

“LAS EMPRESAS TRANSNACIONALES Y LA IMPORTANCIA QUE PARA EL FISCO MEXICANO REPRESENTA EL MANEJO DE LAS OPERACIONES RELACIONADAS CON LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA A QUE ALUDEN LOS ARTÍCULOS 215 Y 216 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”

Investigación que presenta **José Ramón Puente Gómez** con el propósito de obtener el grado de **Maestro en Derecho**.

Número de cuenta **8500137-6**

Director de tesis: Doctor Gustavo Arturo Esquivel Vázquez.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO

**LAS EMPRESAS TRANSNACIONALES Y LA IMPORTANCIA QUE PARA EL
FISCO MEXICANO REPRESENTA EL MANEJO DE LAS OPERACIONES
RELACIONADAS CON LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA A QUE
ALUDEN LOS ARTÍCULOS 215 Y 216 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA**

LIC. JOSÉ RAMÓN PUENTE GÓMEZ

MÉXICO, D.F.

2010

P R E F A C I O

Es un hecho indudable que la empresa transnacional en México domina el mayor porcentaje de actividades en la industria y el comercio.

Estas empresas, en su mayoría operan en México a través de sus filiales, por lo tanto las matrices y órganos de dirección se encuentran en diversos países del mundo principalmente en los Estados Unidos de América, Europa y Asia. Por tal motivo, las decisiones fundamentales sobre sus actividades fiscales, financieras y contables se determinan en los países de ubicación de sus respectivas matrices.

Dado lo anterior, para la legislación tributaria nacional las empresas transnacionales constituyen partes relacionadas en su tratamiento fiscal, de conformidad con lo dispuesto por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículos 215 y 216, al tener su principal centro de dirección fuera del territorio nacional o su capital social mayoritario ser poseído por residentes en el extranjero. Por esas consideraciones las empresas de referencia son susceptibles de ser revisadas por el fisco nacional para determinar si sus precios de transferencia en operaciones corresponden efectivamente a operaciones que se celebrarían entre partes independientes y comparables. Es decir de conformidad con el principio de plena concurrencia o *arm's length*.

Ahora bien, en el presente trabajo se hará referencia a como en la práctica fiscal internacional una gran variedad de empresas transnacionales, con matrices principalmente en los Estados Unidos de Norteamérica, Europa y Asia, llevan a cabo diversas estrategias de planeación fiscal a través de las cuales transfieren sus bases gravables imponibles de impuestos a diversos Estados, con la finalidad de reducir o manipular la base gravable en un diverso Estado, y así disminuir globalmente el pago del Impuesto Sobre la Renta. Para demostrar lo anterior se hará mención de algunos casos en particular, que se han llevado hasta las últimas consecuencias consistentes en el ajuste primario y hasta el correlativo.

Siendo lo anterior una problemática a nivel mundial, históricamente y desde principios del siglo XX. Así, países como Inglaterra y los Estados Unidos, y en su momento la Sociedad de las Naciones inició la investigación, tratamiento, regulación y determinación en el manejo de operaciones entre partes relacionadas, lo cual trajo como consecuencia el

que se modificaran las legislaciones de los Estados sobre Impuestos sobre la Renta principalmente, así como proponiendo Modelos de Convenios Internacionales para evitar la doble imposición internacional. Por lo cual se llevaron a cabo investigaciones muy interesantes sobre la problemática de referencia.

Posteriormente, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, de la que México es país miembro, inició la implementación de las investigaciones para el desarrollo de diversas estrategias jurídicas para el tratamiento de los precios de transferencia, dada la importancia de que las empresas, y en particular las empresas transnacionales, efectúen sus operaciones como si formarían entes empresariales independientes y así lograr una debida compensación tributaria internacional, entre los países miembros.

Como se dijo al principio, en México la gran mayoría del mercado lo poseen las empresas transnacionales, en esas condiciones es por lo que se considera que resulta muy relevante el estudio y análisis de los precios de transferencia, en particular los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para hacer una crítica y en su momento algunas observaciones para el tratamiento en la legislación mexicana de dicha figura.

Lo anterior, pues no se puede pasar desapercibido que en el informe anual que efectuó la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico sobre los precios de transferencia en México, en donde entre otros aspectos indicó la referida organización que en México existen problemas tan importantes como el que ni siquiera existen partes independientes a través de las cuales se pueda determinar cuando existe manipulación de los precios de transferencia.

Por lo anterior, es por lo que a través de este trabajo se efectuará un análisis sobre los precios de transferencia y sus importancia para el Fisco mexicano a la luz de los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.	1
CAPÍTULO PRIMERO: LA EMPRESA TRANSNACIONAL, SU IMPORTANCIA EN MÉXICO Y LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA.	
1. Empresa.	4
2. Empresa Transnacional.	7
2.1 Surgimiento de la Empresa Transnacional.	8
2.2 Circunstancias financieras que dan lugar a la operación de las empresas transnacionales.	9
2.3 Magnitud e importancia de las operaciones de las Empresas Transnacionales para las Administraciones Tributarias.	10
3. Los Precios de Transferencia.	
3.1 Surgimiento de los Precios de Transferencia.	15
4. Concepto de los Precios de Transferencia.	16
5. Objetivos de los Precios de Transferencia.	19
5.1 Anotaciones relativas a la manipulación de los Precios de Transferencia.	24
6. Conceptos del Principio de Plena Concurrencia o <i>Arm's Length</i> .(Precio Normal de Mercado Abierto).	28
7. Sujetos de los Precios de Transferencia.	30
7.1 Partes Relacionadas.	30
8. Factores del Principio de Plena Competencia. (Elementos comparables)	33
8.1 Características de los Bienes y Servicios.	34
8.2 Análisis Funcional.	35
8.3 Condiciones Contractuales.	35
8.4 Circunstancias económicas del Mercado.	36
8.5 Estrategias de negocios.	37

9.	Determinación de la existencia de un manejo irregular de los Precios de Transferencia.	37
10.	Prácticas para la aplicación de los Precios de Transferencia.	
10.1	Auditoría Fiscal.	41
10.2	Inspección Tributaria Simultánea.	42
10.3	Carga de la Prueba.	42
10.4	Ajuste Primario.	43
10.5	Ajuste Secundario o Correlativo.	43
11.	Procedimiento Amistoso.	45
12.	Acuerdo Previo sobre Precios de Transferencia (APA).	46

CAPÍTULO SEGUNDO: EVOLUCIÓN LEGISLATIVA INTERNACIONAL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

1.	Inglaterra y Estados Unidos de América. Primeros países que abordaron el problema de las empresas relacionadas.	48
2.	Aparición del Principio de Plena Competencia como medida de fiscalización internacional.	55
3.	Aportación de la OCDE a la tributación de los Precios de Transferencia Internacionales.	63
4.	Métodos de los Precios de Transferencia.	
4.1	Métodos tradicionales.	
4.1.1	Método del Precio Libre Comparable.	65
4.1.2	Método del Precio de Reventa.	66
4.1.3	Método del Coste Incrementado.	67
4.2	Métodos del beneficio de la Operación.	68
4.2.1	Método de reparto del beneficio. Generalidades.	70
4.2.2	Método del margen neto de la Operación. Generalidades.	71

CAPÍTULO TERCERO: LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA. CONSIDERACIONES EN TORNO A SU APLICACIÓN.

1. Elementos fundamentales de los Precios de Transferencia: Artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. **72**
2. Los Métodos de los Precios de Transferencia: Artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. **79**
3. Los Ajustes Correlativos: Artículo 217 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. **83**
4. Los Precios de Transferencia y las Personas Físicas: Artículo 106 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. **84**
5. La determinación de los Precios de Transferencia como una Presunción *Juris Tantum*: Artículos 90 y 91 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 54, 55, 56, 63 y 69 del Código Fiscal de la Federación. **86**
6. Facultades de Comprobación Fiscal de los Precios de Transferencia: Artículos 42, 46, fracción IV y 48 fracción VI del Código Fiscal de la Federación. **109**
7. Análisis de los artículos -relacionados con los Precios de Transferencia- del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta. **116**
 - 7.1 Comentarios a algunos artículos del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta. **119**
8. Ejemplo práctico de cómo operan los Precios de Transferencia en México. **130**

9. Medidas adoptadas por México para combatir el abuso de créditos financieros efectuados por Partes Relacionadas Extranjeras a Empresas Mexicanas. **136**

CONCLUSIONES.

150

FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

155

INTRODUCCIÓN

En los primeros años del siglo XX el crecimiento y evolución de la economía mundial -que de forma ineludible modificó los niveles culturales, políticos y sociales, de las naciones- propiciaron el surgimiento y desarrollo de entes corporativos que, teniendo su sede en países industrializados, diversificaron su esfera de actividades y trasladaron su campo de acción a otros sitios del planeta.

En México, una vez que se dejó atrás la etapa de la lucha armada y se dieron las bases y condiciones para el establecimiento de una razonable vida institucional, los regímenes emanados del movimiento revolucionario de 1910 emprendieron las acciones pertinentes a fin de garantizar el inicio de la fase, impostergable y necesaria, de una industrialización creciente y sólida del país.

“A la época de la contienda armada siguió la que podría llamarse “Revolución Institucional”. Era urgente establecer los organismos diseñados para fortalecer al nuevo régimen y para proyectar y realizar los programas de obras subestructurales”.¹

En 1934, año en que inicia la administración del presidente Lázaro Cárdenas, México reitera que es una nación interesada en allegarse de capital proveniente del exterior que coadyuvara a su desarrollo económico. En el Primer Plan Sexenal, documento elaborado en la II convención del Partido Nacional Revolucionario en diciembre de 1933 y que constituye uno de los antecedentes más remotos de la planeación nacional, se expone la idea, de la importancia de establecer una institución financiera estatal dedicada al fortalecimiento económico del sistema mexicano (no se especifica su nombre). Esta premisa,

¹ **Robles, Gónzalo.** “El desarrollo industrial” en México. Cincuenta años de Revolución. La Economía. La Vida Social. La Política. La Cultura. México: Fondo de Cultura Económica, 1963. p. 34.

implicaba entre otras cosas, la captación de inversiones extranjeras y, en consecuencia, el asentamiento en territorio nacional de grandes empresas cuyas funciones productivas fueron y han sido de diversa índole.

Estas corporaciones -denominadas indistintamente como transnacionales, multinacionales o sociedades internacionales-, han desempeñado un papel fundamental en ciertos ordenes de la vida económica mexicana y, a pesar de que existen voces que cuestionaron, discrepan y polemizan en torno a su rol en el devenir de nuestro país, su permanencia ha contribuido al crecimiento económico de México y ha representado una importante fuente de recursos.

Así, en el año de mil novecientos noventa y dos se plasmó, el artículo 64-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el postulado internacional denominado *Principio de Plena Concurrencia o de Arm,s Length*, (antecedente directo de los diversos artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigentes), precepto legal que permitió al fisco mexicano verificar que los precios de transferencia de las empresas transnacionales, determinados en el marco de sus operaciones, correspondieran efectivamente a transacciones celebradas entre partes independientes y comparables.

La evasión fiscal, analizada en términos objetivos, constituye una problemática común que enfrentan las administraciones tributarias de cualquier país y una de las formas de llevarla a cabo es justamente a través de la manipulación y reducción de los ingresos que, por concepto de sus operaciones comerciales, realizan las empresas transnacionales.

Es sabido que, en la práctica fiscal internacional, un importante número de empresas transnacionales -con matrices en los Estados Unidos de América, Europa y Asia- llevan a cabo diversas estrategias de planeación fiscal a través de las cuales transfieren parte de sus bases gravables susceptibles de impuestos a otras naciones con el fin de reducir o manipular la base gravable en

un diverso Estado y efectuar una dislocación del mercado para, en cierta medida, alterar el Principio de Libre Competencia en detrimento de las administraciones tributarias locales.

Ahora bien, la presente investigación aborda, en su Capítulo Primero, diversos conceptos introductorios en torno a la empresa transnacional: su definición por la doctrina, sus características, su forma de integración, su operación, su importancia y avance tanto en el mundo como en México. Posteriormente se trata lo relativo a los Precios de Transferencia haciendo énfasis, de manera especial, en el Principio de Libre Concurrencia o de *Arm's Length*.

El Capítulo Segundo contiene una reseña histórica de la forma en que países altamente desarrollados, como los Estados Unidos de América e Inglaterra, examinaron la problemática de las empresas transnacionales. Posteriormente se hace referencia a los interesantes planteamientos que efectuó la otrora Sociedad de las Naciones. Enseguida se alude al surgimiento de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) así como a su relevante aportación a la materia de nuestro estudio mediante la redacción de sus Modelos de Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional y sus ideas y señalamientos acerca de los Precios de Transferencia.

Finalmente, en el Capítulo Tercero, se anotan referencias sobre cómo es que se encuentran regulados los Precios de Transferencia en México, particularmente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y en el Código Fiscal de la Federación, y se hacen las observaciones y críticas al respecto. Se concluye, como idea central, que en nuestro país una determinación de Precios de Transferencia, de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, sólo constituye una determinación *Juris Tantum* fácil de ser desvirtuada por las empresas transnacionales.

CAPÍTULO PRIMERO

LA EMPRESA TRANSNACIONAL, SU IMPORTANCIA EN MÉXICO Y LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En este capítulo se hará referencia a la empresa; a la empresa transnacional y a la empresa transnacional en México. Más adelante, se anotarán diversas nociones en torno a los Precios de Transferencia así como a sus elementos y a la mecánica de su funcionamiento.

1. Empresa

De las acepciones que da el Diccionario de la Academia española de la voz empresa, tiene connotación jurídica la que la define como: “casa o sociedad mercantil o industrial fundada para emprender o llevar a cabo construcciones, negocios o proyectos de importancia” y la que determina que es “la obra o diseño llevado efecto, en especial cuando en el intervienen varias personas”.²

Para Juan Carlos Hernández Santoyo y Christian Bernabé Vázquez Sánchez la empresa es una entidad socioeconómica que agrupa a los factores de la producción: tierra, trabajo y capital, coordinados y optimizados por una administración; con el objeto de producir un bien, prestar un servicio o explotar un recurso que satisfaga una necesidad a cambio de un beneficio. En ese sentido, las operaciones realizadas, tanto por personas físicas como morales, en sus actividades empresariales o de servicios, conforman una empresa.³

² Apud. Cabanellas, Guillermo. “Empresa” en Enciclopedia Jurídica Omeba. Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina, 1977. Tomo X. p. 53-54.

³ Cfr. Hernández Santoyo, Juan Carlos y Christian Bernabé Vázquez Sánchez. Precios de Transferencia, Aplicación práctica total. México: DOFISCAL Editores, 2005. p. XIII.

La empresa es “una unidad de control y decisión; es una combinación de factores fijos que determinan su existencia; es un ingenio que supera el mecanismo de precios en donde las decisiones y transacciones están coordinadas por un individuo o grupo. Es un área unificada de planificación. En el desarrollo de la actividad comercial, actúa esta unidad económica desde el mundo de la producción hasta el mundo del consumo, y la principal forma de organización en los negocios lo constituyen las sociedades mercantiles”.⁴

En opinión de Raúl Cervantes Ahumada la empresa es una universalidad de hecho, constituida por un conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos, coordinado para la producción o el intercambio de bienes y servicios destinados al mercado general.⁵

Roberto L. Mantilla Molina la define como: “negociación mercantil: conjunto de cosas y derechos combinados para obtener u ofrecer al público bienes o servicios sistemáticamente y con propósito de lucro”.⁶

En su concepto económico, la empresa es: “el organismo que une y coordina los varios elementos de la producción y los dirige a realizarlos efectuando la fabricación de determinados bienes o la prestación de ciertos servicios, requeridos por la sociedad, a través de la adecuada combinación de los medios de producción –capital- y de los agentes de producción –trabajo- siendo el eje de todo el mecanismo económico y un punto de convergencia de todos los factores de la producción”.⁷

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 16 y en relación a la empresa, prescribe:

⁴ **Quintana Adriano, Elvia Arcelia.** Ciencia del Derecho Mercantil Teoría, Doctrina e Instituciones. 2ª. ed. México: Porrúa, 2004. p. 354-355.

⁵ *Cfr.* **Cervantes Ahumada, Raúl.** Derecho Mercantil Primer Curso. México: Porrúa, 2000. p. 33.

⁶ **Mantilla Molina, Roberto L.** Derecho Mercantil. 29ª. ed México: Porrúa, 2001. p. 105.

⁷ **Cabanellas.** Op. Cit. p. 57.

“Artículo 16.- Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.

II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

V. Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales”.

Por mi parte, considero a la empresa como una amalgama de distintos elementos -trabajo intelectual y material y bienes económicos y medios- cuyo propósito es el de generar utilidades y producir bienes.

2. Empresa Transnacional

Enseguida transcribiremos algunos conceptos de empresa transnacional.

“Se les define como empresas de grandes dimensiones; por lo general, de naturaleza corporativa, con origen o registro y sede en países de alto desarrollo (predominantemente los Estados Unidos de América); pero con intereses en actividades situadas en distintas partes del planeta, que desarrollan y controlan unidades de producción, comercialización, financiamiento y servicios con localización en numerosos países (más de seis, según una serie de criterios coincidentes). Ello se da a través de una red de filiales extranjeras, con uso de personal local y muy elevadas cifras de capitales, operaciones y beneficios”.⁸

La entidad transnacional, según John Dunning, es simplemente una empresa que tiene la propiedad o el control de instalaciones productivas - fabricas, minas, refinerías de petróleo, cadenas de distribución, oficinas- en más de un país.⁹

Ottmar Buhler afirma que son sociedades internacionales las que, por razón de su capital y no sólo por su actividad, están conectadas de algún modo con el extranjero. Actualmente significan la principal forma de expansión de las sociedades en el extranjero.

⁸ **Kaplan, Marcos.** “Empresas Trasnacionales” en Diccionario Jurídico Mexicano, México: Porrúa, 2004. v. 2. p. 1501.

⁹ *Cfr. Dunning H., John.* La Empresa Multinacional. Tr. de Eduardo L. Suárez. México: Fondo de Cultura Económica, 1976. p. 16-17.

Dichas sociedades son fundadas, generalmente, con arreglo al derecho del país extranjero y están sujetas, por tanto, a todas las obligaciones fiscales propias de las sociedades existentes en ese país. Pueden dedicarse a la venta de los productos de la sociedad matriz o a producirlos por sí mismas mediante el aprovechamiento de marcas o patentes.¹⁰

Por mi parte, considero que la empresa transnacional es aquella que se encuentra asentada –casa matriz- en un territorio específico (países desarrollados principalmente), pero que realiza una gama de sus actividades en diversos estados.

2.1 Surgimiento de la Empresa Transnacional

En opinión de Rolfe y Damm la actividad internacional organizada se inició más o menos a principios del siglo XX. El ejemplo lo representa la empresa denominada Hoffman-La Roche que empezó a producir fármacos en Suiza, Alemania, Francia, Inglaterra y los Estados Unidos de América. Antes de la década de los treinta, IBM, ESSO, SHELL, UNILEVER, ISKF y otras más iniciaron sus actividades productivas.¹¹

El movimiento hacia la internacionalización sucumbió, en los años entre las dos guerras, ante los carteles, los convenios para fijación de precios y los mercados divididos. De esta manera, por ejemplo, las inversiones directas de los Estados Unidos de América en el extranjero ascendieron a un total de siete mil doscientos millones de dólares en 1929. En 1946 esta sumaba alrededor de siete mil quinientos millones de dólares. Al reaparecer en los años posteriores a la guerra, la inversión internacional directa se incremento de gran manera.¹²

¹⁰ Cfr. **Buhler, Ottmar**. Principios de Derecho Internacional Tributario. Tr. de Fernando Cervera Torrejón. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968. p. 42.

¹¹ Cfr. **Rolfe, Sydney** y **Walter Damm**. La Corporación Multinacional en la Economía Mundial. Tr. de Alfonso Esparza. México: Diana, 1971. p. 45.

¹² Cfr. Ibid. p. 45-48.

Por mi parte, considero que la empresa transnacional surgió, entre otros motivos, por el hecho de que los entes comerciales e industriales vislumbraron que llevando sus inversiones a diversos países encontrarían mejores oportunidades económicas, financieras y fiscales que en su país de origen, es decir, aprovecharían las ventajas que ofrecían diversas naciones tales como: el precio de los bienes, servicios, mano de obra e impuestos.

2.2. Circunstancias financieras que dan lugar a la operación de las Empresas Transnacionales

Las empresas transnacionales persiguen diversos fines algunos de los cuales son los siguientes:

“La transnacionalización combina cada vez más los objetivos de la realización y de la producción de plusvalía; la maximización de la ganancia a largo plazo; la capacidad competitiva a escala mundial, por las ventajas de la producción en gran serie, de las economías de escala, de acceso y control de los mercados, y para el aprovechamiento de un comercio mundial en crecimiento; el acceso a recursos primarios y reservas de mano de obra a bajo precio; en suma, producciones a bajo costo y ventas a precios altos”.¹³

Otro de los factores que impulsa a la empresa transnacional a operar en diversas partes del mundo lo constituye el hecho de que la empresa o grupo multinacional diseña sus transacciones en pro de la maximización del beneficio conjunto de la unidad económica. En virtud de la conexión entre los miembros de la misma y de la existencia de un interés económico común, establecen condiciones anormales de mercado en sus relaciones comerciales y financieras

¹³ **Kaplán**, Op. Cit. p 1501.

lo que provoca una deslocalización de beneficios empresariales de una soberanía fiscal a otra.¹⁴

De lo hasta aquí apuntado considero que uno de los aspectos por los cuales la empresa transnacional ha llevado sus inversiones a diversos países, son los económicos, es decir el ánimo de la generación de mejores utilidades derivado de las circunstancias que ofrecen los países receptores de la inversión.

2.3 Magnitud e importancia de las operaciones de las Empresas Transnacionales para las Administraciones Tributarias

La importancia que para la administración tributaria de un Estado representan las empresas transnacionales, radica en que actualmente la mayoría de operaciones del comercio y actividad industrial mundial es realizada por esos entes, lo cual constituye una fuente muy importante generadora de impuestos, en particular de Impuesto Sobre la Renta.

Estas cifras dan cuenta de lo anterior:

“65% del comercio mundial se lleva a cabo por empresas relacionadas; 26% del PIB mundial está en manos de sólo 300 empresas multinacionales; 80% de las regalías mundiales se pagan entre partes relacionadas; sólo 1,000 empresas multinacionales poseen activos en el extranjero por 79 mil millones de dólares; según la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), a principios de los 90, unas 37,000 casas matrices de empresas multinacionales controlaban 206.000 subsidiarias diseminadas en todo el mundo”.¹⁵

¹⁴ Cfr. **Sala Galvañ, Gemma.** Los Precios de Transferencia Internacionales. Su tratamiento tributario. Valencia: Tirant lo Blanch, 2003. p. 27.

¹⁵ **Campagnale, Norberto Pablo; Silvia Guadalupe Catinot y Alfredo Javier Parrondo.** El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales. Buenos Aires: Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2000. p. 10.

“América Latina y el Caribe: Las 50 Mayores Empresas de Inversión
Extranjera (Datos expresados en millones de dólares)

Diciembre de 1996

	EMPRESA	PAÍS DE ORIGEN	SECTOR	PAÍS DE LOCALIZACIÓN	VENTAS
1	Volkswagen	Alemania	Automotriz	Brasil	7 000
2	Chrysler	Estados Unidos	Automotriz	México	6 455
3	General Motors	Estados Unidos	Automotriz	México	6 346
4	General Motors	Estados Unidos	Automotriz	Brasil	5 433
5	Fiat	Italia	Automotriz	Brasil	4 743
6	Shell	R. Unido / Holanda	Petróleo	Brasil	4 717
7	Carrefour	Francia	Comercio	Brasil	4 510
8	Ford	Estados Unidos	Automotriz	México	3 879
9	Ford	Estados Unidos	Automotriz	Brasil	3 830
10	Nestlé	Suiza	Alimentos	Brasil	3 592
11	Telefónica	España	Comunicaciones	Argentina	2 751
12	Gessy Lever	R. Unido / Holanda	Productos químicos	Brasil	2 749
13	Texaco	Estados Unidos	Petróleo	Brasil	2 639
14	Pepsi (Sabritas)	Estados Unidos	Alimentos	México	2 600
15	Esso	Estados Unidos	Petróleo	Brasil	2 470
16	Mercedes Benz	Alemania	Automotriz	Brasil	2 131
17	IBM	Estados Unidos	Maquinarias y equipos	Brasil	1 950
18	Telecom.	Francia	Comunicaciones	Argentina	1 930
19	Shell	R. Unido / Holanda	Petróleo	Argentina	1 866
20	Nissan	Japón	Automotriz	México	1 800
21	Carrefour	Francia	Comercio	Argentina	1 788
22	Xerox	Estados Unidos	Maquinarias y equipos	Brasil	1 630
23	General Electric	Estados Unidos	Diversos	México	1 585

24	BAT (Souza Cruz)	R. Unido	Tabaco	Brasil	1 583
25	IBM	Estados Unidos	Maquinarias y equipos	México	1 550
26	Santista Alimentos	Argentina	Alimentos	Brasil	1 516
27	Ford	Estados Unidos	Automotriz	Argentina	1 465
28	Massalin (Philip Morris)	Estados Unidos	Tabaco	Argentina	1 456
29	Volkswagen	Alemania	Automotriz	México	1 450
30	Telefónica (CTC)	España	Comunicaciones	Chile	1 313
31	Cargill	Estados Unidos	Alimentos	Argentina	1 308
32	Escondida	Australia	Minería	Chile	1 297
33	Telefónica	España	Comunicaciones	Perú	1 276
34	Cargill Agrícola	Estados Unidos	Alimentos	Brasil	1 275
35	Hoescht (Celanese)	Alemania	Productos químicos	México	1 256
36	Volkswagen	Alemania	Automotriz	Argentina	1 230
37	Avon	Estados Unidos	Productos químicos	Brasil	1 222
38	Makro	Holanda	Comercio	Brasil	1 214
39	Procter Gamble	Estados Unidos	Productos químicos	México	1 200
40	Nestlé	Suiza	Alimentos	México	1 199
41	Kimberly-Clark	Estados Unidos	Celulosa y papel	México	1 198
42	Sevel (Fiat-Peugeot)	Argentina	Automotriz	Argentina	1 169
43	Hewlett Packard	Estados Unidos	Maquinarias y equipos	México	1 142
44	Ciadea (Renault)	Francia	Automotriz	Argentina	1 121
45	Alcoa Aluminio	Estados Unidos	Minería	Brasil	1 060
46	Parmalat	Italia	Alimentos	Brasil	1 027
47	Spal (Coca	Estados Unidos	Bebidas y cerveza	Brasil	1 001

	Cola)				
48	Basf	Alemania	Productos químicos	Brasil	984
49	Esso	Estados Unidos	Petróleo	Argentina	961
50	Mobil	Estados Unidos	Petróleo	Colombia	952
TOTAL DE VENTAS DE LAS 50 MAYORES EMPRESAS					11 818

Considerando que muchas de las empresas mencionadas participan activamente en otras economías latinoamericanas, se deduce que su importancia en la actividad económica de la región es todavía mayor que la que dejan entrever estas cifras. Aún más, considerando que algunas de estas empresas tienen planes de expansión que contemplan tanto su incursión en nuevos mercados como la ampliación de la capacidad productiva de sus filiales es muy posible que su gravitación, incluso, aumente.”¹⁶

Ahora bien, por lo que se refiere a la importancia que para los diversos fiscos mundiales representan las empresas transnacionales, basta citar lo siguiente para tener una idea de la magnitud que implica que las empresas en cuestión operen manipulando sus bases gravables y dejando de pagar impuestos. En efecto, indicó el Servicio de Administración Tributaria lo siguiente:

“Antecedentes Fiscales en Estados Unidos de América.

El 75% de las empresas multinacionales no pagaron impuestos en Estados Unidos de América de 1987 a 1990.

En 1991 más del 50% de empresas multinacionales no pagaron Impuesto Sobre la Renta en Estados Unidos.

¹⁶ “**América Latina y el Caribe: Las 50 Mayores Empresas de Inversión Extranjera**” en: <http://www.eclac.cl/publicaciones/DesarrolloProductivo/5/lcg1985/cap11D.html>, 15 enero 2006.

El 65% del comercio mundial se lleva a cabo por empresas relacionadas.

1000 empresas multinacionales son propietarias del 20% de los activos mundiales”.¹⁷

De lo anterior podemos advertir que la empresa transnacional tuvo una proclividad en algunos años para no pagar impuestos en los Estados Unidos de Norteamérica.

Ahora bien, por lo que se refiere a nuestro país, las empresas en estudio constituyen las principales fuentes de financiamiento de impuestos.

Elvia Gutiérrez sostiene lo siguiente:

“Las empresas transnacionales se han colocado como una de las principales fuentes de financiamiento en la escala mundial, y en el caso de México impulsaron un reacomodo en los capitales, permitiendo la acumulación de 50 mil 723 millones de dólares en los últimos cinco años.

Las nuevas inversiones de extranjeros orientadas a la economía mexicana representan 47.5 por ciento del total de la Inversión Extranjera Directa (IED).

Dentro del flujo de la IED en las 20 principales economías del mundo, México ocupa el duodécimo sitio, antecedido por Brasil e Italia. Los primeros tres lugares son ocupados por Estados Unidos, Reino Unido y China.”¹⁸

¹⁷ **Cuadro Comparativo Resoluciones Misceláneas Fiscales 1999 y 2000.** México: Servicio de Administración Tributaria, 2002. p.18.

¹⁸ **Gutiérrez, Elvia.** “Empresas transnacionales. Principales fuentes de financiamiento. México ocupa el duodécimo lugar en el Mundo”. *El Financiero*. México, D.F. Enero, 25, 2006. Sección Mercados. p. 3A.

Pues bien, de lo anteriormente transcrito advertimos que para nuestra nación es de gran importancia la inversión que generan las empresas transnacionales; sin embargo, si en los Estados Unidos de Norteamérica dichos entes no pagaron sus impuestos durante el periodo referido, la magnitud del problema podría ser más grave en nuestro país dado el menor nivel de desarrollo económico y tecnológico, entre otros aspectos, en comparación con dicho país.

Así, por lo relevante del porcentaje de inversión de la empresa transnacional en México, consideramos que la Administración Tributaria nacional debe vigilar sus operaciones financieras fiscales, dado que es muy importante la fuente de financiamiento público que el Impuesto Sobre la Renta generado por ellas; de ello la importancia del presente trabajo sobre la materia de los precios de transferencia.

Sentado lo anterior y una vez que se ha hecho referencia al tema de la empresa transnacional, su importancia y su magnitud en México, abordamos ahora el tópico de los precios de transferencia.

3. Los Precios de Transferencia

3.1. Surgimiento de los Precios de Transferencia

Considero que el tema de los precios de transferencia apareció como resultado de la importancia que en el siglo pasado adquirió la empresa transnacional y sus operaciones internacionales; con el propósito de evitar, en la medida de lo posible la elusión y evasión fiscal, así como la doble imposición tributaria; ello dado que dichos precios constituyen instrumentos jurídicos capaces de prevenir, evitar y sancionar la transferencia oculta internacional de beneficios entre la matriz transnacional y su parte o partes relacionadas.

También estimo que aparecen por el conflicto que se suscitó entre países desarrollados y en vías de desarrollo respecto al tema de la distribución de la renta, es decir, el cómo debe gravarse ésta, si por el país de residencia del inversionista o por el país de la fuente del ingreso.

Sala Galvañ sostiene que ante la disminución de ingresos tributarios que sufrieron diversos Estados de alta tributación, dada la fijación de políticas de precios de transferencia realizada por empresas o grupos multinacionales y que no respondía al valor normal de mercado -por lo que se deslocalizaban los beneficios a ellos debidos-, establecieron, tanto en su legislación interna como en su red de convenios internacionales, el Principio de Plena Competencia o *Arm's Length* como criterio de tributación de las operaciones vinculadas internacionales.¹⁹

4. Concepto de los Precios de Transferencia

Para la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico son: “los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles o presta servicios a empresas asociadas.”²⁰

Juan Carlos Hernández Santoyo considera que los precios de transferencia son:

“...los valores convenidos entre partes relacionadas durante la celebración de operaciones internacionales, comerciales o de servicios, dispuestos a la observación de ciertos lineamientos orientados a demostrar a la autoridad que la sola relación de las partes no ha influido el resultado de

¹⁹ Cfr. Sala, *Op. Cit.* p. 27.

²⁰ **Directrices Aplicables en Material de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias.** Tr. del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. México: Edición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2003. p. 3.

sus negociaciones y, por consiguiente, no ha originado un efecto fiscalmente favorable a sus intereses corporativos”.²¹

Héctor Belisario Villegas señala que los precios de transferencia son los precios que fijan empresas o grupos vinculados por transacciones entre ellos y que son distintos de los precios de competencia fijados por empresas independientes actuando en circunstancias similares.²²

Herbert Bettinguer Barrios sostiene que “en términos generales debemos entender como precio de transferencia, todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que por actos de naturaleza comercial o contractual se provoquen efectos fiscales nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios”.²³

Norberto Pablo Campagnale afirma que los precios de transferencia son los valores asignados a los bienes, servicios y/o tecnología que son negociados entre empresas vinculadas económicamente.²⁴

Fernando Acosta Michel indica que:

“Los precios de transferencia se han venido utilizando como elemento de control en operaciones en las que se involucran más de dos empresas, con o sin residencia fiscal en un mismo país y con el ánimo de supervisar que las operaciones que efectúen se apeguen a la realidad y que no sean meras especulaciones para lograr beneficios fiscales.

El precio de transferencia, en los países de estructura fiscal como la nuestra y con apertura impositiva hacia otros, se ha venido utilizando como una figura para evitar estrategias que permitan dirigir las utilidades

²¹ **Hernández Santoyo.** *Op. Cit.* p. 6.

²² *Cfr. Villegas, Héctor Belisario.* Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 8ª. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003. p. 629.

²³ **Bettinguer Barrios, Herbert.** Precios de Transferencia. Sus efectos fiscales. 10ª. ed. México: Ediciones Fiscales ISEF, 2000. p. 41.

²⁴ *Cfr. Campagnale, Op. Cit.* p. 97.

o pérdidas generadas en un país, hacia otro que les dé más facilidad o que les permita libertad en el manejo de las cifras.”²⁵

Arturo Lomelín Martínez considera que los precios de transferencia son un concepto y mecanismo verificativo y corrector de parte de la autoridad fiscal, para detectar de dónde provienen y hacia dónde se mandan ingresos generados por diversas operaciones y transacciones entre personas relacionadas, a efecto de determinar si en las operaciones contractuales existe intención de elusión fiscal.²⁶

Para Vann J. Richard, el precio de transferencia “*Transfer Pricing*” es el término general utilizado para referirse al problema de la distribución de utilidades entre las partes de un grupo como un único ente. Así, los precios de transferencia constituyen los precios determinados dentro y por el corporativo, respecto de bienes o servicios y los métodos de financiamientos utilizados, que tienen como fin movilizar los fondos entre la matriz y sus subsidiarias, no en un sentido comercial, sino para crear utilidad al corporativo.²⁷

Por mi parte, considero que los Precios de Transferencia constituyen las contraprestaciones que partes relacionadas de una empresa transnacional, ubicadas en diversas potestades tributarias, establecen por el uso, goce o disfrute de bienes materiales o inmateriales, o por la prestación de servicios, y que pueden ser determinadas en contravención al principio de libre competencia –valor normal de mercado entre partes independientes-, para favorecer al grupo transnacional en su conjunto, en detrimento de la administración tributaria de un país determinado y persiguiendo en lo general las consecuencias fiscales

²⁵ **Acosta Michel, Luis Fernando.** “Los Precios de Transferencia en la Industria Maquiladora en México. Propuesta de Adecuaciones al Actual Régimen Fiscal” México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. 2005. p. 24.

²⁶ **Lomelín Martínez, Arturo.** “Precios de Transferencia” en : Contaduría Pública, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. México. Año 26, Núm. 302, Octubre. 1997. p. 29.

²⁷ **Cfr. Vann, Richard J.** “International Aspects of Income Tax” en: Tax Law Design and Drafting. Tr. del autor. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1998, v. 2. p. 781.

favorables al corporativo, es decir la manipulación de la base gravable para el menor pago del impuesto.

También estimo, que los Precios de Transferencia son instrumentos jurídico-financieros, tanto de derecho internacional como de derecho interno, por los cuales la Administración Tributaria de un país queda facultada para revisar la contabilidad de las operaciones de una empresa transnacional, a través de su parte relacionada residente en su jurisdicción, con el propósito de verificar que su desempeño, en la transferencia de bienes o servicios, lo realice como si fuere una empresa independiente y a valor normal de mercado, con la finalidad de evitar que altere su situación fiscal, transfiriendo pérdidas o utilidades a su parte relacionada en otra potestad tributaria; y en esas condiciones, de encontrar irregularidades y con apoyo en su normatividad corregir la base gravable del impuesto, efectuando el ajuste correspondiente.

5. Objetivos de los Precios de Transferencia

Su propósito es el de evitar que la base gravable de una empresa relacionada, dentro de una jurisdicción tributaria, sea manipulada, aumentándola o disminuyéndola a conveniencia del corporativo. Con el objeto de ajustar beneficios, tomando como referencia las condiciones que hubieran concurrido entre empresas independientes en operaciones comparables, tratando a los miembros de un grupo multinacional como si operara como empresa separada en lugar de cómo parte inseparable de una sola empresa unificada.²⁸

Por su parte, Sala Galvañ considera que los precios de transferencia persiguen producir una redistribución equitativa o aceptable de los rendimientos gravables de la empresa o grupo multinacional entre las jurisdicciones fiscales afectadas por operaciones intragrupo, para lograr la neutralidad fiscal de la tributación sobre la renta de los Estados, favoreciendo el flujo de capitales y

²⁸ Cfr. **Directrices...**, p. I-3.

beneficios empresariales basados estrictamente en motivos de competitividad de las empresas y potenciar el comercio como la inversión internacionales.²⁹

José de Jesús Gómez Cotero considera que:

“... la figura de los precios de transferencia trata de impedir que las utilidades o pérdidas generadas en un país sean trasladadas a otro, por medio de operaciones artificiales, tales como intereses, dividendos, regalías, etc., formas a través de las cuales los contribuyentes buscan minimizar la carga tributaria remitiendo utilidades de una país hacia otro. Lo que se busca con esta figura es evitar la manipulación de las operaciones que a través de tasas reducidas distorsionen la política fiscal de los países que intervienen”.³⁰

Héctor Belisario Villegas manifiesta que: “lo más importante para nosotros es la comprobación de que ciertos entes que actúan en países desarrollados utilizan los precios de transferencia como un mecanismo de reducción del total de impuestos del grupo, lo cual preocupa a otros países y organismos especializados como la OCDE”.³¹

Para Tulio Rosembuj los precios de transferencia sirven para: “... disminuir el beneficio o rendimiento real obtenido, a cargo de las relaciones particulares que existen entre los sujetos, y los eventos no muestran el beneficio real imponible obtenido en ese Estado, no tan solo rectificado en términos de mercado abierto el equilibrio de las condiciones de competencia, sino recuperando la sustracción de base imponible por el Estado donde se originó el rendimiento real.”³²

²⁹ Cfr. Sala, *Op. Cit.* p. 364.

³⁰ Gómez Cotero, José de Jesús. *Precios de Transferencia: Una visión jurídica*. México: DOFISCAL Editores, 2000. p. 21-22.

³¹ Villegas, *Op. Cit.* p. 629.

³² Rosembuj, Tulio. *Fiscalidad Internacional*. Madrid : Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1998, p. 23.

En lo personal, considero que los precios de transferencia tienen como esencia dotar a la administración tributaria de instrumentos para prevenir y verificar que la base gravable de una empresa relacionada, no sea manipulada a través de la adquisición que dicho ente efectúe con su matriz o viceversa, de diversos bienes o servicios a un precio distinto al precio de mercado; ello en aras de la deslocalización de la utilidad gravable. Y en caso, de haber operado con precios distintos a los del mercado independiente, determinar la base gravable correcta con el fin de alcanzar una debida tributación.

También, la institución de referencia tiene el propósito de lograr la neutralidad fiscal a nivel internacional, entendiéndose como tal, la distribución equitativa de los ingresos gravables del grupo transnacional, para evitar la doble tributación entre las empresas pertenecientes a un mismo grupo pero establecidas en diversas potestades tributarias, operando bajo el principio de plena concurrencia.

La doble tributación significa para Van Weeghel, la imposición por parte de dos o más Estados de tributos comparables, sobre un mismo contribuyente, con respecto al mismo concepto y por idéntico período.³³

Considero que existe doble imposición internacional en el caso de que el mismo destinatario legal del tributo es gravado dos o más veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo periodo de tiempo, y por parte de dos o más sujetos con poder tributario.

De este concepto extraemos los siguientes requisitos para que se configure la doble imposición.

³³ **Weeghel, Van.** “Doble Imposición Internacional” en: Tratado de Tributación. Buenos Aires: Astrea, 2003, v. I. p.760.

“Identidad del sujeto gravado: el destinatario legal del tributo debe ser el mismo.

Identidad del hecho imponible: el gravamen debe derivar del mismo hecho generador, que será lo esencial, y no el nombre que se asigna a los respectivos tributos cobrados en distintas jurisdicciones.

Identidad temporal: la imposición doble o múltiple debe ser simultánea, ya que si se grava el mismo hecho imponible, pero respecto a diferentes periodos de tiempo, habrá imposición sucesiva, y no doble o múltiple imposición.

Diversidad de sujetos fiscales: la doble imposición puede provenir de la coexistencia de dos o más autoridades fiscales en el orden nacional en países con régimen federal de gobierno (doble imposición interna); de dos o más autoridades en el orden internacional.”³⁴

Estimo que la neutralidad fiscal se actualiza cuando una empresa relacionada se le impone un gravamen como consecuencia de la manipulación de su base gravable; así su parte relacionada, -con la cual manipuló sus precios de transferencia- solicita y compensa el impuesto correspondiente, lográndose la neutralidad fiscal internacional.

También considero que la institución en estudio tiene como propósito impedir que las empresas transnacionales eludan y evadan al fisco a través de planeaciones fiscales. Estas últimas consistentes en las proyecciones de metas empresariales basadas en el estudio de las instituciones jurídicas, fiscales, contables y financieras con el propósito de buscar legalmente el máximo beneficio corporativo.

³⁴ **Johnson Okhuysen, Eduardo.** “Doble Imposición Internacional” en Diccionario Jurídico Mexicano, México: Porrúa, 2004. v. 2. p. 1400.

La elusión fiscal significa lo siguiente:

“I. La entendemos como una actividad motivada por una maliciosa intención de evadir un impuesto justo, a través del empleo de formas y posibilidades de adaptación de las estructuras del derecho privado inadecuadas para la realización de las finalidades empíricas que se propone el contribuyente; concepción que no acepta respecto a su naturaleza ilícita, y se pronuncia en contra de su configuración como tipo penal.

II. En nuestro país, la elusión fiscal es equiparada a la evasión fiscal, y por ende a un tipo de defraudación”.³⁵

La evasión fiscal consiste en:

“Cualquier hecho, comisión u omisión del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una forma fiscal, en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley, constituye una evasión tributaria. Para que la acción comisiva u omisión del contribuyente sea capaz de producir consecuencias jurídicas en el ámbito del derecho tributario, es necesario que esté prevista una sanción penal o pecuniaria, que configure el delito o el ilícito tributario. También en el sector del derecho financiero, por tanto, la separación entre las dos categorías de hechos –a las que corresponden diferentes sanciones- sólo es posible en relación con la naturaleza de la *sanctio juris*, por la reconocida dificultad de una clara distinción conceptual entre el ilícito y el delito tributario; dificultad que depende, además, de obstáculos que se interponen para la caracterización de una diferencia sustancial entre dichos grupos de acciones jurídicas”.³⁶

³⁵ Ibid. p. 1478-1479.

³⁶ Ibid. p. 1604.

De todo lo anteriormente referido, considero que los precios de transferencia se constituyen como instrumentos jurídicos financieros que persiguen como propósito la neutralidad fiscal internacional, además de que evitan, previenen y sancionan la elusión y evasión fiscal.

5.1. Anotaciones relativas a la manipulación de los Precios de Transferencia.

Para ilustrar el presente trabajo, a continuación hacemos referencia a una dificultad que se detectó en la década de los ochentas con una empresa japonesa que reducía el pago de impuestos en los Estados Unidos de Norteamérica a través de la manipulación de los precios de transferencia.

En efecto, dicha empresa enviaba a su filial en Estados Unidos motores y cajas de cambio a precios muy altos, así disminuía sus utilidades en detrimento de la base gravable del impuesto sobre la renta en el país referido; fue durante la década de mil novecientos ochenta que la oficina de Rentas estadounidense inicio un procedimiento para verificar el problema; finalmente la dificultad fue resuelta con la autodeterminación que la propia compañía nipona realizó aplicando precios correctos de las mercancías y pagando el impuesto correctamente.³⁷

Don R. Hansen y Maryanne M. Moven indican que existen muchos ejemplos de empresas estadounidenses y extranjeras que cargan precios de transferencia inusuales puesto que el Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos de Norteamérica probó exitosamente que la empresa Toyota había sobrecargado a su subsidiaria estadounidense por autos, camiones y partes vendidas en Estados Unidos. El efecto fue reducir sustancialmente el ingreso

³⁷ Cfr. Villegas, Op. Cit. p. 631.

reportado por Toyota en Estados Unidos y así elevar el ingreso reportado en Japón. Se informó que el arreglo se acercó a los un mil millones de dólares.³⁸

Por otra parte, en un diverso artículo publicado en el Diario *The New York Times*, el día dieciocho de febrero de mil novecientos noventa, Robert Pear realizó diversas anotaciones respecto al problema de los precios de transferencia, al efecto indicó que:

Las autoridades fiscales federales de los Estados Unidos de Norteamérica fueron reforzadas con nuevas facultades de auditoria para investigar varias subsidiarias americanas de empresas japonesas bajo la sospecha de que habían dejado de pagar impuestos por billones de dólares. Dichas empresas como poseedoras de capitales en los Estados Unidos triplicaron en una década en cerca de uno punto ocho trillones el total de sus ingresos. Sin embargo, el total de impuestos pagados casi no cambió. Los datos reunidos por el Servicio de Rentas Internas así lo demostró. Un total de 36,800 empresas transnacionales extranjeras en mil novecientos ochenta y seis no reportaron renta gravable.

Oficiales de la oficina federal de impuestos de los Estados Unidos afirmaron que algunas subsidiarias subestimaron ingresos y así minimizaron responsabilidades fiscales manipulando sus transacciones con empresas matrices. Sin embargo, los esfuerzos de la oficina de rentas internas de los Estados Unidos fueron frustrados para auditar a las empresas transnacionales porque importantes registros financieros se encontraban fuera del territorio norteamericano, (lenguas extranjeras, menos detalles de los requeridos en los Estados Unidos).

³⁸ Cfr. Hansen, Don R. y Mowen, Maryanne M. Administración de Costos Contabilidad y Control. 5ª. ed. Tr. de Erika M. Jasso Hernández Borneville. México: Thomson Editores, 2007. p. 417.

Así, bajo el proyecto de ley (proyecto que no se menciona su nombre en el artículo), firmado por el Presidente Bush el diecinueve de diciembre (tampoco menciona el año el artículo), se dieron importantes herramientas a la oficina de rentas, tales como evaluar los impuestos de compañías de propiedad extranjera que no cumplieran inmediatamente con los requisitos de registro o testimonio fiscal. Aquellas que no cooperaran podrían ser multadas hasta con diez mil dólares al mes sin límite de sanciones acumulables.

Nosotros no tomamos en particular algún país para llevar a cabo las facultades de comprobación, dijo Charles S. Triplett, representante de la Comisión de Impuestos de la Cámara de Representantes, sin embargo, es bastante claro que los japoneses realizan demasiados negocios en los Estados Unidos y tienen muchas subsidiarias actuando como distribuidores o manufacturando diversos bienes.

Todashi Iwashita, consejero financiero en la Embajada Japonesa en los Estados Unidos dijo que las empresas japonesas, concientemente tratan de cumplir con las leyes fiscales americanas. Por su parte, la Asociación Fiscal Japonesa, culpa a la oficina de rentas internas de los Estados Unidos de Norteamérica de que no se cumpla debidamente el pago de impuestos porque dice, no tienen directrices concretas establecidas para determinar precios apropiados en transacciones entre unidades de una compañía transnacional.

Un oficial de la oficina de rentas dijo sospechar de omisión de pago de impuesto por al menos doce billones de dólares. Críticos de la oficina de rentas dicen que a veces dicha oficina cita casos extremos o cantidades para fortalecer la idea de que el gobierno ha sido defraudado. Sin embargo, expertos contadores y economista fuera del gobierno dicen que decenas de billones de dólares están involucrados en la omisión del pago de impuestos de empresas americanas filiales de empresas extranjeras.

Datos de la oficina de rentas muestran que en mil novecientos ochenta y seis, subsidiarias de compañías extranjeras hicieron deducciones de quinientos cuarenta y cuatro billones de dólares contra el total de ingresos de quinientos cuarenta y tres billones de dólares

Un estudio reciente del Comité de Impuestos del Congreso expresó preocupación acerca del tema indicando que existen indicios de un bajo pago de impuestos de compañías trasnacionales que operan en los Estados Unidos de Norteamérica.

La ley tiene importantes implicaciones para los distribuidores americanos de coches y bienes electrónicos hechos en Japón. Dicho proyecto se aplica a todos los negocios de propiedad extranjera, pero las compañías japonesas han atraído la atención de la Oficina de Rentas porque están activas en industrias de fabricación en donde investigadores federales han encontrado un potencial para el abuso.

Oficiales fiscales federales dicen que distribuidores americanos de bienes fabricados en el extranjero pueden reducir sus beneficios y así su responsabilidad fiscal pagando altos precios a las empresas matrices por bienes, servicios y tecnología. De acuerdo con la Ley Federal, una empresa subsidiaria debería pagar su subsidio al mismo precio que un comprador le pagaría a un vendedor en el mercado.

Richard A. Gephardt, representante de Missouri, líder de la mayoría demócrata en la Casa de Representantes y el Senador Jese Helms, expresaron preocupación porque las empresas extranjeras estaban pagando impuestos más bajos que los empresarios americanos con empresas similares. Indicaron dichos funcionarios que eso no era correcto y afirmaron que las diferencias le dan a las empresas extranjeras una competitividad injusta.

Por su parte, ejecutivos japoneses dijeron que las empresas japonesas estarían dispuestas a aceptar bajas sanciones por una década o más mientras tratan de posicionarse en el mercado americano; sin embargo, funcionarios del gobierno americano indican que las subsidiarias japonesas continuaron reportando bajas ganancias mucho después de que ganaron una posición segura en el mercado de referencia.

Así, de acuerdo con la nueva Ley, si la agencia fiscal solicita registros a una empresa de propiedad extranjera y no los entrega, el gobierno puede tasar impuestos únicamente con base en la información disponible de la Oficina Interna de Rentas, sin considerar los datos que puedan ser suministrados por el contribuyente.³⁹

6. Conceptos del Principio de Plena Concurrencia o *Arm's Length* (Precio Normal de Mercado Abierto)

Para la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico el Principio de Plena Concurrencia o *Arm's Length* constituye una norma internacional que se utiliza para la determinación de los precios de transferencia con fines fiscales, cuando dos empresas estén relacionadas comercial o financieramente y estén unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes; así, los beneficios obtenidos de no existir dichas condiciones pueden incluirse en la parte relacionada y someterse a imposición.⁴⁰

³⁹ Cfr. **Pear, Robert**. "I.R.S. Investigating Foreign Companies for Tax Cheating." Tr. del autor en: <http://www.nytimes.com/1990/02/18/us/irs-investigating-foreign-companies-for-tax-cheating.html?pagewanted=all>, 4 julio 2009.

⁴⁰ Cfr. **Directrices Aplicables en Material de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias**. México: Edición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2003. p. G-9.

Para Norberto Campagnale es el “precio que se hubiera acordado en una transacción entre partes independientes llevada a cabo en condiciones iguales o análogas a las de la transacción controlada”.⁴¹

Juan Carlos Hernández considera que el Principio de Plena Concurrencia implica que las partes relacionadas, vistas como entes separados, deben convenir operaciones teóricamente negociadas bajo los mismos términos que empresas independientes hubieran acordado en igualdad de condiciones, tomándose en consideración que las entidades independientes prefieren ejercer su política de compras a través de solicitar cotizaciones a los proveedores que impliquen menores costos, y ratificar su nivel de ventas ante la colocación de sus bienes o servicios al mejor postor.⁴²

Tulio Rosembuj indica que “el Principio *Arm's Length* aspira a rectificar la traslación indebida de beneficios mediante los precios de transferencia de un conjunto vinculado multinacional: o sea, por simulación”.⁴³

Moisés Curiel García señala que el Principio de Plena Concurrencia es un medio a través del cual se busca asignar a dos o más entidades la porción de las utilidades o pérdidas (es decir, de la riqueza) que en justicia les corresponda en la medida en que cada entidad participó en la generación de dichas utilidades o pérdidas y debe ser cumplido tanto por las jurisdicciones fiscales en donde se genere la riqueza, como por las entidades (incluyéndose las partes relacionadas) que la generen.⁴⁴

Por mi parte, considero que el Principio de Plena Concurrencia o *Arm's Length* consiste en el hecho de que las empresas relacionadas deben acordar sus precios de transferencia en las mismas condiciones que lo realizan las

⁴¹ Campagnale, *Op. Cit.* p. 100.

⁴² Cfr. Hernández Santoyo, *Op. Cit.* p. 73.

⁴³ Rosembuj, *Op. Cit.* p. 25.

⁴⁴ Cfr. Curiel García, Moisés. “Partes Relacionadas” en Tratados para evitar la Doble Tributación. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 2002. p.293.

empresas independientes y comparables en un mercado libre y abierto. En caso contrario, la administración tributaria gravará la utilidad que se hubiere obtenido realmente utilizando los precios que pacten partes independientes.

7. Sujetos de los Precios de Transferencia

Es momento de referirnos a los entes que son sujetos de los Precios de Transferencia es decir a lo denominado Partes Relacionadas. Para tales efectos hemos de tomar en consideración el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y Capital publicado por la OCDE ya que contiene los elementos esenciales sobre los Precios de Transferencia.

Es importante hacer énfasis que el modelo de convenio sirve a los países miembros y no miembros de la OCDE, para diseñar sus propios convenios sobre aspectos tributarios internacionales y en particular sobre precios de transferencia.

7.1 Partes Relacionadas

El artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE indica lo siguiente:

“Empresas Asociadas.

1. Cuando:

- Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o
- Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante.”

Del análisis del artículo anteriormente transcrito se desprende que existen Partes Relacionadas cuando una empresa ubicada en una determinada potestad tributaria es controlada, directa o indirectamente, a través de su dirección

ejecutiva ya sea por la posesión de su capital social mayoritario por otra empresa, o porque diversas personas en el extranjero también la controlen.

La OCDE considera, respecto del artículo transcrito, que para efectos del ajuste de las utilidades que pueden ser efectuados con propósitos fiscales, se debe entender como partes relacionadas a las empresas asociadas (sociedades, matrices y sus filiales, y sociedades sometidas a control común).⁴⁵

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 215, quinto párrafo, brinda un concepto preciso sobre lo que debe entenderse por Partes Relacionadas:

“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”.

Juan Carlos Hernández afirma que las Partes Relacionadas son: “las personas físicas o morales que realizan operaciones internacionales entre sí, unidas por algún lazo directo o indirecto de administración, control o capital, y que obedecen a los vínculos “residentes-Establecimiento Permanente”, “Establecimiento Permanente- Establecimiento Permanente” y “residente-residente” de los Estados inmersos en dichas transacciones”.⁴⁶

⁴⁵ *Cfr. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version.* Tr. del autor. París: OCDE, 2005. p. 141.

⁴⁶ **Hernández Santoyo**, *Op. Cit.* p. 18-19.

La naturaleza de la relación entre las partes es, que cada una de las unidades de negocio o centros de utilidades como las denomina la OCDE, sin importar su categoría de controladora, tenedora, subsidiaria, asociada, afiliada, oficina central (casa matriz) o establecimiento permanente, refleja una clara connotación o relación con las otras, ya que destacan los intereses corporativos que podrían derivar al realizar transacciones entre sí; máxime si sus operaciones son de índole internacional, en la que una de ellas reside o se ubica en el extranjero, pues sería latente el surgimiento de la doble tributación internacional y, por ende, la simulación de valores encausados no tanto a la evasión fiscal, sino a la generación de mayores utilidades en el país en que fiscalmente reside la tenedora o la casa matriz.⁴⁷

En mi opinión, considero que una empresa se encuentra vinculada y es parte relacionada de otra, cuando la matriz dirige las operaciones de su filial, ya sea a través de que el mismo cuerpo de administración tome las determinaciones de la filial o, que la tenencia del capital social de la filial sea poseído en su mayoría por las mismas personas físicas o morales que detentan la mayoría del capital de la empresa matriz.

También considero que existen partes relacionadas para efectos de los Precios de Transferencia, cuando una empresa a través de sus socios, o los miembros de la misma, -cuerpo de dirección- pueden determinar las operaciones del conglomerado corporativo a nivel internacional a través de sus empresas subsidiarias, llámense empresas residentes en el extranjero, filiales, establecimientos permanentes o personas físicas. Es decir, cuando desde alguna parte del corporativo puedan tomarse decisiones que afecten a la totalidad de la empresa transnacional.

Enrique Calvo Nicolau considera en torno a las partes relacionadas que:

⁴⁷ Cfr. Ibid. p. 19.

“las características de las “partes relacionadas” es que actúan como una unidad económica, como si constituyeran una sola persona jurídica; no se desempeñan como de ordinario lo hacen las empresas no vinculadas ni relacionadas entre sí: de manera independiente... Es decir, mientras entre las partes independientes hay libertad contractual, parece no haberla cuando los actos jurídicos se verifican entre partes relacionadas. Entre las partes relacionadas no hay voluntades contrapuestas, por lo que sus transacciones, en apariencia, no se rigen por la ley económica de la oferta y la demanda. Debido a ello, los precios o contraprestaciones pactados en sus actos jurídicos pudieran no corresponder a los propios de un mercado de libre competencia... El problema de la independencia, o sea el de las partes relacionadas, no se refiere tanto a que los precios o contraprestaciones pactados en los actos jurídicos no correspondan a los propios de un mercado de libre competencia sino a que, por la influencia del contribuyente en la entidad, aquél determina la manera de disponer de los recursos de ésta con propósitos distintos a los que perseguirían en un mercado de libre competencia, partes no relacionadas, o sea partes independientes unas de otras.”⁴⁸

De lo dicho por Enrique Calvo extraigo algo muy interesante respecto al tema de las partes relacionadas en el sentido de que la influencia del contribuyente determina la forma de disponer de los recursos de la empresa en contravención al mercado de libre competencia.

8. Factores del Principio de Plena Competencia (Elementos comparables)

Los factores de los principios de plena competencia son los medios que han de utilizar la administración tributaria o el contribuyente para la determinación de las características de los bienes o servicios comparables provenientes de empresas terceras e independientes, y que en su momento servirán para aplicarlos en caso de operaciones sujetas a revisión. Es decir, los elementos y circunstancias de operaciones de empresas independientes que operan dentro del juego del libre mercado.

⁴⁸ **Calvo Nicolau, Enrique.** Tratado del Impuesto Sobre la Renta. México: Themis, 2003, v. II-B. p. 1231.

Estos son los siguientes: Características de los Bienes y Servicios; Análisis Funcional; Condiciones Contractuales; Circunstancias Económicas del Mercado; y Estrategias de Negocios. A continuación se hará referencia a dichos elementos.

8.1 Características de los Bienes y Servicios

Para determinar bienes o servicios comparables, la OCDE sostiene que se deberá tener en consideración lo siguiente: en el caso de transmisiones de bienes tangibles, las características físicas de los mismos, sus cualidades y su fiabilidad, así como su disponibilidad y el volumen de la oferta; en el caso de la prestación de servicios, la naturaleza y el alcance de los servicios; y en el caso de activos intangibles, la forma de la operación (por ejemplo, la concesión de una licencia o su venta), el tipo de activo (por ejemplo, patente, marca o *know how*), la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión.⁴⁹

Se entiende por *know how* como el conjunto no divulgado de informaciones técnicas, patentables o no, que son necesarias para la reproducción industrial directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento; procediendo de la experiencia, el *know how* es lo que un industrial no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento de la ejecución de la técnica. Por tanto, el *know how* puede incluir fórmulas y procesos secretos u otras informaciones secretas que abarquen la experiencia industrial, comercial o científica no incluida en una patente.⁵⁰

⁴⁹ Cfr. **Directrices...**, p. I-9.

⁵⁰ Cfr. **Ibid.** p. VI-3.

8.2 Análisis Funcional

En las relaciones comerciales entre dos empresas independientes, la remuneración reflejará las funciones desempeñadas por cada empresa (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos). Por tanto, para determinar si son comparables entre sí operaciones vinculadas y no vinculadas o entidades asociadas e independientes, es necesario comparar las funciones asumidas por las partes. Esta comparación se basa en un análisis funcional que pretende identificar y comparar actividades y responsabilidades, significativas desde un punto de vista económico, que son o van a ser asumidas por la empresa independiente y por la asociada. Con tal fin, se debe prestar particular atención a la estructura y organización del grupo. También será relevante concretar a qué título jurídico el contribuyente ejerce sus funciones.⁵¹

A través del análisis funcional, se ubicaran empresas comparables con base en las funciones, responsabilidades, los activos utilizados y los riesgos asumidos.

8.3 Condiciones Contractuales

En las relaciones comerciales en condiciones de plena competencia, las cláusulas contractuales de las operaciones definen generalmente, de forma expresa o implícita, cómo se reparten las responsabilidades, riesgos y beneficios entre las partes. En este sentido el examen de los términos contractuales debe formar parte del análisis funcional. Las cláusulas de una operación se pueden encontrar, además de en el contrato escrito, en la correspondencia y en las comunicaciones entre las partes. Cuando no consten por escrito las condiciones contractuales entre las partes, habrá que deducirlas de su conducta y de los

⁵¹ Cfr. Idem.

principios económicos que rigen normalmente las relaciones entre empresas independientes.⁵²

Este factor implica que cuando se hace el análisis funcional de una empresa que ha de servir de comparable independiente, se han de analizar las cláusulas del contrato para advertir las circunstancias bajo las cuales contrataron las empresas independientes.

8.4 Circunstancias económicas del Mercado

Los precios de plena competencia pueden variar entre mercados diferentes incluso para operaciones referidas a unos mismos bienes o servicios; por tanto, para lograr la comparabilidad se requiere que los mercados en que operan las empresas independientes y las asociadas sean comparables y que las diferencias existentes no incidan materialmente en los precios o que se puedan realizar los ajustes apropiados. Como primer paso, resulta esencial identificar el mercado o los mercados considerando los bienes y servicios sustitutos disponibles. Las circunstancias económicas que pueden ser relevantes para determinar la comparabilidad de los mercados son: su localización geográfica; su dimensión; el grado de competencia y la posición competitiva relativa en el mismo de compradores y vendedores; la disponibilidad (el riesgo) de bienes y servicios sustitutivos; los niveles de oferta y demanda en el mercado en su totalidad, así como en determinadas zonas, si son relevantes; el poder de compra de los consumidores, la naturaleza y alcance de las reglamentaciones públicas que inciden sobre el mismo; los costes de producción, incluyendo los costes del suelo, del trabajo y del capital; los costes de transporte; la fase de comercialización; el período de la operación etcétera.⁵³

⁵² Cfr. Ibid. p. I- 11.

⁵³ Cfr. Ibid. p. I. 12.

Este factor indica que para encontrar elementos comparables, se tiene que hacer un análisis de las circunstancias económicas que rodean el bien o servicio que ha servir de comparable para ubicarlo adecuadamente en relación con el bien o servicio que se ha de analizar respecto de la empresa relacionada.

8.5 Estrategias de negocios

También es necesario examinar las estrategias mercantiles al determinar la comparabilidad, con el fin de fijar los precios de transferencia. Éstas atenderían un gran número de aspectos propios de la empresa, como pueden ser la innovación y el desarrollo de nuevos productos, el grado de diversificación, la aversión al riesgo, la valoración de los cambios políticos, la incidencia de las leyes laborales vigentes y en proceso, así como cualesquiera otros factores que influyen en la dirección cotidiana de la empresa. Puede ser necesario tener en cuenta estas estrategias comerciales al determinar la comparabilidad entre operaciones vinculadas y no vinculadas y entre empresas asociadas e independientes. Al mismo tiempo, será relevante considerar si las estrategias comerciales han sido ideadas por el grupo multinacional o por uno de sus miembros aisladamente, así como la forma y la medida en que se han involucrado otros miembros del grupo multinacional ante la necesidad de aplicar esta estrategia.⁵⁴

9. Determinación de la existencia de un manejo irregular de los Precios de Transferencia

La determinación de la existencia del manejo irregular de los precios de transferencia, se efectuará en base a la sustitución de los valores con los que operó la empresa revisada, por precios de mercado comparables de empresas independientes, con lo cual se fijará una presunción de los efectos fiscales, configurando una base imponible hipotética propia a una situación de libre

⁵⁴ Cfr. Idem.

mercado, en igualdad a la base que hubiera determinado una empresa que operara a precio de libre mercado entre sociedades independientes.

Es decir, a través de la utilización de elementos comparables de terceros independientes, aplicados a las operaciones realizadas por la empresa relacionadas, a través de cualquiera de los métodos previstos por la OCDE y dispuestos en la legislación interna del país de residencia o de la fuente de riqueza de la empresa verificada, se obtendrá la prueba de si la empresa está operando de conformidad con el principio de plena concurrencia o no. De ahí que la Administración sustituirá los precios de los comparables identificados, por los precios del ente revisado, determinando la correcta base gravable.

Por lo anterior, es sumamente importante la localización de empresas independientes que lleven a cabo operaciones comparables, pues los datos provenientes de éstas servirán de base para la determinación del manejo correcto de los precios de transferencia de las entidades relacionadas.

En los Estados Unidos y compañías extranjeras se pueden obtener una variedad de fuentes respecto a comparables independientes. Estas fuentes incluyen entre otras la forma denominada “sección 10-K para las empresas norteamericanas”. Comúnmente y como una regla, se pueden obtener más datos, que son disponibles en compañías norteamericanas, y en estas últimas en mayor porcentaje que en compañías extranjeras.⁵⁵

Según Richard Clark la fuente más rica de información sobre compañías públicas es la forma 10-K requerida anualmente a las empresas norteamericanas por la Comisión de Seguridades y Cambio del Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica.

⁵⁵ *Cfr. Clark, Richard A. “Finding and Analyzing Comparable Financial Data” en Transfer Pricing Handbook. Tr. del autor. New York: John Wiley and Sons, Inc., 1998, v. I. p. 9-2.*

En estos archivos, según indica el autor referido, se contiene información detallada relativa a la naturaleza de las compañías de negocios, sus mercados y sus competidores, sus productos, y datos financieros detallados del año en que fue requerida así como de los años precedentes. La forma a veces contiene información útil acerca de las licencias y otros acuerdos con terceras partes. Además, en ocasiones la información es tan amplia que puede incluir, incluso, el reporte anual de la compañía dirigido a los accionistas, que es incorporado como referencia y como elemento del llenado de la forma referida. Por lo tanto, la forma de referencia ayudara a encontrar potenciales comparables.⁵⁶

Tres de las empresas líderes de bases de datos que provén información de empresas comparables son *Compustat*, *Disclosure* y *Moody's*. Estas empresas proveen datos financieros de varios años y breves descripciones de los negocios de cada compañía. Cada proveedor hace sus propias clasificaciones de compañías.⁵⁷

El propio Richard Clark considera respecto a las empresas referidas lo siguiente:

Compustat tiene los datos financieros más comprensibles, con veinte años de experiencia sobre 9500 compañías públicas de activos y 7100 de compañías de bienes intangibles. Los datos incluyen hojas de balances, declaraciones de renta, declaraciones de flujo de efectivos y segmentos de información de industria y mercados geográficos. *Compustat* provee un servicio único y variable de datos financieros en formatos estandarizados que generalmente proveen más comparables entre compañías que otras bases de datos de diversas empresas.

⁵⁶ Cfr. Idem.

⁵⁷ Cfr. Idem.

En operación esta comparabilidad, servicio de valor agregado, *Compustat* extrae cierta información de sus datos, tales como ajustes, depreciaciones y amortizaciones, gastos de investigación y desarrollo. *Compustat* incluye estos artículos como de línea que pueden ser disponibles rápidamente por ordenadores, y estandarizados, además, la empresa ordena por categorías ciertos datos en el sentido de que pueden ser más útiles.

Debe permanecerse en alerta ya que en ciertos artículos de línea, sus costos y utilidades, pueden no ser los mismos respecto de la compañía declarada en el formato 10-K. Un ejemplo de ello es el tratamiento de depreciación y amortización de gastos que hace *Computstat* al determinar que muchos de estos deben incluirse en los costos de la compañía sobre los bienes vendidos y otros tenerse como gastos de operación para, de esa forma, remover esos gastos de los artículos de línea e incluirlos como un artículo de línea separada. Estas categorizaciones no afectan las utilidades pero si la renta. Así, el margen de utilidad empleando datos de *Compustat* puede diferir de la utilidad calculada usando otra base de datos o, inclusive, la misma forma 10-K.⁵⁸

Disclosure.

“La fuerza máxima de *Disclosure* son los datos de texto, más que los datos financieros numéricos. *Disclosure* contiene una severa descripción de varias líneas de negocios, más de 12,000 compañías en la base de datos e incluye el texto completo de las declaraciones de los accionistas y las discusiones de los resultados de operación de los reportes anuales de la compañía. Todos estos textos son susceptibles de investigarse a través de un dinámico programa de búsqueda. Con esta capacidad, es posible, por ejemplo, buscar en las 12,000 compañías a través de las palabras concretas, por ejemplo “contratos de manufacturas”.

⁵⁸ Cfr. *Ibid.* p. 9.4.

Disclosure también contiene declaraciones financieras de más de diez años de las empresas. Estos datos son presentados en un formato de reporte, sin nuevas redeclaraciones como aquéllas ofrecidas por *Compustat*.⁵⁹

Moody's.

“*Moody's* es más similar a *Disclosure* que a *Compustat*. Como *Disclosure*, la base de datos de *Moody's* dispone descripciones de negocios por más de 10,000 compañías y permite una búsqueda inteligente en los textos de las empresas. Las descripciones de *Moody's* intentan ser más detalladas que aquellas de *Disclosure*.⁶⁰

10. Prácticas para la aplicación de los Precios de Transferencia

Considero que para determinar la existencia de la manipulación de los precios de transferencia las autoridades administrativas cuentan con sus facultades discrecionales de comprobación fiscal.

10.1 Auditoría Fiscal

Efectivamente, a través de la revisión de la parte relacionada de la empresa transnacional y aplicando en la verificación la información disponible de la propia empresa así como la información de las empresas comparables independientes, es como se puede verificar la manipulación o no de los precios de transferencia.

La auditoría viene a constituir el medio ideal para los efectos oportunos.

⁵⁹ *Cfr.* Idem.

⁶⁰ *Cfr.* Ibid. p. 9-5.

Silvia Lavín sostiene que la auditoría constituye el examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentación y comprobación correspondiente de una persona, de un fideicomisario, de una sociedad, de una corporación, de una institución, de una empresa, de una sucesión, de una oficina pública, de una copropiedad o de un negocio especial cualquiera, llevada a cabo con el objeto de determinar la exactitud o inexactitud de las cuentas respectivas y de informar y dictaminar acerca de ellas, así es un proceso en el que se examina la situación financiera de una persona.⁶¹

10.2 Inspección Tributaria Simultánea

Para los especialistas de la OCDE constituye una forma de asistencia mutua, utilizada en un gran número de asuntos relativos a operaciones internacionales, que permite a dos o más países cooperar en las investigaciones tributarias, porque propician y facilitan intercambios de información.⁶²

10.3 Carga de la Prueba

La OCDE sostiene que en la mayor parte de las jurisdicciones, la administración tributaria soporta la carga de la prueba, tanto en el área de sus relaciones internas con el contribuyente como en el área contenciosa. En algunos de los países, la carga de la prueba puede invertirse, permitiendo que la administración tributaria pueda estimar la renta imponible si se constata que el contribuyente no ha actuado de buena fe. En los países donde la carga de la prueba incumbe al contribuyente, en caso de procedimiento contencioso, la carga de la prueba considera a menudo susceptible de ser invertida. Cuando el contribuyente presenta ante un tribunal argumentos y pruebas suficientes para demostrar que la fijación de sus precios de transferencia está de acuerdo con el principio de plena competencia, la carga de la prueba puede, legalmente o “de

⁶¹ Cfr. Lavín Hernández, Silvia. “Auditoría Fiscal” en Diccionario Jurídico Mexicano. México: Porrúa, 2004. v.1. p. 319.

⁶² Cfr. Directrices..., p. IV-25.

ipso”, desplazarse a la administración tributaria, para contrarrestar la posición del contribuyente y presentar argumentos y datos que demuestren por qué el precio de transferencia, fijado por el contribuyente, no es conforme con el precio fijado de acuerdo con el principio de plena competencia y por qué la valoración de la Administración es correcta.⁶³

10.4 Ajuste Primario

De acuerdo a lo señalado por los especialistas de la OCDE, corresponde al ajuste de los beneficios imponibles de una sociedad realizado por una administración tributaria de una primera jurisdicción, en virtud de la aplicación del Principio de Plena Competencia a operaciones en las que está involucrada una empresa asociada de una segunda jurisdicción tributaria.⁶⁴

10.5 Ajuste Secundario o Correlativo

El ajuste secundario o correlativo lo constituye la calificación o recalificación del exceso de beneficios provocados por el precio de transferencia, pero en una empresa, parte relacionada ubicada en una segunda jurisdicción tributaria, proveniente directamente del ajuste primario, y que tiene el propósito de restablecer, entre las partes relacionadas, la situación tributaria que hubiera tenido lugar si las mismas hubieran operado desde el principio en condiciones normales de mercado.

Sala Galvañ afirma que el ajuste secundario lo constituye el hecho de que el Principio de Plena Competencia es llevado hasta sus últimas consecuencias tratando de restablecer la situación tributaria que hubiera tenido lugar si los contribuyentes vinculados hubieran operado desde el principio en condiciones normales de mercado y hubieran obtenido el beneficio contable plasmado la operación vinculada. Efectivamente, si las partes contratantes vinculadas

⁶³ Cfr. Idem.

⁶⁴ Cfr. Ibid. p. G-2.

hubieran fijado su precio de transferencia de acuerdo con las fuerzas de la oferta y la demanda no se hubieran transferido beneficios de una sociedad a otra, con lo que para llegar a una situación patrimonial como la que existe tras el negocio obligacional celebrado en condiciones anormales de mercado hubieran tenido que realizar otra operación que también hubiera estado sujeta a gravamen. Por ello, se habilita a la administración tributaria a que grave esa segunda operación realizada a la sombra del precio de transferencia que no se convino con arreglo al mercado abierto a través de la práctica de los denominados ajustes secundarios; esto es, la reclasificación a efectos fiscales de los rendimientos transferidos que excedan del valor normal de mercado de la operación vinculada declarada por las partes (de cuya realización efectiva no se duda) para adecuar la tributación a la situación patrimonial de la empresa vinculada tras el precio de transferencia.⁶⁵

Para la OCDE el ajuste secundario o correlativo lo constituye el ajuste de la deuda tributaria de la empresa asociada establecida en una segunda jurisdicción fiscal efectuada por la administración tributaria de esa jurisdicción para tener en cuenta el ajuste primario realizado por la administración tributaria de la primera jurisdicción con el fin de obtener un reparto coherente de los beneficios entre los países.⁶⁶

Por mi parte considero que el ajuste secundario es la máxima expresión de la institución de los precios de transferencia en virtud de que, a través de la aplicación de los elementos comparables, se establece la situación más real a como debió operar la empresa multinacional con el propósito de ajustar la base gravable, determinando fiscalmente las consecuencias de la manipulación de las bases gravables de la empresa transnacional como un todo.

⁶⁵ Cfr. **Sala, Op. Cit.** p. 291.

⁶⁶ Cfr. **Directrices...**, p. G-2.

Es importante mencionar que un ajuste secundario puede producir una doble imposición, si la primera jurisdicción fiscal no concede el crédito de impuesto correspondiente -o cualquier forma de desgravación- para el impuesto adicional que puede resultar del segundo ajuste.

En virtud de lo anotado, se deduce la importancia de los convenios fiscales como un instrumento para evitar la doble imposición y prevenir el fraude y la evasión fiscal con respecto al impuesto sobre la renta, pues en éstos se pueden establecer los medios para que se puedan efectuar las compensaciones o acreditaciones necesarias de impuestos ante la existencia de un ajuste correlativo.

Señala la OCDE que algunos países que practican los ajustes secundarios ofrecen al contribuyente que ha recibido el ajuste primario otra opción que consiste en que: el contribuyente podrá evitar el ajuste secundario haciendo repatriar el exceso de utilidades del grupo multinacional del que forma parte, a fin de acomodar sus cuentas con el ajuste primario. La repatriación podría efectuarse bien abriendo una cuenta a pagar, bien reclasificando otras transferencias, por ejemplo como los pagos de dividendos cuando el ajuste se efectúa entre una sociedad matriz y su filial, como el pago de un precio de transferencia adicional (cuando el precio inicial fuese demasiado bajo) o como el reembolso de una parte del precio de transferencia (cuando el precio inicial fuese demasiado elevado).⁶⁷

11. Procedimiento Amistoso

Para la OCDE el procedimiento amistoso constituye para las administraciones tributarias, un medio tradicional de resolver las controversias relativas a la aplicación de los convenios de doble imposición. Dicho procedimiento se encuentra descrito y autorizado en el artículo 25 del Modelo de

⁶⁷ Cfr. *Ibid.* p. IV-24.

Convenio Fiscal de dicha organización y tiene como propósito eliminar la doble imposición que podría generarse como resultado de un ajuste de Precios de Transferencia.

El artículo 25 indica tres áreas en las cuales el procedimiento amistoso suele utilizarse. La primera área incluye ejemplos de “imposición que no es conforme a las disposiciones del presente Convenio” y está contemplada en los párrafos 1 y 2 del artículo. En esta área, los procedimientos se inician generalmente por el contribuyente. Las otras dos áreas, que no involucran necesariamente al contribuyente, se tratan en el párrafo 3 y se refieren a cuestiones de “interpretación o aplicación del Convenio” y a la eliminación de la Doble Imposición en los casos no previstos en el Convenio. El párrafo 9 de los Comentarios al artículo 25 precisa que el artículo 25 constituye igualmente un mecanismo que permite a las Autoridades competentes resolver los casos de Doble Imposición jurídica y económica, derivados de los ajustes de los Precios de Transferencia efectuados conforme a los párrafos 1 y 2 del artículo 9.⁶⁸

Por mi parte, considero que el procedimiento amistoso es aquel a través del cual las administraciones tributarias de diversos países se consultan sobre los ajustes primarios y secundarios llevados a cabo respecto a Partes Relacionadas ubicadas en sus territorios respectivos y resuelven la problemática relativa a la aplicación de dichos ajustes que tienen el propósito de evitar la Doble Imposición en materia tributaria por la aplicación de los ajustes sobre Precios de Transferencia.

12. Acuerdo Previo sobre Precios de Transferencia (APA)

Es un acuerdo que permite, determinar previamente a la realización de operaciones vinculadas, un conjunto de criterios apropiados (en particular, el método que se ha de utilizar, comparables y los ajustes que se han de efectuar, así como las

⁶⁸ *Cfr.* Ibid. p. IV-11.

hipótesis fundamentales respecto a la evolución futura) con el fin de determinar los precios de transferencia aplicables a esas operaciones durante un periodo dado. Un acuerdo previo sobre Precios de Transferencia puede ser unilateral cuando sólo interviene una administración tributaria y un contribuyente o multilateral cuando intervienen dos o más administraciones tributarias.⁶⁹

⁶⁹ *Cfr.* Ibid. p. G-1

CAPÍTULO SEGUNDO

EVOLUCIÓN LEGISLATIVA INTERNACIONAL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En el presente capítulo se hará referencia al tratamiento legislativo que diversos países y organizaciones internacionales han dado, desde principios del siglo XX hasta la actualidad, a los precios de transferencia. Asimismo, se abordará el estudio de la aparición del principio denominado del Precio Normal de Mercado, Plena Concurrencia o *Arm's Length*; su significado fiscal; su establecimiento en los diversos tratados internacionales y el manejo en la legislación interna de los Estados a través de los denominados métodos.

1. Inglaterra y Estados Unidos de América. Primeros países que abordaron el problema de las empresas relacionadas

En su origen los precios de transferencia fueron abordados como un problema relativo a empresas relacionadas ubicadas dentro o fuera de una misma jurisdicción fiscal, como si se tratasen de empresas consolidadas.

Inglaterra y los Estados Unidos de Norteamérica fueron los primeros países que iniciaron el tratamiento de dicha institución.

Sostiene Sala Galvañ lo siguiente:

“La primera jurisdicción fiscal que promulgó una norma interna para combatir la manipulación de los precios de transferencia fue el Reino Unido en 1915”.⁷⁰

⁷⁰ Sala, *Op. Cit.* p. 51.

Por su parte, Staples indica que:

“... la Ley de Finanzas de 1915 permitía que en el supuesto de que una entidad no residente llevara a cabo actividades económicas con una empresa residente en el Reino Unido y que, como consecuencia de que la primera poseyera una estrecha conexión y ejerciera un control sustancial sobre la residente en la jurisdicción fiscal inglesa, el negocio realizado entre las dos, produjera en la empresa residente un beneficio menor que el que se habría esperado, la entidad no residente tributaría en el Reino Unido como agente de la empresa residente por los beneficios desviados hacia ella en la operación vinculada. En el caso de que una matriz extranjera operara en el Reino Unido a través de una sucursal, agente o filial, y la verdadera cuantía de los beneficios obtenidos por la matriz no pudiera ser fácilmente averiguada, la matriz podría quedar sujeta al impuesto calculando un porcentaje del volumen de ventas de la actividad económica de la matriz realizada a través de la entidad residente en el Reino Unido (Regla 8 del Act. 1915. s. 31 (3)(4)(5))”⁷¹

De lo anterior advertimos que el Reino Unido, al percibir la manipulación tributaria de los precios de transferencia efectuada por partes relacionadas, fueran estas una empresa no residente en el Reino -pero ejerciera un control sustancial sobre la residente en la jurisdicción fiscal inglesa- o una matriz extranjera que operara a través de sucursales, agentes o filiales, entonces determinaba el cálculo de la situación fiscal de los diversos entes como si fueran una sola empresa, es decir de manera genérica o global, dándoles un tratamiento de empresas consolidadas y atrayendo el gravamen de las rentas a la administración inglesa.

⁷¹ **Staples, R.** “The Taxation of Limited Companies Carrying Business both in the United Kingdom and Elsewhere” Tr. del autor, en: L’imposition des bénéfices et des profits de sociétés anonymes á intérêts internationaux, Holanda : Internacional Fiscal Association, 1965, p.38-39.

De esta forma el Reino Unido principió el tratamiento de los precios de transferencia utilizando lo que actualmente se le conoce como el **modelo unitario**; modelo a través del cual, se determina que una empresa se encuentra llevando a cabo la manipulación de sus bases gravables entre sus dos o más entes relacionados en diversas potestades tributarias, tomándolas como si fueran únicamente una empresa, aun y cuando se encontraran en diversas potestades fiscales, para lo cual se analizan sus operaciones de manera general. (Negocio Unitario). Imposición tributaria de acuerdo a los beneficios conjuntos.

Para efecto de estar en condiciones de entender lo que representa el sistema de consolidación fiscal, a continuación se hace referencia a lo que dicha institución significa.

“CONSOLIDACIÓN FISCAL. I. La voz “consolidar proviene del latín *consolidare*, e implica reunir en un sujeto atributos de un dominio antes disgregado. Así, la consolidación fiscal puede definirse como **la reunión en un sujeto** (la sociedad controladora de las sociedades subsidiarias) de la proporción que le corresponda de las utilidades gravables obtenidas en cada ejercicio fiscal por las sociedades subsidiarias, en el porcentaje de inversión accionaria que la sociedad controladora tuviere en cada una de ellas.

II. 1. La consolidación fiscal tiene como propósito que los grupos integrados por sociedades que jurídicamente se encuentran constituidas como sociedades mercantiles independientes con personalidad jurídica propia, tributen de manera que den reconocimiento a los entes o unidades económicos que constituyen. Es decir, al ente económico se le asemeja con la sociedad única de la que dependen diversas unidades que no son

independientes de aquélla y que jurídicamente operan como sucursales de la sociedad constituida; ...”.⁷²

Por mi parte, estimo que el sistema de consolidación fiscal consiste en reunir en una sola persona, sociedad controladora, las atribuciones de todas sus empresas subsidiarias, empresas controladas, para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta.

Pues bien, retomando el tema cabe decir que los norteamericanos, por su lado, en el año de 1917, exigieron declaraciones consolidadas a las empresas asociadas respecto del Impuesto Federal sobre la Renta de las Sociedades.⁷³

Hellerstein, J.R. manifiesta que:

“... según la reglamentación complementaria a la Sección 1331 (a) de la *War Revenue Act* de 13 de octubre de 1917 (art. 77y 78), el Comisionado podría exigir que las sociedades afiliadas **declararan consolidadamente** siempre que fuera necesario para determinar más equitativamente el capital invertido o la base imponible verdaderos del grupo en su conjunto. Sin embargo, la Sección 240 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1921 estableció la **declaración consolidada** como una opción en manos del contribuyente (excluyendo a las sociedades extranjeras). Así, para prevenir el riesgo de evasión de las empresas matrices residentes en Estados Unidos a través de la manipulación de los precios de transferencia internacionales, se incluyó la Sección 240 (d): en el supuesto de que dos o más empresas (constituidas o no en Estados Unidos) estén participadas o controladas por los mismos intereses, el Comisionado puede consolidar las contabilidades de dichas empresas vinculadas, en los casos apropiados, con el propósito de “realizar una

⁷² Calvo Nicolau, Enrique. “Consolidación Fiscal” en *Diccionario Jurídico Mexicano*, México: Porrúa, 2004, v. 1, p. 785-786.

⁷³ Cfr. Sala, *Op. Cit.* p. 51.

correcta distribución o imputación de ganancias, beneficios, ingresos, gastos deducibles o capital entre las empresas afiliadas”.⁷⁴

De la transcripción advertimos que también los norteamericanos adoptaron el sistema de consolidación para prevenir la manipulación de los precios de transferencia cuando detectaban empresas relacionadas. Asimismo, comenzaron el tratamiento de dichos precios como una medida precautoria para evitar la elusión fiscal.

En efecto,

“Así lo declaraba el *Internal Revenue Service* (IRS) en el art. 631 de la Reglamentación 45 complementaria a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1917: Sin declaración consolidada se posibilitarían oportunidades de evasión fiscal mediante el desplazamiento de rendimientos a través de la fijación de precios, contraprestaciones de servicios u otras vías por las que los rendimientos podrían ser arbitrariamente asignados a una u otra unidad del grupo. Y más tarde, durante la elaboración de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1921, se señaló que las sociedades filiales, particularmente las filiales extranjeras, se utilizan a veces para blanquear la sociedad matriz o para manipular de cualquier otra forma las cuentas financieras de la sociedad matriz, por lo que la norma era necesaria para prevenir el traslado arbitrario de beneficios entre empresas vinculadas, particularmente en el caso de sociedades filiales establecidas en el extranjero”.⁷⁵

De lo anterior se derivó el denominado **Principio Unitario de Reparto Proporcional de Beneficios** consiste en -según señala el autor D. L Simmons- considerar a la empresa o grupo multinacional como un **negocio unitario – unitary business-** y gravarlo de acuerdo con sus beneficios conjuntos. Este

⁷⁴ Apud. Idem.

⁷⁵ Sala, Op. Cit. p. 52.

gravamen unitario se basa, por un lado, en la teoría de que las actividades económicas llevadas a cabo por cada una de las entidades que conforman la empresa o grupo multinacional (situadas en diferentes Estados) contribuyen al beneficio global.⁷⁶

Así, señala Sala Galvañ, los Estados asumieron el denominado principio unitario mediante el cual la empresa o grupo multinacional tributaba por la totalidad de los beneficios obtenidos por todas las entidades pertenecientes a la misma, sin tener en cuenta para su cálculo los derivados de las operaciones vinculadas. No obstante, a la hora de la distribución de los rendimientos conjuntos de la empresa o grupo entre las distintas jurisdicciones fiscales implicadas en el tráfico vinculado, se aplicaba el **método del reparto proporcional (también denominado método indirecto)** con arreglo a una fórmula, esto es, los beneficios globales del **negocio unitario** se prorratearían entre los Estados afectados por las relaciones comerciales y financieras de la empresa o grupo multinacional en función de las actividades económicas realizadas bajo su jurisdicción, bien en virtud de la aplicación mecánica de una fórmula preestablecida basada en una combinación de costes, activos, ventas y salarios, bien a través de una fórmula a determinar a la luz de los hechos y circunstancias del caso concreto.⁷⁷

Es importante destacar que los Estados Unidos adoptaron en algún momento el sistema unitario de distribución de beneficios proporcionales; sin embargo, este sistema tendía más a allegar mayores utilidades tributarias a la hacienda norteamericana que a las extranjeras, pues el sistema favorecía a la empresa residente en los Estados Unidos de Norteamérica.

⁷⁶ Cfr. **Simmons, D.L.**. “Worldwide Unitary Taxation: Retail and Rationale, or Block at the Water’s Edge?” Tr. del autor, en: *Stanford Journal of International Law*, Stanford, 1985, v. 21. p. 162.

⁷⁷ Cfr. **Sala**, *Op. Cit.* p. 53.

En efecto, el sistema norteamericano pretendió gravar de manera general a las empresas que se encontraban en su territorio, con independencia de que fueran residentes ahí o únicamente tuvieran una fuente de riqueza.

Es necesario hacer patente, como lo señala Michael Graetz, que los Estados Unidos desde el año de mil novecientos veintiuno ya eran conscientes que las empresas podían muy fácilmente manipular sus bases gravables para no pagar impuestos, de hecho, afirma el autor, muchos hombres de negocios norteamericanos transformaron sus empresas convirtiéndolas en extranjeras para no tributar en ese país; esas inquietudes formaron parte de las discusiones de la Ley de 1921 y por eso se determinó que la oficina de rentas tenía la autoridad para consolidar las rentas que venían de las partes relacionadas en el extranjero.⁷⁸

De lo anteriormente referidos podemos concluir que tanto el Reino Unido como los Estados Unidos de América, cuando detectaron el problema de la manipulación de los precios de transferencia en detrimento de sus administraciones tributarias intentaron resolver el problema exigiendo declaraciones consolidadas a los contribuyentes y sujetándolos al sistema unitario de gravamen de la renta, con independencia de que la fuente de riqueza se encontrara fuera de estos países, atrayendo así los beneficios fiscales.

Una vez agotado lo relativo a la forma unitaria de control de las empresas relacionadas es momento de entrar al estudio de la aparición del principio de plena competencia.

⁷⁸ Cfr. **Graetz, Michael**. “The Original Intent of U.S. International Taxation.” Tr. del autor en: <http://www.law.duke.edu/shell/cite.pl?46+Duke+L.+J.+1021>, 4 julio 2009.

2. Aparición del Principio de Plena Competencia como medida de fiscalización internacional

Sala Galvañ indica que el Principio de Libre Concurrencia como medida tributaria de fiscalización internacional de las operaciones intragrupo llevadas a cabo por las empresas multinacionales fue el resultado del trabajo constante de la Sociedad de Naciones que, preocupada por los conflictos de doble imposición internacional y por la amenaza de la evasión fiscal internacional, estableció su primer Proyecto de Modelo de Convenio sobre imposición directa en junio de 1927, dándolo a conocer en la Conferencia de Expertos Gubernamentales de Ginebra en Octubre de 1928 y aprobándose con algunas variantes del Proyecto de Modelo de Convenio original.⁷⁹

Para efectos de lo anterior resulta necesario hacer mención a la institución internacional denominada Sociedad de las Naciones, pues fue dicho organismo internacional quien llevó a cabo estudios importantes para gravar a las empresas transnacionales bajo el principio de libre concurrencia.

La Sociedad de Naciones fue:

“Un organismo creado en 1920, de acuerdo con lo establecido en el tratado de Versalles, y que fue uno de los catorce puntos presentados por Woodrow Wilson. Tenía por finalidad asegurar el cumplimiento de los tratados, arreglar las fronteras de conformidad con éstos y hacer factible la limitación de armamentos, con la finalidad de resolver amistosamente los litigios internacionales... La Sede de la Sociedad fue establecida en Ginebra (Suiza). Sus órganos eran los siguientes: 1º. la Asamblea; 2º. el Consejo; 3º., el Tribunal de Justicia Internacional; 4º, la Secretaría

⁷⁹ Cfr. Sala, *Op. Cit.* p. 73-74.

Permanente, y 5º, las demás oficinas y Comisiones internacionales establecidas por Convenciones generales”.⁸⁰

La Sociedad de Naciones tenía entre sus objetivos el de asegurar el cumplimiento de tratados, para tales efectos tenía facultades para diseñar modelos para los estados asociados.

Fernando Serrano Antón sostiene al respecto que después de la Primera Guerra Mundial el crecimiento industrial convirtió al fenómeno de la doble imposición en el principal obstáculo a las relaciones comerciales entre países. Así, la Liga de Naciones asimiló diversos convenios internacionales que hasta el momento se habían firmado y comenzó a buscar un modelo de Convenio que sirviera como punto de partida de futuras negociaciones. En 1921, el Comité Financiero de dicha liga nombró a cuatro expertos Bruins, Einaudi, Seligman y Stamp para que preparasen un informe el cual fue presentado en 1923. En octubre de 1928 la Liga de Naciones aprobó por primera vez un modelo global para la eliminación de la doble imposición internacional.⁸¹

En dicho informe sobre la doble imposición, el Comité de referencia plasmó, por un lado, el desarrollo de la teoría de la *“Economic Allegiance”*, estableciendo el principio de capacidad económica como eje de los sistemas tributarios modernos y favoreciendo la imposición en el Estado de Residencia; y por otro lado, la elección del criterio de exención de los rendimientos de los no residentes en el Estado de la Fuente como el método práctico más deseable para eliminar la perniciosa doble imposición; además determinó que adoptar un sistema de reparto proporcional de la renta (*Apportionment*) entre el Estado de la

⁸⁰ **Diccionario Enciclopédico Espasa.** 8ª ed. Madrid: Espasa Calpe, 1979, Tomo 22. p. 484.

⁸¹ **Cfr. Serrano Antón, Fernando.** La Modificación del Modelo de Convenio de la OCDE para Evitar la Doble Imposición Internacional y Prevenir la Evasión Fiscal. Interpretación y Novedades de la Versión del año 2000. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 2002. p. 6.

Fuente y el de Residencia vía convenio internacional bilateral sería demasiado complicado en el ámbito internacional.⁸²

Como podemos advertir, la dificultad que dio origen al principio de plena competencia fue el fenómeno denominado de doble imposición internacional, pues el problema se enfocó hacia la repartición del beneficio de la renta entre el criterio de la residencia (adopción de los países en desarrollo) y el criterio de la fuente de riqueza (países en vías de desarrollo). Es decir, con la dinámica de inversión efectuada por las empresas multinacionales, las administraciones tributarias de los diversos países comenzaron a reclamar a quien corresponderían los beneficios generados por los corporativos transnacionales, si a los países donde se ubicara la fuente de riqueza, (países en vías de desarrollo) o a los países donde se ubicaran los inversionistas (países desarrollados).

Para aclarar lo anterior conviene citar a Enrique Calvo Nicolau quien señala que el problema sobre la doble imposición internacional surge con motivo de que se establece una relación jurídica de carácter patrimonial con individuos que se encuentran vinculados por obligaciones de carácter fiscal a dos o más órdenes jurídicos estatales, respecto de las consecuencias de un mismo acto jurídico. Así, puede ocurrir que respecto de un mismo ingreso un ciudadano estadounidense pague un impuesto en su país en virtud de ser nacional de él; que lo pague también en Suiza con motivo de tener establecida su residencia en ese país; y que además pague un impuesto en México por ubicarse en él la fuente de riqueza. Es decir, en el ejemplo cada país tuvo el derecho, conforme a su orden jurídico interno, de establecer a cargo de ese individuo de nacionalidad estadounidense y residente en Suiza, la obligación de pagar impuestos con

⁸² Cfr. **“Report on Double Taxation: Document E.F.S.73. F.19; April 5, 1923. League of Nations Economic and Financial Commission. Professors Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp”**
Tr. del autor en: <http://setis.library.usyd.edu.au/pubotbin/toccer-new?id=brulegi.shtml&images=acdp/gifs&data=/usr/ot&tag=law&part=2&division=div1>, 4 julio 2009.

motivo de la relación jurídica que entabló con un residente en la República Mexicana, la cual tuvo como consecuencia mejorar su patrimonio.⁸³

Para la OCDE, la doble imposición significa la inclusión de la misma renta en la base imponible calculada por más de una administración tributaria, cuando la renta se encuentra en manos de diferentes contribuyentes (doble imposición económica de empresas asociadas) o cuando la renta se encuentra en manos de la misma entidad jurídica (doble imposición jurídica para establecimientos permanentes).⁸⁴

Pues bien, retomando el tema en estudio, la Sociedad de Naciones inició el tratamiento del Principio de Plena Concurrencia, determinando en primer lugar, que las rentas que se obtuvieran en países de fuente de riqueza y que para el efecto de que los dueños de éstas se encontraran con residencia en otra potestad tributaria, sería gravada la renta no en el país de la fuente, sino en el país de la residencia del capitalista.

En efecto, la Sociedad de Naciones nombró un Comité de Expertos Técnicos, veinticinco de mayo de mil novecientos veinticinco, compuesto por un experto de la Administración Tributaria de siete Estados. Así dicho Comité en su denominado segundo informe recomendó que para evitar la doble imposición, la mejor vía sería aceptar la residencia como base de la tributación sobre la renta, si bien reconociendo que no excluía completamente la imposición basada en la fuente sobre la propiedad inmobiliaria y sobre los rendimientos industriales y comerciales en los gravámenes de naturaleza real. En su conclusión general sugirió que convocara a una Conferencia de Expertos Técnicos en la que estuvieran representados el mayor número de Estados con el fin de determinar la posibilidad de elaborar un Proyecto de Modelo de Convenio bilateral sobre imposición directa sobre la renta (dividiéndolo en impuestos de naturaleza real

⁸³ *Cfr. Calvo Nicolau, Enrique. Tratados para evitar la Doble Imposición.* México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A. C., 1996. p. 26.

⁸⁴ *Cfr. Model Tax Convention...*, p. IV-1.

guiados por el criterio de origen y de naturaleza personal regido por el principio de residencia) y otro sobre el Impuesto de Sucesiones.⁸⁵

Es conveniente destacar que desde que se iniciaron los trabajos para la elaboración de convenios para evitar la doble imposición, las naciones desarrolladas, prefirieron adoptar el criterio de la residencia fiscal para efectos de gravar el impuesto sobre la renta que el criterio de la fuente.

Lo anterior fue así, pues las naciones en cuestión habían ya desplegado sus capitales a través del mundo, estableciendo en los países en vías de desarrollo fuentes de riqueza; así les resulta más conveniente para sus fiscos someter a sus inversionistas al criterio de tributación basado en la residencia fiscal que al criterio de la fuente de riqueza.

Posteriormente, algunos países como el nuestro comenzaron a cambiar el criterio de la residencia como fundamento para gravar la renta de las partes relacionadas.

En efecto, el Comité Fiscal de la Liga de las Naciones sostuvo que el Modelo de México y el de Londres difieren básicamente en el tratamiento tributario de los dividendos, intereses, cánones, anualidades y pensiones. El Modelo de Convenio de México se encamina hacia Estados en desarrollo, donde predomina el principio de la fuente (elaborado por un grupo representando a Canadá, Estados Unidos y los Estados de América Central y del Sur). El Modelo de Convenio de Londres, enfocado hacía Estados desarrollados, con predominio del principio europeo de residencia.⁸⁶

⁸⁵ Cfr. **“Double Taxation and Tax Evasion Document F.212 February 1925. League of Nations: Technical Experts to the Economic and Financial Committee”** Tr. del autor en: <http://setis.library.usyd.edu.au/pubotbin/toccer-new?id=brulegi.sgml&images=acdp/gifs&data=/usr/ot&tag=law&part=2&division=div1>, 4 julio 2009.

⁸⁶ Cfr. **“League of Nations Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text. C.88.M.88.1946.II.A.”** Tr. del autor en: <http://setis.library.usyd.edu.au/pubotbin/toccer-new?id=brulegi.sgml&images=acdp/gifs&data=/usr/ot&tag=law&part=15&division=div1>, 4 julio 2009.

De lo hasta aquí expuesto advierto que el problema sobre la distribución de las rentas de las empresas trasnacionales se trató de resolver, principalmente, verificando la renta global de dichos entes y atrayéndola al país de la residencia.

Ahora bien, en el año de 1935 tuvo lugar un avance significativo en la forma de gravar y verificar que las empresas relacionadas tributaran adecuadamente con independencia de la residencia fiscal o de la fuente de ingresos pues apareció el Principio de “*Arm’s Length*” o Criterio de **Empresas Separadas e Independientes o Empresas con Contabilidad Separadas**.

Lo anterior puesto que el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, adoptó en 1935 un Proyecto de Modelo de Convenio para la distribución de los rendimientos empresariales entre los Estados a efectos fiscales con vocación bilateral, en el que se aceptó el Principio “*Arm’s Length*” o criterio de empresas separadas e independientes, como fórmula de resolución de los conflictos de soberanía tributaria originados por los precios de transferencia internacionales, recomendando en el Informe de 1935.⁸⁷

En dicho informe se observaron cinco vías de actuación estatal sobre el tratamiento tributario de los beneficios derivados de las operaciones vinculadas internacionales llevadas a cabo entre la sociedad matriz y su filial en lo supuesto en que éstas no hubieran actuado como empresas independientes en sus relaciones comerciales y financieras.

La primera, que cada empresa vinculada tributara separadamente de acuerdo con sus resultados contables en el Estado donde se constituya, a no ser

⁸⁷ Cfr. **“League of Nations Fiscal Committee: Report to the Council on the Fifth Session of the Committee C.252.M.124.1935.II.A.”** Tr. del autor en: <http://setis.library.usyd.edu.au/pubotbin/toccer-new?id=brulegi.sgml&images=acdp/gifs&data=/usr/ot&tag=law&part=9&division=div1>, 4 julio 2009.

que se detectase una distorsión en los beneficios provocada por sus operaciones vinculadas.

De ser así, se procedería a reajustar el precio de transferencia de las operaciones al valor normal de mercado y gravar a la subsidiaria en consecuencia.

La segunda, gravar a la sociedad matriz extranjera directamente al tratar a efectos fiscales a la filial residente como mero agente de la matriz, para lo que se requería una ley que lo previera expresamente.

La tercera, realizar una liquidación del conjunto de la empresa sobre el concepto de unidad económica, aplicando el régimen tributario de las sucursales a las filiales residentes.

La cuarta, prescribir las declaraciones consolidadas.

Y la quinta, si la sociedad filial residente reflejaba contablemente pocos o ningún beneficio por sus operaciones con su matriz extranjera, gravar a la matriz extranjera con un impuesto sobre los dividendos ocultos que la filial residente le había distribuido a través de la fijación de precios de transferencia no acordes con el mercado abierto.⁸⁸

Como podemos observar, ya se establecen los lineamientos que han de regir el principio de plena competencia y de empresas relacionadas con contabilidad independiente, alejándose del principio de negocio unitario con declaración consolidada, pues ya se hace el análisis de manera que cada empresa, aun y cuando sea relacionada, determina sus operaciones como empresa independiente sujeta a las fuerzas económicas del mercado.

⁸⁸ *Cfr. Idem.*

Por su parte, Langbein sostiene que los Estados Unidos estableció en 1934, a través de la promulgación de una reglamentación de la Sección 45 del IRC (antecedente de la Sección 482 del IRC actual), el Principio de “*Arm’s Length*” o Principio de Plena Concurrencia como criterio base para la fiscalización por el IRS de los precios de transferencia. Así rezaba la Sección 45-1 (c) de la Reglamentación: “... la ley contempla que el Comisionado intervendrá y realizando las distribuciones, repartos o reasignaciones que él encuentre necesarios sobre los ingresos brutos, deducciones o cualquier otro elemento que afecta a la base imponible entre los contribuyentes vinculados pertenecientes al grupo, determinará la base imponible verdadera de cada sujeto pasivo vinculado. El principio a aplicar en todo caso el es de un contribuyente independiente operando en condiciones de plena competencia con otro obligado tributario independiente.”⁸⁹

Campagnale afirma que la primera referencia a los principios que debían observarse en la fijación de precios de transacciones internacionales entre partes vinculadas se remonta al año de 1935, con la reglamentación que interpretaba la Sección 482 del *Internal Revenue Code* de los Estados Unidos. En el mismo se daba una primera definición de precio normal de mercado.⁹⁰

Por su parte Sala Galvañ afirma que, tanto en el fallido Modelo de Convenio bilateral de 1935 como en los Modelos de Convenio de Londres y México, quedó totalmente deslindado el régimen tributario de las operaciones vinculadas entre empresas jurídicamente independientes (como filiales y grupos de empresas) sometidas al principio de entidad separada aplicando el criterio “*Arm’s Length*”.⁹¹

⁸⁹ Cfr. **Stanley, Langbein**. “The Unitary Method and The Myth of Arm’s Length”. Tr. del autor, en: Special Reports Tax Notes. Falls Church, USA : Tax Notes, 1986. p. 8-9

⁹⁰ Cfr. **Campagnale**, Op. Cit. p. 100.

⁹¹ Cfr. **Sala**, Op. Cit. p. 79.

3. Aportación de la OCDE a la tributación de los Precios de Transferencia Internacionales

Enseguida se hará mención a uno de los organismos internacionales que ha fomentado el desarrollo mundial de los Precios de Transferencia: la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

Al respecto, según indica una obra editada por esa misma organización, es el único foro donde los gobiernos de treinta democracias de mercado – incluyendo nuestro país- trabajan juntas para enfrentar los retos de un mundo globalizado y de muy diversa índole: económica, social, ecológica, fiscal, etcétera; así, el organismo provee una serie de análisis y estudios en los que los gobiernos pueden comparar experiencias políticas, buscar respuestas a problemas comunes, identificar buenas prácticas y trabajar coordinadamente sobre políticas domésticas e internacionales. También se encarga, en ocasiones, de conducir la elaboración de acuerdos y tratados.

De esa forma, la OCDE, a través de su Secretaría en París, realiza intercambios de información y análisis con los diversos gobiernos del mundo. De esa forma realiza predicciones de desarrollo económico, medio ambiente, agricultura, tecnología e impuestos, entre otras materias.

Su antecedente lo constituye la Organización para la Cooperación Económica Europea, la cual fue establecida en 1947 con el apoyo de los Estados Unidos de Norteamérica y Canadá para coordinar el Plan Marshall destinado a la reconstrucción de Europa después de concluida la Segunda Guerra Mundial.

Por lo que respecta al tema de estudio, los países miembros de esa organización adoptaron el criterio de entidad separada así como el Principio de Plena Competencia; impulsados por dicha organización para eliminar los efectos

derivados de la existencia de condiciones especiales en los niveles de beneficios y la doble tributación.⁹²

Entre las aportaciones que la OCDE ha realizado en materia de Precios de Transferencia se encuentra la de que, en su preocupación por la fiscalización internacional equitativa de los beneficios empresariales, recogió el Principio de Plena Concurrencia en el Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición en los gravámenes sobre la renta y el patrimonio; recomendó métodos para la materialización del valor normal de mercado, así como nuevos procedimientos de prevención de conflictos y de resolución de las controversias que se generaron entre las jurisdicciones fiscales y las empresas o grupos multinacionales a la hora de encontrar un valor de mercado aceptable para todas las partes implicadas –empresas vinculadas, contribuyentes y todas las administraciones tributarias afectadas-. Lo anterior según Informes de su Comité de Asuntos Fiscales sobre el fenómeno del *Transfer Pricing*; informes que se vinieron sucediendo desde el año de 1979.⁹³

En el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición, documento redactado en 1963, se incorporó la reglamentación que interpretaba la Sección 482 del *Internal Revenue Code* de los Estados Unidos de Norteamérica, donde se establecieron los lineamientos de la operación bajo el precio normal de mercado.

En 1979, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE emitió un informe sobre el tema, titulado “*Transfer Prices and Multinational Enterprises*”, en el cual se afirmó el principio del precio normal de mercado abierto sobre cualquier otro criterio utilizado para determinar el valor de bienes y servicios entre empresas conexas.⁹⁴

⁹² Cfr. **The OECD**. Tr. del Autor. París: OCDE, 2005, p. 2-9.

⁹³ Cfr. **Sala**, Op. Cit. p. 82.

⁹⁴ Cfr. **Campagnale**, Op. Cit. p. 100.

El principio aludido fue ratificado en los informes de la OCDE sobre precios de transferencia correspondientes a 1984 y 1995 y se estableció que el método que más se acerca al mismo es el de Precio Comparable no Controlado. Sin embargo, ante la dificultad en la aplicación de dicho método, se establecieron otros métodos no tradicionales que pueden ser usados cuando surjan dificultades en la utilización de aquél.⁹⁵

La OCDE, en suma, ha desarrollado en gran medida los métodos para la aplicación del Principio de Plena Concurrencia.

4. Métodos de los Precios de Transferencia

4.1 Métodos tradicionales

4.1.1 Método del Precio Libre Comparable

Sostiene la OCDE que el método del precio libre comparable consiste en comparar el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación vinculada, con el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación no vinculada en circunstancias comparables. Si hay diferencias entre los dos precios, esto puede indicar que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas asociadas no responden a las condiciones de plena competencia y que el precio de la operación vinculada tal vez tenga que ser sustituido por el precio de la operación no vinculada.⁹⁶

Al respecto la OCDE indica que:

Una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada (esto es, se trata de una operación no vinculada comparable), a fin de aplicar el

⁹⁵ Cfr. *Idem*.

⁹⁶ Cfr. *Directrices...*, p. II-2.

método del precio libre comparable, si se cumple una de las dos condiciones siguientes: 1. ninguna de las diferencias (si las hay) entre las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas involucradas en esas operaciones es susceptible de influir materialmente en el precio del libre mercado; ó 2. pueden realizarse ajustes suficientemente precisos como para eliminar los importantes efectos de esas diferencias. Cuando sea posible encontrar operaciones no vinculadas comparables, el método del precio libre comparable es el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia. En consecuencia, en tales casos este método es preferible a los demás.

Puede resultar difícil encontrar una operación entre dos empresas independientes suficientemente parecida a una operación vinculada como para que no existan diferencias que tengan un efecto importante sobre el precio. Por ejemplo, una diferencia menor en los activos transmitidos en operaciones vinculadas y en operaciones no vinculadas podría afectar al precio, aunque la naturaleza de las actividades comerciales emprendidas pueda asemejarse lo suficiente como para generar el mismo margen global de beneficio. Si tal es el caso, será oportuno practicar ajustes. Como se examinan a continuación en el párrafo 2.9, el alcance y la fiabilidad de esos ajustes afectarán a la exactitud relativa del análisis realizado bajo el método del precio libre comparable.⁹⁷

4.1.2 Método del Precio de Reventa

El método del precio de reventa se inicia con el precio al que se ha comprado a una empresa asociada un producto que es revendido a una empresa independiente. Este precio (el precio de reventa), entonces, se reduce en un margen bruto adecuado (el “margen del precio de reventa o “margen de reventa”) representativo de la cuantía con la que el revendedor pretendería cubrir sus costes de venta y sus gastos de explotación y, en función de las tareas desarrolladas (considerando los activos utilizados y los riesgos

⁹⁷ Cfr. *Ibid.* p. II-2-3.

asumidos), obtener un beneficio apropiado. El resultado derivado de sustraer el margen bruto puede entenderse que constituye, después de realizar los ajustes para tener en cuenta costes asociados a la compra del producto (por ejemplo, los derechos de aduana), un precio de plena competencia en la transmisión originaria de los activos entre las empresas asociadas. Este método probablemente sea más útil cuando se aplica a actividades de comercialización.

⁹⁸

El margen de reventa (o margen del precio de reventa) del revendedor en la operación vinculada puede resultar determinado tomando como referencia el margen de reventa obtenido por el propio revendedor sobre artículos comprados y vendidos en operaciones no vinculadas comparables. Al mismo tiempo, el margen de reventa conseguido por una empresa independiente en operaciones no vinculadas puede servir de guía. Cuando el revendedor desarrolla actividades de corretaje, el margen de reventa puede estar referido a una comisión de corretaje que, normalmente, se calcula en un porcentaje del precio de venta del producto ajeno. La determinación del margen del precio de reventa, en tal caso, debería tener en cuenta si el corredor está actuando como intermediario en nombre propio.⁹⁹

4.1.3 Método del Coste Incrementado

El método del coste incrementado parte de los costes en que ha incurrido el proveedor de los activos (o de los servicios) en una operación vinculada para proporcionar los activos transmitidos o los servicios prestados a un comprador asociado. A este coste se añade un margen de coste incrementado para poder realizar un beneficio adecuado en vista de las funciones desempeñadas y de las condiciones del mercado. El resultado, que se obtiene después de añadir el margen del coste incrementado a los costes antes mencionados, puede ser

⁹⁸ Cfr. Ibid. p. II-4-5.

⁹⁹ Cfr. Idem.

considerado como un precio de plena competencia de la operación vinculada original. Este método será probablemente más útil cuando se venden productos semi-acabados entre dos partes asociadas, habiéndose concluido acuerdos de explotación compartida de activos u otros de compra-aprovisionamiento a largo plazo o cuando la operación vinculada consiste en la prestación de servicios.¹⁰⁰

La solución ideal sería establecer el margen del coste incrementado del proveedor en la operación vinculada, tomando como referencia el margen del coste incrementado que el mismo proveedor obtiene en operaciones no vinculadas comparables. Además, puede servir como guía el mismo margen que hubiera sido obtenido en operaciones comparables de una empresa independiente.¹⁰¹

4.2 Métodos del beneficio de la Operación

Un método del beneficio de la operación estudia los beneficios que se derivan de determinadas operaciones vinculadas. A efectos de estas Directrices, los métodos del beneficio de la operación son el método de reparto del beneficio y el método del margen neto de la operación. Es muy poco frecuente que las empresas realicen operaciones donde la utilidad sea una condición “establecida o impuesta” en las operaciones. De hecho, las empresas raramente, si es que lo hacen en alguna ocasión, emplean un método del beneficio de la operación para fijar sus precios. No obstante, la utilidad derivada de una operación vinculada puede ser un indicador importante para conocer si la operación se ha visto afectada por condiciones distintas de las que hubieran establecido empresas independientes en circunstancias comparables. Por ello, en esos casos excepcionales en que la complejidad del mundo de los negocios dificulta en la práctica el modo de aplicar los métodos tradicionales de la operación y se respetan las salvaguardias establecidas en este Capítulo, la aplicación de los

¹⁰⁰ Cfr. Ibid. p. II-10.

¹⁰¹ Cfr. Idem.

métodos del beneficio de la operación (métodos de reparto del beneficio y del margen neto de la operación) puede aportar una aproximación en materia de precios de transferencia que resulte consistente con el principio de plena competencia. Sin embargo, los métodos del beneficio de la operación pueden no aplicarse de forma automática sencillamente por la dificultad de obtener la información. Los mismos criterios que sirven para concluir que no es recomendable aplicar un método tradicional deben reconsiderarse cuando se evalúa la conveniencia de un método del beneficio de la operación. La fiabilidad del método se debería determinar, pues, teniendo en cuenta los principios enunciados en este Informe: en especial, la relevancia de los ajustes que deban practicarse sobre los datos empleados y su fiabilidad.¹⁰²

Los métodos basados en los beneficios sólo pueden aceptarse en la medida en que sean compatibles con el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, especialmente en lo que se refiere a su comparabilidad. Esto se alcanza mediante la aplicación de los métodos de tal forma que se aproximen al principio de plena competencia, lo cual comporta la tarea de comparar los beneficios procedentes de determinadas operaciones vinculadas con los que se derivan de operaciones comparables entre empresas independientes.¹⁰³

En ningún caso deberían emplearse los métodos del beneficio de la operación de tal forma que lleven a una sobre imposición de las empresas por la única razón de que obtienen beneficios inferiores a la media; o en sentido contrario, rebajar la imposición a las empresas que generen unos beneficios superiores a la media. No existe justificación alguna, según el principio de plena competencia, para aplicar un impuesto adicional a las empresas que obtengan resultados menos favorables que la media cuando ello se deba a factores comerciales.¹⁰⁴

¹⁰² Cfr. Ibid. p. III-1.

¹⁰³ Cfr. Ibid. p. III-1-2.

¹⁰⁴ Cfr. Idem.

4.2.1 Método de reparto del beneficio. Generalidades

Cuando las operaciones se hallan muy relacionadas, quizá no sea factible evaluarlas de forma separada. En circunstancias similares, empresas independientes podrían decidir la constitución de una sociedad de personas y acordar una fórmula de reparto de los beneficios. Así pues, el método del reparto del beneficio trata de eliminar la incidencia que, sobre los beneficios, provocan las condiciones especiales acordadas o impuestas en una operación vinculada (o en operaciones vinculadas que resulta más conveniente tratar conjuntamente de acuerdo con los principios del Capítulo I), fijando un reparto de la utilidad que normalmente habrían acordado empresas independientes si hubieran realizado la operación u operaciones en cuestión. El método de reparto del beneficio identifica, en primer lugar, la utilidad que ha de distribuirse entre las empresas asociadas por las operaciones vinculadas. Posteriormente, se reparte ese beneficio entre las empresas asociadas en función de unos criterios económicamente válidos que se aproximan al reparto de la utilidad que se hubiera previsto y reflejado en un acuerdo en condiciones de plena competencia. El beneficio conjunto puede ser la utilidad total derivada de las operaciones o una utilidad residual que representa el rendimiento que no puede asignarse fácilmente a una de las partes, como es la utilidad derivada de intangibles de gran valor y, en ocasiones, únicos. La contribución de cada empresa se determinará a partir de un análisis funcional, tal como queda expuesto en el Capítulo I, y se valorará, en la medida en que ello resulte posible, sobre la base de datos externos fiables disponibles en el mercado. El análisis funcional es un estudio de las funciones desempeñadas por cada empresa, (dados los activos empleados y los riesgos asumidos por cada una de ellas). Los criterios exteriores procedentes del mercado pueden incluir, por ejemplo, los porcentajes de reparto de la utilidad o los rendimientos obtenidos entre varias empresas independientes que realicen funciones comparables.¹⁰⁵

¹⁰⁵ *Cfr. Ibid.* p. III-2.

4.2.2 Método del margen neto de la Operación. Generalidades

El método del margen neto de la operación determina, a partir de una base adecuada (por ejemplo, costes, ventas, activos), el margen neto de beneficio que obtiene un contribuyente de una operación vinculada (o de operaciones que deben agregarse de conformidad con los principios expuestos en el Capítulo I). En consecuencia, el método del margen neto de la operación se implementa de modo similar al método del coste incrementado y al método del precio de reventa. Esta similitud significa que, para que el método del margen neto de la operación se aplique de forma fiable, deben hacerse de manera compatible con la puesta en funcionamiento de los otros dos métodos (método del coste incrementado y método del precio de reventa). En particular, esto implica que el margen neto que obtiene el contribuyente de una operación vinculada (o de operaciones que deben agregarse de conformidad con lo dispuesto en el Capítulo I) idealmente debiera fijarse tomando como referencia al margen neto que el mismo contribuyente obtiene en operaciones comparables no vinculadas. Cuando no sea posible, puede resultar indicativo el margen neto que habría obtenido en operaciones comparables una empresa independiente. Es necesario un análisis funcional de la empresa asociada y, en último término, de la empresa independiente, para determinar si las operaciones son comparables y qué ajustes deben practicarse para obtener resultados fiables. También deben aplicarse los demás requisitos de comparabilidad.¹⁰⁶

¹⁰⁶ *Cfr. Ibid.* p. III-8-9.

CAPÍTULO TERCERO.

LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA. CONSIDERACIONES EN TORNO A SU APLICACIÓN

Una vez que se ha concluido el estudio sobre los aspectos fundamentales de los Precios de Transferencia conviene el análisis de éstos en México.

Para su estudio se tendrán en cuenta la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el Código Fiscal de la Federación, y el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto Sobre la Renta.

1. Elementos fundamentales de los Precios de Transferencia:

Artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

CAPÍTULO II

De las Empresas Multinacionales

Artículo 215

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

En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los **ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes**, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, **considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables**, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

Para los efectos de esta Ley, **se entiende que las operaciones o las empresas son comparables**, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los **métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley**, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante **ajustes razonables**. Para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, según el método utilizado, considerando, entre otros, los siguientes elementos:

I. Las características de las operaciones, incluyendo:

- a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés;
- b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;

c) En el caso de uso, goce o enajenación, de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;

d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección; y

e) En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos tales como el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.

II. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación;

III. Los términos contractuales;

IV. Las circunstancias económicas; y

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

Cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes de dos o más ejercicios, anteriores o posteriores.

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

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

Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México.”

Del análisis del artículo puedo sostener que contiene los siguientes elementos.

Encuentro el Principio de Plena Concurrencia en la parte que indica:

“... considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.”

Se establece que en caso de que no se lleven a cabo las operaciones entre partes relacionadas de conformidad con el principio de plena concurrencia, la Administración puede determinar ingresos acumulables o deducciones autorizadas **utilizando precios y montos, que establecieran partes independientes en operaciones comparables**, sean personas físicas o morales, de residencia nacional o extranjera, o establecimientos permanentes en México de residentes extranjeros.

En síntesis, determina que los comparables aplicables en los precios de transferencia son: los precios y montos que fijen empresas independientes, sean personas físicas o morales, residentes en México o en el extranjero, o en su caso establecimientos permanente de territorio nacional de residentes extranjeros.

Las empresas son comparables cuando no existen diferencias que afectan significativamente el precio del monto o de la contraprestación, así como el margen de utilidad. De ser así, que éstas se pueden eliminar mediante un ajuste razonable, atendiendo a elementos propios de los mismos bienes o servicios, es decir a las características de las operaciones.

El artículo en estudio establece cuando se está en presencia de partes relacionadas de empresas transnacionales, en donde sostiene:

“... 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”.

También considera dicho artículo que respecto a los establecimientos permanentes existen partes relacionadas, cuando se tiene una casa matriz y otros establecimientos permanentes.

El establecimiento permanente lo constituye, según el artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo siguiente:

Artículo 2

“Artículo 2o. Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de

éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3o. de esta Ley.”

La nota distintiva de lo que se estima como establecimiento permanente, lo constituye el hecho de que el Estado grava a los contribuyentes que son residentes en el extranjero, pero que realizan actividades empresariales, prestación de servicios o tienen un lugar de negocios en México y obtienen ingresos por ello.

El artículo 215 da la pauta para considerar que partes relacionadas son: las personas físicas o morales que realizan operaciones internacionales entre sí, unidas por algún lazo directo o indirecto de administración, control o capital, y que obedecen a los vínculos: residente-establecimiento permanente; establecimiento permanente- establecimiento permanente y residente- residente, de los Estados inmersos en dichas transacciones.¹⁰⁷

Dicho artículo establece que las partes relacionadas las constituyen las empresas que se encuentran relacionadas, con otras empresas residentes en el extranjero, pero que las une un vínculo, sea por la posesión de su capital social o porque su consejo de dirección sea el mismo, tanto de la extranjera como de la mexicana.

Por último, el artículo 215 contiene una mención expresa respecto a que, en caso de ser necesaria alguna interpretación respecto a los precios de transferencia, serán aplicables **las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, siempre y cuando no se contravengan disposiciones mexicanas, ya sea nacionales o internacionales.**

¹⁰⁷ Cfr. **Hernández Santoyo**, *Op. Cit.* p. 18-19.

Esta última parte, contribuye a que la materia de los Precios de Transferencia pueda ser más dinámica y global al incorporar a su aplicación las aportaciones de las Administraciones Tributarias de los diversos Estados que conforman la comunidad internacional mismas que son aglutinadas en la OCDE.

2. Los Métodos de los Precios de Transferencia: Artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Artículo 216

“Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 215 de esta Ley, los contribuyentes deberán aplicar los siguientes métodos:

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

II. Método de precio de reventa, que consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de disminuir de la unidad, el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

III. Método de costo adicionado, que consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate por el

resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

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

a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación;

b) La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.

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

a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación,

b) La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:

1. Se determinará la utilidad mínima que corresponda en su caso, a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II, III, IV y VI de este artículo, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.

2. Se determinará la utilidad residual, la cual se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el apartado 1 anterior, de la utilidad de operación global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.

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

De la aplicación de alguno de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango.

Los contribuyentes deberán aplicar en primer término el método previsto por la fracción I de este artículo, y sólo podrán utilizar los métodos señalados en las fracciones II, III, IV, V y VI del mismo, cuando el método previsto en la fracción I citada no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales a que se refiere el último párrafo del artículo 215 de esta Ley.

Para los efectos de la aplicación de los métodos previstos por las fracciones II, III y VI de este artículo, se considerará que se cumple la metodología, siempre que se demuestre que el costo y el precio de venta se encuentran a precios de mercado. Para estos efectos se entenderán como precios de mercado, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables o cuando al contribuyente se le haya otorgado una resolución favorable en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, deberá demostrarse que el método utilizado es el más apropiado o el más confiable de acuerdo con la información disponible, debiendo darse preferencia a los métodos previstos en las fracciones II y III de este artículo.

Para los efectos de este artículo y del artículo 215 de esta Ley, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados.”

El artículo de referencia establece los **métodos de aplicación obligatoria** en territorio nacional por parte de las empresas transnacionales que tengan partes relacionadas; así como aquellos métodos que pueden servir para

determinar la existencia de manipulación de precios de transferencia y que son: a) el **método de precio comparable no controlado**; b) el **método de precio de reventa**; c) el **método de costo adicionado**; d) el **método de partición de utilidades**; e) el **método residual de partición de utilidades** y f) el **método de márgenes transaccionales de utilidad de operación**.

El sistema de aplicación de los métodos de precios de transferencia en México le da prioridad al método tradicional denominado precio comparable no controlado, sin embargo y como crítica, dada la complejidad que van adquiriendo las relaciones entre entes transnacionales el método tradicional va quedando anticuado, pues los países desarrollados ya utilizan los métodos que analizan las actuaciones globales de las empresas, es decir los métodos basados en la distribución de beneficios por operaciones.

Cabe agregar, que de una plática sostenida con personal de un diverso despacho corporativo especializado en los precios de transferencia, se me indicó que el Servicio de Administración Tributaria utiliza en la práctica los métodos contemplados –en orden de aplicación prioritaria- en las fracciones I, II, III y VI, para efectuar revisiones de las consultas fiscales efectuadas por las empresas. (No así para ejercitar las facultades de comprobación pues casi no las lleva a cabo y de lo cual me referiré más adelante.)

3. Los Ajustes Correlativos:

Artículo 217 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

“Cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México, las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas, la parte relacionada residente en México podrá

presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente. Esta declaración complementaria no computará dentro del límite establecido en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.”

El artículo transcrito hace referencia a los ajustes correlativos que podrán efectuar tanto la administración tributaria extranjera como la mexicana, cuando determinen la existencia de la manipulación de los precios de transferencia y su correspondiente liquidación de impuestos omitidos.

Para tales efectos la parte relacionada que se encuentre en México podrá presentar su declaración complementaria en donde se aplique dicho ajuste, ya sea aumentando o disminuyendo la base gravable del impuesto correspondiente.

4. Los Precios de Transferencia y las Personas Físicas: Artículo 106 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Artículo 106

“Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

Las personas físicas residentes en México están obligadas a informar, en la declaración del ejercicio, sobre los préstamos, los donativos y los

premios, obtenidos en el mismo, siempre que éstos, en lo individual o en su conjunto, excedan de \$600,000.00.

Las personas físicas residentes en México deberán informar a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos que para tal efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, respecto de las cantidades recibidas por los conceptos señalados en el párrafo anterior al momento de presentar la declaración anual del ejercicio fiscal en el que se obtengan.

...

Los contribuyentes de este Título que celebren operaciones con partes relacionadas, están obligados, para los efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, mediante la aplicación de los métodos previstos en el artículo 216 de esta Ley, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los contribuyentes que estén obligados al pago del impuesto de acuerdo a la Sección III del Capítulo II de este Título.

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe, directa o indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera.

...”

Este artículo sienta las bases para el tratamiento de los Precios de Transferencia respecto a las personas físicas.

**5. La determinación de los Precios de Transferencia como una Presunción
Juris Tantum: Artículos 90 y 91 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 54,
55, 56, 63 y 69 del Código Fiscal de la Federación**

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Artículo 90

“Las autoridades fiscales, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que a continuación se indican:

...”

Artículo 91

“Las autoridades fiscales podrán modificar la utilidad o la pérdida fiscal, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes

adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, cuando:

I. Las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.

II. La enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones.

III. Se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se trate de pagos al extranjero.

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, las autoridades fiscales podrán considerar lo siguiente:

a) Los precios corrientes en el mercado interior o exterior, y en defecto de éstos, el de avalúo que practiquen u ordenen practicar las autoridades fiscales;

b) El costo de los bienes o servicios, dividido entre el resultado de restar a la unidad el por ciento de utilidad bruta. Se entenderá como por ciento de utilidad bruta, ya sea la determinada de acuerdo al Código Fiscal de la Federación o, conforme a lo establecido en el artículo 90 de esta Ley. Para los efectos de lo previsto por este inciso, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados;

c) El precio en que un contribuyente enajene bienes adquiridos de otra persona, multiplicado por el resultado de disminuir a la unidad el

coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería conforme al artículo 90 de esta Ley.”

Código Fiscal de la Federación

Artículo 54

“Para determinar contribuciones omitidas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá por ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras, salvo prueba en contrario.”

Artículo 55

“Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:

I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que hayan transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

a). Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.

b). Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

c). Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

V. No se tengan en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal o bien, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.

VI. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

La determinación presuntiva a que se refiere este artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.”

Artículo 56

“Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:

I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.

II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

III. A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.

IV. Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

V. Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.”

Artículo 63

“Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código, o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes o documentos que lleven o tengan en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por

otras autoridades, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.

Cuando otras autoridades proporcionen expedientes o documentos a las autoridades fiscales conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, estas últimas deberán conceder a los contribuyentes un plazo de quince días, contado a partir de la fecha en la que les den a conocer tales expedientes o documentos, para manifestar por escrito lo que a su derecho convenga, lo cual formará parte del expediente administrativo correspondiente.

Las mencionadas autoridades estarán a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo, sin perjuicio de su obligación de mantener la confidencialidad de la información proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refiere el artículo 69 de este Código.

Las copias, impresiones o reproducciones que deriven del microfilm, disco óptico, medios magnéticos, digitales, electrónicos o magneto ópticos de documentos que tengan en su poder las autoridades, tienen el mismo valor probatorio que tendrían los originales, siempre que dichas copias, impresiones o reproducciones sean certificadas por funcionario competente para ello, sin necesidad de cotejo con los originales.

También podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales, las actuaciones levantadas a petición de las autoridades fiscales, por las oficinas consulares.”

Artículo 69

“El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código. Dicha reserva tampoco comprenderá la información relativa a los créditos fiscales firmes de los contribuyentes, que las autoridades fiscales proporcionen a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, así como la que se proporcione para efectos de la notificación por terceros a que se refiere el último párrafo del artículo 134 de este Código.

...

Cuando las autoridades fiscales ejerzan las facultades a que se refiere el artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la información relativa a la identidad de los terceros independientes en operaciones comparables y la información de los comparables utilizados para motivar la resolución, sólo podrá ser revelada a los tribunales ante los que, en su caso, se impugne el acto de autoridad, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

...

Mediante acuerdo de intercambio recíproco de información, suscrito por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, se podrá suministrar la información a las autoridades fiscales de países extranjeros, siempre que se pacte que la misma sólo se utilizará para efectos fiscales y se guardará el secreto fiscal correspondiente por el país de que se trate.

...”

Estos artículos en su conjunto establecen el mecanismo de determinación presuntiva de los Precios de Transferencia que opera de la siguiente forma:

El contribuyente se autodetermina fiscalmente y cumple con sus obligaciones; la Administración Tributaria al verificar a la empresa relacionada, encuentra que ha incurrido en irregularidades en la operación de sus precios de transferencia, por tal motivo aplica la **presunción** utilizando los comparables de terceros independientes (precios de bienes o servicios), de esta forma sustituyendo los precios a los cuales operó la empresa revisada y aplicando los precios de transferencia comparables -de empresas independientes-, determina que la revisada manipuló sus operaciones apartándose del principio de plena competencia; así efectúa un ajuste en la base gravable del contribuyente a través de la inclusión de ingresos acumulables o deducciones autorizadas según corresponda y obtiene un ajuste, mismo que se presume legal hasta en tanto el contribuyente no demuestre lo contrario.

En este sentido, podemos sostener que la Administración Tributaria aplica la institución de referencia a través de una presunción tributaria *juris tantum*.

En efecto, sustituyendo los precios utilizados por la empresa y aplicando los precios de terceros independientes presume la deslocalización de beneficios.

Así considero lo anterior en virtud de que la presunción que haya hecho la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede ser desvirtuada a través de la demostración, con las pruebas correspondientes, de que la empresa operó con precios a los que hubiera operado una empresa tercera independiente dentro del libre comercio.

El autor Alonso Pérez Becerril considera que:

“La palabra presunción por su raíces, se compone de la preposición para y el verbo sunco, que significan tomar anticipadamente, porque por las presunciones se deduce un juicio u opinión de las cosas y de los hechos, antes que éstos se nos demuestren o aparezcan por sí mismos”.¹⁰⁸

Sergio Francisco de la Garza sostiene que existen ocasiones en que no es posible para la autoridad hacer la determinación sobre base cierta, porque el contribuyente no declare, o porque no pueda proporcionar los datos y documentos o libros que los apoyen, etc., y entonces se presenta la necesidad de que la autoridad haga una determinación deductiva, o sintética, o estimativa, y estará basada fundamentalmente en presunciones.¹⁰⁹

Considera el autor Alonso Pérez que en el sistema jurídico mexicano es frecuente encontrar construcciones jurídicas conocidas como **presunciones**, que son utilizadas por el legislador con el propósito de frustrar los mecanismos de fraude a la Ley Tributaria, tanto en su dinámica de evasión como en la de elusión.¹¹⁰

Así, dicho autor sostiene que las presunciones, *juris tantum* (relativas), como su nombre lo indica, son las que estando previstas por la ley, admiten prueba en contrario; y pueden convertirse en absolutas si no se presenta la

¹⁰⁸ Pallares, Eduardo. Diccionario de Derecho Procesal Civil. 27ª ed. México: Porrúa, 2003, p. 617.

¹⁰⁹ Cfr. Garza, Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. 18ª ed. México: Porrúa, 1994, p. 762.

¹¹⁰ Cfr. Pérez Becerril, Alonso. Presunciones tributarias en el Derecho Mexicano. México: Porrúa, 2001. p. 148.

prueba en contrario que efectivamente desvirtúe la consecuencia prevista por la ley.¹¹¹

Por lo tanto, afirma que:

“la eliminación de la presunción *juris tantum* se realiza en virtud de verdadera contraprueba. Para que dicha presunción actúe en determinado litigio es requisito indispensable que la parte a quien favorece, pruebe debidamente en juicio el hecho o hechos sobre los cuales la presunción se cimenta. En consecuencia, la parte a quien perjudica tiene a su vez la posibilidad de impedir, por medio de la contraprueba, que se tenga por probados los hechos sobre los cuales la presunción se funda, siendo que el contenido de la contraprueba y de la prueba de lo contrario, es siempre distinto”.¹¹²

De conformidad con lo ya anotado, considero que la administración tributaria, por medio de la determinación presuntiva del monto del precio o la contraprestación en las operaciones entre partes relacionadas, puede modificar el resultado fiscal declarado por los contribuyentes, utilizando claro, los elementos de que dispone a través de los artículos que regulan los denominados precios de transferencia.

También afirmo que en contra de la determinación presuntiva efectuada por la autoridad, el contribuyente puede oponer los medios de defensa oportunos dirigidos a demostrar la inexistencia o incorrecta consideración que condujo a la autoridad a emitir su actuación, desvirtuando la presunción de legalidad que le concede el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación a la actuación administrativa.

¹¹¹ Cfr. Ibid., p. 61.

¹¹² Ibid., p. 62-63.

En mi opinión, el mecanismo para la aplicación de los precios de transferencia opera en México a través de una determinación presuntiva *juris tantum*, así una vez que la Administración determina un crédito fiscal a una parte relacionada residente en la territorio nacional, dicha determinación va a quedar sujeta a no ser desvirtuada en procedimiento jurisdiccional, ya sea a través del recurso de revocación, juicio de nulidad o amparo indirecto.

Por tanto, la determinación presuntiva no alcanzara la firmeza hasta en tanto no exista una sentencia firme que así lo declare. No obstante considero que las partes relacionadas, de ser el caso de ser sujetas a la determinación de un crédito fiscal en su contra, proveniente de la manipulación de sus precios, impugnarán cualquier determinación ofreciendo medios de prueba que desvirtúen la legalidad de la liquidación, pues para la administración tributaria será muy difícil motivar y probar debidamente que la empresa no se ajustó al principio de plena concurrencia.

Se afirma ello en razón de que en México es difícil que existan precios de bienes o servicios de empresas comparables independientes que puedan servir a la administración tributaria para efectuar la determinación correspondiente ya que el mercado mexicano se encuentra controlado por grupos de empresas transnacionales que han absorbido una gran parte del mismo por lo que es difícil encontrar terceros independientes.

Además, de la plática a que he hecho referencia anteriormente, se me informó que en la actualidad la autoridad fiscal difícilmente lleva a cabo el ejercicio de sus facultades de comprobación fiscal para determinar la existencia de manipulación de los precios de transferencia, pues aborda el problema a través de las consultas que hacen a las empresas respecto al tema; así, la problemática, en la generalidad de los casos, se resuelve con la presentación de un estudio razonable y objetivo de la aplicación de los precios de transferencia,

es decir de lo que se conoce como Acuerdo Previo sobre Precios de Transferencia. (APA).

En la conversación se me indicó que únicamente conocen de una auditoría que se está realizando en contra de una empresa; también que la autoridad está elaborando una base de datos de precios con la información que recaba en las aduanas.

Ahora bien, a continuación menciono criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación, a través de sus diversos órganos, en los cuales se hace referencia a la presunción tributaria y cómo opera en el ámbito de la realidad judicial y que nos permiten confirmar que la presunción tributaria de los precios de transferencia puede ser desvirtuada.

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXI, Abril de 2005

Página: 1471

Tesis: I.13o.A.110 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

RENTA. EL ARTÍCULO 64, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y UNO, AL PERMITIR LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE UN INGRESO, SIN QUE EL CONTRIBUYENTE PUEDA PROBAR LO CONTRARIO, ES VIOLATORIO DE LOS ARTÍCULOS 14 Y 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El artículo 64, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en mil novecientos noventa y uno, establecía la facultad de la autoridad hacendaria para determinar presuntivamente la contraprestación de una operación distinta a la enajenación, cuando se

haya pactado a menos del precio del mercado, o bien, cuando el costo de adquisición del servicio sea superior al precio del mercado; dicha presunción no admite prueba en contrario, tal como acontece en tratándose de la enajenación de bienes, pues la fracción II del citado precepto sí prevé una excepción para la determinación presuntiva, cuando el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones, además contempla la facultad de determinar presuntivamente el precio de esa operación, cuando se trate de bienes que se enajenen a menos del costo, en el cual sí admite prueba en contrario. Sin embargo, esta facultad en el caso de operaciones que se realicen a menor precio del que exista en el mercado, distintas a la enajenación, es ilimitada y absoluta, lo que atenta contra la seguridad jurídica de los contribuyentes. Ello es así, pues conforme al artículo 64, fracción I, de la citada ley, siempre que un contribuyente efectúe una operación por debajo del precio del mercado, o adquiera un servicio a un costo superior al del mercado, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público estaría facultada para determinar presuntivamente el monto real de la operación, sin limitación alguna, lo que implica una facultad arbitraria, puesto que no se le deja al contribuyente la oportunidad de demostrar que la operación se pactó a menos del precio del mercado, o se adquirió a un costo superior a aquél, por alguna circunstancia objetiva y demostrable. Ahora bien, en el artículo de referencia se establecía un caso de determinación presuntiva, consistente en que la autoridad fiscal determine el precio de una operación que se haya llevado a cabo por debajo de los precios del mercado o se haya adquirido por encima del precio; tal presunción encuentra su justificación en el hecho de que los particulares, para evitar el pago de una contribución, podrían simular actos jurídicos a través de los cuales pactaran contraprestaciones menores a las realmente percibidas o bien

simularan haber adquirido servicios a un costo superior al real; es decir, que para reportar un ingreso menor al realmente obtenido, en los contratos se podrían pactar contraprestaciones inferiores a las percibidas normalmente por operaciones similares y, para reportar pérdidas superiores a las realmente sufridas, se podrían asentar en los contratos respectivos, costos más elevados a los que normalmente se pagan por servicios similares; de esta manera, los contribuyentes podrían evitar el cumplimiento de las disposiciones fiscales mediante el asentamiento de datos falsos en los contratos. Para evitar lo anterior, el legislador otorgó al fisco la facultad de presumir, cuando una operación se haya pactado por debajo del precio del mercado o se haya adquirido por encima de dicho precio, que se realizó, por lo menos, al precio del mercado. **Consecuentemente, al impedirse al contribuyente demostrar el precio real, en operaciones diversas a la enajenación de bienes, el artículo en comento violenta las garantías de legalidad y seguridad jurídica contenidas en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.**

DÉCIMO TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 327/2002. GBM, Grupo Bursátil Mexicano, S.A. de C.V., Casa de Bolsa, Grupo Financiero GBM Atlántico. 28 de febrero de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Rosalba Becerril Velázquez. Secretaria: Fabiana Estrada Tena.

En este criterio se analizó el artículo que preveía una determinación presuntiva ilimitada; ello debido a que se le permitía a la autoridad determinar, sin limitación alguna, un determinado precio de mercancías; sin embargo se declaró su inconstitucionalidad en virtud de que al no permitírsele al particular demostrar el precio real se violentaban las garantías de legalidad y seguridad

jurídica contenidas en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XIX, Febrero de 2004

Página: 1048

Tesis: XIII.1o.13 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE UTILIDAD FISCAL, INGRESOS Y VALOR DE ACTIVIDADES. LOS ARTÍCULOS 55 Y 59 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SE COMPLEMENTAN. De la interpretación sistemática de los artículos 55 y 59, ambos del Código Fiscal de la Federación, se concluye que estos preceptos no se contradicen, sino que se complementan, pues el primero de ellos establece los casos en que procede la estimación presuntiva de los ingresos del contribuyente, y el segundo los medios para realizarla. Esto es, el citado numeral 55 establece los casos de determinación presuntiva de utilidad fiscal, ingresos y valor de actividades o activos; en tanto que el diverso 59 establece los medios legales a través de los cuales la autoridad fiscal puede realizar la aludida determinación presuntiva. De manera que si el contribuyente omitió registrar en su contabilidad y manifestar en sus declaraciones trimestrales definitivas el valor de actos o actividades en cantidad que representa más del tres por ciento respecto de la manifestación en sus declaraciones, y que corresponde a depósitos realizados en una cuenta bancaria a su nombre, su conducta permite, salvo prueba en contrario de su parte, que se le determine presuntivamente el valor de actos o actividades para efectos del impuesto

al valor agregado, pues se encuadra en el supuesto de la fracción III, inciso a), del artículo 55 y del diverso 59, fracción III, citados.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO TERCER CIRCUITO.

Revisión fiscal 37/2003. Titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 1o. de octubre de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Arturo Carrete Herrera. Secretaria: Juana Martha López Quiroz

Aquí se estudia cuando al contribuyente se le determinan ingresos presunto por depósitos bancarios y que pueden ser desvirtuados con los medios de prueba correspondientes.

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XVI, Septiembre de 2002

Página: 347

Tesis: 2a. CXIV/2002

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

INGRESOS. EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE PERMITE SU DETERMINACIÓN PRESUNTIVA NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL DE PROPORCIONALIDAD. De conformidad con lo dispuesto por la fracción III del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades **fiscales presumirán, salvo prueba en contrario**, que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos o valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones. Por tanto, si el particular no prueba en contra de dicha presunción se entiende que esos

depósitos representan un ingreso o el valor de los actos o actividades por los cuales se deben pagar contribuciones conforme a las disposiciones relativas, lo que pone de manifiesto que en esos supuestos derivados de la determinación presuntiva que realiza la autoridad, se atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo y que, por ende, el citado precepto no viola la garantía de proporcionalidad establecida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Amparo directo en revisión 1795/2001. Refrigeración Nieto de Acapulco, S.A. de C.V. 16 de agosto de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

En este criterio se advierte que se declara constitucional el diverso artículo que establece la determinación presuntiva, porque le corresponde al contribuyente desvirtuar la presunción cuando tiene ingresos no registrados en contabilidad.

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XIII, Mayo de 2001

Página: 1126

Tesis: VI.2o.A.15 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA. CON BASE EN EL ARTÍCULO 58 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE HASTA EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO, NO ES FACULTAD DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD NOTIFICAR O

NO AL VISITADO QUE SE ENCUENTRA EN ESA POSIBILIDAD. En términos del artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, la autoridad debe notificar al contribuyente visitado mediante acta parcial, que está en los supuestos del artículo 55 del mismo código tributario; lo anterior, a fin de otorgarle la oportunidad de exponer lo que a su derecho convenga y de **aportar las pruebas conducentes, si es que considera que no se encuentra en alguno de los supuestos que como excepción establece la ley para que proceda la determinación presuntiva o**, en su caso, para que pueda autocorregirse, pues de lo dispuesto por el artículo 58 del código en cita se advierte que el procedimiento ahí establecido se origina por la necesidad de efectuar la determinación impositiva sobre bases ciertas, esto es, apoyándose en documentos aportados por los contribuyentes, una vez que han sido notificados de que se encuentran en el supuesto de determinación presuntiva, y sólo en el caso de que el contribuyente no aporte los elementos comprobatorios de su situación fiscal requeridos, entonces la autoridad fiscal la determinará de manera presuntiva. En conclusión, el vocablo "podrán" contenido en el artículo 58 del citado ordenamiento legal debe interpretarse con relación al artículo 55 del mismo ordenamiento, no como una facultad discrecional, sino como una facultad excepcional que tiene la autoridad administrativa para que, en base a concretas presunciones legales, pueda determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos por los que deban pagar contribuciones.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA
DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 44/2000. Administración Local Jurídica de Ingresos de Puebla Sur. 15 de febrero de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Antonio Meza Alarcón. Secretario: Roberto Genchi Recinos.

En este criterio se analiza que será obligación del contribuyente aportar los medios de prueba para desvirtuar la presunción tributaria, y que la autoridad así podrá hacer la determinación presuntiva correspondiente.

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
X, Julio de 1999

Página: 856

Tesis: VIII.1o.33 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA. SI LA AUTORIDAD OMITIÓ NOTIFICAR AL CONTRIBUYENTE LA POSIBILIDAD DE CORREGIR SU SITUACIÓN FISCAL, DEBE DECLARARSE LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA. Si la autoridad fiscal advierte que el contribuyente se encuentra en una de las causales de determinación presuntiva, establecida por el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, y sin embargo, omite notificar tal situación al contribuyente visitado, el cual conforme a lo previsto por el artículo 58, fracción II, de dicho cuerpo legal, contaba con un término de 15 días para poder corregir su situación fiscal; ante tal irregularidad, es claro que no se cumplió con el procedimiento establecido por esta última disposición, dejando al amparista en un estado de indefensión; máxime que en los casos de determinación presuntiva, no queda al arbitrio de la autoridad fiscal notificar o no al contribuyente visitado, sino que es su obligación, en términos de lo dispuesto por la citada disposición legal, a fin de que el

contribuyente tenga la oportunidad de exponer lo que a su derecho convenga; y lo anterior es motivo suficiente para que la Sala responsable hubiere declarado la nulidad de todas las actuaciones efectuadas posteriormente a la citada irregularidad.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Amparo directo 485/98. Cysi, S.A. 26 de noviembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Luz Patricia Hidalgo Córdova. Secretario: Francisco Javier Rocca Valdez

Aquí advertimos que la autoridad, en todo momento, antes de determinar un ingreso presunto para el cálculo de impuesto omitido, debe notificarle al gobernado los elementos que le hayan servido de base para que determine un crédito fiscal. Lo anterior con el objeto de que el particular aporte los medios para desvirtuar la presunción tributaria.

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
II, Octubre de 1995

Página: 524

Tesis: III.2o.A.10 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

DETERMINACION PRESUNTIVA. NO QUEDA AL ARBITRIO DE LA AUTORIDAD NOTIFICAR O NO AL VISITADO, PUES DEL ARTICULO 58 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION NO SE ADVIERTE QUE ESA FACULTAD OBEDEZCA A RAZONES DE OPORTUNIDAD, DE ORDEN PUBLICO, TECNICAS O DE EQUIDAD. Lo dispuesto por el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación no se advierte que

obedezca a la necesidad de analizar en cada caso concreto en que proceda la determinación presuntiva, las circunstancias especiales para decidir lo conducente, por razones de oportunidad, de orden público, técnicas o de equidad. Por lo contrario, la determinación impositiva, por regla general, se hace sobre bases ciertas, esto es, apoyándose en documentos aportados por los contribuyentes, y sólo por excepción se realiza de manera presuntiva. En este último caso, la determinación se apoya en varias presunciones legales (artículos 55, 56 y 57 del Código Fiscal de la Federación). En consecuencia, el vocablo "podrán" contenido en el citado artículo 58 debe interpretarse en relación con el artículo 55 del mismo ordenamiento, no como una facultad discrecional, sino como una facultad excepcional que tiene la autoridad administrativa para que, en base a concretas presunciones legales, pueda determinar presuntivamente "la utilidad fiscal de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos por los que deban pagar contribuciones", por no tener la autoridad una base cierta de asientos contables o de documentos que le permitan hacer la determinación de esos conceptos. Y precisamente porque se trata de una facultad excepcional establecida para las hipótesis previstas en la norma legal, es que no constituye una facultad discrecional de la autoridad administrativa; por consecuencia, debe notificar en los términos del propio artículo 58 al particular, a fin de que éste tenga la oportunidad de exponer lo que a su derecho convenga y de aportar las pruebas conducentes, si es que considera que no se encuentra en alguno de los supuestos que como excepción establece la ley para que proceda la determinación presuntiva, o en su caso, para que pueda autocorregirse. Lo anterior se corrobora si se atiende a que el multicitado artículo 58 establece categóricamente que no es aplicable lo dispuesto en el mismo artículo, cuando se está en los supuestos de agravante señalados en el artículo 75, fracción II, del propio Código Fiscal de la Federación. Además prevé todo un procedimiento que puede concluir con la visita domiciliaria, si el visitado corrige su situación fiscal

en las distintas contribuciones que se causen por el ejercicio a que haya estado afecto en el período sujeto a revisión en la forma ahí determinada, y de ésta proporciona copia a los visitadores. Esto es, en el caso que proceda hacer la determinación presuntiva, las circunstancias del acto están perfectamente delimitadas en las normas legales aplicables, y no se deja a la autoridad el poder de obrar, según su prudente arbitrio, por razones de oportunidad o de necesidad colectiva.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

Revisión fiscal 27/95. Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otras. 30 de agosto de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Mojica Hernández. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.

En esta tesis se advierte que no es facultad discrecional de la autoridad la determinación presuntiva, sino que está reglada debidamente para no dejar en estado de indefensión al particular.

Séptima Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

217-228 Sexta Parte

Página: 541

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

RENTA, DETERMINACION CIERTA, PRESUNTIVA Y ESTIMATIVA DE INGRESOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SUS DIFERENCIAS.

En materia del impuesto sobre la renta, el conocimiento lo más acertado posible de los ingresos percibidos por el contribuyente constituye sin lugar a dudas una de las tareas más importantes de los órganos fiscalizadores

porque de ellos se compone la base gravable del tributo, de allí que se hayan ideado tres sistemas fundamentales de determinación de ingresos: la determinación "cierta", la determinación "estimativa" y la determinación "presuntiva". La determinación cierta de los ingresos ocurre cuando la autoridad fiscal puede conocer con exactitud los ingresos percibidos por el causante a través de cualquier medio directo de prueba, como podrían ser los libros de contabilidad, nóminas, comprobantes de pago, registros varios y similares. En este supuesto está objetivamente probado el hecho imponible y el débito tributario. Por el contrario, conforme a su tradición legislativa y jurisprudencial (la Ley del Impuesto sobre la Renta de mil novecientos sesenta y cuatro ya la contemplaba y la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se pronunciaba sobre ella en la década de los treinta), la determinación estimativa de ingresos fue concebida para aquellos casos en que el fisco no pudiera conocer con certeza los ingresos realmente percibidos por el contribuyente, fuera por causas imputables a él o por causas distintas; como método excepcional que es, su empleo ha estado restringido a los supuestos y procedimientos específicamente previstos, en las leyes tributarias especiales según el régimen del código anterior, y actualmente en el artículo 55 del Código Fiscal vigente. Evidentemente, estos dos métodos son excluyentes entre sí respecto de un mismo renglón de ingresos, aunque puedan aplicarse ambos para conocer la situación del contribuyente pero referidos a distintos conceptos. Sin embargo, el tercer sistema de determinación de ingresos puede utilizarse como auxiliar de cualquiera de los dos primeros: el método presuntivo. En el año de mil novecientos setenta y seis entró en vigor la reforma al Código Fiscal de la Federación por virtud de la cual se adicionó el artículo 83 con una fracción VIII en donde el legislador otorgó una calificación especial a ciertos indicios, circunstancias y hechos por su aparente e íntima relación con los ingresos obtenidos, invistiéndolos de plena eficacia probatoria mediante su consagración como presunciones legales *juris tantum*, gracias a la cual en estos supuestos se invirtió la

regla general de la carga de la prueba, relevando de ella a la autoridad y obligando al particular a rendir prueba en contra de estas presunciones en términos del artículo 82, fracción II, del Código Federal de Procedimientos Civiles aplicado supletoriamente a esta materia. Este sistema, por componerse de presunciones legales de observancia obligatoria incluso para la autoridad, opera en todos los casos con independencia de que se encuentren plenamente comprobados los ingresos percibidos por el causante o de que éstos no puedan ser conocidos, de lo que sigue que la aplicación de cualesquiera de estas presunciones puede ir acompañada de métodos de determinación cierta o estimativa, según corresponda en cada asunto.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1457/86. Super Azteca, S. A. 13 de enero de 1987. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.

Aquí se explica como opera la determinación presuntiva y en donde la carga de la prueba se le revierte al particular.

**6. Facultades de Comprobación Fiscal de los Precios de Transferencia:
Artículos 42, 46, fracción IV y 48 fracción VI del Código Fiscal de la
Federación**

Artículo 42

“Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar

la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la

exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

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

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III y IV de este artículo y en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia de la pérdida fiscal, independientemente del ejercicio en que se haya originado la misma, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.

La revisión que de las pérdidas fiscales efectúen las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.”

“Artículo 46.- La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

...

IV. Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

...

Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán transcurrir cuando menos dos meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.

Dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, exclusivamente en los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros. La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal competente. Se tendrá por consentida la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, si el contribuyente omite designar, dentro del plazo conferido, a los citados representantes. Los contribuyentes personas físicas podrán tener acceso directo a la información confidencial a que se refiere este párrafo.

Presentada en tiempo y forma la designación de representantes por el contribuyente a que se refiere esta fracción, los representantes autorizados tendrán acceso a la información confidencial proporcionada por terceros desde ese momento y hasta los cuarenta y cinco días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución en la que se determine la situación fiscal del contribuyente que los designó. Los representantes autorizados podrán ser sustituidos por única vez por el contribuyente, debiendo éste hacer del conocimiento de la autoridad fiscal la revocación y sustitución respectivas, en la misma fecha en que se haga la revocación y sustitución. La autoridad fiscal deberá levantar acta circunstanciada en la que haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas por él o por sus representantes designados, por cada ocasión en que esto ocurra. El contribuyente o sus representantes no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes.

El contribuyente y los representantes designados en los términos de esta fracción serán responsables hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial o a partir de la fecha de presentación del escrito de designación, respectivamente, de la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales. El contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la divulgación, uso personal o indebido de la información, que hagan los representantes a los que se refiere este párrafo.

La revocación de la designación de representante autorizado para acceder a información confidencial proporcionada por terceros no libera al representante ni al contribuyente de la responsabilidad solidaria en que puedan incurrir por la divulgación, uso personal o indebido, que hagan de dicha información confidencial.”

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establece las facultades para la Administración Tributaria de ejercitar actos de fiscalización a los contribuyentes. Dentro de dichas atribuciones se encuentran las que nos interesan y que consideramos son aplicables a la materia de precios de transferencia y que son: rectificar errores u omisiones en las formas fiscales; requerir la exhibición de la contabilidad; practicar visitas domiciliarias; revisar dictámenes formulados por contadores públicos; practicar avalúo o verificación física de bienes en transportes y recabar de funcionarios y empleados públicos y de fedatarios, informes y datos.

Respecto al artículo 42 transcrito comenta el autor Emilio Margain que toda autoridad fiscal requiere de facultades para poder verificar si lo declarado por los contribuyentes por concepto de contribuciones a su cargo son las

correctas o bien para cerciorarse del debido cumplimiento de todas las obligaciones a cargo de ellos son satisfechas en los términos de la legislación tributaria en vigor. Por lo tanto, en la legislación fiscal federal se encuentran recogidas en el artículo **42 del Código Fiscal de la Federación**, las que se han ido ampliando a medida que va avanzando la doctrina sobre el comportamiento del contribuyente o nuevos métodos o sistemas que tienden a lograr un mejor comportamiento de parte de éstos en las obligaciones que se le imponen.¹¹³

El artículo 46 referido establece como reglas específicas respecto de la visita domiciliaria sobre precios de transferencia, las siguientes:

- Deben transcurrir cuando menos dos meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final, pudiéndose ampliar por única ocasión por un plazo de un mes a solicitud del visitado.
- Que dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, el contribuyente puede designar un máximo de dos representantes para que pueda tener conocimiento a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables.
- En caso de omitir designar a sus representantes, se tendrá por consentida la información confidencial.
- Los contribuyentes personas físicas podrán tener acceso directo a la información confidencial.
- La información estará disponible estará a disposición de la visitada desde la designación de representantes y hasta los cuarenta y cinco días posteriores a la fecha de notificación de la liquidación.
- La autoridad deberá levantar acta circunstanciada en la que se haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas.

¹¹³ *Cfr. Margáin Manautou, Emilio. Facultades de Comprobación Fiscal. 2ª. Ed. México: Porrúa, 2001. p. 1.*

- No se podrá sustraer o fotocopiar la información referida, únicamente se podrán tomar notas y apuntes.

7. Análisis de los artículos.-relacionados con los Precios de Transferencia- del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto Sobre la Renta

Mencionare en primer término que se entiende por Tratado Internacional. Posteriormente, haré referencia a los Tratados para evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal y concluiré con el comentario de los artículos del tratado en esta materia que México tiene celebrado con los Estados Unidos de Norteamérica que guardan relación con los Precios de Transferencia.

Carlos Arellano García sostiene que :

“el tratado internacional es el acto jurídico regido por el Derecho Internacional que entraña el acuerdo de voluntades entre dos o más sujetos de la comunidad internacional, principalmente Estado, con la intención lícita de crear, transmitir, modificar, extinguir, conservar, aclarar, certificar, detallar, etcétera, derechos y obligaciones.

Constituyen elementos del concepto propuesto los siguientes:

El tratado internacional pertenece al género de los actos jurídicos. Entendemos por acto jurídico aquella manifestación de voluntad hecha con la intención lícita de producir consecuencias de derecho.

El tratado internacional está regido por el Derecho Internacional. Esta parte del concepto que proponemos tiene el objetivo de excluir aquellos

acuerdos de voluntarios que están sometidos al Derecho interno, aunque se celebren por sujetos del Derecho Internacional.

Aludimos a sujetos de la comunidad internacional para significar que el tratado internacional no es celebrado exclusivamente por los Estados pero, destacamos que, principalmente lo celebran los Estados. Además de los Estados, normalmente celebran tratados, internacionales los organismo internacionales entre sí o con los Estados, así como la Iglesia Católica.

Establecemos la intención lícita para excluir actos de los Estados que vulneran las normas jurídicas del Derecho Internacional.

Señalamos que el objeto de los tratados que son la fijación de derechos y obligaciones recíprocas. Al aludir a las consecuencias de derecho, mencionamos los infinitivos de “crear, transmitir, modificar, extinguir, conservar, aclarar, certificar, detallar, etcétera” porque en los tratados internacionales hay una amplísima gama de consecuencias de derecho que no es posible encerrar en los infinitivos clásicos de “crear, transmitir, modificar, extinguir” derechos y obligaciones”.¹¹⁴

Victor Ickmar, en lo atinente a tratados internacionales en materia tributaria, sostiene que la comunidad internacional está formada por Estados soberanos dotados de potestad normativa primaria e independiente. Cada Estado puede imponer la potestad tributaria propia a todos los hechos que implican una relación económica con el propio ordenamiento estatal, incluso en los casos en que los mismos supuestos de hecho estén relacionados, por algún elemento, con otros ordenamientos jurídicos. Cada Estado puede imponer tributos a cualquiera que se encuentre en el ámbito de su potestad de imperio,

¹¹⁴ **Arellano García, Carlos.** Primer Curso de Derecho Internacional Público. 2ª. Ed. México: Porrúa, 1993. p. 632.

sea un ciudadano nacional o extranjero. La coexistencia de potestades de imperio, de la cual la tributaria no es sino una manifestación, puede ocasionar conflictos de jurisdicción tributaria por falta de límites al poder impositivo de los Estados individuales, derivados tanto de la ley interna como del derecho público internacional, respecto de hechos relacionados con su territorio.

Algunos tratados en materia tributaria tienen como finalidad la eliminación de tales conflictos positivos de gravamen que originan el fenómeno de la doble imposición, lo cual distorsiona la competencia en el comercio internacional. Además, la incidencia de la evasión y la elusión fiscal sobre la competencia han generado como objetivo ulterior de muchos tratados, en materia tributaria, la lucha contra ese fenómeno, mediante la previsión de disposiciones relativas al intercambio de información entre las autoridades competentes, de disposiciones que se refieren al *transfer pricing (precios de transferencia)*, en las relaciones entre empresas asociadas, además de disposiciones dirigidas a prevenir el fenómeno del *treaty shopping* y similares.¹¹⁵

Por mi parte considero que los Tratados Internacionales en Materia Tributaria son los convenios que celebran diversos estados, en sus calidades de potestades tributarias, a través de los cuales establecen los elementos jurídicos para evitar, en la medida de lo posible, que sus gobernados realicen dos o más veces el entero de una misma contribución por un mismo hecho generador tributario.

De esa manera y con el propósito de alcanzar la neutralidad fiscal en materia internacional, se establecen las reglas que habrán de utilizarse para efectuar la compensación tributaria cuando se presente el fenómeno de la doble tributación.

¹¹⁵ Cfr. **Ickmar, Victor**. “Tratados Internacionales en Materia Tributaria”, Tr. de José María Aicega, en Tratado de Derecho Tributario. Bogotá: Temis, 2001. v. 1. p. 736.

7.1 Comentarios a algunos artículos del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta.

Debe señalarse que se toma de referencia el Modelo de Convenio Fiscal celebrado entre México y los Estados Unidos de América para evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta dado que dicho convenio actualmente es de los más utilizados dado que los Estados Unidos constituye uno de los principales socios comerciales de México.

Además su invocación va a servir para entender un problema que más adelante explicaré.

ARTÍCULO 1. ÁMBITO GENERAL

“1. El presente Convenio se aplica a las **personas residentes de uno o de ambos Estados Contrates**, salvo que en el propio Convenio se disponga otra cosa.

2. El Convenio no limita en forma alguna las exclusiones, exenciones, deducciones, créditos o cualquier otra desgravación existente o que se establezca en el futuro:

[...]

3. No obstante las disposiciones del Convenio, excepto las contenidas en el párrafo 4, un Estado Contratante puede someter a imposición a sus residentes (tal como se definen en el Artículo 4 (Residencia)) y, por razón de ciudadanía puede someter a imposición a sus ciudadanos, como si el Convenio no hubiese entrado en vigor. Para estos efectos, el término "ciudadano" incluye a todo aquél que hubiera tenido la condición de ciudadano y que la pérdida de dicha calidad hubiera tenido como uno de

sus principales propósitos la evasión de impuestos, pero sólo por un periodo de 10 años posteriores a la pérdida de tal calidad.

4. Las disposiciones del párrafo 3 no afectarán:

a) los beneficios concedidos por un Estado Contratante de conformidad con el párrafo 2 del Artículo 9 (**Empresas Asociadas**), de conformidad con el párrafo 1 b) y ... 24 (Eliminación de la Doble Imposición), 25 (no discriminación), y 26 (Procedimiento Amistoso); y
[...]"

Este artículo se refiere a los sujetos, personas físicas y morales, a quienes se aplican las disposiciones del convenio: Residentes y Ciudadanos de ambos países.

ARTÍCULO 2. IMPUESTOS COMPRENDIDOS

“1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes.

2. Se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles.

3. Los impuestos actuales a los que se aplica el presente Convenio son:

a) en México: **el impuesto sobre la renta establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

b) en los Estados Unidos: los impuestos federales sobre la renta establecidos por el Código de Rentas Internas ...

El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de firma del mismo y se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente

las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales, así como cualquier publicación oficial relativa a la aplicación del Convenio, incluyendo explicaciones, reglamentos, resoluciones o sentencias judiciales.”

Del análisis del presente artículo advertimos que su aplicación comprende los impuestos generados por el ingreso por renta.

ARTÍCULO 3. DEFINICIONES GENERALES

“A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, se entiende que:

el término "persona" comprende las personas físicas o morales, incluyendo una sociedad, una compañía, un fideicomiso, una asociación, una sucesión y cualquier otra agrupación de personas;

el término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona moral a efectos impositivos;

las expresiones "empresa de un Estado Contratante" y "empresa del otro Estado Contratante" significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante;

[...]

la expresión "**autoridad competente**" significa:

en México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; y

en los Estados Unidos, el Secretario del Tesoro o su representante autorizado;

[...]

el término "nacional" significa:

i. toda persona física, que posea la nacionalidad de un Estado Contratante; y

ii. toda persona moral, asociación o entidad constituida conforme a la legislación vigente en un Estado Contratante.

[...]"

Del artículo anteriormente transcrito advierto que en el se establece como concepto de persona a cualquier persona física o moral y que también equipara al concepto de persona a una sociedad, compañía fideicomiso o una sociedad.

Encuentro también el término de empresa de un Estado Contratante que implica que pertenece a un residente de ese Estado.

ARTÍCULO 5. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

“A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

las sedes de dirección;

las sucursales;

las oficinas;

las fábricas;
los talleres;
las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

El término "establecimiento permanente" también incluye una obra o construcción, o un proyecto de instalación o montaje, o las instalaciones o plataformas de perforación o barcos utilizados en la exploración de recursos naturales, o las actividades de supervisión relacionadas con ellas, pero sólo cuando dicha obra, construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses.

[...]"

Este artículo alude a la calificación de los establecimientos permanentes y proporciona las características de lo que se considera dicho establecimiento.

ARTÍCULO 9. EMPRESAS ASOCIADAS

“Cuando:

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

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

y en uno y otro caso las dos empresas están, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieren de las que serían acordadas por empresas

independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

Cuando un Estado Contratante incluya en los beneficios de una empresa de este Estado, y somete, en consecuencia, a imposición los beneficios sobre los cuales una empresa de otro Estado Contratante ha sido sometida a imposición en este otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del primer Estado si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre dos empresas independientes, el otro Estado, procederá, de conformidad con el párrafo 2 del Artículo 26 (Procedimiento Amistoso), al ajuste correspondiente del monto del impuesto que haya percibido sobre esos beneficios si acepta realizar el ajuste efectuado por el primer Estado Contratante. Para determinar este ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio, consultándose las autoridades competentes de los Estados Contratantes en caso necesario.

Las disposiciones del párrafo 1 no limitan cualquier disposición de la legislación de los Estados Contratantes que permita la distribución, asignación o atribución de las rentas, deducciones, créditos o descuentos entre personas, residentes o no de un Estado Contratante, ya sean propiedad o estén controladas, directa o indirectamente, por los mismos intereses, cuando sea necesario para prevenir la evasión de impuestos o para reflejar claramente las rentas de cualquiera de dichas personas...”

En este artículo se indican los elementos por los cuales se considera que existen empresas relacionadas en ambos países contratantes y como tratar el problema de los precios de transferencia a través de un ajuste amistoso.

ARTÍCULO 24 ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

“1. Con arreglo a las disposiciones y sin perjuicio a las limitaciones de la legislación de los Estados Contratantes (conforme a las modificaciones ocasionales de esta legislación que no afecten a sus principios generales), un Estado Contratante permitirá a un residente de este Estado y, en el caso de los Estados Unidos a un ciudadano de los Estados Unidos, acreditar contra el impuesto sobre la renta de este Estado:

a) el impuesto sobre la renta pagado al otro Estado Contratante por o por cuenta de dicho residente o ciudadano; y

b) en el caso de una sociedad propietaria de al menos 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de una sociedad residente del otro Estado Contratante y de la cual la sociedad mencionada en primer lugar recibe los dividendos, el impuesto sobre la renta pagado al otro Estado por la sociedad que distribuye dichos dividendos, o por cuenta de la misma, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

Para los efectos del presente párrafo, los impuestos a que se refieren los párrafos 3 y 4 del Artículo 2 (Impuestos Comprendidos) se consideran como impuestos sobre la renta, incluyendo cualquier impuesto sobre beneficios que grave a las distribuciones, pero sólo en la medida en que dicho impuesto grave a las utilidades y beneficios calculados conforme a

las reglas fiscales del Estado Contratante en que resida el beneficiario efectivo de dichas distribuciones.

[...]

3. A los efectos de permitir la eliminación de la doble imposición con arreglo al presente Artículo, las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante que pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante de conformidad con el presente Convenio (sólo por razón distinta de la ciudadanía conforme al párrafo 2 del Artículo 1 (Ámbito General)) se consideran que provienen de este otro Estado. Salvo lo dispuesto en el Artículo 13 (Ganancias de Capital), lo dispuesto con anterioridad está sujeto a las reglas de fuente de las legislaciones internas de los Estados Contratantes aplicables para los efectos de limitar el crédito del impuesto pagado en el extranjero.

4. Cuando un ciudadano de los Estados Unidos sea residente en México:

a) en relación a las rentas que obtenga dicho ciudadano que se encuentren exentas o sujetas a una tasa reducida de impuesto estadounidense, México permitirá acreditar contra el impuesto mexicano, de conformidad con lo previsto en su legislación interna relativa al acreditamiento de impuesto que, en su caso, exijan los Estados Unidos según el presente Convenio, a excepción de los impuestos que se exijan solamente por razón de la ciudadanía del contribuyente;

b) para los efectos de calcular el impuesto estadounidense, los Estados Unidos otorgarán un crédito contra el impuesto estadounidense, por el impuesto sobre la renta pagado en México una vez efectuado el acreditamiento a que se refiere el inciso a); sin embargo, el crédito otorgado no reducirá la parte del impuesto estadounidense que sea acreditable contra el impuesto mexicano conforme al inciso a); y

c) con el único propósito de evitar la doble imposición en los Estados Unidos conforme al inciso b), las rentas a que se refiere el inciso a) se considerarán que proceden de México en la medida en que sea necesario para evitar la doble imposición de dichas rentas conforme a lo dispuesto en el inciso b).”

Este artículo señala los elementos a través de los cuales se va a generar la compensación para la eliminación de la Doble Imposición efectuada por alguno de los Estados contratantes. Por lo que respecta al presente trabajo cuando se manipulen los precios y se determine la manipulación de la base gravable se efectuara el acreditamiento correspondiente.

ARTÍCULO 26. PROCEDIMIENTO AMISTOSO

“**1.** Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de estos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que es residente o nacional.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio, siempre que la autoridad competente del otro Estado Contratante haya sido notificada del caso dentro de los cuatro años y medio siguientes a la fecha en que se presentó o debió haberse presentado la declaración en este otro Estado, lo que ocurra posteriormente. En tal caso, cualquier acuerdo alcanzado se

implementará dentro de los diez años contados a partir de la fecha en la que se presentó o debió haberse presentado la declaración en este otro Estado, lo que ocurra posteriormente, o en un período más largo cuando lo permita el Derecho interno de este otro Estado.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán consultarse en lo relativo a casos no previstos en el Convenio.

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo según se indica en los párrafos anteriores.

5. Cuando una dificultad o duda respecto de la interpretación o aplicación del presente Convenio no pueda resolverse por las autoridades competentes de conformidad con los párrafos anteriores del presente Artículo, el caso podrá someterse a arbitraje si las autoridades competentes y los contribuyentes involucrados así lo acuerdan, siempre que los contribuyentes involucrados acepten por escrito obligarse a la decisión de la junta. La decisión de la junta de arbitraje en un caso particular será obligatoria para ambos Estados respecto a dicho caso. Los procedimientos se establecerán entre ambos Estados a través de un intercambio de notas por la vía diplomática. Lo previsto en este párrafo surtirá sus efectos después de que los Estados lo acuerden por medio de un intercambio de notas diplomáticas.”

Este precepto se refiere al procedimiento amistoso a que se sujetarán las administraciones tributarias cuando alguno de los residentes, partes

relacionadas, no esté de acuerdo con un ajuste correlativo de impuestos efectuado por una de ellas.

ARTÍCULO 27. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

“1. Las autoridades competentes intercambiarán las informaciones de conformidad con el Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria firmado el 9 de noviembre de 1989.

2. En el caso que dicho Acuerdo se dé por terminado, las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y aplicar el Derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el Artículo 1 (Ámbito General). Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho interno de este Estado y sólo se comunicarán a las personas físicas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la determinación, gestión, recaudación y administración de los impuestos comprendidos en el Convenio, de la recuperación y recaudación de créditos derivados de éstos, de la aplicación de las leyes, de la persecución de delitos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

3. Para los efectos del presente Artículo, el Convenio se aplicará no obstante las disposiciones del Artículo 2 (Impuestos Comprendidos), a todos los impuestos federales.”

Este artículo contempla el intercambio de información que pueden realizar entre si las autoridades de los Estados contratantes para allegarse de datos que les permitan determinar los casos en que ocurre una manipulación de los Precios de Transferencia y en consecuencia aplicar la materia al caso en particular.

8. Ejemplo práctico de cómo operan los Precios de Transferencia en México

Suponiendo que existiera una empresa residente en México, denominada Aluminios Mexicanos Sociedad Anónima de Capital Variable. Esta empresa a su vez, fue constituida por una empresa norteamericana con residencia en los Estados Unidos de Norteamérica denominada *American Aluminium Corporation*.

La empresa mexicana esta relacionada con la empresa de los Estados Unidos de Norteamérica pues esta última posee el 90% del capital social de la empresa residente en México: el porcentaje de referencia le permite a la empresa americana tener el control total de las operaciones de la unidad mexicana. Es decir, tenemos dos empresas relacionadas sujetas a las disposiciones de los precios de transferencia previstas en el artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta así como a lo dispuesto por el artículo 9 del Tratado transcrito anteriormente.

Durante el transcurso de los tres últimos ejercicios fiscales, la empresa mexicana opera de manera deficitaria, como resultado de la compra de programas de cómputo que son adquiridos a precios muy altos de su parte relacionada, por lo cual no ha generado utilidades fiscales.

Bajo las condiciones anteriores y dada la baja recaudación fiscal obtenida de la empresa mexicana, el Servicio de Administración Tributaria inicia el ejercicio de sus facultades de comprobación fiscal, con el propósito de verificar las operaciones efectuadas por la empresa de referencia durante sus dos últimos años.

De la auditoría –visita domiciliaria-, se conoce que la empresa no tuvo utilidad fiscal por el endeudamiento efectuado al adquirir los programas de cómputo de su parte relacionada norteamericana. Dichos programas se transfirieron a precios muy elevados.

En las anteriores condiciones, la Administración Tributaria Mexicana se encuentra ante una problema; aún y cuando tiene los instrumentos para realizar un ajuste primario a la empresa mexicana, aplicando algún método de los previstos por la Ley del Impuesto Sobre la Renta artículo 215, y así, poder determinar la realidad de las operaciones efectuadas por las empresas relacionadas, aplicando el principio de plena concurrencia, para a su vez, solicitar el ajuste secundario a la empresa norteamericana, y efectuar el alza de la base gravable de la empresa mexicana con apoyo del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América; sin embargo, carece de los elementos comparables necesarios que le permitan sustituir los precios de transferencia pactados por las empresas relacionadas.

En efecto, en México difícilmente se encuentra el proveedor independiente que pueda desarrollar los programas de cómputo que adquirió la empresa mexicana y así aplicar el método comparable.

Ahora bien, si efectúa una determinación presuntiva de conformidad con los artículos que así lo regulan, y que se encuentran contenidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y en el Código Fiscal de la Federación, y por lo tanto

establecer un crédito fiscal como consecuencia de la omisión del pago de impuesto sobre la renta, dicha liquidación de impuestos será fácilmente desvirtuada, pues el corporativo acudirá a los medios de defensa legales: recurso de revocación o juicio de nulidad, y en donde hará valer elementos comparables disponibles en el extranjero de empresas norteamericanas, que demuestren que operó bajo el principio de plena concurrencia.

En esas circunstancias, será muy difícil para la Administración Tributaria determinar que una compañía transnacional operó en contravención al Principio de Plena Concurrencia. Hasta aquí con este ejemplo hipotético de cómo operarían en México las determinaciones respecto a la materia en estudio.

En una investigación realizada por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE se afirma que la prueba de fuego para la Administración Tributaria Mexicana es demostrar que una empresa operó en contravención al Principio de Plena Concurrencia pues considera que en México no existen los comparables independientes que permitan a la autoridad fiscal determinar la manipulación de los Precios de Transferencia. Otra dificultad es la falta de experiencia de los auditores del Servicio de Administración Tributaria.

Las observaciones que hizo dicho comité fueron las siguientes:

“Mientras la adopción por México del principio de plena competencia de la OCDE implementó un elevado número de cumplimientos por parte de las empresas que efectúan operaciones fronterizas, los funcionarios de la OCDE detectaron cierto rechazo por parte de los funcionarios fiscales respecto de probar las normas sobre precios de transferencia y sus prácticas administrativas.

Por su parte, algunos funcionarios del Servicio de Administración Tributaria perciben que la Constitución y el sistema jurídico limitan las capacidades del gobierno y de los Tribunales para interpretar el Principio de

Plena Concurrencia, e imponer presión sobre México para clarificar la definición de los métodos en su legislación y para el Servicio de Administración Tributaria para interpretar las reglas restrictivamente.

Sin embargo, la visión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es que la materia de precios de transferencia no debe ser prejuzgada sin haberse tenido pronunciamientos todavía en los Tribunales. La presunción es, en cualquier caso, que no hay problema en Derecho Constitucional o Civil en relación a la aplicación de los precios de transferencia y el principio de plena concurrencia.

Debido al limitado número de empresas mexicanas independientes que puedan ser usadas como comparables, México rutinariamente acepta compañías extranjeras comparables.

Algunos empresarios y sus asesores encuentran que el uso de comparables inexactos se ha vuelto una práctica en México, dada la limitada disposición de información pública comparable o compañías, así como la ausencia de bases de datos confiables. Otros critican el sentido literal de las reglas de México, que llevan a la conclusión que las empresas revisadas deben ser contribuyentes mexicanos, y que los comparables no mexicanos deben ser ajustados para cumplir con la legislación mexicana. Finalmente los contribuyentes desprecian las reglas de ajustes inflacionarios.

Algunos funcionarios de la OCDE reconocieron que en muchos casos, México confronta la ausencia de datos comparables satisfactorios para aplicar los métodos. Por lo tanto un asunto que es comúnmente discutido por los miembros de la OCDE es que hacer en situaciones en donde no se encuentra datos comparables satisfactorios a pesar de los esfuerzos razonables realizados para el efecto.

Hasta el momento no existen precedentes sobre sentencias relacionadas con los precios de transferencia.

Como resultado, la experiencia de México en la comprensión y examen de los precios de transferencia es muy limitada actualmente. Hasta el mes de marzo de dos mil cuatro, el Servicio de Administración Tributaria había completado únicamente dos auditorías generales sobre precios de transferencia, las cuales iniciaron desde diciembre de dos mil tres, y se encuentran en un procedimiento formal de revisión en la Administración General Jurídica del Servicio de Administración Tributaria, para efectos de ser revocadas y reemplazadas. Otras catorce auditorías se encuentran abiertas, once de las cuales se iniciaron el segundo semestre de dos mil tres. Una de ellas es respecto a la venta de acciones entre partes relacionadas.

Dificultades encontradas en las auditorías de los precios de transferencia.

Muchas de las dificultades experimentadas por el equipo de auditores tienen que ver con la evidencia de análisis de comparabilidad. Las razones son:

La ausencia de comparables externos donde la parte relacionada es auditada. México (La razón existen relativamente muy pocas empresas independientes en México).

Contribuyentes. Documentación insuficiente, o documentación con insuficiente calidad (No se dispone de comparables internos, se retrasan los comparables o los comparables externos no resultan apropiados, por lo tanto se dificulta encontrar comparables promedio).

Muchas dificultades con los asesores fiscales (Retraso de la revisión de la información).

Rechazo y tardanza de los contribuyentes para entregar la información.

Demasiada interpretación de las reglas de forma restrictiva para evitar litigios.

México indicó que respecto a los datos de comparables, que el equipo de auditores no usó información pública provenientes de terceras partes, sin embargo, han estado en condiciones para recolectar información comparable suficiente de fuentes públicas (bases de datos comerciales) y de transacciones internas independientes conducidas por partes relacionadas.

Requerimiento de documentación y rechazo de deducciones.

Las reglas sobre precios de transferencia mexicana, en especial aquellas sobre las deducciones de pagos a empresas relacionadas extranjeras como responsabilidad de ajustes de precios de transferencia, han elevado algunas quejas. El asunto no ha llegado hasta los tribunales, sin embargo, algunos litigantes informalmente sostienen que dichas decisiones no van a estar de acuerdo con el principio de no discriminación contenido en el artículo 24 del Modelo Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, y por lo tanto van a resultar inconstitucionales (basado en el derecho que prohíbe la imposición de impuestos sobre “renta artificial”, lo cual va a ser el resultado de los ajustes de los precios de transferencia). Los litigantes sostienen que la imposibilidad de las deducciones por errores para mantener documentación con los requisitos legales, va a tener el mismo efecto de una multa prohibida por la constitución. Por lo tanto sugieren que la administración tributaria debería intentar sustituir su propia estimación acerca del principio de plena concurrencia, y la ley debería ser enmendada para clarificar el rechazo de deducciones por excesos (cuando los pagos excedan el monto del principio de plena concurrencia).

El Comité Fiscal también tiene algunas preocupaciones con la carencia de comparables, pues cuando se utilizan compañías extranjeras como comparables de empresas relacionadas en México, el problema surge pues en las operaciones mexicanas, generalmente la mano de obra y los costos de operación son más bajos que en muchos otros países. Lo cual se va a ver reflejado en los resultados. Por lo tanto, los costos laborales constituyen una de las circunstancias económicas que necesitan ser tomadas en consideración. Asimismo, necesita estar en consideración los ajustes por inflación requeridos por la Ley Mexicana.”¹¹⁶

De lo señalado por el Comité Fiscal de la OCDE, se advierte que existen dos problemas de hecho para que puedan operar óptimamente los Precios de Transferencia en México: la inexperiencia de la administración tributaria en el manejo de técnicas para la aplicación del Principio de Plena Concurrencia y la ausencia de elementos comparables independientes.

9. Medidas adoptadas por México para combatir el abuso de créditos financieros efectuados por Partes Relacionadas extranjeras a Empresas Mexicanas

A cierto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa fueron turnados, en calidad de recursos de revisión, asuntos provenientes de diversos Juzgados de Distrito.

Estos amparos y subsecuentes recursos fueron promovidos, en su mayoría, por empresas mexicanas relacionadas con grandes corporativos transnacionales de potenciales económicos muy bastos.

¹¹⁶ Peer Review of Mexican Transfer Pricing, Legislation and Practices. Tr. del Autor. México: OCDE, 2004, p. 8.

Como actos reclamados se mencionaban la discusión, aprobación y expedición del Decreto Legislativo -de fecha 13 de noviembre de 2004 publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º. de diciembre de ese mismo año- por el que, de una parte, se adicionaron, derogaron y reformaron diversos artículos de las leyes del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Activo y, de otra, se establecieron los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso.

Se reclamó, específicamente, el artículo 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esta disposición limita la deducción de los intereses, a cargo de los contribuyentes, que se deriven de las deudas provenientes de capitales tomados en préstamo que hayan sido otorgados por una o más personas que se consideren Partes Relacionadas así como de los que emanen de préstamos otorgados por Partes Independientes residentes en el extranjero cuando el contribuyente tenga Partes Relacionadas y el monto exceda tres veces su capital contable.

El precepto impugnado establece:

Artículo 32

“Para los efectos de este Título, no serán deducibles: ...

XXVI. Los intereses que se deriven de las deudas que tenga el contribuyente en exceso en relación con su capital, que provengan de capitales tomados en préstamo que hayan sido otorgados por una o más personas que se consideren partes relacionadas en los términos del artículo 215 de esta Ley, siempre que el monto de las deudas sea superior al triple del monto del capital contable según el estado de posición financiera del contribuyente, sin considerar la utilidad o pérdida neta de dicho ejercicio.

Asimismo, será aplicable lo dispuesto en esta fracción a los intereses que se deriven de las deudas que tenga el contribuyente en exceso en relación con su capital, que provengan de capitales tomados en préstamo de una parte independiente residente en el extranjero, cuando el contribuyente sea una parte relacionada de una o más personas en los términos del artículo 215 de esta Ley.”

[...]

Cuando un contribuyente que sea parte relacionada de una o más personas en los términos del artículo 215 de esta Ley, obtenga créditos de una parte independiente, no se considerará dicho crédito para determinar el límite de las deudas respecto al capital a que se refiere esta fracción, cuando el margen de utilidad que sea atribuible a las operaciones celebradas con sus partes relacionadas, resulte razonable aplicando cualquiera de los métodos establecidos en las fracciones IV, V o VI del artículo 216 de esta Ley, siempre que obtenga una resolución favorable en los términos que señala el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, en la que se demuestre que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes y presente conjuntamente con la solicitud de resolución a que se refiere este párrafo un dictamen emitido por contador público registrado, que contenga la metodología utilizada en la determinación de dicha utilidad, conforme a los requisitos que para tales efectos establezca el Reglamento de esta Ley.

Los Quejosos recurrieron –también- la discusión, aprobación y expedición del Decreto Legislativo -de fecha 13 de noviembre de 2004 publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º. de diciembre de ese mismo año- por el que, de una parte, se adicionaron, derogaron y reformaron diversos artículos de las leyes del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Activo y, de otra, se establecieron los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso.

Se reclamó, específicamente, la fracción III de las Disposiciones Transitorias contenidas en el Artículo Tercero del Decreto en cuestión que textualmente indica:

ARTÍCULO TERCERO

En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente: ...

III. Para los efectos de lo dispuesto en la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes que a la entrada en vigor del presente Decreto determinen que el monto de sus deudas es mayor con respecto a su capital conforme a lo señalado en la citada fracción XXVI del artículo 32, tendrán un plazo de cinco años contado a partir de la entrada en vigor del presente Decreto, para disminuirlo proporcionalmente por partes iguales en cada uno de los cinco ejercicios, hasta llegar al límite establecido en el citado precepto legal.

En el caso de que al término del plazo a que se refiere esta fracción, el monto de las deudas con respecto al capital sea mayor al límite previsto en la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no serán deducibles los intereses que se deriven del monto de las deudas que excedan el límite señalado, que se hubieran devengado a partir del 1 de enero de 2005.

La reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta constituyó, en mi opinión, un mecanismo que limita la deducción de los intereses cuando la proporción del pasivo, al compararse ante el capital de la empresa, excede de tres veces a uno.

La nueva disposición contribuye a evitar el manejo del endeudamiento como un instrumento para disminuir, indebidamente, la base del Impuesto sobre

la Renta y para reubicar utilidades y pérdidas fiscales de una empresa a otra en jurisdicciones con una carga tributaria fuera de México.

La inversión mediante deuda resultaba más favorable que la realizada a través de capital ya que, al no haber reglas de control, las empresas transnacionales asumían como un incentivo el invertir a través de mecanismos de deuda. Esto ocasionó que las subsidiarias pudieran deducir los intereses causados por los préstamos obtenidos con lo cual se eliminaron completamente las utilidades de éstas haciendo que operaran, inclusive, con pérdidas fiscales. (capitalización delgada).

Así las cosas, era nula la recaudación para el fisco mexicano y se producía un abuso con la capitalización de intereses que operaban las empresas transnacionales con Partes Relacionadas mexicanas. Se tenían empresas endeudadas que no producían utilidad fiscal alguna a favor de la Administración Tributaria Mexicana.

Esta fue una de las medidas que el Gobierno Mexicano instrumentó para combatir la elusión y la evasión fiscal que llevan a cabo empresas transnacionales a través de sus Partes Relacionadas en territorio nacional.

Al respecto, una vez que la Suprema Corte de Justicia de la Nación atrajo para su análisis los amparos en revisión referidos resolvió que la reforma referida resultó constitucional de conformidad con lo siguiente:

Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Primera Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXV, Mayo de 2007
Tesis: 1a./J. 65/2007
Página: 572

RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO ES DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). El citado precepto adicionado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de diciembre de 2004, que establece un límite en la deducción de la parte de los intereses derivados de deudas que tenga el contribuyente en exceso en relación con su capital en la proporción de 3 a 1, provenientes de capitales tomados en préstamo otorgados por una o más personas que se consideren partes relacionadas del causante residentes en el extranjero, así como de los que provengan de capitales tomados en préstamo de una parte independiente residente en el extranjero, es de naturaleza autoaplicativa, o sea de individualización incondicionada, ya que la prohibición de deducir tales intereses conforme a las mencionadas reglas nace con la sola vigencia de la norma, es decir, se actualiza con la circunstancia de que el contribuyente se ubique en tales supuestos. Esto es, la adición del artículo 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta trajo como resultado la creación de situaciones concretas de derecho en torno de un sistema de deducción con el que venían operando los contribuyentes personas morales, pues el referido numeral establece el conjunto de disposiciones relacionadas con la mecánica para determinar la parte del universo de intereses a cargo del contribuyente que cumplan con la cualidad descrita y excedan el límite anteriormente señalado que, consecuentemente, no serán deducibles, implicando cambios en su esquema contable y fiscal, sin que sea relevante el momento en que jurídica y fácticamente se actualiza la sanción de la propia norma consistente en el impedimento a deducir dichos intereses.

Amparo en revisión 1310/2006. Cinemex Aragón, S.A. de C.V. y otras. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo.

Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez, Jorge Luis Revilla de la Torre y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 1406/2006. Casa Mexicana del Pacífico, S. de R.L. de C. V. y otra. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Luis Fernando Angulo Jacobo, Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 802/2006. GE Capital CEF México, S. de R.L. de C.V. y otras. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Rosalía Argumosa López, Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 1522/2006. Adidas Industrial, S.A. de C.V. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez, Heriberto Pérez Reyes y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 1961/2006. Cereal Partners México, S.A. de C.V. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.

Tesis de jurisprudencia 65/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veinticinco de abril de dos mil siete.

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXV, Mayo de 2007

Página: 722

Tesis: 1a./J. 79/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. EL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN XXVI DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO INFRINGE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA AL DAR EL MISMO TRATO A LAS DEUDAS CONTRATADAS CON PARTES RELACIONADAS EN EL EXTRANJERO, QUE A LAS OBTENIDAS DE PARTES INDEPENDIENTES RESIDENTES EN EL EXTRANJERO (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). El

interés del legislador es que las deudas contratadas tanto con partes relacionadas como con partes independientes residentes en el extranjero, tengan como objetivo su inversión en los fines del negocio evitando perjuicios al fisco federal, consecuentemente, no puede estimarse inequitativa la regulación de dos esquemas de financiamiento internacional, aun cuando se afirme que las deudas contratadas con partes independientes residentes en el extranjero, "por naturaleza", se pactan a precios de mercado a diferencia de las realizadas entre partes relacionadas, que pueden pactarse a precios que no son de mercado, en virtud de que a través de la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se pretende evitar el sobreendeudamiento excesivo, con la finalidad de erosionar la base impositiva vía deducción de intereses derivados de los capitales tomados en préstamo en proporción mayor a la regla de 3 a 1, situación que se logra con el financiamiento que provenga tanto de partes relacionadas como de partes independientes residentes en el extranjero, de esta forma, los precios de mercado no son determinantes para establecer un trato inequitativo, al constituir sólo un medio para comprobar que los montos o precios de la contraprestación son los que se hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Amparo en revisión 409/2006. American Tower Corporation de México, S. de R.L. de C.V. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez, José Alberto Tamayo Valenzuela y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 1310/2006. Cinemex Aragón, S.A. de C.V. y otras. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez, Jorge Luis Revilla de la Torre y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 1406/2006. Casa Mexicana del Pacífico, S. de R.L. de C.V. y otra. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Luis Fernando Angulo Jacobo, Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 802/2006. GE Capital CEF México, S. de R.L. de C.V. y otras. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Rosalía Argumosa López, Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 1522/2006. Adidas Industrial, S.A. de C.V. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez, Heriberto Pérez Reyes y Carmen Vergara López.

Tesis de jurisprudencia 79/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veinticinco de abril de dos mil siete.

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVI, Agosto de 2007

Página: 310

Tesis: 1a./J. 112/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005). El artículo 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2005, no viola el principio de equidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al señalar que no son deducibles los intereses derivados de las deudas que tenga el contribuyente en exceso en relación con su capital, que provengan de capitales tomados en préstamo que hayan sido otorgados por una o más personas consideradas partes relacionadas en términos del artículo 215 de la citada Ley, siempre que el monto de las deudas sea superior al triple del capital contable; en razón de que los efectos de tales limitantes se surten para todos los contribuyentes que se ubiquen en dichos supuestos; y si bien el legislador distingue entre los contribuyentes que obtienen préstamos de partes relacionadas y aquellos que provienen de partes independientes, ello se justifica porque al tener distinta naturaleza, se encuentran en situaciones diferentes. Además, la justificación de las deducciones no es simplemente que éstas incidan negativamente en el patrimonio del contribuyente, sino además, que tengan el carácter de estrictamente indispensables para el fin de la actividad realizada; de ahí que las empresas deben operar con márgenes de endeudamiento razonable, pues en la medida en que dichas deudas rebasan la

proporción establecida en la citada fracción XXVI, los intereses derivados de las mismas no pueden ser deducibles, con lo cual, por un lado, se evitan las planeaciones basadas en el sobreendeudamiento de las empresas y, por otro, se controlan las prácticas evasoras.

Amparo en revisión 2210/2005. Daimlerchrysler Services de México, S.A. de C.V. 1o. de marzo de 2006. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: Antonio Espinosa Rangel.

Amparo en revisión 1406/2006. Casa Mexicana del Pacífico, S. de R.L. de C.V. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Luis Fernando Angulo Jacobo, Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 409/2006. American Tower Corporation de México, S. de R.L. de C.V. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez, Carmen Vergara López y José Alberto Tamayo Valenzuela.

Amparo en revisión 1310/2006. Cinemex Aragón, S.A. de C.V. y otras. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Jorge Luis Revilla de la Torre, Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 1522/2006. Adidas Industrial, S.A. de C.V. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Heriberto Pérez Reyes, Verónica Nava Ramírez, Carmen Vergara López y Rolando Javier García Martínez.

Tesis de jurisprudencia 112/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de cuatro de julio de dos mil siete

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXV, Mayo de 2007

Página: 707

Tesis: 1a./J. 74/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). El citado precepto, al prever límite a la deducción de la parte de los intereses provenientes del endeudamiento excesivo de las empresas (3 a 1 su capital contable) con sus partes relacionadas residentes en el extranjero o con partes independientes cuando el contribuyente sea parte relacionada de otra residente en el extranjero, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues el mecanismo modifica la base gravable de la empresa residente en territorio nacional que reparte o traslada los beneficios a sus partes relacionadas residentes en el extranjero, generando la tributación conforme al beneficio real obtenido sin minorización artificiosa de dicha base. Además, el sistema regulado en la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta reconoce la aplicación de la proporción deuda-capital en los supuestos de vinculación indicados, atendiendo a la situación concreta del contribuyente que utiliza el crédito obtenido para la productividad, pues en sus párrafos séptimo y octavo establece la posibilidad del sujeto pasivo para acreditar ante la autoridad fiscal que la operación pactada, de la que derivan los intereses devengados que prima facie es considerada

operación en capitalización delgada, tiene por objeto financiar proyectos productivos de la empresa, con lo cual se reconoce la situación del contribuyente gravando el ingreso conforme a su verdadera capacidad contributiva, en tanto le permite deducir todos los intereses provenientes de préstamos otorgados por empresas vinculadas residentes en el extranjero, aun cuando excedan el triple de su capital contable.

Amparo en revisión 409/2006. American Tower Corporation de México, S. de R.L. de C.V. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez, José Alberto Tamayo Valenzuela y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 1310/2006. Cinemex Aragón, S.A. de C.V. y otras. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez, Jorge Luis Revilla de la Torre y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 1406/2006. Casa Mexicana del Pacífico, S. de R.L. de C.V. y otra. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Luis Fernando Angulo Jacobo, Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 802/2006. GE Capital CEF México, S. de R.L. de C.V. y otras. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Rosalía Argumosa López, Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 1522/2006. Adidas Industrial, S.A. de C.V. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García

Villegas. Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez, Heriberto Pérez Reyes y Carmen Vergara López.

Tesis de jurisprudencia 74/2007. Aprobada por la Primera Sala de Alto Tribunal, en sesión de veinticinco de abril de dos mil siete

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El devenir histórico de la especie humana se caracteriza por la existencia de acontecimientos que han generado importantes transformaciones en un estado de cosas. Un momento significativo lo constituye, sin lugar a dudas, la Revolución Industrial. Este periodo -en el que se dan una serie de modificaciones económicas y sociales en algunos países europeos a partir de los últimos años del siglo XVIII- representa el inicio de una etapa en la que se colocan los cimientos de lo que, casi dos centurias después, serán las grandes empresas. Queda atrás el sistema doméstico y surge otro en el que los medios de producción se encuentran concentrados en un mismo edificio que recibe el nombre de Fábrica. Esta unidad económica en la cual se agrupan y coordinan los factores humanos y materiales de la actividad económica tenderá, por su propia naturaleza, a un movimiento de crecimiento y expansión que la convertirá en lo que actualmente se denomina Empresa Transnacional.

SEGUNDA.- En México, la empresa transnacional ha desempeñado un rol significativo en el proceso de industrialización del país y ha mantenido su presencia desde la primera mitad del siglo XX y hasta nuestros días. Algunos de los más destacados consorcios mercantiles han llevado a efecto sus tareas en el marco de los diversos proyectos económicos que han prevalecido en la República Mexicana y que van desde el modelo de Desarrollo Estabilizador, implementado durante los años de 1959 a 1970, hasta el esquema de Desarrollo Compartido instaurado de 1971 a 1975. En la actualidad, esas sociedades internacionales constituyen un punto de referencia en los análisis económicos ya que destacan los avances obtenidos en las variables macroeconómicas y, en particular, subrayan logros en el rubro de la inversión extranjera directa que, dicho sea de paso, encuentra su mayor rango de participación en capital proveniente de los Estados Unidos de América.

TERCERA.- Es deseable que la administración tributaria nacional, en el marco de las atribuciones y facultades que la legislación de la materia le confiere, implemente las acciones necesarias que le permitan efectuar una oportuna y permanente revisión del comportamiento de las empresas transnacionales al momento de conducir sus operaciones fiscales.

CUARTA.- Los Precios de Transferencia -entendidos como una serie de lineamientos tendientes a evitar que por actos de índole comercial o contractual se ocasionen efectos fiscales nocivos en la nación en donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios- tienen un vínculo estrecho con una norma de carácter internacional formulada por la OCDE, denominada Principio *Arm's Length*, cuyo objetivo es el de rectificar la traslación indebida de beneficios a través de una manipulación de los índices de las ganancias o pérdidas obtenidas por las multinacionales.

QUINTA.- El Principio de Plena Concurrencia o de *Arm's Length* implica que las empresas relacionadas deben acordar y determinar sus Precios de Transferencia en las mismas condiciones que lo realizan empresas independientes y comparables en un mercado libre y abierto.

SEXTA.- Íntimamente ligado a lo anterior es el hecho de que algunos grupos corporativos transnacionales se sirven de los Precios de Transferencia como medios para movilizar fondos alrededor del grupo no en un sentido comercial sino con el propósito de eludir y evadir impuestos.

SÉPTIMA.- Es una realidad, de la cual no es posible sustraerse, se observa que existe un número aun no determinado de empresas transnacionales que pactan sus Precios de Transferencia en forma contraria al Principio de Plena Competencia o Principio del Precio Justo (Principio *Arm's Length*)

OCTAVA.- El manejo ilegal y no en un sentido comercial de los Precios de Transferencia motiva, amén de otras problemáticas de naturaleza jurídica, la evasión de impuestos por parte de las empresas transnacionales.

Esta situación -que tiende a volverse una constante en diversos países del orbe, que violenta las disposiciones legales establecidas y produce un detrimento a la hacienda pública de la correspondiente nación- hace indispensable un replanteamiento en torno a la conveniencia de modificar los esquemas de fiscalización existentes en lo atinente a los Precios de Transferencia.

NOVENA.- Un factor digno de considerar es el de que los Precios de Transferencia persiguen, como un objetivo medular, la neutralidad fiscal internacional a través de la aplicación del Principio de Plena Concurrencia.

DÉCIMA.- Las acciones que -en nuestro medio y en vista de la realidad que hace evidente la manipulación de los índices de las utilidades o pérdidas alcanzadas por las multinacionales- conviene promover a corto plazo guardan relación, en primer lugar, con el fortalecimiento de las facultades que la ley otorga al fisco en materia de comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de las sociedades internacionales establecidas en territorio nacional y, en segundo término, con lo inherente a las operaciones de las partes relacionadas de los propios entes corporativos.

Un aspecto que no debe soslayarse es el de cuidar que la autoridad fiscal, en su afán por incrementar la recaudación tributaria, no haga uso de procedimientos que atenten contra el Estado de Derecho y los principios de equidad y legalidad contenidos en la Constitución General de la República.

Otro requerimiento adicional al expresado en el párrafo que antecede es el de estructurar dicha adecuación legal de forma tal que no

conceda a las empresas trasnacionales la posibilidad de, como algunas de ellas lo hacen en nuestros días, operar en contravención al Principio de Plena Competencia y aprovechar el hecho de que en México no existen todavía comparables independientes que permitan a la autoridad fiscal determinar si hubo una manipulación en materia de Precios de Transferencia.

Debe señalarse, en complemento de lo ya escrito, que algunas voces del ámbito de la hacienda pública nacional mencionan la importancia de que muy pronto se gesten normas y prácticas que garanticen el que los órganos jurisdiccionales tengan la libertad y la posibilidad real de efectuar una interpretación más amplia del Principio de Plena Competencia que permita una mejor confrontación de las condiciones económicamente relevantes y prevalecientes en una transacción controlada y las condiciones imperantes en las operaciones entre compañías independientes.

DÉCIMO PRIMERA.- En México, a nuestro juicio, la determinación de un ajuste primario respecto a los Precios de Transferencia constituye una presunción *Juris Tantum* que acepta prueba en contrario.

DÉCIMO SEGUNDA.- Resulta evidente que una determinación presuntiva de Precios de Transferencia efectuada por la Administración Tributaria Nacional es fácil de desvirtuar a través de los medios de defensa contemplados en las leyes mexicanas.

DÉCIMO TERCERA.- En el panorama internacional, México debe compartir experiencias con naciones que, por su grado de desarrollo, le aporten elementos para realizar de un modo más adecuado la tarea fiscalizadora de las operaciones de las empresas trasnacionales relacionadas con los Precios de Transferencia.

Hoy en día, en que un mexicano preside la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) –foro internacional que aglutina a representantes de treinta naciones que desarrollan su trabajo de manera conjunta para enfrentar los retos de un mundo globalizado mismos que se refieren a cuestiones de agricultura, comercio, economía, finanzas, medio ambiente, tecnología y otros- se da una generosa oportunidad para impulsar y, en su momento, poner a la consideración de los países miembros de la OCDE una adición o enmienda al texto del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y Capital elaborado por el mencionado organismo.

La adecuación sugerida necesariamente debe ubicarse en la nueva dinámica internacional que se caracteriza por un ánimo y espíritu globalizador mismo que impone condiciones distintas de las que prevalecieron cuando fue redactado el modelo en cita.

F U E N T E S
B I B L I O G R Á F I C A S

OBRAS GENERALES

ACOSTA MICHEL, LUÍS FERNANDO. “Los Precios de Transferencia en la Industria Maquiladora en México. Propuesta de Adecuaciones al Actual Régimen Fiscal” México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. 2005.

ARELLANO GARCÍA, CARLOS. Primer Curso de Derecho Internacional Público. 2ª. ed. México: Porrúa, 1993.

BETTINGUER BARRIOS, HERBERT. Precios de Transferencia. Sus efectos fiscales. 10ª. ed. México: Ediciones Fiscales ISEF, 2000.

BUHLER, OTTMAR. Principios de Derecho Internacional Tributario. Tr. de Fernando Cervera Torrejón. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

CALVO NICOLAU, ENRIQUE. Tratado del Impuesto Sobre la Renta. México: Themis, 2003. v. II-B.

_____. “Introducción al marco jurídico de los tratados y algunas reflexiones al respecto” en Tratados para evitar la Doble Imposición. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A. C., 1996. p. 19-59.

CAMPAGNALE, NORBERTO PABLO, SILVIA GUADALUPE CATINOT y ALFREDO JAVIER PARRONDO. El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales. Buenos Aires: Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2000. XXIX.

CERVANTES AHUMADA, RAÚL. Derecho Mercantil Primer Curso. México: Porrúa, 2000.

CLARK, RICHARD. A. “Finding and Analyzing Comparable Financial Data” en: Transfer Pricing Handbook. Tr. del autor. New York: John Wiley and Sons, Inc., 1998. p. 9.1-9.19.

CUADRO COMPARATIVO. RESOLUCIONES MISCELÁNEAS FISCALES 1999 Y 2000. México: Servicio de Administración Tributaria, 2002.

CURIEL GARCÍA, MOISÉS. “Partes Relacionadas” en: Tratados para evitar la Doble Tributación. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 2002. p. 279-314.

DIRECTRICES APLICABLES EN MATERIAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA A EMPRESAS MULTINACIONALES Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. Tr. del IEF (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid). México: Edición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2003.

DUNNING H., JOHN. (Comp.) La Empresa Multinacional. Tr. de Eduardo L. Suárez. México: Fondo de Cultura Económica, 1976.

GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. Derecho Financiero Mexicano. 18ª ed. México: Porrúa, 1994.

GÓMEZ COTERO, JOSÉ DE JESÚS. Precios de Transferencia: Una visión jurídica. México: DOFISCAL Editores, 2000.

HANSEN, DON R. y MOWEN, MARYANNE M. Administración de Costos Contabilidad y Control. 5ª. ed. Tr. de Erika M. Jasso Hernández Borneville. México: Thomson Editores, 2007.

HERNÁNDEZ SANTOYO, JUAN CARLOS y CHRISTIAN BERNABÉ, VÁZQUEZ SÁNCHEZ. Precios de Transferencia. Aplicación práctica total. México: DOFISCAL Editores, 2005. XXIII.

ICKMAR, VICTOR. “Tratados Internacionales en Materia Tributaria” en: Tratado de Derecho Tributario. Tr. de José María Aicega. Bogotá: Temis, 2001. v. 1.

MANTILLA MOLINA, ROBERTO L. Derecho Mercantil. 29ª. Ed México: Porrúa, 2001.

MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO. Facultades de Comprobación Fiscal. 2ª. ed. México: Porrúa, 2001. XVII.

MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL. CONDENSED VERSION. Tr. del autor. Paris: OECD Committee on Fiscal Affairs, 2005.

PALLARES, EDUARDO. Diccionario de Derecho Procesal Civil. 27ª ed. México: Porrúa, 2003.

PEER REVIEW OF MEXICAN TRANSFER PRICING. LEGISLATION AND PRACTICES. Tr. del autor. México: OCDE, 2004.

PÉREZ BECERRIL, ALONSO. Presunciones tributarias en el Derecho Mexicano. México: Porrúa, 2001.

QUINTANA ADRIANO, ELVIA ARCELIA. Ciencia del Derecho Mercantil Teoría, Doctrina e Instituciones. 2ª. ed. México: Porrúa, 2004.

ROLFE, SYDNEY y WALTER, DAMM. La corporación multinacional en la economía mundial. Tr. de Alfonso Esparza. México: Diana, 1971.

ROBLES, GÓNZALO. “El desarrollo industrial” en: México. Cincuenta años de Revolución. La Economía. La Vida Social. La Política. La Cultura. México: Fondo de Cultura Económica, 1963. p. 30-40.

ROSEMBUJ, TULLIO. Fiscalidad Internacional. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1998.

SALA GALVAÑ, GEMMA. Los Precios de Transferencia Internacionales. Su tratamiento tributario. Valencia: Tirant lo Blanch, 2003.

SERRANO ANTÓN, FERNANDO. La Modificación del Modelo de Convenio de la OCDE para Evitar la Doble Imposición Internacional y Prevenir la Evasión Fiscal. Interpretación y Novedades de la Versión del año 2000. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 2002.

STAPLES, R. “The Taxation of Limited Companies Carrying Business both in the United Kingdom and Elsewhere” Tr. del autor, en: L'imposition des bénéfices et des profits de sociétés anonymes á intérêts internationaux. Holanda: International Fiscal Association, 1965, p.34-43.

VANN, RICHARD. J. “International Aspects of Income Tax” en: Tax Law Design and Drafting. Tr. del autor. Washington D.C.: International Monetary Fund, 1998.

VILLEGAS, HÉCTOR BELISARIO. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 8ª. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003. LXIV.

WEEGHEL, VAN. “Doble Imposición Internacional” en: Tratado de Tributación. Buenos Aires: Astrea, 2003, v. I. p. 760-761.

OBRAS DE CONSULTA

Enciclopedia Jurídica Omeba. Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina, 1977. Tomo X. p. 53-63.

DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO ESPASA. 8ª ed. Madrid: Espasa Calpe, 1979.

Diccionario Jurídico Mexicano, México: Porrúa, 2004. v. 1 y 2. p. 1400-1402.

THE OECD. Tr. del autor. París: OECD, 2005.

HEMEROGRÁFICAS

GUTIÉRREZ, ELVIA. “Empresas trasnacionales. Principales fuentes de financiamiento. México ocupa el duodécimo lugar en el Mundo”. El Financiero. Enero, 25, 2006. Sección Mercados p. 3A.

LOMELÍN MARTÍNEZ, ARTURO. “Precios de Transferencia” en: Contaduría Pública, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. México. Año 26, Núm. 302, Octubre. 1997. p. 29-35.

SIMMONS, D.L. “Worldwide Unitary Taxation: Retail and Rationale, or Block at the Water’s Edge?” Tr. del autor. Stanford Journal of International Law. Stanford, 1985, v.21. p. 157-194.

INFORMÁTICAS

“América Latina y el Caribe: Las 50 mayores empresas de inversión extranjera” en <http://www.eclac.cl/publicaciones/DesarrolloProductivo/5/lcg1985/capIID.html>, 15 enero 2006.

Disco Compacto de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. IUS 2009.

“Double Taxation and Tax Evasion Document F.212 February 1925. League of Nations: Technical Experts to the Economic and Financial Committee” Tr. del autor en: <http://setis.library.usyd.edu.au/pubotbin/toccer-new?id=brulegi.sgml&images=acdpgifs&data=/usr/ot&tag=law&part=2&division=div1>, 4 julio 2009.

Graetz, Michael. “The Original Intent of U.S. International Taxation” Tr. del autor en: <http://www.law.duke.edu/shell/cite.pl?46+Duke+L.+J.+1021>, 4 julio 2009.

“League of Nations Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text. C.88.M.88.1946.II.A.” Tr. del autor en: <http://setis.library.usyd.edu.au/pubotbin/toccer-new?id=brulegi.sgml&images=acdp/gifs&data=/usr/ot&tag=law&part=15&division=div1>, 4 julio 2009.

“League of Nations Fiscal Committee: Report to the Council on the Fifth Session of the Committee C.252.M.124.1935.II.A.” Tr. del autor en: <http://setis.library.usyd.edu.au/pubotbin/toccer-new?id=brulegi.sgml&images=acdp/gifs&data=/usr/ot&tag=law&part=9&division=div1>, 4 julio 2009.

Pear, Robert. “I.R.S. Investigating Foreign Companies for Tax Cheating.” Tr. del autor en: <http://www.nytimes.com/1990/02/18/us/irs-investigating-foreign-companies-for-tax-cheating.html?pagewanted=all>, 4 julio 2009.

“Report on Double Taxation: Document E.F.S.73. F.19; April 5, 1923. League of Nations Economic and Financial Commission. Professors Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp” Tr. del autor en: <http://setis.library.usyd.edu.au/pubotbin/toccer-new?id=brulegi.sgml&images=acdp/gifs&data=/usr/ot&tag=law&part=2&division=div1>, 4 julio 2009.

STANLEY, LANGBEIN. “The Unitary Method and The Myth of Arm’s Length.” Tr. del autor, en: Special Reports Tax Notes. Falls Church, USA : Tax Notes, 1986.

CONVENIOS INTERNACIONALES

CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Diario Oficial... México, D.F., 3 de febrero de 1994.

LEGISLACIÓN

MÉXICO. CÓDIGOS Y LEYES. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Diario Oficial... México, D.F., 31 de diciembre de 1981.

_____. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
Diario Oficial... México, D.F., 1 de enero de 2002.