, la base para empresas manufactureras se integra por los ingresos derivados de sus ventas disminuidos con ciertas deducciones como costo de inventario, pero sin tomar en cuenta otros elementos como pueden ser intereses o gastos relacionados con servicios personales subordinados.¹³⁶

Ahora bien, dentro de este contexto general, encontramos que es la LFC la que regula medularmente los precios de transferencia. El artículo 76 de dicha Ley establece que:

¹³⁵ Cfr., arts. 87, 92, 95 y 112 de la LFC

¹³⁶ Cfr., MAISTO, GUGLIELMO: “Italy. The Tax Treatment of Transfer Pricing” en CD-ROM: Transfer Pricing Database, publicado por la International Bureau of Fiscal Documentation, edición 2002.

“Los ingresos que se deriven de operaciones con compañías no residentes que controlen directa o indirectamente al contribuyente; que sean controladas por el contribuyente; o que sean controladas por la misma compañía que controla al contribuyente, deben reflejar el valor normal de los bienes transferidos o de los servicios prestados determinados de conformidad con el párrafo 2 de este artículo, por lo cual cuando dichas operaciones no reflejen dicho valor normal, los ingresos acumulables derivados de las mismas pueden ser incrementados y gravados en consecuencia. Asimismo, dicho valor normal puede representar una disminución en los ingresos acumulables, pero únicamente en la medida que sea necesario para cumplir con las disposiciones de procedimientos especiales de acuerdo mutuo que se contienen en los convenios para evitar la doble imposición que se tengan celebrados con las autoridades competentes de estados extranjeros. Este artículo también será aplicable a la transferencia de bienes y la prestación de servicios llevada a cabo por compañías no residentes en nombre de las cuales el contribuyente ejerce actividades de compraventa de materia prima, manufactura de bienes o manufactura y ensamblaje de productos.”¹³⁷

Como se puede observar, el artículo en comento sienta el principio básico de que las operaciones celebradas entre personas morales italianas y sus partes relacionadas del extranjero deben respetar el PPJM, el cual en la redacción italiana se identifica como “valor normal”. Ahora bien, el concepto de “valor normal” se define en el artículo 9 de la LFC:

“El valor normal se integra por el promedio de los precios o las contraprestaciones pagadas por bienes o servicios del mismo o semejante tipo, celebradas en condiciones libres de mercado y al mismo o similar nivel de comercio, tiempo y lugar. Al determinar el valor normal, debe hacerse referencia, en caso de ser posible, a las listas de precios o tarifas de la parte que haya proveído los bienes o servicios o, de ser necesario, a los índices y precios de listas de las cámaras de comercio, así como a las tarifas profesionales. Para los bienes y servicios sujetos a control de precios, debe tomarse en cuenta la reglamentación en vigor.

El valor normal se determinará:

Para acciones, títulos y otros valores cotizados en bolsa de valores, sobre la base del promedio de cotización o sobre el precio real del último trimestre.

¹³⁷ Traducción libre al español de la traducción del italiano al inglés de Guglielmo Maisto contenida en su obra antecitada.

Para partes sociales y otros títulos representativos del capital social de personas morales distintos de las acciones, así como para valores y otros títulos representativos de participación en otras entidades distintas de personas morales, en proporción al valor neto de dichos mecanismos o personas morales.

Para títulos y valores distintos de los señalados en los subpárrafos a) y b) anteriores, por comparación con valores que tengan características similares que coticen en la bolsa de valores o, en su defecto, sobre la base de otros factores precisos”.¹³⁸

De los artículos transcritos se desprende que la LFC señala los elementos más básicos sobre la regulación de los precios de transferencia. Sin embargo, existen muchos detalles que la LFC omite regular. Por lo anterior, las autoridades fiscales italianas emitieron una reglamentación completa y exhaustiva sobre los precios de transferencia en el año de 1980, misma que se contiene en la Circular del Ministerio de Finanzas 22/2267 del 22 de septiembre de 1980 (la “Circular 22/2267”)

Cabe destacar que la Circular 22/2267 reglamenta la legislación hoy abrogada sobre los precios de transferencia (el Decreto Presidencial 597 del 29 de diciembre de 1973). Sin embargo, en virtud de que el actual artículo 76 de la LFC antes transcrito reproduce exactamente el contenido de su antecesor, la Circular continúa siendo aplicable.

Finalmente, en razón de que la Circular 22/2267 se creó en 1980 y que desde entonces no se ha vuelto a emitir normatividad alguna sobre precios de transferencia, resulta que en el sistema italiano no se ha incorporado ninguno de los criterios establecidos por la OCDE en 1984 y 1995, incluyendo las Guías de la OCDE.¹³⁹

Así es como la LFC y la Circular 22/2267 rigen la materia objeto del presente trabajo en Italia. Ahora bien, en los apartados siguientes nos abocamos a realizar un breve análisis de estas disposiciones y los conceptos que contienen.

¹³⁸ Traducción libre al español de la traducción del italiano al inglés de Guglielmo Maisto contenida en su obra antecitada.

¹³⁹ Cfr., MAISTO, GUGLIELMO: Op. cit.

3.2.1 El Principio de Precio Justo de Mercado.

Como se desprende del artículo 9 de la LFC arriba transcrito, Italia sigue el PPJM, no obstante que para designar al PJM, lo denomina como valor normal. Dicho PJM se obtiene a partir del promedio de contraprestaciones que se hayan pactado en operaciones comparables (en cuanto a que tiene por objeto el mismo o semejante tipo de bienes o servicios y que se realizan al mismo o similar nivel de comercio, tiempo y lugar) y en condiciones de mercado.

De lo anterior, podemos observar que la ley Italiana toma como punto de partida lo que dispone la OCDE¹⁴⁰ al señalar que las operaciones entre partes relacionadas deben pactarse en condiciones similares a aquéllas que se encontrarían en un mercado libre. Sin embargo, Italia al realizar la adopción de conceptos de la OCDE, los detalla no solo disponiendo el nivel de semejanza que debe existir entre las operaciones entre partes relacionadas y las operaciones entre partes no relacionadas¹⁴¹, sino haciendo obligatorio que se haga referencia a ciertos parámetros o índices, como los índices y precios de listas de las cámaras de comercio o las tarifas profesionales, y que se realice un promedio de precios de mercado.

En consecuencia, podemos señalar que si bien Italia sigue el PPJM que propone la OCDE, la aplicación de dicho principio en la ley italiana cuenta con características que la distinguen de lo dispuesto por la OCDE, a efecto de lograr una mejor aplicación en el contexto de ese país.

3.2.2 El Concepto de Parte Relacionada.

De los artículos 9 y 76 de la LFC se desprende que la existencia de una relación de control es el elemento básico para determinar que dos partes están relacionadas entre sí y por ende las disposiciones sobre precios de transferencia son aplicables. Sin embargo, no existe disposición alguna en dichos artículos que desarrolle lo que debe entenderse por una relación

¹⁴⁰ Ver Supra 2.2.1

¹⁴¹ Esto es sumamente útil dentro del contexto italiano, en virtud de que bajo la legislación italiana no existe el análisis funcional.

de control o cuáles son las hipótesis que deben surtirse para considerar que dos entidades están relacionadas entre sí para efectos de los precios de transferencia.¹⁴²

Así las cosas, es el Ministerio de Finanzas quien ha intentado aclarar el concepto de parte relacionada mediante la emisión de la Circular 32.9.2267 (la “Circular 32.9.2267”). Dicha Circular comienza señalando que el control sobre una de las partes no tiene que ser jurídico, sino que basta con que sea meramente económico y basado únicamente en circunstancias fácticas. Sin embargo, este control debe consistir en una influencia constante en la toma de decisiones de la otra parte. Ahora bien, la Circular 32.9.2267 enuncia una serie de circunstancias que son síntoma de que una parte ejerce un control sobre otro. Estas circunstancias son:

1. El hecho de que una empresa venda exclusivamente productos manufacturados por la otra.
2. La incapacidad de una empresa de operar sin el capital, productos o cooperación técnica de la otra.
3. La facultad de una entidad de designar a los miembros del consejo de administración o de cualquier otro órgano de gobierno de la otra.
4. La circunstancia de que dos entidades corporativas tengan miembros del consejo de administración en común.
5. La existencia de lazos familiares entre las partes.
6. La circunstancia de que una parte ha otorgado créditos substanciales a la otra o bien el que una entidad dependa primordialmente de los recursos financieros que le provea la otra para continuar con su actividad.
7. La circunstancia de que las empresas participen en centros de ventas.
8. La circunstancia de que ambas empresas participen en carteles o consorcios, especialmente cuando estos consorcios pretenden lograr la fijación de precios.
9. El control de una empresa en la proveeduría de la otra.
10. La existencia de contrato que otorguen a una empresa una posición monopólica en el mercado.
11. En general, cuando se ejerza real o potencialmente una influencia en las decisiones empresariales de una empresa.

¹⁴² Cfr., ROTONDARO, CARMINE: “Italy: The application of Transfer Pricing Rules and the Definition of Associated Enterprises” en *Transfer Pricing Journal*, volumen 6, número 6, 1999, p. 259.

Sin embargo, la existencia de cualquiera de dichos elementos no significa que automáticamente una de las partes controle a la otra de modo que sean partes relacionadas para efectos de los precios de transferencia. Así las cosas, la Circular 32.9.2267 otorga discrecionalidad a la autoridad fiscal para determinar en cada caso en concreto si las partes involucradas se encuentran relacionadas entre sí.¹⁴³

Finalmente, debe señalarse que además de la Circular 32.9.2267, no existen muchas fuentes de derecho a partir de las cuales se pueda clarificar el concepto de control incluso, no existe mucha jurisprudencia italiana sobre este tema, precisamente en virtud de la discrecionalidad con la que cuenta la autoridad fiscal para determinar que dos partes se encuentran relacionadas entre sí, ya que el contribuyente suele no impugnar determinaciones de este tipo.¹⁴⁴

Como podemos observar, la legislación italiana resulta bastante compleja y hasta cierto punto subjetiva en cuanto a la determinación de quienes se consideran partes relacionadas. Sin embargo, más allá de los problemas que esta situación pueda generar al interior de Italia, pensamos que merece comentario resaltar que Italia se distingue de la OCDE en cuanto a que hace un esfuerzo, aunque sea por vía reglamentaria, de dar mayor claridad a las hipótesis bajo las cuales debe considerarse que dos partes se encuentran relacionadas entre sí, aunque esto implique no copiar textualmente lo que señala aquél organismo internacional.

3.2.3 Métodos.

Por lo que respecta a la metodología para determinar el precio de transferencia, Italia adopta de la OCDE únicamente los métodos MPCNC, MPR y MCA. Sin embargo, esto no significa que éstos sean los únicos métodos, ni tampoco que sean aplicables a cualquier caso. Por el contrario, estos métodos, al igual que los otros que prevé la legislación italiana, deben utilizarse según las características de cada operación.¹⁴⁵ Todos estos métodos se contienen en la Circular 22/2267 y a continuación se describen brevemente.

¹⁴³ Id.

¹⁴⁴ Id.

¹⁴⁵ Cfr., HERRERO MALLOL, CARLOS: Op. cit., pp. 191 y 192.

3.2.3.1 Métodos para Enajenación de Bienes.

En este rubro se encuentra los métodos MPCNC, MPR y MCA. Al describir estos métodos veremos que son prácticamente idénticos a los que la OCDE denomina genéricamente como métodos tradicionales¹⁴⁶. Por esta razón, se pensaría en principio que Italia ha adoptado en buena medida los criterios de la OCDE por lo que se refiere a metodología de precios de transferencia. Sin embargo, como observaremos más adelante, Italia propone adicionalmente la utilización de otros métodos ajenos a la OCDE, con lo cual concluiremos que dicha adopción dista mucho de ser total.

3.2.3.1.1 Método de Precio Comparable no Controlado.

De conformidad con la Circular 22/2267, la utilización de este método debe ser preferente a los otros dos métodos autorizados para determinar el PJM cuando se trata de enajenación de bienes. Substancialmente este método consiste en comparar la operación entre partes relacionadas bajo estudio con una operación similar o idéntica que se haya celebrado entre partes no relacionadas (comparable externo) o entre uno de los miembros del grupo controlado bajo estudio y un tercero independiente (comparable interno). Sin embargo, la autoridad fiscal italiana prefiere la utilización de comparables externos.¹⁴⁷

Ahora bien, la Circular 22/2267 señala que deben tomarse en cuenta diversos factores para concluir que una operación es idéntica o semejante a otra para luego efectuar una comparación entre ambas. Dentro de tales factores destacan:

1. El mercado dentro del cual se realizan las operaciones.¹⁴⁸
2. Transporte.
3. Embalaje
4. Propaganda.

¹⁴⁶ Ver Supra 2.2.2.1.1

¹⁴⁷ Cfr., MAISTO, GUGLIELMO: Op. cit.

¹⁴⁸ Este factor se toma en consideración ya que se piensa que la ubicación de un comprador o el territorio que cubra el mercado pueden justificar que una misma operación tenga una contraprestación distinta dependiendo del mercado de que se trate.

5. Garantía
6. Condiciones de Venta
7. Descuentos.

En caso de existir diferencias en estos factores entre la operación bajo estudio y la operación celebrada entre partes no relacionadas, es posible realizar los ajustes correspondientes.¹⁴⁹

Como se puede apreciar, hasta aquí la legislación italiana es muy similar a lo que recomienda la OCDE. Incluso, la preferencia a la utilización de comparables externos no contradice de modo alguno lo dispuesto por la OCDE.

3.2.3.1.2 Método de Precio de Reventa.

Cuando el MPCNC no se puede aplicar, la Circular 22/2267 permite el uso del MPR. Mediante este método, se determina el PJM disminuyendo un cierto margen de utilidad al precio de reventa de los bienes en operaciones entre partes no relacionadas. Dicho margen de utilidad debe ser un porcentaje del precio de reventa que represente tanto gastos como la utilidad del comprador-revendedor.¹⁵⁰

Como resulta fácil observar, este método también es una adopción total del método de la OCDE que también identifica como de “precio de reventa”.¹⁵¹ Incluso, Italia al igual que la OCDE señala que este método es de mayor utilidad cuando el comprador-revendedor no procesa o incorpora algún valor adicional a los bienes a ser revendidos.¹⁵²

3.2.3.1.3 Método de Costo Adicionado.

Como una alternativa al MPR, la Circular 22/2267 permite la utilización del MCA. Este método determina el PJM tomando todos los costos de producción de los bienes que se venden a partes relacionadas y añadiéndoles cierto margen de utilidad.

¹⁴⁹ Cfr., MAISTO, GUGLIELMO: Op. cit.

¹⁵⁰ Id.

¹⁵¹ Ver Supra 2.2.2.1.1.2

Los costos a considerarse deben incluir tanto costos directos (v. gr., materia prima), como costos indirectos (v. gr., gastos generales). Sin embargo los “costos estándares” (estimación de costos a partir de los niveles de producción y capacidad productiva) y los “costos marginales” (costos adicionales atribuibles al incremento de la producción por cada unidad adicional producida) generalmente no se consideran para determinar los costos.

Por su parte, el margen de utilidad puede determinarse a partir de:

1. El margen de utilidad obtenido por la misma empresa bajo estudio en sus operaciones con partes no relacionadas.
2. El margen de utilidad obtenido por partes no relacionadas en operaciones comparables.
3. Las funciones realizadas por el productor y comparándolas con aquéllas realizadas por partes independientes.¹⁵³

Como se puede observar, este método es también idéntico a aquél que prescribe la OCDE bajo el mismo nombre de MCA.¹⁵⁴ Esta semejanza se hace aún mayor toda vez que el Ministerio de Finanzas italiano ha señalado que este método es ideal para determinar el PJM en operaciones de manufactura y ensamblaje¹⁵⁵, tal como también lo señala la OCDE.¹⁵⁶

3.2.3.2 Otros Métodos.

En virtud de que Italia reconoce que la utilización de los métodos tradicionales no siempre es posible, dicho país desarrolla una serie de métodos que son aplicables a ciertos tipos de operaciones, no obstante que ninguno de ellos sea aceptado por la OCDE. A continuación se describen brevemente estos métodos.

¹⁵² Cfr., Circular 22/2267

¹⁵³ Cfr., MAISTO, GUGLIELMO: Op. cit.

¹⁵⁴ Ver Supra 2.2.2.1.1.3

¹⁵⁵ Cfr., Regla 9/281 del 29 de septiembre de 1990.

¹⁵⁶ Ver Supra 2.2.2.1.1.3

3.2.3.2.1 Métodos para Intangibles.

Tratándose de pago de regalías por el uso de intangibles, Italia considera que cuando un licenciante actúa en condiciones de mercado, pretende recuperar los costos y además obtener una utilidad adecuada. Dentro de los factores a considerar en la determinación de la licencia se encuentran:

1. Investigación y desarrollo que se realizó para desarrollar el intangible.
2. Obsolescencia del intangible (si esta ocurrirá en un periodo menor o mayor a un año)
3. Vida técnica de la invención.
4. Originalidad, complejidad e importancia tecnológica.
5. Resultados obtenidos por el licenciante al explotar el intangible.

Adicionalmente a lo anterior, también deben considerarse los elementos legales de la licencia otorgada, como son:

1. Exclusividad del derecho.
2. Límite territorial.
3. Protección otorgada por la ley a los derechos sobre el intangible.
4. Duración del contrato.
5. Derechos para sublicenciar

Finalmente, la legislación italiana considera que a pesar de que sea posible considerar todos estos factores, continúa siendo difícil determinar el monto al que debe estipularse una regalía. Por lo anterior, establece ciertos parámetros de aceptabilidad para las regalías, a saber:

1. Regalías de hasta el 2% de las ventas se permiten cuando la licencia se rija por contrato escrito celebrado con anterioridad al primer pago de regalías y existan pruebas suficientes de que la licencia se está explotando efectivamente.

2. Regalías de entre el 2% y el 5% se consideran como aceptables bajo condiciones más onerosas, v. gr., cuando el contribuyente puede justificar que esas regalías haciendo referencia a los factores técnicos y legales arriba mencionados.
3. Regalías superiores al 5% serán aceptables únicamente cuando se justifiquen en virtud del alto nivel tecnológico del intangible dentro de la industria de que se trato o por alguna otra circunstancia.¹⁵⁷

3.2.3.2.2 Métodos para la Prestación de Servicios.

La Circular 22/2267 señala en primer término que antes de poder evaluar cuál es el PJM tratándose de la prestación de servicios efectuada en favor de un residente italiano por su parte relacionada residente en el extranjero, es necesario evaluar si el precio que se pague es deducible en lo absoluto. Lo anterior es así, señala la Circular 22/2267, en razón de que por la naturaleza atípica de los servicios que se prestan entre partes relacionadas, muchas veces el pago que se efectúa por esos servicios resulta no ser deducible.

La deducibilidad de los pagos que se efectúen por la prestación de servicios entre partes relacionadas depende primordialmente de que el servicio reporte algún beneficio a la parte que lo recibe. Sin embargo, dice la Circular 22/2267, existen muchos servicios que se prestan entre partes relacionadas que son estrictamente inherentes a la estructura corporativa multinacional del grupo bajo estudio y que reflejan meramente una actividad de coordinación con la empresa controladora, el cual pretende únicamente garantizar la efectividad del control sobre las subsidiarias, mas no reportar ningún beneficio a éstas últimas y por tanto, no pueden ser deducibles.

Ahora bien, asumiendo que el precio pactado por los servicios resulte deducible, la determinación del PJM debe considerar factores como:

1. El costo de proveer el servicio.
2. El tiempo necesario para proveer el servicio.

¹⁵⁷ Cfr., MAISTO, GUGLIELMO: Op. cit.

3. La regularidad con que se presta el servicio.
4. El riesgo de sufrir pérdidas.

Adicionalmente, por regla general no se permite considerar como componente del PJM a ningún margen de utilidad, excepto cuando los servicios de que se trate pertenezcan a la actividad principal del proveedor. Particularmente no se permitirá que se considere un margen de utilidad cuando:

1. El servicio se encuentre estrictamente relacionado con la estructura del grupo.
2. El servicio se preste formalmente por una entidad que sea miembro del grupo controlado y que actúe como intermediaria entre el receptor del servicio y un parte no relacionada que preste el servicio materialmente.
3. El servicio se pueda incluir dentro de las actividades generales de administración llevadas a cabo por la controladora.

Como se puede observar, esta aproximación se aleja tanto del Informe de 1979 de la OCDE el cual considera adecuado incluir un componente de utilidad en la contraprestación por servicios intragrupo, como de las Guías de la OCDE que proveen que al aplicar el MCA cuando una parte relacionada actúa como intermediaria en la prestación de servicios a otra parte relacionada, es posible determinar un margen de utilidad por dicha intermediación.¹⁵⁸

3.2.3.2.3 Métodos para Intereses

Por lo que se refiere a operaciones financieras que involucran la determinación de tasas de interés en condiciones de mercado, la Circular 22/2267 señala que debe observarse cuál es la tasa de interés prevaleciente en el país de residencia del acreedor en virtud de que es el deudor quien generalmente busca préstamos en el mercado al que pertenece el acreedor y porque además las condiciones del préstamo no suelen variar con el deudor. Asimismo, para poder determinar una contraprestación en condiciones de mercado por la obtención de un préstamo, también deben tomarse en cuenta factores como:

¹⁵⁸ Id.

1. Monto del préstamo
2. Duración del préstamo
3. Divisa del préstamo
4. Garantías

De lo anterior se desprende que la posición del Ministerio de Finanzas italiano para encontrar el PJM tratándose de intereses, es enfatizar la tasa de interés en el país de residencia del acreedor. En contraste, el Informe de 1979 de la OCDE no toma una posición clara sobre este particular en la medida de que el mismo señala que no existe un principio para determinar qué tasa de interés es la de mercado, ya que esto depende de los hechos de cada caso en particular.¹⁵⁹

3.2.4 Advanced Pricing Agreements.

Las Direcciones Generales del Ministerio de Finanzas pueden emitir resoluciones sobre cuestiones generales es decir, no pueden emitir resoluciones en cuanto al valor de las operaciones, pues esto es facultad de los funcionarios encargados de efectuar liquidaciones¹⁶⁰.

Por ejemplo, la autoridad fiscal puede determinar que ciertos elementos para determinar la distribución del ingreso son correctos, pero no puede determinar si los ingresos derivados de las operaciones con partes relacionadas cumplen con el PJM. Igualmente, la autoridad fiscal puede determinar que la utilización de cierto método es adecuada para las operaciones de que se trate, pero no puede pronunciarse sobre si el precio al que se llegue cumple con el PJM.

Estas resoluciones pueden identificarse con lo que la OCDE denomina como APA's en virtud de que persiguen precisamente que el contribuyente cuente con una serie de criterios *a priori* (v. gr., el método a utilizar) para determinar su precio de transferencia.¹⁶¹

En síntesis de todo lo anterior, podemos observar que sin importar que Italia sea miembro de la OCDE desde 1961, no ha adoptado totalmente los conceptos de dicho organismo en materia

¹⁵⁹ Id.

¹⁶⁰ Es importante hacer notar aquí que los funcionarios encargados de emitir liquidaciones no están facultados para emitir resoluciones sobre situaciones futuras. (Ver MAISTO, GUGLIELMO: Op. cit.)

¹⁶¹ Cfr., OCDE: "Transfer Pricing Guidelines...", p. G1

de precios de transferencia. Por el contrario, ha desarrollado parámetros y soluciones propias, no solo estableciendo una jerarquía para los métodos llamados “tradicionales” que la OCDE no contempla, sino también desarrollando nuevos métodos para aquellas áreas en que se considera que es todavía más difícil determinar el PJM, como sucede en el caso de intangibles. Esto nos lleva una vez más a preguntarnos cuál fue la razón por la que México adoptó tan rápidamente la totalidad de los lineamientos de la OCDE en la materia que nos ocupa, sin detenerse a reflexionar las consecuencias jurídicas y económicas de tal adopción.

3.3 República Francesa.

En términos generales, en la República Francesa (Francia) las personas morales¹⁶² se encuentran sujetas a una tasa de ISR del 33.3%. Adicionalmente, dichas personas están sujetas a impuestos sobre este ISR, creando un efecto de cascada, a saber:

1. Un impuesto del 3% sobre el ISR que se tenga que pagar.
2. Otro impuesto más que sólo aplica a aquéllas personas morales con ingresos sean superiores a 7,630,000.00 Euros, el cual se calcula aplicando una tasa del 3.3% sobre el ISR que tengan que pagar para determinado ejercicio que exceda 763,000.00 Euros.

Asimismo, es importante destacar que Francia sigue un sistema de tributación territorial. Es decir, las personas morales residentes en Francia así como los residentes en el extranjero se encuentran gravados únicamente por los ingresos derivados de fuente de riqueza ubicada en Francia, mas no de los ingresos que deriven de fuente de riqueza ubicada en el extranjero¹⁶³.

Finalmente, otra característica más que resulta importante destacar del sistema francés, es que éste permite, mediante acuerdo con las autoridades fiscales francesas, que las personas

¹⁶² Para estos efectos, debe entenderse que una persona moral es una sociedad anónima (*société anonyme*), una sociedad de responsabilidad limitada (*société à responsabilité limitée*) o una sociedad en comandita por acciones (*sociétés en commandite par actions*). Adicionalmente, las sociedades en nombre colectivo (*sociétés en nom collectif*) y las sociedades civiles (*sociétés civiles*) pueden elegir ser sujetos de este impuesto.

¹⁶³ Cabe destacar que, en oposición, las personas físicas residentes en Francia están sujetas a gravamen sobre una base mundial y no territorial, como sucede con las personas morales.

morales residentes en Francia consoliden su resultado fiscal con el de sus subsidiarias que se ubiquen en el extranjero.¹⁶⁴

Ahora bien, es dentro de este contexto general, donde se regulan los precios de transferencia en Francia. Concretamente, es el Código General de los Impuestos (*Code Général des Impôts*) (“CGI”) el cuerpo normativo que asienta, en su artículo 57, el criterio básico para la reglamentación de los precios de transferencia. Dicho artículo 57 señala que:

“Al determinar el impuesto sobre la renta causado por empresas controladas o que controlen empresas ubicadas fuera de Francia, el ingreso que indirectamente se transfiera a éstas últimas, sea incrementando o disminuyendo los precios de compra o de venta o mediante cualesquier otros mecanismos, deberá reajustarse según los resultados del mercado. Este mismo procedimiento deberá realizarse en relación con empresas que sean controladas por una o varias empresas que también controlen empresas ubicadas fuera de Francia. La condición de control o dependencia no se requiere cuando el beneficiario de la transferencia se encuentre en un país o territorio con un status fiscal privilegiado, como se define en el artículo 238-A de este código.

Cuando el contribuyente no conteste un requerimiento formulado de conformidad el artículo L 13 B del Código Francés de Procedimientos Fiscales, la base gravable en cuestión se determinará por las autoridades fiscales correspondientes con base en la información que tengan a su disposición y siguiendo el procedimiento contradictorio definido en los artículos L 57 y L 61 del mismo código.

En caso de que no exista información disponible para realizar los ajustes previsto en el párrafo que antecede, los ingresos acumulables se determinarán comparándolos con ingresos similares de empresas administradas normalmente.”¹⁶⁵

¹⁶⁴ Cfr., Landwell, firma corresponsal de PriceWaterhouseCoopers en París: “France: The Tax Treatment of Transfer Pricing” en CD-ROM: Transfer Pricing Database, publicado por la International Bureau of Fiscal Documentation, edición 2002.

¹⁶⁵ Traducción libre al castellano por el autor. Cabe hacer notar que un país o territorio con un status fiscal privilegiado a que alude el primer párrafo del artículo en cita, no es otra cosa que un paraíso fiscal. Asimismo, la respuesta a que se refiere el segundo párrafo del artículo transcrito se refiere a que ante un requerimiento de la autoridad, el contribuyente debe proporcionar la información necesaria para demostrar que sus precios de transferencia cumplen con el PPJM.

Como se desprende del artículo en cita, en Francia la autoridad fiscal se encuentra facultada para re-determinar el ingreso o las deducciones de un contribuyente que se deriven de sus operaciones con partes relacionadas cuando los precios pactados en ellas no correspondan a los de mercado. Es decir, la autoridad fiscal tendrá estas facultades si se trata de operaciones en las que:

1. Existe un control jurídico o de facto entre las partes contratantes, sea que este control se ejerza de una parte hacia la otra o bien, que ese control se ejerza sobre ambas por una tercera entidad. Excepto cuando una de las partes se encuentra en un paraíso fiscal, caso en el que el requisito de control se cumple presuntivamente.
2. El precio pactado no corresponda a los de mercado o sea, cuando no se cumpla con el PPJM.

Todos estos elementos se analizan brevemente en los apartados siguientes.

3.3.1 El Principio de Precio Justo de Mercado.

Como se desprende del artículo 57 del CGI, las autoridades fiscales francesas se encuentran facultadas para redeterminar los ingresos y deducciones derivados de las operaciones entre partes relacionadas únicamente cuando los precios pactados en éstas no correspondan a los de mercado. Es decir, dentro del sistema legal francés también se sigue el PPJM, tal como dispone la OCDE y como sucede en otros países como México, España e Italia.

Es sumamente importante resaltar que el artículo 57 del CGI es perfectamente coherente con el sistema legal francés ya que el PPJM contenido en dicho artículo y que resulta aplicable sólo a operaciones internacionales, se identifica con el principio general que se aplica a todo tipo de operaciones y que consiste en que los “actos gerenciales anormales” (*actes anormaux de gestion*) deben ser reajustados.

En efecto, los actos gerenciales anormales han sido definidos por el Consejo de Estado francés (*Conseil d'Etat*) como aquellos en los que una empresa obtiene una deducción o bien, deja de acumular un ingreso sin que esta situación se justifique por la operación normal del

negocio de la empresa de que se trate y por tanto, puede sujetarse a un reajuste por la autoridad.

Las diferencias básicas entre el principio de “actos gerenciales anormales” y el PPJM son que aquél se aplica a todo tipo de operaciones, mientras que éste se aplica sólo a operaciones internacionales. Asimismo, el principio de “actos gerenciales anormales” sólo es susceptible de aplicación a sujetos con personalidad jurídica, mientras que el PPJM puede aplicarse a otros mecanismos de inversión, no obstante que carezcan de dicha personalidad. Sin embargo, a pesar de estas diferencias, el PPJM es perfectamente consistente con el principio de “actos gerenciales anormales”.¹⁶⁶

3.3.2 El Concepto de Parte Relacionada.

Del artículo 57 del CGI se desprende que las disposiciones en él contenidas son aplicables a:

1. Empresas francesas controladas por empresas extranjeras.
2. Empresas francesas propietarias de empresas extranjeras.
3. Empresas francesas y una o varias empresas extranjeras que se encuentran simultáneamente controladas por una misma empresa o grupo de empresas.¹⁶⁷

Desdichadamente, en el CGI no existe una definición de lo que es “empresa” ni de lo que es “control”.¹⁶⁸ Los tribunales y los doctrinarios son los que han definido estos conceptos.

Así, para el Consejo de Estado, el término “empresa” no tiene como elemento esencial que exista una personalidad jurídica propia, sino que incluye tanto a una persona moral, como a un empresario en lo individual, un establecimiento o una oficina de representación.

¹⁶⁶ Cfr., Landwell, firma corresponsal de PriceWaterhouseCoopers en París: Op. cit.

¹⁶⁷ Cfr., DOUVIER, PIERRE-JEAN: “France: The Application of Transfer Pricing Rules and the Definition of Associated Enterprises” en Transfer Pricing Journal, Volúmen 6, No. 5, 1999, p. 183.

¹⁶⁸ Cabe recordar que no es necesario cumplir el requisito de control cuando la empresa extranjera se ubica en un paraíso fiscal.

Igualmente el término “control” debe interpretarse de manera amplia, de manera que incluya tanto al control jurídico como de facto. Existe control jurídico sobre una empresa francesa cuando una empresa extranjera:

1. Tenga la propiedad de una porción preponderante de las acciones de la empresa francesa.
2. Tenga la mayoría absoluta del derecho a voto en asamblea de accionistas de la empresa francesa.
3. Ejercer por sí misma o a través de un intermediario, facultades de decisión sobre la empresa francesa.

Por su parte, el control de facto depende mucho de las circunstancias del caso en concreto ya que no existe una definición exacta de este tipo de control. En general, existirá este tipo de control cuando una empresa dependa de otra, sea porque la dependencia surja de un contrato o de las relaciones fácticas entre ambas empresas. Por ejemplo, se consideró que existía control de facto sobre una empresa francesa por parte de una empresa suiza en virtud de que aquella utilizaba las instalaciones de ésta; ambas tenían empleados en común; las actividades de ambas eran idénticas; y la actividad de la empresa francesa era asegurar la distribución exclusiva de los productos de la empresa suiza y aquella no podía determinar qué productos distribuir.

En consecuencia, encontramos que el requisito de control jurídico corresponde en buena medida al requisito de control que plantea la OCDE. Sin embargo, la legislación francesa amplía el concepto de control al incluir el control de facto.¹⁶⁹

3.3.3 Métodos.

Las disposiciones administrativas que implementan el artículo 57 del CGI son antiguas y no proveen mucha orientación respecto de los principios y reglas que deben seguirse a efecto de que las autoridades francesas consideren que los contribuyentes cumplen con el PPJM en sus operaciones con partes relacionadas. Únicamente de modo incidental se señala en una disposición administrativa que los métodos tradicionales de la OCDE deben privilegiarse sobre otros métodos para llegar al PJM.¹⁷⁰

¹⁶⁹ Cfr., Landwell, firma corresponsal de PriceWaterhouseCoopers en París: Op. cit.

¹⁷⁰ Cfr., Reglamento Número 13L-7-98 del 23 de julio de 1998.

No obstante lo anterior, en la práctica las autoridades francesas aceptan todos los métodos aprobados por la OCDE a efecto de que los contribuyentes demuestren que sus precios de transferencia cumplen con el PPJM, sin que tenga que considerarse previamente una jerarquía estricta entre cada uno de dichos métodos. A mayor abundamiento, las autoridades francesas aceptan métodos no ortodoxos al igual que las Guías de la OCDE en la medida de que estos se justifiquen dentro del contexto y que utilicen un análisis funcional así como comparables.¹⁷¹

Por lo anterior, en este apartado no analizaremos detalladamente cada uno de los métodos aceptados en Francia, pues tal ejercicio sería meramente una repetición de los métodos adoptados por la OCDE por lo cuál, simplemente nos remitimos al Capítulo II de este trabajo. No obstante lo anterior, a continuación haremos referencia a dos comentarios doctrinales sobre la metodología sobre precios de transferencia.

1. El MCA es el método más utilizado en Francia. Dicho método tiene buena aceptación por las autoridades francesas por ser uno de los métodos tradicionales de la OCDE, además de que los contribuyentes dedicados a la manufactura o a proveer servicios lo utilizan muy frecuentemente. Sin embargo, la aplicación de éste método posee algunos problemas pues, como ya se mencionó anteriormente, no existe una guía legal o reglamentaria de cómo utilizarlo. Así las cosas, no hay una regla sobre cuáles costos son los que se deben considerar para aplicar este método (v. gr., operativos, extraordinarios, etc.)¹⁷²
2. Al no haber ninguna disposición administrativa sobre la metodología de precios de transferencia, existe una gran flexibilidad sobre los métodos a utilizar. Sin embargo, también existe bastante inseguridad sobre si el método elegido será aceptado por las autoridades francesas. Por lo anterior, la utilización de MTU's aún es poco común en Francia. Únicamente se utilizan por ciertos tipos de multinacionales, particularmente aquéllas que se caracterizan

¹⁷¹ Cfr., Landwell, firma corresponsal de PriceWaterhouseCoopers en París: Op. cit.

¹⁷² Cfr., SILBERZTEIN, CAROLINE Y HUBLLOT, MARIE-LAURE: "France: Comparative Survey – The Cost Plus Method, Determination of Margin and Cost", en Transfer Pricing Journal, Volúmen 6, Número 2, 1999, p. 53.

por una organización compleja, por la utilización intensiva de intangibles y alto valor agregado.¹⁷³

3.3.4 Advanced Pricing Agreements.

En Francia los APA's no pueden ser unilaterales, sino únicamente bilaterales. A mayor abundamiento, sólo pueden celebrarse con las autoridades de otros países con los cuáles se haya firmado un tratado para evitar la doble imposición.

El APA debe referirse únicamente al método a utilizarse para determinar el PJM y no impide que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación. Finalmente, el APA no puede tener una duración menor a tres años ni mayor de cinco, sin embargo, es prorrogable.¹⁷⁴

En síntesis podemos señalar que Francia, ha adoptado en buena medida los lineamientos de la OCDE relativos a precios de transferencia, no obstante que tal adopción no siempre ha sido expresa, como sucede con el caso de la metodología, lo cuál puede traer problemas de seguridad jurídica. Sin embargo, debemos recordar que esta adopción se debe en buena medida a la compatibilidad de las recomendaciones de la OCDE con el sistema legal francés, particularmente con el principio general de “actos gerenciales anormales”.

¹⁷³ Cfr., SILBERZTEIN, CAROLINE: “France: Comparative Survey, Practical Application of Transactional Profit Methods” en *Transfer Pricing Journal*, Volumen 7, Número 4, 2000, pp. 126 –129.

¹⁷⁴ Cfr., Landwell, firma corresponsal de PriceWaterhouseCoopers en París: Op. cit.

CAPÍTULO IV

LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN MÉXICO

En este capítulo nos abocaremos a analizar brevemente el marco constitucional mexicano en materia de contribuciones. Posteriormente, estudiaremos las disposiciones en vigor con relación a los precios de transferencia, para así contrastar dichas disposiciones tanto con las recomendaciones de la OCDE, como con las garantías individuales consagradas en la Constitución.

Así, podremos concluir que efectivamente la influencia de la OCDE en México respecto de esta materia es mucho mayor a la que se percibe en otros países. Sin embargo, también concluiremos que la adopción prácticamente irrestricta de las recomendaciones de la OCDE en materia de precios de transferencia resulta contraria a diversas garantías individuales.

4.1 Marco Constitucional.

Primeramente, analizaremos cuál es el órgano constitucionalmente facultado para establecer un ISR y por ende, disposiciones sobre precios de transferencia. Así encontramos que las facultades del Congreso Federal para legislar en materia de contribuciones se encuentran contenidas principalmente en las fracciones VII y XXIX del artículo 73 de la Constitución, que a la letra señalan:

“ARTÍCULO 73.- El Congreso tiene facultad:

...

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

...

XXIX.-A.- Para establecer contribuciones:

- 1o.- Sobre el comercio exterior;
- 2o.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;
- 3o.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4o.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
- 5o.- 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.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica.”

...

De las fracciones anteriores se desprende que existe una facultad general para legislar en materia de contribuciones (la contenida en la fracción VII) y adicionalmente una facultad específica para establecer contribuciones especiales sobre determinadas áreas o industrias (la contenida en la fracción XXIX-A). La coexistencia de dos fracciones referidas a un mismo tema se deriva de un esfuerzo ocurrido entre los años de 1940 y 1943 por aclarar, a través de la entonces novedosa fracción XXIX-A, los ámbitos de competencia de la Federación y de las Entidades Federativas en materia fiscal. Lo anterior, en virtud de que hasta aquél momento, se consideraba que la competencia constitucional para establecer contribuciones por parte de las entidades federativas resultaba sumamente oscura, pues por un lado el artículo 124 de la Constitución señala substancialmente que las facultades que no estén expresamente concedidas a funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados; mientras que por el otro, el artículo 73, fracción VII del mismo ordenamiento no delimita claramente cuáles son las funciones concedidas al fuero federal, y por lo cual, se llegaba a confusiones sobre la concurrencia competencial en materia tributaria entre ambos niveles de gobierno.

Sin embargo, la fracción XXIX-A del artículo 73 la Constitución lejos de traer claridad, trajo mayor confusión. Esto es así en virtud de que se puede interpretar que dicha fracción es una limitante a la fracción VII del mismo ordenamiento, o bien que cada una de estas fracciones representa una facultad independiente del Congreso de la Unión. Ahora bien, debemos considerar que la diferencia de interpretaciones nos puede llevar a resultados muy diferentes. Así, si consideramos que, dentro del artículo 73 de la Constitución, la fracción XXIX-A es un límite a la fracción VII, resulta que, en virtud de que aquélla no señala expresamente la facultad de legislar en materia de ISR, entonces el Congreso Federal no puede establecer dicho impuesto; y por el contrario, si se adopta la segunda interpretación es decir, la que señala que ambas fracciones se refieren a facultades distintas, en consecuencia resulta constitucionalmente válido que el poder legislativo federal establezca un ISR.¹⁷⁵ Ahora bien, sobre este particular resulta oportuno señalar que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado por el último de estos dos criterios de interpretación, tal como se desprende del criterio que aparece publicado en la página 35 del volumen 26, séptima época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo texto es:

“CONGRESO DE LA UNION, FACULTADES CONSTITUCIONALES DEL, PARA CUBRIR EL GASTO PUBLICO.

Es inexacto que la fracción XXIX del artículo 73 constitucional límite a la VII del mismo precepto que faculta al Congreso a imponer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto; y si esta fracción ha de relacionarse con otra, no es precisamente con la XXIX del artículo 73, sino con la II del artículo 65 de la propia Constitución, que faculta al mismo Congreso para examinar, discutir y aprobar el Presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos que sean necesarios para cubrirlo. No puede considerarse la facultad exclusiva para legislar en determinadas materias, como lo es la enunciada en la referida fracción XXIX del artículo 73, como una limitación al Congreso de la Unión para establecer los impuestos aún federales que sean indispensables para cubrir el gasto público; se trata de una facultad en el ámbito federal en materia de impuestos especiales que por su competencia requiere una legislación federal uniforme en toda la República, que limita las facultades impositivas de los Estados, pero no las del Congreso de la Unión”.

¹⁷⁵ Cfr., ARRIOJA VIZCAÍNO, ADOLFO: “Derecho Fiscal”, Themis, México, 15ª edición, 2000, “PP. 153 – 155.

Así, para efectos de nuestro más Alto Tribunal e independientemente de las ramificaciones que este criterio pueda conllevar en materia de doble tributación interna, resulta que el Congreso de la Unión puede establecer todas las contribuciones que considere necesarias para sufragar el gasto público, en términos de la fracción VII del artículo 73 de la Constitución, sin que la fracción XXIX-A del mismo artículo constituya una limitante, en principio, de aquélla facultad. En consecuencia, por virtud de dicha fracción XXIX-A, sólo la Federación puede gravar las materias que contempla la misma fracción y en las demás materias, existe una concurrencia competencial entre la Federación y los Estados.

Sin embargo, debemos considerar otro aspecto de la multimencionada fracción XXIX-A del artículo 73 de la Constitución. Si bien como ya mencionamos, por virtud de la fracción VII del artículo 73 constitucional, el Congreso Federal puede establecer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público, únicamente cuando ese Poder pretende establecer una contribución especial, dirigida a determinada rama productiva, entonces debe ceñirse a las materias señaladas en la fracción XXIX-A del mismo artículo, ya que sólo en esas materias el Constituyente consideró conveniente establecer este tipo de contribuciones, por tratarse de áreas estratégicas¹⁷⁶.

Por lo tanto, para el tema que nos ocupa, desde el punto de vista competencial, resulta constitucionalmente válido que el Congreso de la Unión haya emitido una ley que establezca el ISR puesto que encuadra en la facultad general para establecer contribuciones, prevista en la fracción VII del artículo 73 de la Constitución y porque se trata de un impuesto general que no se dirige a una industria en particular que requiriera estar prevista en la fracción XXIX-A del mismo ordenamiento para ser válida. Lo cual a su vez, nos lleva a concluir que es válido en términos competenciales que el Congreso de la Unión haya incorporado las disposiciones sobre precios de transferencia en esa ley.

Como ya hemos analizado, el Congreso de la Unión se encuentra facultado para establecer contribuciones. Sin embargo, no obstante que dicha facultad es muy amplia, no puede decirse válidamente que sea irrestricta. El Congreso de la Unión, como cualquier otro órgano del Estado, encuentra el límite de su actuación en las garantías individuales es decir, en aquellos derechos

¹⁷⁶ GONZÁLEZ BETANCOURT, CLAUDIO: "Las Facultades del Congreso de la Unión para Imponer Impuestos Especiales" tesis de licenciatura presentada en la Universidad Anáhuac del Norte y defendida ante sínodo el 30 de abril de 2003, p. 88.

públicos subjetivos consagrados en la Constitución que poseen los gobernados frente al Estado, quien se encuentra correlativamente obligado a respetarlos, y que se derivan de la relación jurídica de supra-subordinación existente entre el propio Estado y los gobernados.¹⁷⁷ Este criterio se sustenta en la tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que aparece publicada en la página 13 del Tomo 80, primera parte, 7ª época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo texto es:

“CONGRESO DE LA UNION, FACULTAD IMPOSITIVA DEL. LIMITACIONES. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. La facultad impositiva del Congreso de la Unión a fin de cubrir el presupuesto de egresos (artículos 65, fracción II, y 73, fracción VII, de la Carta Magna) ha de entenderse sujeta a las limitaciones que la misma Constitución Federal establezca, entre otras, las que se contienen en el artículo 31, fracción IV”.

Ahora bien, cuando se aborda el tema de las garantías individuales, comúnmente se discuten aquéllas contenidas en los primeros 28 artículos de la Constitución es decir, aquéllas que tutelan bienes jurídicos como son la igualdad, la libertad, la propiedad o la seguridad jurídicas; o bien se delimitan temas relacionados con las llamadas garantías sociales. Sin embargo, además de todas estas garantías, cuya importancia resulta incuestionable, existen otras que rigen particularmente la materia fiscal y que se contienen en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, el cual a la letra señala:

“ARTICULO 31. - Son obligaciones de los mexicanos:

...

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

A simple vista, pareciera que la fracción en comento establece una obligación para los gobernados y no un derecho a su favor. Esta interpretación resulta parcialmente cierta, pues en verdad se establece un vínculo hacia los mexicanos por virtud del cuál se encuentran obligados a pagar contribuciones. Sin embargo, de esta fracción, también se desprenden una serie de principios rectores de las contribuciones, como son el de proporcionalidad, el de equidad, el de legalidad y el de vinculación al gasto público. Estos principios constituyen un conjunto de garantías individuales no obstante que no aparezcan en la parte dogmática de la Constitución, tal como lo ha

¹⁷⁷ Cfr., BURGOA, IGNACIO: “Las Garantías Individuales”, Porrúa, 16a. edición, México, 1982, p. 186.

señalado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas tesis de jurisprudencia, mismas que a continuación se transcriben:

Jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que aparece publicado en la página 111 del volumen 187-192, 7ª Época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo texto es:

“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 el 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 cuando 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, determinando 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”.

(Lo subrayado es énfasis añadido)

Jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que aparece publicada en la página 38 del Tomo XLVII, Primera Parte, 6ª. Época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo texto es:

“IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. FACULTADES DE LA SUPREMA CORTE. El Poder Judicial si está capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación, y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución, y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezarán contra leyes o actos del Poder Legislativo”.

(Lo subrayado es énfasis añadido)

Jurisprudencia 77/1999 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que aparece publicada en la página 20 del Tomo X, Agosto 1999, 9ª época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo texto es:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL. Las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, deben examinarse previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás garantías de justicia fiscal de los tributos, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material”.

(Lo subrayado es énfasis añadido)

En síntesis, podemos afirmar que los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad constituyen una piedra angular en materia fiscal en virtud de que se considera que dichos principios son en realidad garantías individuales, consagradas en la Constitución. En

consecuencia, todas las disposiciones fiscales, incluidas las relativas a precios de transferencia, deben ajustarse a estos principios, ya que de lo contrario estarían violando el Pacto Federal.

Así las cosas y dada la importancia de estos principios, en los apartados siguientes nos abocaremos al estudio y análisis del contenido de los mismos, particularmente en relación con el ISR, para posteriormente analizar si las disposiciones actualmente vigentes en México en materia de precios de transferencia efectivamente se ajustan a estas garantías individuales en materia fiscal.

4.1.1 El Principio de Proporcionalidad Tributaria.

El principio de proporcionalidad consiste, 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. Es decir, el gravamen debe fijarse de conformidad con la capacidad económica de cada sujeto pasivo o sea, de la persona que soporta la carga del tributo. Este criterio ha sido sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia número 10/2003 que aparece publicada en la página 144 del Volumen XVII, 9ª época, mayo del 2003, del Semanario Judicial de la Federación, cuyo texto es:

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Este radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. 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. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias

tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción”.

(Lo subrayado es énfasis añadido)

Ahora bien, cuando el principio de proporcionalidad alude al concepto de capacidad económica o contributiva, debe entenderse que dicho principio ordena que los gobernados contribuyan a los gastos públicos en la medida de su potencialidad real económica. En consecuencia, es necesario que el hecho imponible constituya un detector de una verdadera manifestación de capacidad económica; y además, que la magnitud de las consecuencias tributarias que se deriven de la capacidad económica detectada, se rija en función de esta última, por lo cual debe existir también una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la base gravable. Este criterio se desprende de la jurisprudencia número 109/1999 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que aparece publicada en la página número 22 del Volumen X, 9ª época del Semanario Judicial de la Federación, mismo que a señala a la letra:

“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PUBLICOS.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es

necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto”.

Finalmente, debemos señalar que la proporcionalidad de una contribución debe analizarse a la luz de la naturaleza de la ley que la establece y su relación con el universo de contribuyentes, y no de las situaciones particulares de un contribuyentes, tal como lo señala el criterio sustentado en la jurisprudencia 13/1989 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que aparece publicada en la página 232 del Tomo III, Primera Parte, enero – junio de 1989, 8ª época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo texto es:

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, FALTA DE. DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES. El alegato de un causante en el sentido de que su capacidad contributiva ha disminuido por circunstancias diversas y que, por este hecho, el impuesto que debe cubrir resulta desproporcionado e inequitativo, no es razón para considerar que la ley que lo impone es inconstitucional, toda vez que tal determinación no puede derivar de situaciones particulares de un contribuyente, sino que depende de circunstancias generales. El carácter desproporcionado o inequitativo de una contribución únicamente puede derivar, por la propia naturaleza de la ley fiscal que la establece, de su relación con el conjunto de los sujetos pasivos”.

Sin embargo, este criterio no debe entenderse en el sentido de que la capacidad contributiva a ser considerada a efecto de determinar la proporcionalidad de una contribución debe corresponder a un universo indeterminado de sujetos, sino por el contrario, dicha capacidad debe ser aquella que se identifique con cada sujeto pasivo de la contribución.¹⁷⁸

4.1.2 El Principio de Equidad Tributaria.

El principio de equidad consiste substancialmente en la igualdad de todos los contribuyentes ante la ley tributaria. Es decir, que los contribuyentes deben recibir un tratamiento idéntico en lo referente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. Este criterio ha sido sustentado en jurisprudencia por el Pleno de

¹⁷⁸ Este criterio se desprende de la jurisprudencia sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que aparece publicado en la página 144, Primera Parte 199 – 204, 7ª época del Semanario Judicial de la Federación, cuya voz es “IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS” y que se transcribe en el apartado 4.1.2 siguiente.

la Suprema Corte de Justicia de la Nación que aparece publicado en la página 144, Primera Parte 199 – 204, 7ª época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo texto es:

“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”.

(Lo subrayado es énfasis añadido)

Ahora bien, cuando el principio de equidad dispone que todos los contribuyentes que se encuentren bajo una misma hipótesis de causación, guarden una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, se infiere que se debe tratar de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa. Consecuentemente, sí es jurídicamente

posible que se creen categorías o clasificaciones de contribuyentes, siempre que éstas se justifiquen por razones económicas o sociales y no sean arbitrarias o creadas para hostilizar a ciertos grupos de contribuyentes, ya que de lo contrario se crearían situaciones de desigualdad jurídica al dar el mismo tratamiento a sujetos dispares. Este criterio también ha sido sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia número 24/2000 que aparece publicada en la página 35 del volumen XI, 9ª época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo texto es:

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales”.

(Lo subrayado es énfasis añadido)

Igual criterio se desprende de la Jurisprudencia número 42/1997 emitida también por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que aparece publicada en la página 36 del volumen V, 9ª. época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo texto es:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANALOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTAN EN SITUACIONES DISPARES.

El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica”.

(Lo subrayado es énfasis añadido)

Finalmente, de todo lo anterior se colige que el principio de equidad ordena que se otorgue un tratamiento igual a aquellos que no sean distintos con base en una justificación razonable y objetiva y, por ende, que se otorgue un tratamiento distinto a quienes resulten ser diferentes con base en dicha justificación; y en este último caso, para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional. Este criterio también ha sido sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia número 41/1997, que aparece publicada en la página 43 del Volumen V, 9ª época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo texto es:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.

El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin

perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional”.

(Lo subrayado es énfasis añadido)

4.1.3 El Principio de Legalidad Tributaria.

El principio de legalidad dispone medularmente que la carga tributaria de los gobernados se encuentre establecida en una ley. Esta disposición puede, a su vez, desdoblarse en los dos siguientes requisitos constitucionales:

1. Que el acto creador del impuesto debe provenir del poder legislativo para que así sean los propios gobernados, a través de sus representantes, quienes determinen las cargas fiscales que deben soportar; y
2. Que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados 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 pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

Este criterio ha sido sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia que aparece publicada en la página 173 del Tomo 91-96 Primera Parte, 7ª época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo texto es:

“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. 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 General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período 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 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 solo 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 determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados 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 pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda 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 y 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, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles”.

De lo anterior se desprende a su vez que los elementos esenciales de las contribuciones, como son el sujeto, el objeto, la base, la tasa y la época de pago, deben estar consignados de manera expresa en una ley en sentido formal y material, tal como lo señala la jurisprudencia sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que aparece publicada en la página 165 del Tomo I, Parte SCJN, 7ª época del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, cuyo texto es:

“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida”.

Sin embargo, lo anterior no debe entenderse en el sentido de que la totalidad de las disposiciones en materia fiscal deben estar previstas en una ley en sentido formal y material. Como ya se ha mencionado anteriormente, sólo aquéllas disposiciones que se refieran a los elementos esenciales del tributo son los que deben señalarse expresamente en la ley, mientras que las disposiciones en materia fiscal que no se refieran a dichos elementos, sí pueden contenerse en otros ordenamientos, como pueden ser los reglamentos, en la medida de que éstos sean acordes con las directrices que la ley respectiva les imponga. Este criterio también ha sido sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis que aparece publicada en la página 78 del volumen VI, noviembre de 1997, 9ª época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo texto es:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en 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. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precisado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria: Y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas

secundarias, siempre y cuando (sic) tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria”.

(Lo subrayado es énfasis añadido)

En este orden de ideas, resulta posible que sea la autoridad administrativa quien determine alguno de los componentes del cálculo del tributo, siempre que en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquélla debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias. Este criterio ha sido sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia número 111/2000 que aparece publicada en la página 392 del Tomo XII, diciembre de 2000, 9ª época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo texto es:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL. Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de legalidad tributaria garantizado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, implica el que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por un lado, impida el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado; cómo se calculará la base del tributo; qué tasa o tarifa debe aplicarse; cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse. En ese tenor, la circunstancia de que la determinación o cálculo preciso de alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución corresponda realizarlo a una autoridad administrativa, no conlleva, por sí misma, una trasgresión al principio constitucional de referencia, pues para cumplir con éste, en tal hipótesis, bastará que en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquélla debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su

actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias”.

4.2 Disposiciones Vigentes en Materia de Precios de Transferencia.

En este apartado nos abocamos a realizar un estudio de las disposiciones más relevantes en materia de precios de transferencia, como son aquéllas que regulan al PPJM, el concepto de parte relacionada, el concepto de operación comparable o la metodología que se puede utilizar para llegar al PJM, así como las medidas existentes para facilitar el cumplimiento de estas disposiciones, como pueden ser los APA's. Sin embargo, como lo mencionamos en la “Introducción” de este trabajo, para efectos de lograr un análisis más especializado, omitimos el estudio de aquéllas disposiciones referentes a sanciones, así como de aquéllas tendientes a facilitar la verificación del cumplimiento de las disposiciones sobre precios de transferencia, como la obligación impuesta a los contribuyentes de conservar documentación comprobatoria de que han respetado el PPJM en sus operaciones con partes relacionadas del extranjero, a que se refiere la fracción XII del artículo 86 de la LISR.

Igualmente, en razón de que el presente trabajo pretende estudiar únicamente el fenómeno de los precios de transferencia entre partes relacionadas en el contexto internacional, omitimos efectuar algún análisis sobre la regulación aplicable a operaciones en las cuales las partes se encuentran relacionadas entre sí, pero todas ellas son residentes en México. Igualmente, omitimos realizar un análisis sobre la existencia de disposiciones fiscales tendientes a regular la contraprestación pactada entre partes no relacionadas. Simplemente, nos limitamos a mencionar que en México, las personas morales residentes en nuestro país que celebren operaciones con sus partes relacionadas que también sean residentes en México, deben respetar el PPJM¹⁷⁹. Asimismo, existen disposiciones en el sistema fiscal mexicano tendientes a regular la contraprestación pactada entre dos partes, sin importar que no estén

¹⁷⁹ Art. 86, fracción XV de la LISR.

relacionadas entre sí, mediante la utilización de diversos mecanismos, como por ejemplo, limitando el monto deducible de la erogación de que se trate¹⁸⁰.

4.2.1 El Principio de Precio Justo de Mercado y las Operaciones entre Partes Relacionadas.

Los dos primeros párrafos del artículo 215 de la LISR señalan a la letra lo siguiente:

“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.”

Como se puede apreciar, la redacción del artículo 215 en comento es sumamente similar a aquella adoptada en el artículo 9 del Modelo de la OCDE.¹⁸¹ Así, tal como dispone la OCDE, la columna vertebral de la regulación sobre precios de transferencia en México es el PPJM. De tal forma, México, al igual que la OCDE, establece la obligación para los contribuyentes de determinar cuál es el PJM aplicable a sus operaciones entre partes relacionadas, para luego utilizarlo al calcular sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas derivados de dichas operaciones; y

¹⁸⁰ Encontramos un ejemplo de estas situaciones en la deducibilidad de intereses. Cuando una persona moral toma cantidades en préstamo para a su vez, otorgar préstamos a terceros, la deducibilidad de los intereses pagados por aquél préstamo se ve topada a la tasa de interés más baja que se hubiere pactado en estos últimos préstamos. (Ver art. 31, fracc. VIII de la LISR).

¹⁸¹ Ver Supra 2.2.1

únicamente en caso contrario, la autoridad fiscal tendrá la facultad reglada de determinar el PJM y, en su caso, redeterminar los ingresos y las deducciones declarados por el contribuyente que se deriven de las mismas operaciones.¹⁸²

Así las cosas, en el derecho positivo mexicano vigente, tal y como sucede en la OCDE, existen tres elementos fundamentales en la materia que nos ocupa y que analizaremos en este apartado:

1. La aplicabilidad de las disposiciones en materia de precios de transferencia sólo a operaciones entre partes relacionadas;
2. La utilización del PPJM como punto básico de estudio; y
3. La facultad de las autoridades fiscales para realizar los ajustes necesarios en los ingresos y deducciones derivados de dichas operaciones en aquellos casos en que no se respete el PPJM.

4.2.1.1 El Concepto de Partes Relacionadas.

Primeramente, debemos considerar que las disposiciones sobre precios de transferencia son aplicables a aquellos contribuyentes del Título II de la LISR, tal como lo dispone el primer párrafo del artículo 215 de dicha ley, arriba transcrito. Es decir, la reglamentación sobre precios de transferencia se aplica a las personas morales residentes en México y a las personas morales residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en nuestro país.¹⁸³ Para estos efectos, debe entenderse que una persona moral es, entre otras, una sociedad mercantil, un organismo descentralizado que realice preponderantemente actividades empresariales¹⁸⁴, una institución de crédito, una sociedad o asociación civil y la asociación en participación (“A. en P.”)¹⁸⁵ cuando a través de ella se realicen actividades empresariales.¹⁸⁶

¹⁸² Cfr., GÓMEZ COTERO, JOSÉ DE JESÚS: “Precios de Transferencia. Una Visión Jurídica”, 2ª edición, Dofiscal Editores, México, 2000, pp. 37- 43.

¹⁸³ Cfr., arts. 4 y 10 de la LISR.

¹⁸⁴ Debe entenderse por actividades empresariales, las actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas. (Ver artículo 16 del CFF)

¹⁸⁵ No obstante que el análisis de la figura de la A. en P. no es objeto del presente trabajo, no se omite mencionar que desde el punto de vista mercantil, la A. en P. es un mero contrato que **no** genera una persona moral distinta de los miembros que lo integran (Ver arts. 252 y 253 de la Ley General de Sociedades

De tal manera, podemos decir que las disposiciones sobre precios de transferencia se aplican a las personas morales, como las sociedades mercantiles, que celebren operaciones con partes relacionadas del extranjero. Así, surge la interrogante ¿Cuándo debe considerarse que una parte está relacionada con otra? Los párrafos 5º, 6º y 7º del artículo 215 de la LISR nos dan la respuesta señalando a la letra:

“Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.

Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades ubicadas o residentes en territorios con 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.”

De la anterior transcripción se desprenden cuatro supuestos básicos para determinar que dos o más partes están relacionadas entre sí:

1. Una persona participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra.

Mercantiles). Lo anterior trae en consecuencia problemas de tipo constitucional pues la ley fiscal está modificando la esencia jurídica de la institución, situación que el legislador ordinario no puede llevar a cabo, tal y como lo señala la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis que aparece publicada en la página 175 del Tomo CXXXI, 5ª época del Semanario Judicial de la Federación, cuya voz es: “LEGISLADOR ORDINARIO, ALCANCE DE LAS FACULTADES DEL, PARA DICTAR NORMAS SOBRE INSTITUCIONES JURIDICAS ESTABLECIDAS, y cuyo texto se transcribe en el apartado 4.3.5 siguiente.

¹⁸⁶ Cfr., art. 8 de la LISR.

2. Una persona o grupo de personas participa directa o indirectamente en la administración, control o capital de dos o más personas.
3. Los integrantes de una A. en P., así como las partes relacionadas de aquellos.
4. La casa matriz de un establecimiento permanente, así como otros establecimientos permanentes de dicha casa.

Consideramos que estos cuatro supuestos merecen los siguientes comentarios:

a) Por lo que respecta a los puntos 1 y 2 anteriores, podemos hacer las siguientes observaciones:

La redacción utilizada es idéntica a la que utiliza la OCDE para definir la aplicabilidad de los precios de transferencia.¹⁸⁷ La LISR, como la OCDE señala que la participación de una parte en otra puede ser directa o indirecta. Sin embargo, no existe una definición de lo que es una u otra participación directa o indirecta. Por lo cual, basándonos en la definición que puede dar el lenguaje común, tal como hicimos al analizar las disposiciones de la OCDE, consideramos que debe entenderse por una participación directa, aquélla que se realiza hacia una de las partes sin que se interponga un mecanismo, persona o vehículo alguno, mientras que la participación indirecta será la que se lleva a cabo precisamente mediante la utilización de alguno de dichos elementos.¹⁸⁸

Asimismo, se observa que tampoco existe una definición de lo que es capital, control o administración. Por lo anterior, puede pensarse que basta que una persona tenga una acción de otra persona para que se considere que ambas personas son partes relacionadas, aún si dicha acción no confiere ninguna facultad de influir en las decisiones de la persona emisora de la acción. Igualmente, por lo que corresponde al aspecto de administración, parece que basta que una sola persona participe en el órgano de administración de dos personas morales para que se considere que éstas últimas son partes relacionadas entre sí.¹⁸⁹

¹⁸⁷ Ver Supra 2.2.1.1

¹⁸⁸ Ver Supra 2.2.1.1

¹⁸⁹ Cfr., GÓMEZ COTERO, JOSÉ DE JESÚS: Op. Cit., pp. 50 y 51.

En consecuencia, podemos ver que por lo que respecta a estos dos primeros puntos, la legislación mexicana sigue muy apegada a los lineamientos de la OCDE, tanto que incluso reproduce su falta de claridad, no obstante que esto se traduzca en inseguridad jurídica para los contribuyentes.

b) Por lo que hace al punto 3 anterior, consideramos oportunos los siguientes comentarios:

Probablemente este supuesto pretende brindar armonía a la LISR en cuanto al tratamiento fiscal de la A. en P., ya que, como se mencionó anteriormente, desde el año de 2002 esta figura jurídica es una persona moral para efectos de la LISR.¹⁹⁰ Asimismo, consideramos que esta disposición pretende evitar que se utilice a la A. en P. como un mecanismo mediante el cual se puede evitar la aplicación de las disposiciones sobre precios de transferencia y a la vez invertir conjuntamente con otras personas en diversas negociaciones.

No obstante lo anterior, si consideramos que el tratamiento actual de la A. en P. resulta inconstitucional por desnaturalizar esta figura jurídica al considerarla como persona moral¹⁹¹, resulta que las disposiciones sobre precios de transferencia devienen inaplicables a esta figura precisamente en virtud de que éstas se dirigen exclusivamente a personas morales.

c) En relación con el punto 4 anterior, podemos hacer los siguientes comentarios:

Las disposiciones mexicanas exceden lo dispuesto por el Modelo de la OCDE, pues el supuesto de casas matrices de establecimientos permanentes no está contemplado en éste último. En este sentido, la legislación mexicana pretende cubrir la mayor cantidad de mecanismos posibles mediante los cuales los contribuyentes puedan transferir sus ingresos o sus deducciones a otras jurisdicciones, manipulando sus precios de transferencia. Lo anterior es así en virtud de que al utilizar el concepto de establecimiento permanente engloba cualquier lugar fijo de negocios donde el contribuyente lleve a cabo su actividad, sea que ese lugar adopte la forma de una sucursal, un taller, etc.

¹⁹⁰ Ver Supra 1.3.9

¹⁹¹ Ver Supra nota a pie de página número 185.

Finalmente, en cuanto a la presunción que se plantea en el sentido de que se considera que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades ubicadas o residentes en territorios con regímenes fiscales preferentes¹⁹², son entre partes relacionadas, y en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, consideramos que forma parte de la “batería” en contra de los paraísos fiscales ahora denominados “Territorios con Régimen Fiscal Preferente” (“TEREFIPRE’s”). Sin embargo, a nuestro juicio, esta presunción otorga un tratamiento inequitativo injustificado a los contribuyentes mexicanos que operan con personas ubicadas en paraísos fiscales respecto de contribuyentes que operen con personas ubicadas en cualquier otro punto del extranjero, pues se encuentran exactamente en la misma posición aquellos y estos últimos, y sin embargo se les trata diferente, lo cual puede tener implicaciones constitucionales, mismas que discutiremos posteriormente en este trabajo.

4.2.1.2 El Principio de Precio Justo de Mercado.

Como ya hemos mencionado anteriormente, la piedra angular de la regulación sobre precios de transferencia en México es el PPJM, tal como dispone la OCDE. Conforme a este principio, se requiere a los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, que determinen 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. Ahora bien, en el apartado anterior nos ocupamos de estudiar los sujetos destinatarios de estas disposiciones. Sin embargo, queda todavía por analizar lo que debe entenderse por una operación comparable. Así, en los apartados siguientes nos abocamos al estudio de los estándares que existen bajo la ley mexicana para determinar que una operación entre partes independientes es susceptible compararse con otra que se haya celebrado entre partes relacionadas.

¹⁹² Estos territorios son lo que comúnmente se conocen como paraísos fiscales. Existe una lista exhaustiva que señala cuáles son estos territorios (Ver art. 2 fracción VI del Decreto por el que se Establecen, Reforman, Adicionan y Derogan Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto Substitutivo del Crédito al Salario, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002)

4.2.1.2.1 Operaciones Comparables.

Al igual que la OCDE¹⁹³, la LISR señala que las operaciones son comparables cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables. Ahora bien, para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta diversos elementos, mismos que se analizan a continuación.¹⁹⁴

1. 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.

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;

Este requisito implica que se deben tomar en cuenta los recursos y trabajadores 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

¹⁹³ Ver Supra 2.2.1.2.1

¹⁹⁴ Cfr., art. 215 de la LISR.

producto; manufactura, producción e ingeniería de proceso; fabricación, extracción y armado del producto; y compra y manejo de materiales.¹⁹⁵

3. Los términos contractuales;

Por lo que hace a los términos contractuales, deberán considerarse elementos como la forma de compensación; el volumen de ventas; el alcance y los términos de las garantías ofrecidas; derechos a actualización, revisiones o modificaciones; duración de la licencia, el contrato u otros convenios pendientes y derechos de terminación y 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.¹⁹⁶

4. Las circunstancias económicas;

En este rubro se incluyen elementos tales como la similitud de los mercados geográficos; tamaño relativo de cada mercado y el grado de desarrollo económico de éste; el nivel de mercado; la participación en el mercado relevante de los bienes o servicios transferidos o prestados; 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; y alternativas disponibles para el comprador o vendedor.¹⁹⁷

5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.¹⁹⁸

En este punto se deben analizar conceptos como riesgos de mercado, fluctuación de 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

¹⁹⁵ Cfr., GÓMEZ COTERO, JOSÉ DE JESÚS: Op. Cit., p. 47.

¹⁹⁶ Id., p. 48.

¹⁹⁷ Id., p. 49.

financieros, incluyendo fluctuaciones en tipos de cambio de divisas y tasas de interés; riesgos de crédito y cobranza; riesgos de calidad del producto; y riesgos comerciales relacionados con la posesión de bienes, planta y equipos.¹⁹⁹

Asimismo, no se omite mencionar que la LISR permite que cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio, se puedan considerar operaciones comparables correspondientes de dos o más ejercicios, anteriores o posteriores.²⁰⁰

Adicionalmente, debemos señalar que todo lo relacionado con ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, para efectos de determinar que una operación es comparable, así como para efectos de la utilización de los diversos métodos sobre precios de transferencia que a continuación se describen, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados.²⁰¹

Como podemos observar, los parámetros que señala la LISR para determinar que dos operaciones son comparables, son prácticamente idénticos a los que dispone la OCDE. En este sentido, la similitud es tal que tanto la LISR como la OCDE admiten la posibilidad de utilizar varios ejercicios cuando los ciclos de negocios sean superiores a un año.²⁰² No obstante lo anterior, no debemos dejar de lado que, en principio, sí existen algunas diferencias entre la LISR y la regulación de la OCDE, como son:

1. La OCDE expresamente permite que se realice una revisión a los miembros de un grupo multinacional cuando uno de ellos registre constantemente pérdidas, mientras que otros obtengan constantemente ganancias, en las operaciones que realicen entre sí²⁰³, mientras que la LISR no señala expresamente que esa situación pueda ser causa para iniciar algún tipo de facultades de comprobación.²⁰⁴

¹⁹⁸ Cfr., art. 215 de la LISR.

¹⁹⁹ Cfr., GÓMEZ COTERO, JOSÉ DE JESÚS: Op. Cit., p. 49.

²⁰⁰ Cfr., art. 215 de la LISR.

²⁰¹ Id., art. 216.

²⁰² Ver Supra 2.2.1.2.5

²⁰³ Ver Supra 2.2.1.2.6

²⁰⁴ Consideramos que esta distinción es prácticamente irrelevante puesto que las facultades de comprobación de las autoridades fiscales mexicanas son bastante amplias, pues no requieren de la

2. La LISR no considera para determinar el PJM, las políticas gubernamentales, como el control de cambios, a diferencia de la OCDE que sí aborda este tema.²⁰⁵ Sin embargo, en nuestra opinión este aspecto resulta irrelevante en buena medida ya que en nuestro país desde hace varios años no existe una intervención gubernamental significativa en la economía del país, como puede ser el control de cambios, control de tasas de interés o control de precios.
3. La OCDE considera la posibilidad de examinar el cúmulo de operaciones entre partes relacionadas conjunta o separadamente²⁰⁶, mientras que la LISR es omisa en este aspecto.
4. La OCDE considera el análisis de compensaciones (set-offs) intencionales.²⁰⁷ Sin embargo, la LISR no contempla ningún tipo de lineamiento que señale los aspectos a considerar en una cancelación de una transacción celebrada entre partes relacionadas.²⁰⁸

En consecuencia, parecería que hay ciertas diferencias entre la regulación mexicana de los precios de transferencia y las disposiciones de la OCDE. Sin embargo, debemos considerar que, como ya se ha mencionado, algunos de los conceptos que contempla la OCDE, como lo relativo a políticas gubernamentales, carecen de sentido dentro del contexto mexicano. Adicionalmente, si consideramos que a partir del año 2002, la LISR expresamente señala que las Guías de la OCDE son fuente válida de interpretación de las disposiciones de la LISR en la materia que nos ocupa²⁰⁹, entonces ciertos conceptos señalados por la OCDE y que la LISR omite, como lo referente al análisis de operaciones separadas o combinadas, pueden ser aplicados en el sistema fiscal mexicano. De tal modo, resulta que por lo que se refiere a la

actualización de ciertos supuestos para que se puedan ejercer (Ver art. 42 del CFF), por lo cual esta diferencia con la OCDE lejos de presentar un problema para dichas autoridades, representa un candado menos para las mismas a efecto de poder realizar sus revisiones.

²⁰⁵ Ver Supra 2.2.1.2.7

²⁰⁶ Ver Supra 2.2.1.2.3; Cfr., CÁRDENAS GUZMÁN, CARLOS et alii: "Operaciones entre Partes Relacionadas y Paraísos Fiscales", 1ª edición, Dofiscal Editores, México, 1998, p. 13.

²⁰⁷ Ver Supra 2.2.1.2.8

²⁰⁸ Cfr., CÁRDENAS GUZMÁN, CARLOS et alii: Op. Cit., p. 14.

²⁰⁹ Ver Supra 1.3.9

mecánica para encontrar operaciones comparables, la legislación mexicana es prácticamente idéntica a lo que dispone la OCDE.

4.2.1.2.2 Reconocimiento de las Operaciones Efectivamente Realizadas.

En México como en muchos otros países, se reconoce la libertad de contratación²¹⁰. Al amparo de dicha garantía, los contribuyentes se encuentran en libertad de celebrar los actos jurídicos que mejor convengan a sus intereses en el desarrollo de sus actividades, con las limitantes que la propia Constitución establece. Sin embargo, en muchas ocasiones, los contribuyentes al realizar sus actividades, tienen como principal o único objetivo, la elusión en el pago de contribuciones y por ende, disfrazan determinada actividad económica al amparo de alguna institución jurídica que realmente no resulte aplicable al caso, o en el peor de los escenarios, simulan la celebración de algún acto jurídico cuyas consecuencias fiscales son mucho más favorables que las que en realidad le resultan aplicables al tipo de actividad económica realizada y que permanece oculta a los ojos de terceros.

Ante estas situaciones de abuso, muchos países y la OCDE consideran que debe facultarse a las autoridades fiscales para recharacterizar las actividades u operaciones celebradas por el contribuyente con el objeto de que se refleje efectivamente la substancia de la operación de que se trate y no su forma, para luego atribuirle determinadas consecuencias fiscales.²¹¹

Sin embargo, en el caso mexicano, cuando las autoridades fiscales consideren que se encuentran ante una simulación de acto jurídico²¹², no podrán recharacterizar las operaciones o contratos celebrados por los contribuyentes a fin de atribuirles mayores consecuencias fiscales,

²¹⁰ Cfr., art. 5 de la Constitución.

²¹¹ Ver Supra 2.2.1.2.2

²¹² Para estos efectos, debe considerarse que existe una simulación del acto cuando las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas. Esta simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real; y es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter. (Ver arts. 2180 y 2181 del Código Civil Federal). A mayor abundamiento, los tribunales federales consideran que la simulación de acto se compone de los siguientes elementos; a) La existencia de la disconformidad entre la voluntad real y lo declarado externamente; b) la intencionalidad consciente entre las partes para ello; c) la creación de un acto aparente como consecuencia de lo anterior; y d) que la creación de dicho acto pretenda engañar a terceros. (Véase la tesis número XVI.2º.25C del Segundo Tribunal Colegiado del Decimosexto Circuito que aparece publicado en la página 572 del Tomo XII, Agosto de 1993, 8ª época del Semanario Judicial de la Federación, cuya voz es: “Simulación, Elementos que la Constituyen”)

sino que en todos los casos, deberán acudir ante la autoridad competente²¹³, en este caso un juez del Poder Judicial, para que determine si existe o no, la posibilidad de declarar la nulidad de la operación realizada por el contribuyente, lo cuál traerá en consecuencia la restitución de la cosa o derecho a quien pertenezca, con sus frutos e intereses²¹⁴.

A mayor abundamiento, en estos casos las autoridades fiscales también contarán con la posibilidad de acudir a la autoridad penal, para que en su caso se investigue la constitución de un delito y, consecuentemente, se ejerza la acción penal correspondiente.²¹⁵

En síntesis, en este aspecto en particular, México se aleja de las tendencias internacionales al no permitir a las autoridades fiscales que recaractericen las operaciones de los contribuyentes cuando la forma de éstas no corresponda a su substancia, puesto que considera que la forma más efectiva de combatir la defraudación fiscal es a través de la penalización de las infracciones fiscales, al considerarlas como delitos e imponer a los infractores penas de carácter corporal.²¹⁶

4.2.2 Metodología para determinar el Precio Justo de Mercado.

La LISR señala una serie de mecanismos que sirven para determinar el PJM en operaciones entre partes relacionadas. Este apartado se encarga de analizar cada uno de éstos desde el punto de vista de la legalidad, así como de observar hasta qué grado estos mecanismos son equivalentes a los que recomienda la OCDE.

4.2.2.1 Método de Precio Comparable no Controlado.

Este método consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.²¹⁷ Es decir,

²¹³ Cfr., art. 2183 del Código Civil Federal.

²¹⁴ Id., art. 2184.

²¹⁵ Cfr., art. 109, fracción IV del CFF.

²¹⁶ TORRES RIVERO, ALEJANDRO: "Reflexiones en Torno a la Planeación Fiscal, el Abuso del Derecho y la Defraudación Fiscal en México" en el Foro, Órgano de la Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A. C., Duodécima Época, Tomo XV, Número 2, Segundo Semestre de 2002, p. 83.

²¹⁷ Cfr., art. 216, fracc. I de la LISR.

este método no pretende que se practique un avalúo sobre los bienes que son objeto de la operación y a partir de éste se determine el precio²¹⁸, sino que se lleve a cabo una comparación de operaciones idénticas o similares que se hayan realizado entre partes independientes con aquéllas celebradas con partes relacionadas. Lo anterior conlleva el problema de que en ciertos casos pueden no existir operaciones comparables sea porque (i) no existe mercado para esos productos; (ii) porque los productos no sean surtidos por empresas independientes; o (iii) porque se trate de actividades únicas y singulares.²¹⁹

A pesar de que la LISR es por demás escueta para describir el MPCNC, resulta fácil identificarlo con el método que, bajo el mismo nombre, detalla la OCDE.²²⁰ Así, resulta fácil apreciar que desde el comienzo de la descripción de los métodos para determinar el PJM, la LISR hace suyos los lineamientos de la OCDE, al adoptar precisamente como primer método el MPCNC, que a su vez es el primero de los métodos tradicionales de la OCDE,²²¹ sin importar los problemas prácticos que este método pueda conllevar y que la misma OCDE ha reconocido.²²²

4.2.2.2 Método de Costo Adicionado.

Este método 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 ventas²²³ Lo anterior se puede expresar de la siguiente manera:

$$V = C (1 + X)$$

Donde:

²¹⁸ Cfr., BETTINGER BARRIOS, HERBERT: "Precios de Transferencia. Sus Efectos Fiscales", 7ª edición, ISEF, México, 1998, p. 81

²¹⁹ Cfr., GOMEZ COTERO, JOSÉ DE JESÚS: Op. cit., p. 90

²²⁰ Ver Supra 2.2.2.1.1.1

²²¹ Ver Supra 2.2.2.1.1

²²² Ver Supra 2.2.2.1.1.1

$$X = U/CV$$

Para estos efectos,

V = Precio de venta de un bien o servicio entre partes relacionadas

C= Costo del bien.

X= Por ciento de utilidad bruta.

U= Utilidad bruta.

CV= Costo de ventas.

Para este método, por costo de los bienes o servicios debemos entender lo que se paga o se cubre para la adquisición u obtención de éstos. Este método tiene como finalidad controlar entre empresas relacionadas, el costo de los bienes y servicios para que éstos no sean trasladados a un valor inferior de aquél que corresponde en operaciones entre empresas independientes, y en caso de darse éste, la aplicación del método permitirá nivelar el costo de los bienes y servicios a un monto real que implique un ingreso para aquél que vendió a un precio menor y una deducción por el ajuste en la operación para el que adquirió los bienes y servicios.²²⁴

Por ejemplo, un contribuyente vende a su parte relacionada un televisor en \$2,800.00. Asimismo, el mismo televisor se vende entre partes independientes en \$3,000.00. En uno y otro caso, los vendedores adquirieron los televisores a un costo de \$2,000.00. Lo anterior nos se lleva, de conformidad con el método en comento a lo siguiente:

$$X = U/CV$$

Ó

$$X = 1000/2000 = 50\%$$

Nota: En este punto los \$1000 se derivan de restar al precio de venta entre partes independientes (\$3,000), el costo de los televisores (\$2,000)

²²³ Cfr., art. 216, fracción III de la LISR.

²²⁴ Cfr., BETTINGER BARRIOS, HERBERT: Op. cit., p. 82.

Luego,

$$V = C (1 + X)$$

Ó

$$V = 2,000 (1+.5)$$

Lo que equivale a:

$$V = 2,000(1.5)$$

$$V = 3,000$$

Es decir, \$3,000 debe ser el valor fiscal de la operación que se celebró entre partes relacionadas y no \$2,800, como lo señala el ejemplo. Por lo cual, un ajuste resulta procedente.

En síntesis, este método analiza primeramente el valor de los costos incurridos por una empresa (proveedora) al enajenar bienes o prestar servicios a otra con la cual está relacionada. Posteriormente, se añade a dicho valor, una cierta utilidad basada en las funciones que se realizaron y las condiciones de mercado, y la cual se expresa como un porcentaje de los costos. En consecuencia, resulta que este método es idéntico al MCA que plantea la OCDE.²²⁵

4.2.2.3 Método de Precio de Reventa.

Este método 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

²²⁵ Ver Supra 2.2.2.1.1.3

esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.²²⁶ Lo anterior puede expresarse así:

$$A = R (1 - X)$$

Donde:

$$X = U/V$$

Para estos efectos,

A = Precio de Adquisición en condiciones de mercado celebrado entre partes relacionadas.

R= Precio de Reventa entre partes independientes.

X= Por ciento de utilidad bruta.

U= Utilidad bruta.

V= Ventas netas.

Así, si una empresa revende computadoras a un precio de \$10,000.00 y se considera un 33% de utilidad bruta (X en la fórmula), entonces el precio de adquisición del bien de sus partes relacionadas debe ser de \$6,700.00 en virtud de que:

$$R(1 - X) = A$$

Es decir,

$$\$10,000.00 (1 - .33) =$$

ó

$$\$10,000.00 (.67) = \$6,700.00 = A$$

Como se puede apreciar, la LISR no sólo es escueta sino compleja por lo que se refiere al método en comento. Sin embargo, también se puede observar que lo que sustancialmente

²²⁶ Cfr., art 216, fracción II de la LISR.

se pretende es determinar el PJM para una operación en la que un bien ha sido enajenado entre partes relacionadas, para su posterior reventa con partes no relacionadas. Para estos efectos, este método disminuye del precio de reventa a partes no relacionadas, una determinada cantidad (“margen de precio de reventa”, como se le conoce internacionalmente), y que es representativa de elementos tales como las funciones del revendedor, los costos para lograr la reventa, etc., llegando así finalmente al precio de adquisición entre partes relacionadas. En consecuencia, encontramos que si bien esta mecánica resulta bastante confusa, no es más que una réplica del método de precio de reventa que la OCDE prescribe²²⁷.

4.2.2.4 Método de Partición de Utilidades.

La mecánica de este método consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:

- 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.²²⁸

Concepto.	Fábrica	Distribuidor	Minorista	Sumatoria.
Ingresos	\$400	\$300	\$200	\$900
Costos	\$300	\$200	\$140	\$640
Gastos operativos.	\$40	\$40	\$40	\$120
Utilidad global de operación (Ingresos menos costos y gastos)				\$140
% del total de Activos, costos y gastos que cada parte utilizó	44.73%	31.57%	23.68%	100%

²²⁷ Ver Supra 2.2.2.1.1.2

²²⁸ Ver art. 216, fracc. IV de la LISR.

Utilidad que le corresponde a cada parte con base en el porcentaje de activos, costos y gastos.	\$66.62	\$44.19	\$33.15	\$140
---	---------	---------	---------	-------

Como se puede apreciar, este método no analiza el precio pactado en las operaciones entre partes relacionadas, sino el total de la utilidad obtenida de dichas operaciones, la cual se divide entre cada una de éstas de conformidad con el valor relativo de las funciones que cada una de las partes realizó para llevar a cabo esas operaciones. Así, este método constituye otra réplica más de los métodos señalados por la OCDE, con la única salvedad que para la LISR, pareciera que el método en comento y el análisis residual del mismo son dos métodos diferentes, siendo que para la OCDE ambos mecanismos son dos vertientes de un único método que MPU²²⁹. A pesar de esto, resulta fácilmente identificable el método aquí descrito con MPU en su vertiente de análisis de contribución²³⁰, por lo que resulta innegable la influencia de la OCDE en este apartado.

4.2.2.5 Residual de Partición de Utilidades

Este método consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes conforme a lo siguiente:

- 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 descritos en los apartados anteriores, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.

²²⁹ Ver Supra 2.2.2.1.2.1

²³⁰ Ver Supra 2.2.2.1.2.1.1

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.²³¹

Concepto.	Fábrica	Distribuidor	Minorista	Sumatoria.
Utilidad total de operación	\$60	\$60	\$20	\$140
% de utilidad mínima	60%	15%	10%	85%
Utilidad mínima	\$84	\$21	\$14	\$119
Utilidad residual				\$21
Aportación de marcas u otros intangibles.	No	Sí	NO	XX
Asignación de utilidad residual.	\$0.00	\$21	\$0.00	\$21

Como se puede observar, el método prescrito por la LISR es el mismo que el MPU en su análisis residual que describe la OCDE.²³² Lo anterior es así en virtud de que en ambos casos se utilizan dos etapas: En una etapa inicial, cada una de las partes recibe una proporción de la utilidad que resulte mínimamente adecuada para el tipo de operación que realizó. Esta parte de la utilidad generalmente se determina a partir de la utilidad que hubieran recibido partes no relacionadas en operaciones similares, sin considerar activos únicos que pudieran poseer las partes relacionadas y que utilizaron en sus operaciones. En una segunda etapa, la utilidad remanente no distribuida en la etapa inicial (utilidad residual), se distribuye entre las partes relacionadas con base en el análisis de los hechos y circunstancias del caso en concreto que indiquen el modo en que esta utilidad residual hubiera sido dividida entre partes independientes. Dentro de estos hechos y circunstancias se encuentra principalmente la utilización de bienes intangibles.

²³¹ Cfr., art. 216, fracc. V de la LISR.

4.2.2.6 Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad.

Este método consiste principalmente en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido partes no relacionadas en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.²³³

Para su aplicación se llevan estudios de carácter universal sobre diversas industrias. Por lo que hace al efecto comparativo, se requiere el margen de utilidad que una operación comparable entre partes independientes hubiera arrojado y cuyo resultado debe tomar en cuenta a los factores de rentabilidad de los sujetos que en ella participan y en lo individual se deben observar los activos, las ventas, los costos, los gastos y los flujos de efectivo, los cuales dan un margen de razonabilidad en la operación que permiten obtener un parámetro comparativo de la utilidad y de las deducciones generadas, ya que éstas deben ser acordes con dichas variables.²³⁴

Este método es de los más usados en los sistemas fiscales extranjeros²³⁵ y en el caso mexicano, es otra réplica de los métodos aprobados por la OCDE²³⁶, tal como ha sucedido con el resto de los métodos que hemos estudiado en el presente apartado.

4.2.3 Utilización de Rangos.

La LISR reconoce que es sumamente difícil lograr encontrar dos operaciones que sean idénticas y en las cuales se haya pactado exactamente el mismo precio. Así las cosas, la LISR permite que de la aplicación de alguno de los métodos que hemos analizado, se obtenga un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Así, si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro del rango, entonces el precio, monto o margen se considera como pactado o utilizado entre partes independientes. En caso

²³² Ver Supra 2.2.2.1.2.1.2

²³³ Cfr., art. 216, fracc. VI de la LISR.

²³⁴ Cfr., BETTINGER BARRIOS, HERBERT: Op cit., p. 84.

²³⁵ Id.

²³⁶ Ver Supra 2.2.2.1.2.2

contrario, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana del rango.²³⁷

En este sentido, es importante señalar que la LISR dispone que el rango que se obtenga debe ajustarse mediante la aplicación de métodos estadísticos. Sin embargo ésta no define cuáles son éstos. Por esta razón y para estos efectos, la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003 establece la aplicación del método intercuartil, señalando a la letra:

“Para los efectos del artículo 216 penúltimo párrafo de la Ley del ISR, 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:

- A.** Se deberán ordenar los precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad en forma ascendente de acuerdo con su valor.
- B.** 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.
- C.** 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 2.
- D.** 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 el rubro anterior.

Cuando la mediana sea un número formado por entero y decimales, el valor de la mediana se determinará de la siguiente manera:

- 1.** Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo del presente rubro y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.
- 2.** El resultado obtenido en el numeral anterior se multiplicará por el número decimal correspondiente a la mediana.
- 3.** Al resultado obtenido en el numeral anterior se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de este inciso.

²³⁷ Cfr., art. 216 de la LISR.

E. El percentil vigésimo quinto, se obtendrá de sumar a la mediana la unidad y dividir el resultado entre 2. Para los efectos de este párrafo se tomará como mediana el resultado a que hace referencia el rubro C.

F. 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:

1. Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo del presente rubro y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.
2. El resultado obtenido en el numeral anterior se multiplicará por el número decimal del percentil vigésimo quinto.
3. Al resultado obtenido en el numeral anterior se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de este rubro.

G. El percentil septuagésimo quinto, se obtendrá de restar a la mediana a que hace referencia el rubro C la unidad y al resultado se le adicionará el percentil vigésimo quinto obtenido en el rubro E de esta regla.

H. 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:

1. Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo del presente rubro y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para tales efectos su valor.
2. El resultado obtenido conforme al numeral anterior, se multiplicará por el número decimal del percentil septuagésimo quinto.
3. Al resultado obtenido en el numeral anterior, se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de este rubro.

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 los límites citados 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 dichos elementos.²³⁸

De la anterior transcripción se desprende que método intercuartil consiste en incrementar el grado de comparabilidad mediante la eliminación del 50% de las observaciones de una muestra determinada. La mecánica de esta metodología es similar a la que se utiliza por ejemplo, en las pruebas de clavados, en donde se descartan las calificaciones más altas y las más bajas. En la determinación del rango intercuartil, se descarta el 25% de las observaciones que se ubican en la parte alta del rango total de observaciones y el 25% de las observaciones que se ubican en la parte baja del rango total de observaciones.

En este punto, es de resaltarse que muy pocos países han llegado a asimilarse tanto a los lineamientos de la OCDE al grado de aceptar rangos de PJM. De hecho, además de nuestro país, sólo se encuentran disposiciones sobre rangos de PJM en países como Australia, los Estados Unidos de América y Nueva Zelanda.²³⁹

4.2.4 Medidas para Facilitar el Cumplimiento.

Quizá de un modo implícito, México al igual que la OCDE, reconoce que el cumplimiento de las disposiciones en materia de precios de transferencia puede resultar bastante complejo tanto para los contribuyentes como para las autoridades. Así las cosas, se establecen en el sistema fiscal dos mecanismos para aligerar las cargas que puede conllevar el cumplimiento de la materia que nos ocupa: La resolución de consultas del contribuyente efectuadas a la autoridad y la utilización de los llamados “*safe harbours*”, mismos que se estudian en los apartados siguientes.

²³⁸ Regla 3.26.8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003.

²³⁹ Cfr., BETTEN, RIJKELE Y ROTONDARO, CARMINE: “The Concept of an Arm’s Length Range” en *International Transfer Pricing Journal*, Volumen 5, Número 4, 1998, p. 174.

4.2.4.1 Consultas a la Autoridad Fiscal en Materia de Precios de Transferencia.

Como una medida para facilitar el cumplimiento de las disposiciones sobre precios de transferencia, la legislación fiscal prevé la posibilidad de que las autoridades fiscales resuelvan las consultas que formulen los contribuyentes relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas. Estas resoluciones pueden tener una vigencia de hasta cinco años (el de autorización, el anterior y los tres siguientes), aunque puede ser mayor cuando se derive de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional de que México sea parte.²⁴⁰ Finalmente, cabe mencionar que en virtud de la complejidad que pueden revestir estas consultas, se le otorga a la autoridad un plazo de ocho meses para resolverla.²⁴¹

Como resulta fácil de apreciar, la resolución de este tipo de consultas no son más que la implementación dentro del sistema fiscal mexicano de los APA's que prevé la OCDE como una de las medidas para facilitar el cumplimiento de la regulación sobre precios de transferencia.²⁴² En este sentido, cabe destacar que México, tal como la OCDE recomienda, admite que la consulta o APA sea unilateral, bilateral o multilateral.

Finalmente, debemos comentar que consideramos que para efectos de dar mayor seguridad a los contribuyentes, sería recomendable que, preservando la confidencialidad requerida en el tema que nos ocupa, se facultara a la autoridad fiscal a publicar un extracto de las principales resoluciones que emita en esta materia, tal como sucede con las consultas que los contribuyentes les plantean sobre otras situaciones reales y concretas²⁴³.

²⁴⁰ Cfr., art. 34-A del CFF

²⁴¹ Id., art. 37.

²⁴² Cfr., VELASCO MANRÍQUEZ, MIGUEL ÁNGEL: "Precios de Transferencia en México y las Guías de la OCDE" en Puntos Finos. Revista de Consulta Fiscal, Año I, Núm. 19, 2ª quincena de noviembre de 2002, p. 67; Ver Supra 2.2.3.2

²⁴³ Véase el artículo 34 del CFF, ultimo párrafo.

4.2.4.2 Safe Harbours.

Existen autores que consideran que la administración fiscal mexicana no ha tomado de las Guías de la OCDE los llamados *safe harbours*²⁴⁴, los cuales permitirían a sectores con pocas operaciones internacionales o con baja capacidad administrativa, evitar tener que cumplir con las complejas disposiciones sobre precios de transferencia.²⁴⁵ Sin embargo, muchos otros autores consideran que el régimen especial que se prevé desde hace ya algún tiempo, primeramente en resoluciones misceláneas y luego en la LISR, para las maquiladoras y que considera que éstas cumplen con las disposiciones en materia de precios de transferencia si llenan ciertos requisitos, como el de conservar cierto margen de utilidad, constituye el *safe harbour* en la legislación fiscal mexicana.²⁴⁶

Concretamente, se considera que las empresas que llevan a cabo operaciones de maquila cumplen con las disposiciones sobre precios de transferencia en sus operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero si cumplen con cualquiera de las siguientes condiciones²⁴⁷:

- I. Conservar la documentación que demuestre que el monto de sus ingresos y deducciones derivados de las operaciones que celebran con partes relacionadas resultan de la suma de los siguientes valores:
 - a) Los precios determinados bajo los principios establecidos en los artículos 215 y 216 de la LISR y de las Guías de la OCDE, sin tomar en consideración los activos que no sean propiedad del contribuyente; y

²⁴⁴ Véase Supra 2.2.3.1, para la definición de “safe harbour” a la luz de la OCDE.

²⁴⁵ Cfr., VELASCO MANRÍQUEZ, MIGUEL ÁNGEL: Op. cit., p. 69

²⁴⁶ Cfr., RENDÓN, RICARDO: “New Guidelines For Taxation of Maquiladora Operations” en Transfer Pricing Journal, Volumen 7, Número 2, 2000, p. 38; Cfr., ERREGUERENA ALBAITERO, JOSÉ MIGUEL y MARTÍNEZ BORJA, MIGUEL ÁNGEL: “New Transfer Pricing Methodology for Maquiladoras” en Transfer Pricing Journal, Volumen 9, Número 1, 2002, pp. 40 – 44.

²⁴⁷ Cumplir con estas condiciones conlleva una ventaja adicional para el residente en el extranjero si éste es residente de un país con el que se tenga celebrado un tratado para evitar la doble imposición: Se considerará que dicho residente en el extranjero no tiene un establecimiento permanente en México, no obstante las relaciones especiales de carácter jurídico o económico que mantenga con su parte relacionada que lleva a cabo la operación de maquila. (Ver art. 2 de la LISR).

- b) una cantidad equivalente al 1% del valor neto en libros del residente en el extranjero de la maquinaria y equipo propiedad de residentes en el extranjero, cuyo uso se permita a los residentes en el país en condiciones distintas a las de arrendamientos con contraprestaciones ajustadas a lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la LISR
- II. Obtener una utilidad fiscal que represente, al menos, la cantidad mayor que resulte entre a) y b) siguientes:
- a) El 6.9% sobre el valor total de los activos utilizados en la operación de maquila²⁴⁸ 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.
 - b) El 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de operación de la operación en cuestión, incurridos por la persona residente en el país, determinados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, incluso los incurridos por residentes en el extranjero, exceptuando ciertos conceptos como son adquisición de mercancía y materias primas o gastos extraordinarios no recurrentes.
- III. Conservar la documentación con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones que celebren con partes relacionadas, se determinan aplicando el MMTU, en el cual se considere la rentabilidad de la maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero que sean utilizados en la operación de maquila.²⁴⁹

Finalmente, para mayor seguridad del contribuyente, se puede obtener una resolución particular de la autoridad fiscal en la que se confirme que se cumple con lo dispuesto en los incisos I ó III anteriores y con los artículos 215 y 216 de esta Ley.²⁵⁰

²⁴⁸ Esto significa que los activos involucrados deben encontrarse en territorio nacional y sea utilicen en su totalidad o en parte en dicha operación.

²⁴⁹ Cfr., art. 216-Bis de la LISR.

²⁵⁰ Id.

De todo lo anterior, se concluye que el régimen para maquiladoras para efectos de precios de transferencia, es uno que se aplica exclusivamente a determinada categoría de contribuyentes y que les releva de cumplir ciertas obligaciones en materia de precios de transferencia que de otro modo tendrían que observar. Así, resulta innegable que este régimen encuadra en el concepto de la OCDE de un *safe harbour* y por tanto, este es otro punto más en el que nuestra legislación se asemeja a los lineamientos de dicha organización en la materia objeto del presente trabajo.

4.2.5 Ajustes por Autoridades Extranjeras.

La LISR al igual que la OCDE²⁵¹, en reconocimiento de que una re-determinación de los precios de transferencia puede suscitar una doble imposición económica (gravamen del mismo ingreso en las manos de diferentes personas), en virtud de que una empresa de un Estado A, cuyas utilidades se redeterminaron para incrementarlas, será responsable de pagar impuestos por una cantidad de utilidades que ya ha sido gravada en las manos de su parte relacionada, otra empresa en el Estado B, permite que 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.²⁵²

En consecuencia, siguiendo los lineamientos de la OCDE, México permite que se realice una disminución en la base gravable de los contribuyentes mexicanos cuando sus partes relacionadas del extranjero han sufrido un aumento en dicha base en razón de una re-determinación de los precios de transferencia efectuado por autoridades extranjeras. Sin embargo, dicha disminución requiere que primero se surtan las siguientes hipótesis:

1. Que las partes relacionadas extranjeras sean residentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble imposición; y

²⁵¹ Ver Supra 2.2.1

²⁵² Cfr., art. 217 de la LISR.

2. Que la autoridad fiscal mexicana acepte el ajuste.

4.3 Estudio Constitucional de las Disposiciones Vigentes en Materia de Precios de Transferencia.

Como se ha demostrado a lo largo del presente capítulo, la legislación mexicana vigente en materia de precios de transferencia es mucho muy similar a aquella que recomienda la OCDE y por ende, resulta igualmente parecida a aquella que se encuentra en los Estados Unidos de América²⁵³, promotor original de la instauración alrededor del mundo de disposiciones sobre precios de transferencia. Lo anterior, sin duda, coloca a México a la vanguardia en la materia que nos ocupa. Sin embargo, ¿la regulación de precios de transferencia en México se encuentra armonizada con nuestro sistema constitucional? o más bien ¿nos encontramos ante una mera yuxtaposición de conceptos internacionales que adolecen de serios problemas constitucionales? En el siguiente apartado nos ocuparemos de analizar la interrelación existente entre la Constitución y las disposiciones legales mexicanas sobre precios de transferencia, para luego concluir que, desafortunadamente, éstas últimas no soportan un escrutinio constitucional, precisamente porque no se ajustan a nuestras garantías individuales.

4.3.1 El Desconocimiento de las Autoridades Fiscales de los Convenios Celebrados entre Partes Relacionadas y la Garantía de Audiencia.

Una de las garantías de seguridad jurídica que tutela la Constitución es la garantía de audiencia. Esta garantía impone la obligación a cargo de las autoridades para que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír en defensa a los afectados. Es decir, es necesario que se cumplan con los siguientes requisitos:

1. Que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán con el resultado de dicho trámite;

²⁵³ Cfr., EDEN, LORRAINE: Op. cit.

2. Que el afectado tenga la posibilidad de presentar sus defensas a través de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga una cosa tenga oportunidad de demostrarla, y quien estime lo contrario, cuente a su vez con el derecho de acreditar sus excepciones;
3. Que cuando se agote dicha etapa probatoria se dé oportunidad de formular las alegaciones correspondientes; y
4. Que el procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y forma de ser cumplidas.

Observando estas formalidades, en conjunción con otras más que demandan diversas garantías constitucionales, como la de legalidad, se permite demostrar a los gobernados que el acto de autoridad no se dicta de un modo arbitrario sino, por el contrario, en estricta observancia del marco jurídico que la rige. Este criterio se desprende de la jurisprudencia número 47/1995 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que aparece publicada en la página 133 del tomo II, diciembre de 1995, 9ª época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo texto es:

“FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.

La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga "se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento". Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado”.

Ahora bien, como hemos descrito anteriormente²⁵⁴, por virtud del artículo 215 de la LISR, los contribuyentes tienen la obligación determinar cuál es el PJM aplicable a sus operaciones

²⁵⁴ Ver Supra 4.2

entre partes relacionadas, para luego utilizarlo para calcular sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas derivados de dichas operaciones. En caso contrario, la autoridad fiscal tendrá la facultad de determinar el PJM, utilizando las reglas que el propio artículo establece y, en su caso, de redeterminar los ingresos y las deducciones declarados por el contribuyente que se deriven de las mismas operaciones.

De lo anterior, se desprende que la re-determinación por parte de la autoridad de los ingresos y las deducciones del contribuyente, es una que no admite prueba en contrario, debido a que la LISR desconoce absolutamente la validez de los convenios celebrados entre el contribuyente con sus partes relacionadas, ignorándolos para luego considerar los montos de las contraprestaciones pactadas en operaciones comparables entre partes no relacionadas. Es decir, el contribuyente no se encuentra facultado por la ley para demostrar ante las autoridades fiscales que sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, son los que se derivaron de las contraprestaciones efectivamente pactadas en sus operaciones entre partes relacionadas.

Por lo anterior, en virtud de que no se le permite al contribuyente demostrar cual fue la contraprestación efectivamente pactada en sus operaciones entre partes relacionadas, restringiendo indebidamente su derecho de probar, resulta inconcuso que nos encontramos frente a una clara violación al artículo 14 de la Constitución. Lo anterior es así pues se vulnera la garantía de audiencia, la cual tutela, como ya hemos visto, precisamente que se le permita a los gobernados ser escuchados por las autoridades competentes en un procedimiento en el que se cumplan las formalidades de la ley antes de ser privados de sus bienes. Es decir, si la operación realizada por los contratantes es perfectamente válida porque se cumplió con todos los requisitos exigidos por la legislación doméstica, es inadmisibile desde el punto de vista de la garantía de audiencia, que la ley fiscal no le permita al contribuyentes desvirtuar el monto de la contraprestación que establece la autoridad fiscal y que no se pactó entre las partes contratantes.

No es óbice para lo anterior que los contribuyentes estén en posibilidad de defenderse de la determinación de la autoridad señalando que sus precios de transferencia sí cumplen con el PJM de conformidad con alguno de los métodos que hemos analizado previamente, en virtud de

que en ningún momento se toma en consideración la contraprestación efectivamente pactada por las partes relacionadas.²⁵⁵

Finalmente, sirve de apoyo a lo anterior, por analogía, la tesis sustentada en la jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que aparece publicada en la página 367 del Tomo I, Parte HO, 6ª época del Apéndice de 1995 del Semanario Judicial de la Federación, cuyo texto es:

“PRODUCTOS DE CAPITALES. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 316 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL.

Del artículo 316, párrafos primero y último, de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, reformado por Decreto de 31 de diciembre de 1959, se desprende con claridad que la fuente gravable está constituida por el derecho efectivo, y no supuesto, a percibir ingresos con motivo de la inversión de capital, ingresos que no constituyen una consecuencia ineludible de la citada inversión sino que es preciso que se pacten en las operaciones relativas, en las que inclusive puede establecerse expresamente que no existe el derecho a percibirlos, y una disposición legal de carácter tributario no puede desconocer esas situaciones al través de la presunción de que forzosamente deben percibirse intereses fijados arbitrariamente en la suma de seis por ciento anual, con lo cual se está contrariando el principio de equidad en la imposición consagrado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, puesto que se grava con el impuesto a sujetos que se encuentran en diversa situación, o sea, tanto a los que tienen derecho a percibir intereses, como a aquellos que expresa o tácitamente carecen del derecho a percibir tales ingresos, con lo que se coloca a los últimos en la misma situación tributaria de los primeros, no obstante que tienen diversa capacidad contributiva. Además, el último párrafo del precepto de que se trata, desvirtúa la finalidad del impuesto, consignada claramente en el primer párrafo del propio artículo 316 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, al hacer recaer el tributo, no sobre el producto del capital sino sobre la simple inversión del mismo, además de la indebida desigualdad que establece entre los causantes, según ha quedado precisado con anterioridad; y finalmente, también limita el derecho fundamental de audiencia establecido por el artículo 14 de la Ley Suprema, en perjuicio de la persona afectada, puesto que restringe los medios de prueba que puede utilizar para demostrar que realmente no tiene derecho a percibir intereses, y que por lo mismo, no es causante del impuesto sobre productos de capitales, puesto que si bien se suprimieron por el citado Decreto de 31 de diciembre de 1959, las palabras "sin que

²⁵⁵ Cfr., PEREZ ROBLES, ARTURO y TORRES RIVERO ALEJANDRO: “Algunas consideraciones Legales y Constitucionales de los Precios de Transferencia en México”, en Nuevo Consultorio Fiscal,

admite prueba en contrario", que convertía a la presunción de que se ha venido hablando en "juris et de jure", indirectamente se llega al mismo resultado, pues a pesar de esta supresión se mantiene idéntico sistema ya que el precepto de referencia establece la presunción legal de que se tiene derecho a percibir los intereses y usufructo a que se refieren las fracciones I, II, III, IV y VI, del mismo artículo, y le niega valor probatorio en contrario a los documentos en que se hacen constar las operaciones relativas, que sería la prueba principal contra la presunción legal de que se trata, por lo que procede concluir que el artículo 316 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, al establecer la presunción de que se tiene derecho a percibir intereses y al negar valor probatorio en contrario a los documentos en que se hacen constar las operaciones relativas, limita el derecho fundamental de audiencia establecido por el artículo 14 de la Constitución".

Como se desprende de la tesis en comentario, al negarse todo valor probatorio a los contratos y documentos pasados entre las partes, se deja a los afectados en estado de indefensión y se les viola el debido proceso legal, tal como sucede en la especie y en consecuencia, las disposiciones relativas resultan inconstitucionales.

4.3.2 La Re-determinación del Precio de Transferencia y el Principio de Proporcionalidad Tributaria.

Como analizamos anteriormente, el principio de proporcionalidad dispone que los sujetos pasivos de los tributos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, entendiéndose por ésta, una potencialidad real económica. Por lo cual es necesario que el hecho imponible constituya un detector de una verdadera manifestación de capacidad económica; y además, que la magnitud de las consecuencias tributarias que se deriven de la capacidad económica detectada, se rijan en función de esta última, por lo cual debe existir también una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la base gravable.²⁵⁶

Ahora bien, como ya hemos analizado anteriormente, cuando un contribuyente no calcula sus ingresos acumulables o sus deducciones autorizadas derivados de sus operaciones con partes relacionadas, utilizando precios o contraprestaciones que hubieren pactado partes no relacionadas en operaciones comparables, la autoridad fiscal se encuentra facultada para estimar

núm. 212, 2ª quincena de junio de 1998, pp. 42 – 46.

²⁵⁶ Ver Supra 4.1.1

dichos ingresos y deducciones, 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 comparables²⁵⁷. Para tal efecto, la autoridad fiscal se encuentra en posibilidad de utilizar cualquiera de los métodos que se han analizado a lo largo del presente capítulo y que en términos generales determinan cual debe ser el precio de transferencia con base en el precio o la utilidad obtenido por partes no relacionadas en operaciones comparables.²⁵⁸

De lo anterior, se colige que los contribuyentes que hayan realizado operaciones con sus partes relacionadas, cuyos efectos fiscales han sido variados a través del ejercicio de las facultades de la autoridad fiscales, y que no han obtenido efectivamente los ingresos que ésta les atribuye, se encuentran obligados a efectuar el pago de una contribución tal y como si hubieran obtenido dichos ingresos, simplemente en razón de que sus competidores han pactado precios u obtenido utilidades que aquellos no han alcanzado.

Es decir, no obstante que la capacidad contributiva del contribuyente no haya sido tomada en consideración con base en la realidad, las autoridades fiscales se encuentran facultadas para determinar que el monto de la contraprestación pactada debió haber sido superior o inferior al que realizaron dichos contribuyentes. Consecuentemente, al no respetarse el principio de proporcionalidad tributaria, los artículos 215 y 216 de la LISR devienen inconstitucionales. Eso es así ya que sin importar que las partes hayan cumplido todos los requisitos de existencia y validez del contrato o la operación de que se trate, las autoridades fiscales pueden establecer una obligación a cargo del contribuyente de enterar una contribución que no va relacionada con su propia capacidad contributiva, la cuál se encuentra íntimamente ligada al incremento real de su patrimonio que percibieron a partir de las operaciones efectivamente pactadas con sus partes relacionadas, sino que al contrario, se relaciona con los precios o utilidades obtenidos por terceras personas, distintas del contribuyente, situación que ante el principio de proporcionalidad tributaria no puede ser válido y por ende, resulta inconstitucional.²⁵⁹ Sirve de apoyo a lo anterior el criterio sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que aparece publicado en la página 757 del Tomo CXXIX, 5ª época del Semanario Judicial de la Federación

²⁵⁷ Ver Supra 4.2.1

²⁵⁸ Ver Supra 4.2.2

²⁵⁹ Cfr., PEREZ ROBLES, ARTURO y TORRES RIVERO ALEJANDRO: Op. cit., pp. 50 – 51.

que a continuación se transcribe y que señala medularmente que una disposición tributaria no puede desconocer situaciones reales presumiendo que deben percibirse ingresos distintos a los que han sido convenidos por las partes, pues con ellos se violenta la garantía de proporcionalidad tributaria:

“IMPUESTOS SOBRE PRODUCTOS DE CAPITALES EN EL DISTRITO FEDERAL, INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 316 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL. El artículo 316 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal establece que dicho impuesto se causa con relación a las operaciones en las que no se hubiera estipulado ningún interés o que el estipulado sea de un tipo inferior al 6% anual y que no se admitirá prueba alguna en contrario. Lo anterior es notoriamente violatorio de las garantías individuales que otorgan a los causantes los artículos 14 y 16 constitucionales, en relación con el 31 fracción IV del propio Pacto Federal, toda vez que las personas físicas o jurídicas que en realidad, en virtud del contrato celebrado, no tengan derecho a percibir interés alguno por la operación, no obtienen ningún producto sobre su capital, están obligadas a pagar el mismo impuesto que aquellas otras personas que sí perciben el ingreso proveniente del producto de su capital invertido, lo cual hace que las primeras se encuentren en una situación de inequidad respecto de las segundas quienes sí pagan el impuesto sobre un beneficio que realmente reciben. Por otra parte, el artículo impugnado resulta también ilegal por cuanto desvirtúa el fin propio del impuesto de que se trata, ya que en los casos en que no se perciba interés alguno sobre el capital, el impuesto se paga ya no por el hecho de que este capital produzca alguna modificación jurídica en el patrimonio del causante, sino por el hecho de que se celebren las operaciones que señala el artículo combatido, lo cual es cambiar la base misma del impuesto, pues en estos casos ya no sería un impuesto sobre productos de capitales sino por celebración de las operaciones antes expresadas. Finalmente, cabe advertir que el propio artículo es violatorio de la garantía de audiencia y defensa que tienen los particulares, ya que terminantemente prohíbe que se aporten pruebas para demostrar que el capital de que se trata no reporta producto alguno”.

(Lo subrayado es énfasis añadido)

En efecto, si la contribución derivada de una ajuste de las autoridades fiscales en materia de precios de transferencia, se determina con base en un precio o montos obtenidos por terceras personas (partes no relacionadas) totalmente ajenas al contribuyente y desconociendo en lo absoluto el ingreso realmente percibido por dicho contribuyente por virtud de sus operaciones con

partes relacionadas, no puede sino concluirse que esa contribución resulta contraria al principio de proporcionalidad tributaria que dispone precisamente que el hecho imponible debe ser un detector de una verdadera manifestación de la capacidad económica del contribuyente mismo y que la magnitud de las consecuencias tributarias se rijan también en función de dicha capacidad.

Finalmente, no se omite mencionar que el hecho de que la autoridad fiscal establezca un ingreso presunto al ajustar los precios de transferencia y ésta presunción no admita prueba en contrario, debido a que la LISR desconoce absolutamente la validez de los convenios celebrados entre el contribuyente con sus partes relacionadas, no constituye tan sólo una violación a la garantía de audiencia, como ya hemos señalado anteriormente²⁶⁰, sino también una violación al principio de proporcionalidad tributaria, pues esto ocasiona que el impuesto no sea acorde a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de éste, ya que se obliga a que paguen la contribución a aquellos sujetos que no hayan percibido efectivamente un incremento real en su patrimonio. Sirve de apoyo a lo anterior, por analogía, el criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que aparece publicado en la página 65 del Tomo II, Agosto de 1995, 9ª época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo texto es:

“ACTIVO. ESTE IMPUESTO QUEBRANTA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD AL NO PREVER LA POSIBILIDAD DE DESVIRTUAR LA PRESUNCION DE GANANCIA MINIMA OBJETO DEL GRAVAMEN. Siendo el objeto del impuesto al activo la ganancia o rendimiento mínimo presunto originado en la tenencia de activos destinados a actividades empresariales, es claro que al no prever la ley la posibilidad de desvirtuar esta presunción de ganancia mínima, quebranta el principio de proporcionalidad tributaria, pues ocasiona que el gravamen no sea acorde con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto al encontrarse obligados a cubrirlo también quienes no hayan tenido la ganancia mínima que se presume”.

4.3.3 La Re-determinación del Precio de Transferencia y el Principio de Equidad Tributaria.

Como ya hemos analizado anteriormente, el principio de equidad tributaria consiste substancialmente en la igualdad de todos los contribuyentes ante la ley fiscal. Es decir, que todos los contribuyentes deben recibir un tratamiento idéntico en lo referente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. y por ende, se

²⁶⁰ Ver Supra 4.3.1

debe tratar de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa.²⁶¹

Así las cosas, asumiendo que dos sujetos celebraron operaciones idénticas, pero el primero de ellos la celebró con una parte relacionada y el segundo la efectuó con una parte no relacionada y además, éste logró percibir ingresos en su operación, mientras que aquél no. Y considerando que la ley fiscal equipara al primer sujeto con el segundo, atribuyendo a aquél el mismo monto de ingresos que obtuvo éste, con base en el PPJM y desconociendo que aquél realmente no percibió ingreso alguno, entonces se vulnera el principio de equidad tributaria en tanto que se está colocando a ambos sujetos en la misma situación tributaria, no obstante que son diferentes, pues tienen una capacidad contributiva distinta precisamente en virtud de que uno percibió ingresos mientras que el otro no.

Sirve de apoyo a lo anterior por analogía el criterio sustentado por la jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que aparece publicada en la página 367 del Tomo I, Parte HO, 6ª época del Apéndice de 1995 del Semanario Judicial de la Federación, cuya voz es “Productos de Capitales. Inconstitucionalidad del Artículo 316 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal”, misma que se transcribió anteriormente en el presente capítulo²⁶² y la cual señala concretamente en relación con el artículo 316 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, vigente en aquél momento y que disponía que el impuesto se causaba con relación a las operaciones en las que no se hubiera estipulado ningún interés o que el estipulado sea de un tipo inferior al 6% anual y que no se admitirá prueba alguna en contrario, que era notoriamente violatorio de garantías individuales, toda vez que las personas físicas o jurídicas que en realidad, en virtud del contrato celebrado, no tuvieran derecho a percibir interés alguno por la operación, no obtenían ningún producto sobre su capital, estaban obligadas a pagar el mismo impuesto que aquellas otras personas que sí percibían el ingreso proveniente del producto de su capital invertido, lo cual hacía que las primeras se encontraran en una situación de inequidad respecto de las segundas quienes sí pagan el impuesto sobre un beneficio que realmente reciben.

²⁶¹ Ver Supra 4.1.2

²⁶² Ver Supra 4.3.1

En este orden de ideas, si los artículos 215 y 216 de la LISR permiten a las autoridades fiscales que, con base en los parámetros y métodos contenidos en los mismos artículos, desconozcan los precios efectivamente pactados por las partes relacionadas y atribuirles un precio de transferencia distinto a éste, y en consecuencia, les determina un ingreso o unas deducciones presuntas, resulta indubitable que se está vulnerando el principio de equidad tributaria ya que se coloca a estos contribuyentes en la misma situación tributaria de otros sujetos que sí hubieren efectivamente pactado los precios que determinó la autoridad para aquél contribuyente. Es decir, nos encontramos frente a una situación inequitativa por tratar igual a los desiguales ya que la capacidad contributiva de unos y otros es diferente pues en el primer caso, se trata de una mera imputación ficticia de la autoridad, mientras que en el último caso, se trata de un ingreso efectivamente percibido por el sujeto que realmente modificó su patrimonio.

4.3.4 La Re-determinación del Precio de Transferencia y el Principio de Legalidad Tributaria.

Como ya hemos analizado²⁶³, el principio de legalidad dispone medularmente que el acto creador del impuesto debe provenir del poder legislativo y que además, los elementos esenciales del impuesto, así como la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados 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 pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Es decir, los elementos esenciales de las contribuciones, como son el sujeto, el objeto, la base, la tasa y la época de pago, deben estar consignados de manera expresa en una ley en sentido formal y material. En este sentido, es posible que sea la autoridad administrativa quien determine alguno de los componentes del cálculo del tributo, siempre que en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquélla debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias.

²⁶³ Ver Supra 4.1.3

En la especie y tal como hemos analizado a lo largo del presente capítulo, por virtud de los artículos 215 y 216 de la LISR, cuando se considere que las operaciones entre partes relacionadas no se ajustan al PPJM, la autoridad fiscal, utilizando cualquiera de los parámetros y métodos ya analizados puede redeterminar presuntivamente el precio o la utilidad obtenida por el contribuyente revisado en sus operaciones con partes relacionadas y gravarlas consecuentemente.

Sin embargo, no debemos perder de vista que todos y cada uno de los métodos y parámetros antedichos se sustentan en los precios o la utilidad obtenida en operaciones celebradas por terceros, totalmente ajenos al contribuyente revisado y que son elegidos libremente por la autoridad por considerar que son comparables con aquellas celebradas por el contribuyente a estudio. Igualmente, tampoco podemos olvidar que el contrato o convenio, prueba más directa de los ingresos y deducciones obtenidos por el contribuyente en sus operaciones con partes relacionadas, tampoco es tomado en cuenta por las autoridades en su redeterminación. Lo anterior nos lleva inevitablemente a la conclusión de que los artículos en comento dejan al arbitrio de la autoridad determinar presuntivamente uno de los elementos esenciales de cualquier tributo: la base. Situación que resulta totalmente contraria al principio de legalidad tributaria que tutela precisamente que ninguno de los elementos del tributo quede al capricho de la autoridad administrativa. Robustece lo anterior la Jurisprudencia número 402 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación visible en la página 373 del Tomo I, Parte HO, 7ª época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo texto es:

“RENDA, LOS ARTICULOS DEL 47-A AL 47-G DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA. QUE ESTABLECEN LA TASA SOBRE UTILIDADES BRUTAS EXTRAORDINARIAS, INFRINGEN LA GARANTIA DE LEGALIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DE 31 DE DICIEMBRE DE 1976). Los artículos 47-A al 47-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta que establecen la tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias introducen un sistema impositivo de estimación, no efectivo, para determinar la base gravable y la tasa aplicable a través de una presunción que no admite prueba en contrario de que forzosamente deben obtenerse utilidades extraordinarias, por la sola razón de que en los tres últimos ejercicios fiscales anteriores al en que tenía que pagarse la tasa complementaria, se hubieren alcanzado tales utilidades sin tomar en cuenta que en el último ejercicio fiscal podían no haberse percibido; o sea, era posible que un contribuyente tuviera una utilidad bruta mayor que en el promedio de la que tuvo en los tres últimos años anteriores al

ejercicio fiscal correspondiente y se viera obligado a pagar la tasa complementaria, no obstante que después de hechas las deducciones establecidas en el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para determinar la utilidad global gravable, resultara una pérdida de operación, de tal manera que no se causara el impuesto al ingreso global de las empresas y, en cambio, si existiera la obligación de pagar un impuesto sobre una utilidad bruta extraordinaria, meramente estimada, conforme al procedimiento establecido en los preceptos citados pero que fuera inexistente, lo que resulta contrario a la garantía de legalidad prevista en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución”.

En efecto, de conformidad con el principio de legalidad tributaria, la ley fiscal no puede determinar la base gravable a partir de meras presunciones construidas a partir de circunstancias o situaciones diferentes a las que efectivamente rodean al contribuyente en cuestión en el momento mismo en que se pretenda determinar el impuesto ya que de lo contrario, se deja a éste en un estado de incertidumbre jurídica que conlleva al arbitrio de la autoridad. Derivado de lo anterior, cuando los artículos 215 y 216 de la LISR permiten a la autoridad fiscal determinar la base gravable a su libre arbitrio seleccionando las operaciones que servirán para calcular la misma y que además ni siquiera fueron celebradas por el propio contribuyente, resulta inconcuso que estos artículos violan flagrantemente el principio de legalidad tributaria.

Finalmente, es de llamar particularmente la atención que el artículo 216 de la LISR señale en su último párrafo que para los efectos tanto del propio artículo en cita como del artículo 215 de la misma ley, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados, puesto que tales principios no se definen ni contienen en ninguna ley, reglamento o regla miscelánea alguna. En efecto, los principios de contabilidad no son otra cosa que conceptos básicos de contabilidad que establecen la delimitación e identificación de un ente económico, las base de cuantificación de las operaciones, así como la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros²⁶⁴, y se encuentran en diversos boletines emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. Es decir, de conformidad con lo

²⁶⁴ Cfr., INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A. C.: “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”, 15ª edición, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., México, 2000, Boletín A-1, p. 7

que señala el artículo en comento, todos estos componentes de la base no serán definidos alguna autoridad, sea administrativa, legislativa o incluso judicial, sino por un ente privado. ¿Qué mayor incertidumbre jurídica puede existir que ésta? ¿Cómo podría saber el contribuyente que la edición de dichos principios que está utilizando es la correcta o la vigente si ni siquiera hay una versión oficial de los mismos? ¿Cómo podría saber el contribuyente que no debió utilizar los principios emitidos por alguna otra organización? Derivado de lo anterior y si consideramos que el principio de legalidad tributaria precisamente pretende la certidumbre para el contribuyente, tal como ya lo hemos expuesto, no puede sino concluirse que el dispositivo en comento resulta ser la cúspide de la violación a esta garantía individual.

4.3.5 Desnaturalización de Figuras Jurídicas.

El legislador ordinario no puede, constitucionalmente, modificar la esencia jurídica de los actos y de las instituciones jurídicas, ni tampoco puede darles un doble carácter, pretendiendo que para los particulares sean de derecho privado y declarando que para el Estado son de derecho público.²⁶⁵ Este criterio ha sido sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis que aparece publicada en la página 175 del Tomo CXXXI, 5ª época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo texto es:

“LEGISLADOR ORDINARIO, ALCANCE DE LAS FACULTADES DEL, PARA DICTAR NORMAS SOBRE INSTITUCIONES JURIDICAS ESTABLECIDAS. Las facultades otorgadas por la Constitución al legislador ordinario para dictar normas sobre las instituciones jurídicas establecidas y cuya existencia supone el legislador constituyente, no abarcan las de trastornar la naturaleza de dichas Instituciones, esto es, la facultad de desnaturalizarlas, ni las de sustituir por otras sus elementos esenciales, por lo que mediante una simple declaración legislativa no se puede cambiar una obligación de fuente contractual de naturaleza mercantil, en un crédito fiscal, lo cual contraría nuestro Pacto Fundamental, que solo autoriza al H. Congreso de la Unión para legislar en materia de comercio, es decir, para la promulgación de leyes encaminadas al mejor régimen normativo de los actos, problemas o situaciones de tal naturaleza; pero no para cambiar la esencia jurídica de los actos, ni para darles un doble carácter pretendiendo que para los particulares sean de derecho privado y declarando que para el Estado son de derecho público, pues nuestra Carta Magna reserva al legislador constituyente esta clase de facultades expresas,

²⁶⁵ Cfr., GÓMEZ COTERO, JOSÉ DE JESÚS: Op. Cit., pp. 70 y 71; PEREZ ROBLES, ARTURO y TORRES RIVERO ALEJANDRO: Op. cit., pp. 52 y 53.

es claro que al no estar consignadas en la Constitución para el legislador ordinario, éste no puede arrogárselas. Consecuentemente, si nos encontramos en presencia de una obligación puramente contractual, que por su esencia y naturaleza jurídicas repugna y excluye los caracteres que identifican el crédito fiscal, debe concluirse que nunca una obligación contractual que se rige por el derecho privado puede ser transformada en crédito fiscal regido por el derecho público, sin desnaturalizar las instituciones jurídicas y los principios generales de derecho, además de que, para esto las autoridades no tienen facultades constitucionales, toda vez que nuestra Constitución no funda precisamente estos principios generales de derecho y los acepta, así como sus instituciones, al mencionarlas en su articulado sin dar definición de las mismas, cambiando o tratando de variar alguno de sus elementos”.

De tal forma, resulta violatorio de garantías que las autoridades fiscales estén facultadas por virtud de los artículos 215 y 216 de la LISR para desconocer y dejar sin efectos un contrato celebrado entre partes relacionadas que sea perfectamente válido a la luz del derecho civil o mercantil, para que en el ámbito del derecho fiscal se determine un precio de transferencia distinto de aquél efectivamente pactado entre las partes y cuya columna vertebral sean las operaciones celebradas por partes totalmente ajenas al contribuyente de que se trate.

4.3.6 Los Precios de Transferencia y los Territorios con Régimen Fiscal Preferente.

Como analizamos previamente en este capítulo, el principio de equidad consiste substancialmente en la igualdad de todos los contribuyentes ante la ley tributaria. Es decir, los contribuyentes deben recibir un tratamiento idéntico en lo referente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. Lo anterior significa que sólo se debe tratar de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa por razones económicas o sociales y no por motivos arbitrarios o creados para hostilizar a ciertos grupos de contribuyentes.²⁶⁶

Por otra parte y como también se estudió previamente,²⁶⁷ el artículo 215 de la LISR establece las siguientes dos presunciones tratándose de operaciones celebradas entre residentes en México y sociedades o entidades ubicadas o residentes TEREFIGPRE's:

²⁶⁶ Ver Supra 4.1.2

1. Que las partes contratantes son partes relacionadas; y
2. Que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactaron conforme al PPJM.

Con el establecimiento de estas presunciones, la ley fiscal hace una distinción en el tratamiento que otorga a los residentes de una TEREFIGPRE y a los residentes mexicanos que pactan con ellos, respecto de los residentes ubicados en otras jurisdicciones del extranjero que no caigan en esta categoría y de los residentes mexicanos que celebran operaciones con estos últimos, al imponer únicamente a aquellos la carga de probar precisamente que no son partes relacionadas o que sus precios de transferencia respetan el PPJM.

Sin embargo, tanto los sujetos que radican en un país de los que no se consideran TEREFIGPRE's, como los que sí radican en dichos territorios, se encuentran obligados a contribuir a los gastos públicos en nuestro país, en la medida que al celebrar operaciones con residentes en México, perciben ingresos que bajo la ley se considere que provienen de fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional. Igualmente, los residentes en México siempre se ubican en las mismas circunstancias económicas y jurídicas cuando llevan a cabo una operación con un residente en el extranjero, sin importar que éste se ubique en una TEREFIGPRE o no. Lo anterior es así, ya que de dicha operación surgirán los mismos derechos y las mismas obligaciones entre las partes, independientemente de donde se ubique el residente en el extranjero.

En este sentido, la circunstancia de que algunos de estos residentes se encuentren sujetos a poca o nula causación de impuestos en sus respectivos países, no varía en nada su situación jurídica frente al Estado mexicano, como tampoco varían las circunstancias de sus contrapartes residentes en México, puesto que no corresponde al legislador mexicano el control de los residentes en el extranjero sin vínculo con nuestro país, ya que de lo contrario, se estaría en contra del principio de territorialidad de los tributos.

Consecuentemente, en virtud de que los residentes en México y los residentes en el extranjero que se ubiquen en TEREFIGPRE's que celebren operaciones entre sí, se encuentran en situaciones jurídicas substancialmente idénticas a las que encontramos con residentes en México

²⁶⁷ Ver Supra 4.2.1.1

y los residentes en el extranjero que no se ubiquen en dichas jurisdicciones y que igualmente celebren operaciones entre sí, resulta que la presunción que establece el artículo 215 de la LISR en aquellos casos viola el principio de equidad tributaria al dar un trato desigual a los iguales sin contar con una justificación económica o social al efecto, por lo cual deviene inconstitucional.²⁶⁸

²⁶⁸ Al día de hoy no existen tesis jurisprudenciales sobre este particular. Sin embargo, robustece este criterio, por analogía, que en diversas ejecutorias resueltas por las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se haya determinado que el artículo 159-B de la LISR de 1981 (cuyo texto se reprodujo en el artículo 205 de la LISR) es inconstitucional por ser inequitativo al gravar de una manera diferente a los pagos provenientes de un residente en México, dependiendo de si el beneficiario de los mismos era un residente de las entonces denominadas jurisdicciones de baja imposición fiscal o no, ya que en ambos casos los contribuyentes se encuentran en condiciones análogas frente a la ley y adicionalmente, el hecho de que unos se encontraban en una situación de baja o nula imposición en su país de origen es una circunstancia que escapa al ámbito del legislador mexicano. (Ver amparo en revisión 367/2000. Latin American Reinsurance Company. 1a. Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ministro Ponente: Juventino V. Castro y Castro)

CONCLUSIONES

Como pudimos observar en el Capítulo II, cuando un grupo de entidades se encuentran bajo un mismo control jurídico o de facto, las operaciones entre los miembros de aquél se pueden pactar a precios que no necesariamente respondan a las fuerzas del mercado, sino que se pueden elevar o disminuir, según la conveniencia del grupo mismo.

Así las cosas, cuando los miembros del grupo controlado se encuentran en diversas jurisdicciones, con diversos sistemas impositivos, se pueden aprovechar las operaciones intra-grupo para que, mediante la manipulación de los precios de las mismas, los ingresos acumulables se alojen en la jurisdicción con menor carga impositiva o las deducciones autorizadas recaigan en la jurisdicción con mayor imposición fiscal. Lo anterior, únicamente perjudica la recaudación de las jurisdicciones involucradas, mas no al grupo mismo ya que si bien los ingresos se ubican en tan solo unos cuantos miembros, la riqueza del grupo mismo no sale de la unidad económica.

Con estos esquemas, los grupos transnacionales aprovechan los beneficios existentes en diversos países, como pueden ser sus recursos naturales o su mano de obra y, sin embargo, logran evitar ser gravados por éstos. Desde esta óptica, resulta económicamente legítimo que se diseñen mecanismos tendientes a eliminar este efecto. Por lo anterior, se han diseñado internacionalmente una serie de mecanismos para resolver este problema recaudatorio.

Ahora bien, como pudimos comprobar en el Capítulo I, el primer país en reaccionar al problema recaudatorio que representan los precios de transferencia fue Estados Unidos. Posteriormente, ese país influyó en la OCDE a efecto de que ésta adoptara disposiciones análogas a las suyas en materia de precios de transferencia, con el propósito de lograr una mayor permeabilidad de las mismas entre los diversos países miembros de este organismo internacional. De esta manera, al día de hoy, la OCDE es uno de los principales promotores de la adopción de disposiciones en materia de precios de transferencia, por parte de sus países miembros.

Concretamente, como observamos en el Capítulo II, la solución al problema que plantean los precios de transferencia que propone la OCDE, consiste substancialmente en segregar a cada uno de los miembros de una empresa multinacional y considerar que la interacción que ocurre entre ellos en sus operaciones debe equipararse, para efectos fiscales, a la interacción que ocurriría entre partes independientes en circunstancias similares es decir, que las operaciones entre partes relacionadas deben seguir el PPJM.

Estos mecanismos, que plantea la OCDE, gozan de un buen grado de aceptación internacional, sin embargo, como también demostramos en el Capítulo II, esta aceptación no es absoluta. Lo anterior, en virtud de que en ciertos foros académicos se considera que el PPJM es muy difícil de implementar ya que se basa en operaciones comparables con partes no relacionadas, las cuales son muy difíciles de encontrar, particularmente en industrias que utilizan intensamente bienes intangibles, además de que los métodos que plantea la OCDE para llegar al PJM no tienen la misma aceptación en todos los países, por lo que cierto método puede ser útil en unos, mientras que en otros no, motivo por el cuál en muchos casos se deben utilizar métodos distintos según los países de que se trate, creando así ineficiencia económica. Así las cosas, estos foros plantean otras alternativas para atacar el problema de los precios de transferencia, como asignar a cada uno de los miembros de una empresa multinacional, una proporción del beneficio global de las operaciones de dicha empresa, basándose en ciertas fórmulas cuyos componentes se integran por ciertos elementos que cada miembro del grupo aportó, como activos o nómina.

Así, ante la falta de un consenso sobre la solución más adecuada al problema de los precios de transferencia aunada a la existencia de una variedad de realidades jurídicas en los diversos países, hemos comprobado en el Capítulo III que éstos últimos en muchas ocasiones no adoptan simple y llanamente los lineamientos de este organismo en dicha materia, sin importar que sean miembros de la OCDE desde hace mucho tiempo. Así, España si bien acepta el PPJM que señala la OCDE, se distingue de este organismo en que: abunda en sus conceptos al ser más explícita en el concepto de parte relacionada; aclara que un ajuste por precios de transferencia es procedente únicamente cuando se pruebe que ha habido un perjuicio a la recaudación española; asigna una jerarquía diferente a los métodos llamados tradicionales; y en definitiva, no acepta el MMTU. Igualmente, Italia desarrolla más el concepto

de parte relacionada y más aún, acepta únicamente los métodos tradicionales de la OCDE al tiempo que desarrolla una metodología propia por tipo de bien o servicio involucrado. Finalmente, observamos que Francia es el país que más se acerca a los lineamientos de la OCDE, pero en razón de que éstos son perfectamente consistentes con su sistema legal, particularmente con el principio de “actos gerenciales anormales”

Con lo anterior, se comprueba claramente la hipótesis de que varios de los miembros de la OCDE no han adoptado en su totalidad los lineamientos de este organismo en materia de precios de transferencia. Por el contrario, la adopción de los mismos ha sido en muchas ocasiones tan solo parcial e incluso estos países han tomado dichos lineamientos únicamente como un punto de partida para desarrollar una legislación propia en esta materia. Sólo en aquellos casos, como el francés, en que las propuestas de la OCDE resultan ser armónicas con el sistema jurídico del país de que se trate, aquéllas han sido adoptadas sin modificación alguna e incluso esta adopción se ha efectuado utilizando meras referencias a los diversos documentos del multicitado organismo.

En consecuencia, también se comprueba que sin importar qué tipo de solución se elija por parte de los países para resolver los problemas de recaudación que plantean los precios de transferencia, resulta siempre necesario que la adopción de las tendencias internacionales en esta materia transite por un proceso de adaptación antes de incorporarse a los sistemas jurídicos respectivos, para lograr mayor efectividad.

Sin embargo, en el Capítulo IV corroboramos que en el caso mexicano, las disposiciones vigentes en materia de precios de transferencia reproducen prácticamente en su totalidad los lineamientos dictados por la OCDE en la misma materia, a un grado tal que en ciertos aspectos, como en la utilización de rangos de precios, se reconoce que pocos países han logrado tanta similitud.

Desafortunadamente, demostramos en el Capítulo I que la reproducción antedicha de los lineamientos sobre precios de transferencia de la OCDE se realizó en un periodo sumamente corto de tiempo y sin estudio ni análisis en cuanto a su compatibilidad con el sistema jurídico mexicano. Esta ha sido una de las causas principales por las cuales las disposiciones legales vigentes en la materia que nos ocupa resultan contrarias al sistema jurídico mexicano.

Concretamente, comprobamos que dichas disposiciones son inconsistentes con las siguientes garantías individuales:

- a) De la garantía de audiencia en virtud de que no se le permite al contribuyente demostrar cuál fue la contraprestación efectivamente pactada en sus operaciones entre partes relacionadas, restringiendo indebidamente su derecho de probar. Lo anterior es así pues la garantía de audiencia tutela que se le permita a los gobernados ser escuchados por las autoridades competentes en un procedimiento en el que se cumplan las formalidades de la ley antes de ser privados de sus bienes, y si en el tema que nos ocupa la operación realizada por los contratantes es perfectamente válida pues cumplió con todos los requisitos de validez exigidos por la legislación doméstica, es inadmisibile desde el punto de vista de la garantía de audiencia, que la ley fiscal no le permita al contribuyentes desvirtuar con los elementos comprobatorios de la operación misma, el monto de la contraprestación que establece la autoridad fiscal con base en el PPJM.
- b) De la garantía de proporcionalidad tributaria que dispone que el hecho imponible debe ser un detector de una verdadera manifestación de capacidad económica del propio contribuyente. Lo anterior en virtud de que cualquier ajuste de las autoridades fiscales en materia de precios de transferencia se determina con base en un precio o montos obtenidos por terceras personas (partes no relacionadas) totalmente ajenas al contribuyente en operaciones comparables, desconociendo en lo absoluto el ingreso realmente percibido por dicho contribuyente por virtud de sus operaciones con partes relacionadas.
- c) De la garantía de equidad tributaria que establece que todos los contribuyentes que se ubiquen en la misma situación jurídica deben recibir un tratamiento idéntico en lo referente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. y por ende, se debe tratar de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa entre sí. Lo anterior en virtud de con base en los artículos 215 y 216 de la LISR, las autoridades fiscales pueden desconocer los precios efectivamente pactados por las partes relacionadas y atribuirles un precio de transferencia distinto a éste, determinando, en consecuencia, un ingreso o unas deducciones presuntas, lo cuál vulnera el principio de equidad tributaria ya que se coloca a

estos contribuyentes en la misma situación tributaria de otros sujetos que sí hubieren efectivamente pactado los precios que determinó la autoridad para aquél contribuyente. Es decir, se crea una inequidad al tratar igual a sujetos desiguales ya que la capacidad contributiva de unos y otros es diferente pues en el primer caso, se trata de una mera imputación ficticia de la autoridad, mientras que en el último caso, se trata de un ingreso efectivamente percibido por el sujeto que realmente modificó su patrimonio.

En este mismo orden de ideas, también se vulnera el principio de equidad tributaria mediante el establecimiento de la presunción de que dos partes son relacionadas y que las operaciones entre éstas no se ajustan al PPJM, cuando una de dichas partes reside en un TEREFIGPRE. Lo anterior en virtud de que los residentes en México y los residentes en el extranjero que se ubiquen en TEREFIGPRES que celebren operaciones entre sí, se encuentran en situaciones jurídicas substancialmente idénticas a las que encontramos con residentes en México y los residentes en el extranjero que no se ubiquen en dichas jurisdicciones y que igualmente celebren operaciones entre sí, por lo cual el establecimiento de dichas presunciones resulta en un trato desigual a los iguales sin contar con una justificación económica o social al efecto, violando el principio de equidad tributaria.

- d) De la garantía de legalidad tributaria ya que los artículos 215 y 216 de la LISR permiten a la autoridad fiscal determinar la base gravable a su libre arbitrio seleccionando las operaciones que servirán para calcular la misma y que además ni siquiera fueron celebradas por el propio contribuyente, siendo que este principio señala precisamente que la ley fiscal no puede determinar la base gravable a partir de meras presunciones construidas a partir de circunstancias o situaciones diferentes a las que efectivamente rodean al contribuyente en cuestión en el momento mismo en que se pretenda determinar el impuesto ya que de lo contrario, se deja a éste en un estado de incertidumbre jurídica que conlleva al arbitrio de la autoridad.

En este mismo sentido, también encontramos que resulta violatorio del principio de legalidad tributaria que varios elementos de la base, como costos, gastos, etc., se determinen con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados, puesto

que éstos son emitidos por entidades privadas y por ende, no se contienen en ningún acto formal y materialmente legislativo, violando así el principio en comento.

- e) Igualmente, comprobamos que resulta violatorio de garantías individuales que las autoridades fiscales estén facultadas por virtud de los artículos 215 y 216 de la LISR para desconocer y dejar sin efectos un contrato celebrado entre partes relacionadas que sea perfectamente válido a la luz del derecho civil o mercantil, para que en el ámbito del derecho fiscal se determine un precio de transferencia distinto de aquél efectivamente pactado entre las partes y cuya columna vertebral sean las operaciones celebradas por partes totalmente ajenas al contribuyente de que se trate, en virtud de que el legislador ordinario no se encuentra facultado para desconocer la esencia de las figuras jurídicas, atribuyéndoles un doble carácter: uno para el derecho privado y otro para el derecho público.

Finalmente, considerando tanto la incompatibilidad de las disposiciones existentes en materia de precios de transferencia con el Pacto Federal mexicano, como la legítima necesidad del gobierno para recaudar contribuciones de aquellas personas, nacionales o extranjeras que obtengan beneficios de nuestro país, para así sufragar los gastos públicos, se concluye que deben idearse nuevas alternativas más viables, justas y legales para preservar la recaudación del fisco mexicano.

BIBLIOGRAFÍA

Fuentes Bibliográficas.

1. ARRIOJA VIZCAÍNO, ADOLFO: "Derecho Fiscal", Themis, México, 15ª edición, 2000.
2. BETTINGER BARRIOS, HERBERT: "Precios de Transferencia. Sus Efectos Fiscales", 7ª edición, ISEF, México, 1998.
3. BITTKER BORIS *et alii*: "*Fundamentals of International Taxation. U. S. Taxation of Foreign Income and Foreign Taxpayers*", edición 1998 – 1999, Warren Gorham & Lamont of the RIA Group, E. U. A.
4. BLACK, HENRY: "Black's Law Dictionary", West Publishing Co., E. U. A., 1990.
5. BURGOA, IGNACIO: "Las Garantías Individuales", Porrúa, 16a. edición, México, 1982.
6. CÁRDENAS GUZMAN, CARLOS *et alii*: Operaciones entre Partes Relacionadas y Paraísos Fiscales. Dofiscal Editores, México, 1999.
7. CÁRDENAS GUZMÁN, CARLOS *et alii*: "Operaciones entre Partes Relacionadas y Paraísos Fiscales", 1ª edición, Dofiscal Editores, México, 1998.
8. DOERNBERG, RICHARD: "International Taxation", West Group, E. U. A., 1999.
9. GARCIA-HERRERA BLANCO, CRISTINA: "Precios de Transferencia y otras Operaciones Vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.
10. GÓMEZ COTERO, JOSÉ DE JESÚS: "Precios de Transferencia. Una Visión Jurídica", 2ª edición, Dofiscal Editores, México, 2000.
11. HERRERO MALLOL, CARLOS: "Precios de Transferencia Internacionales", Aranzandi Editorial, España, 1999.
12. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A. C.: "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", 15ª edición, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., México, 2000.

13. INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION: *The Tax Treatment of Transfer Pricing*, IBFD, Amsterdam, 2002,
14. ISENBERGH, JOSEPH: *“International Taxation”*, Foundation Press, E. U. A., 2000.
15. ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *“Model Tax Convention on Income and on Capital”*, OCDE, Francia, 2000, p. M-21
16. ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *“Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”*, OECD Publications, Francia, 2001.
17. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *“Diccionario de la Lengua Española”*, 21ª. Edición, Espasa Calpe, Madrid, 1992.

Fuentes Hemerográficas.

1. AGUIRRE PANGBURN, RUBÉN: *“La Determinación de Precios de Transferencia entre Partes Relacionadas”* en *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, Número 8.
2. BETTEN RIJKELE *et alii*: *“The Concept of the Arm’s Length Range”* en *Transfer Pricing Journal*, Volumen 5, Número 4, 1998.
3. BETTEN, RIJKELE Y ROTONDARO, CARMINE: *“The Concept of an Arm’s Length Range”* en *International Transfer Pricing Journal*, Volumen 5, Número 4, 1998.
4. *Diario de los Debates de la H. Cámara de Diputados (1916 – 2001)*, LVIII Legislatura (2000 – 2003), Año Legislativo II, Primer Periodo Extraordinario de Sesiones Extraordinarias del Primer Receso del Segundo Ejercicio (Diciembre 2001), 29 de diciembre de 2001, Diario número 6.
5. *Diario de los Debates de la H. Cámara de Diputados 1916 – 1994*, LV Legislatura (1991 – 1994), Año Legislativo I (octubre 1991 – junio 1992), Periodo Ordinario (octubre/1991 – diciembre/1991), 15 de noviembre de 1991, Diario número 17.
6. *Diario de los Debates de la H. Cámara de Diputados 1916 – 1997*, LVI Legislatura (1994 – 1997), Año Legislativo III (Sep/1996 – Ago/1997), Primer Periodo Ordinario (31/08/96 – 13/12/96), 26 de noviembre de 1996, Diario número 31.
7. DOUVIER, PIERRE JEAN: *“France: The Application of Transfer Pricing Rules and the Definition of Associated Enterprises”* en *Transfer Pricing Journal*, Volúmen 6, No. 5, 1999.
8. EDEN, LORRAINE: *“The Arm’s Length Standard in North America”*, en *World Tax Daily* en <http://transfer.tax.org> (22 de enero de 2000)

9. ERREGUERENA ALBAITERO, JOSÉ MIGUEL y MARTÍNEZ BORJA, MIGUEL ÁNGEL: “New Transfer Pricing Methodology for Maquiladoras” en Transfer Pricing Journal, Volumen 9, Número 1, 2002.
10. HAMAEEKERS, HUBERT: “Arm’s Length – How Long” en Transfer Pricing Journal, Volúmen 8, Número 2, 2001.
11. Landwell, firma corresponsal de PriceWaterhouseCoopers en París: “France: The Tax Treatment of Transfer Pricing” en CD-ROM: Transfer Pricing Database, publicado por la International Bureau of Fiscal Documentation, edición 2002.
12. MAISTO, GUGLIELMO: “Italy. The Tax Treatment of Transfer Pricing” en CD-ROM: Transfer Pricing Database, publicado por la International Bureau of Fiscal Documentation, edición 2002.
13. OLALDE MARTÍN, TOMÁS: “Spain: Comparative Survey. Practical Application of the Transactional Profit Methods” en Transfer Pricing Journal, Volumen 7, número 4, 2000.
14. OLALDE MARTÍN, TOMÁS: “Spain: The Application of Transfer Pricing Rules and the Definition of Associated Companies” en Transfer Pricing Journal, Volumen 6, número 5, 1999.
15. PAGÉS, ANTONIO: “Survey: Spain. The Tax Treatment of Transfer Pricing” en CD-ROM: Transfer Pricing Database, publicado por la International Bureau of Fiscal Documentation, edición 2002.
16. PEREZ ROBLES, ARTURO y TORRES RIVERO ALEJANDRO: “Algunas consideraciones Legales y Constitucionales de los Precios de Transferencia en México”, en Nuevo Consultorio Fiscal, núm. 212, 2ª quincena de junio de 1998.
17. RENDON, RICARDO: “Evolution of Transfer Pricing Legislation in Mexico” en Tax Notes International, volumen 104, junio de 1998, p. 11
18. RENDÓN, RICARDO: “New Guidelines For Taxation of Maquiladora Operations” en Transfer Pricing Journal, Volumen 7, Número 2, 2000.
19. ROTONDARO, CARMINE: “Italy: The application of Transfer Pricing Rules and the Definition of Associated Enterprises” en Transfer Pricing Journal, volumen 6, número 6, 1999.
20. SILBERZTEIN, CAROLINE Y HUBLLOT, MARIE-LAURE: “France: Comparative Survey – The Cost Plus Method, Determination of Margin and Cost”, en Transfer Pricing Journal, Volúmen 6, Número 2, 1999.
21. SILBERZTEIN, CAROLINE: “France: Comparative Survey, Practical Application of Transactional Profit Methods” en Transfer Pricing Journal, Volumen 7, Número 4, 2000.

22. TORRES RIVERO, ALEJANDRO: "Reflexiones en Torno a la Planeación Fiscal, el Abuso del Derecho y la Defraudación Fiscal en México" en el Foro, Órgano de la Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A. C., Duodécima Época, Tomo XV, Número 2, Segundo Semestre de 2002.
23. VELASCO MANRÍQUEZ, MIGUEL ÁNGEL: "Precios de Transferencia en México y las Guías de la OCDE" en Puntos Finos. Revista de Consulta Fiscal, Año I, Núm. 19, 2ª quincena de noviembre de 2002.

Legislación Mexicana Consultada.

1. Código Civil Federal en Sumario Civil Federal, 4a. edición, Themis, México, 2003.
2. Código Fiscal de la Federación, Dofiscal, México, 2002.
3. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Porrúa, México, 2000.
4. Decreto por el que se Establecen, Reforman, Adicionan y Derogan diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002.
5. Decreto por el que se Establecen, Reforman, Adicionan y Derogan diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002.
6. Decreto por el que se Establecen, Reforman, Adicionan y Derogan Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto Substitutivo del Crédito al Salario, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002.
7. Decreto por el que se Modifica Diversas Leyes Fiscales y otros Ordenamientos Federales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998.
8. Decreto por el que se Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales Relacionadas con el Comercio y las Transacciones Internacionales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1993.
9. Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 2 de marzo de 2001, mediante el cual se prorroga la vigencia de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 6 de marzo de 2000.
10. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero de 2002, Dofiscal, México, 2002.
11. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente desde 1981 hasta 2001, Dofiscal, México, 2001.

12. Ley General de Sociedades Mercantiles en “Código de Comercio y Leyes Complementarias”, Anaya editores, México, 1994.
13. Ley que Establece y Modifica diversas Leyes Fiscales publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996.
14. Ley que Establece y Modifica diversas Leyes Fiscales publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996.
15. Ley que modifica al Código Fiscal de la Federación y a las Leyes del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos y Federal de Derechos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1997.
16. Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1999.
17. Ley que Reforma, Deroga y Adiciona Diversas Disposiciones Fiscales publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1994.
18. Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 6 de marzo de 2000.
19. Resolución Miscelánea Fiscal para 2003, Dofiscal, México, 2003.
20. Resolución que Establece para 1995 Reglas de Carácter General Aplicables a los Impuestos y Derechos Federales, excepto a los Relacionados con el Comercio Exterior publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de marzo de 1995 y del 7 de julio de 1995.

Fuentes de Derecho Extranjero Consultados.

Estados Unidos de América.

1. Resolución del asunto Procter & Gamble Co. v. CIR, 95 TC 323 (1990), *aff'd*, 961 F2d 1255 (6th Cir., 1992) en la página de internet: www.westlaw.com, revisada el 24 de diciembre de 2002.
2. Resolución del asunto Texaco, INC. v. CIR, 98 F3d 825 (5th Cir. 1996) en la página de internet www.westlaw.com, revisada el 24 de diciembre de 2002.

España.

1. Constitución Española en la página de internet:
<http://www.congreso.es/funciones/constitucion/indice.htm>, revisada el 24 de abril de 2003.
2. Ley 43/1995 en la página de internet: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l43-1995.html, revisada el 24 de abril de 2003.

Italia.

1. Decreto Presidencial 917 del 22 de diciembre de 1986 en la página de internet:
<http://www.agenziaentrate.it/documentazione/versamenti/codici/ricerca/index.htm>, revisada el 6 de mayo de 2003.
2. Decreto Legislativo 446 del 15 de diciembre de 1997 en la página de internet:
<http://www.agenziaentrate.it/documentazione/versamenti/codici/ricerca/index.htm>, revisada el 6 de mayo de 2003.
3. Circular del Ministerio de Finanzas 22/2267 del 22 de septiembre de 1980 en la página de internet: <http://www.agenziaentrate.it/documentazione/versamenti/codici/ricerca/index.htm>, revisada el 6 de mayo de 2003.
4. Circular del Ministerio de Finanzas 32.9.2267 en la página de internet:
<http://www.agenziaentrate.it/documentazione/versamenti/codici/ricerca/index.htm>, revisada el 6 de mayo de 2003.

Francia.

1. Código General de los Impuestos en la página de internet:
http://www.minefi.gouv.fr/minefi/minefi_esp/services/index.htm, revisada el 6 de mayo de 2003.
2. Reglamento Número 13L-7-98 del 23 de julio de 1998 en la página de internet:
http://www.minefi.gouv.fr/minefi/minefi_esp/services/index.htm, revisada el 6 de mayo de 2003.

Bases de Datos Consultadas.

1. INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION: CD-ROM "Transfer Pricing Database", Países Bajos, edición 2002.

2. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN: CD-ROM "Ius", México, edición 2002.