

NATURALEZA Y CARÁCTER JURÍDICO DE LAS GUÍAS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Roberto Carlos AYALA MARTÍNEZ¹
Jaime SANTIAGO GARCÍA²

SUMARIO

I. *Introducción.* II. *Antecedentes.* III. *Inclusión de las Guías de Precios de Transferencia al marco legal mexicano.* IV. *Objeto, naturaleza y carácter jurídico.* V. *Conclusión.* VI. *Fuentes de información.*

RESUMEN

Los precios de transferencia son los valores fijados en las transacciones internacionales entre personas y/o entidades vinculadas económica y fiscalmente.

A través de los precios de transferencia, las autoridades fiscales de los países están en posibilidad de revisar y objetar el valor de los bienes y servicios que se fijan entre partes re-

ABSTRACT

Transfer prices are the prices set in international transactions between persons and / or financially and fiscally related entities.

Through the transfer prices, the tax authorities of the countries are in possibility of review and object to the value of the goods and services that are fixed between related parties, with the application of lowering direct

¹ Es Licenciado en Derecho por la UNAM, con Maestría en Derecho Fiscal por la Universidad Panamericana y Especialidad en Propiedad Intelectual, Derechos de Autor, Propiedad industrial y Derechos Humanos. Desde 2016 es miembro de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. En el SAT fue Abogado Tributario, Jefe de Departamento en la Administración Local Jurídica. En el Tribunal Federal de Justicia Fiscal se ha desempeñado como Secretario de Acuerdos de Sala Regional, Magistrado por Ministerio de Ley, Secretario de Acuerdos de la Sala Superior y actualmente es Secretario Adjunto de la Primera Sección, imparte las clases en la Facultad de Derecho de la Barra Nacional de Abogados, Derecho Fiscal, Derecho Administrativo y Derechos humanos.

² Es Licenciado en Derecho por la Facultad de Estudios Superiores de Acatlán de la Universidad Nacional Autónoma de México y en el plano académico cuenta con estudios de Especialidad en Fiscal por el Posgrado de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Nacional Autónoma de México y Maestría en Derecho Fiscal por la Universidad Panamericana, en el ámbito profesional cuenta con una amplia experiencia en materia fiscal y administrativa y función jurisdiccional; actualmente, se desempeña como Secretario de Acuerdos de la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y en el mismo órgano se ha desempeñado como Secretario de Acuerdos de las Salas Regionales Metropolitanas (2006 a 2016), y en el Servicio de Administración Tributaria se desempeñó como Profesional de Servicios Ejecutivos "Enlace" de la Administración General Jurídica y Jefe de Departamento en la Administración General de Grandes Contribuyentes, cargos que le permitieron obtener experiencia en la materia fiscal y administrativa.

lacionadas, con la finalidad de abatir impuestos directos y trasladar a otras regiones, las utilidades con una carga impositiva menor o incluso, nula.

PALABRAS CLAVE

Precios. Transacciones internacionales. Valor de mercado. Guías de Precios de Transferencia.

taxes and transferring profits to other regions with a lower or even zero tax burden.

KEY WORDS

Prices. International Transactions. Market value. Transfer Pricing Guides.

I. INTRODUCCIÓN

Los precios de transferencia son los precios fijados en las transacciones internacionales entre personas y/o entidades vinculadas económica y fiscalmente; al respecto, el Doctor José de Jesús Gómez Cotero establece que el objetivo de los mismos es:

... 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 ratificables, tales como intereses, dividendos, regalías, etc., formas a través de las cuales los contribuyentes buscan minimizar la carga tributaria remitiendo utilidades de las operaciones que, a través de las tasas reducidas, distorsionen la política fiscal de los países que intervienen³.

En opinión de Herbert Bettinger Barrios⁴, a través de los precios de transferencia, las autoridades fiscales de los países están en posibilidad de revisar y objetar el valor de los bienes y servicios que se fijan entre partes relacionadas, con la finalidad de abatir impuestos directos y trasladar a otras regiones, las utilidades con una carga impositiva menor o incluso, nula.

En virtud de lo anterior, los países más desarrollados, que forman parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos; en adelante OCDE, definieron un marco metodológico para determinar, a través de los precios de transferencia, los precios o márgenes de beneficio en operaciones realizadas entre compañías controladas (vinculas económicamente), incluyendo las obtenidas en el extranjero, aplicando posteriormente este sistema, otros países en el mundo; esto porque, dicha Organización ha recomendado a sus países miembros, entre ellos, México, que sus respectivas Administraciones Fiscales sigan los lineamientos contenidos en las denominadas Guías de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales Nacionales, en adelante las "Guías".

³ Gómez Cotero, José de Jesús, *Precios de transferencia. Una visión jurídica*, México, Dofiscal, 1999.

⁴ Bettinger Barrios, Herbert, *Precios de transferencia. Sus efectos fiscales*, México, ISEF, 1997.

Así, el objeto del presente trabajo es determinar la naturaleza y carácter jurídico de las “Guías”; a fin de conocer su repercusión en la fijación de los precios y montos de las contraprestaciones en las operaciones de los contribuyentes con partes relacionadas.

Esto es, arribar a una conclusión en cuanto a saber si las mencionadas Guías de Precios de Transferencia, son de observancia y aplicación obligatoria para los contribuyentes que tengan operaciones con partes relacionadas en el extranjero.

II. ANTECEDENTES

Durante la Primera Guerra Mundial, comenzó a regularse el término de *precios de transferencia*; en 1915 la Gran Bretaña fue el primer país que los utilizó, posteriormente, Estados Unidos de América, pues muchos contribuyentes estadounidenses desviaron sus utilidades no solo en su territorio nacional, sino que trasladaban parte de las utilidades gravables a otros países, en los cuales podían aplicar en su beneficio, tasas impositivas menores o, incluso, las remitían a paraísos fiscales⁵ donde dejaban de pagar total o parcialmente impuestos. Tales actuaciones obligaron a las autoridades a tomar medidas drásticas que frenaran la manipulación de precios intercompañía, respecto a los precios que se fijarían en mercados competitivos; para ello, las autoridades obligaron a las empresas a que sus transacciones entre partes relacionadas se apegaran al principio de independencia o principio *Arm's Length*⁶, hoy conocido también como “principio de plena competencia”; por ello desde 1935, Estados Unidos de América, estableció una legislación preventiva de prácticas de evasión fiscal, utilizando los precios de transferencia.

A partir de 1950 comienza el fenómeno de globalización mundial por parte del GATT⁷, para evitar que los comerciantes de todos los países utilizaran el comercio de mercancías con utilidades fiscales caras o pérdidas y transferirlas a territorios que les proporcionarían un mayor beneficio desde el punto de vista fiscal.

Por otro lado, el Consejo de Cooperación Aduanera a partir del Artículo VII del GATT, creó un procedimiento para determinar la base gravable de los impuestos al comercio exterior, siendo conocido como “valor nominal” y tuvo como objeto definir el valor real de

⁵ Territorio o Estado que se caracteriza por aplicar un régimen tributario especialmente favorable a los ciudadanos y empresas no residentes que se domicilien a efectos legales en el mismo. Típicamente, estas ventajas consisten en una exención total o una reducción muy significativa en el pago de los principales impuestos, así como el secreto bancario.

⁶ Artículo 1o. de las Guías de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales Nacionales.

⁷ Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio (*General Agreement on Tariffs and Trade*).

las mercancías de importación y exportación, tomando como valor teórico un contrato de compra/venta internacional de mercancías.

En 1979, la Ronda de Tokio del GATT aprobó el Código de Valoración de Aduana y estableció la base gravable de los aranceles en el sistema de "valor de transacción" y otros sistemas alternativos en los cuales no se pueden aplicar por razones de vinculación aduanera, lo que ayudó a combatir: la subvaluación de las mercancías y evitar la defraudación de los aranceles, la práctica de precios de transferencia como estrategia fiscal financiera en materia de tráfico internacional de mercancías y la práctica de competencia desleal en el comercio internacional.

La OCDE, desde su creación, ha tratado de desarrollar métodos para determinar los precios de transferencia y que vayan conforme al principio de *Arm's Length*; en razón de ello, la organización mundial ha sugerido que los países miembros sigan las "Guías"; con el fin de lograr un balance entre los intereses del Estado y de los contribuyentes, de tal manera que existan soluciones que sean satisfactorias para ambas partes.

Hoy en día, gracias a tales recomendaciones, la mayoría de los países miembros de la OCDE aplican los lineamientos en materia de precios de transferencia.

Así, en abril de 1994, México se adhiere a la OCDE por medio de la suscripción de una declaración sobre la aceptación de sus compromisos como educación, turismo, comercio, medio ambiente, pesca, agricultura, liberalización de los mercados de capitales, etc., pero es hasta 1997 que el principio de plena competencia se incorpora a la legislación fiscal, a través del Artículo 9o. del Modelo de la OCDE y establece el concepto de "partes relacionadas"; y obligan a los contribuyentes a tener documentación para soportar las operaciones internacionales que se realicen entre empresas de un mismo grupo económico, por medio de los métodos de Precios de Transferencia que se encuentran en la Ley del Impuesto sobre la Renta y por ende, la aplicación de las "Guías"; las cuales como dijimos, prevén, entre otras cuestiones, que el principio de plena competencia consiste en tratar a los miembros de un grupo multinacional como si operaran como empresas separadas en lugar de partes inseparables de una empresa unificada, a fin de que ajusten los beneficios que obtienen, tomando como referencia las condiciones que hubieran concurrido entre empresas independientes en operaciones comparables.

III. INCLUSIÓN DE LAS GUÍAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA AL MARCO LEGAL MEXICANO

En 1997, la Ley del Impuesto sobre la Renta fue modificada en sus Artículos 64, 64-A y 64-B, lo cual generó un *parteaguas* en cuanto a las disposiciones en materia de precios de transferencia, debido a que con tales reformas se extendió la aplicación de los precios

de transferencia a todos los contribuyentes y no solo a las empresas maquiladoras, como se venía previendo, de acuerdo a la reforma al Artículo 63, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 30 de diciembre de 1996⁸.

En las nuevas disposiciones, se incorpora el Principio de Precio Justo de Mercado (PPJM) en los términos de las "Guías" de la OCDE, señalando que los contribuyentes que celebraran operaciones con partes relacionadas se encontraban obligados, para efectos del impuesto sobre de la renta, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas considerando para estas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Sin embargo, fue hasta la reforma de 2002 de la Ley del Impuesto sobre la Renta⁹, en la que el Congreso Federal determinó incluir a la legislación mexicana las Guías sobre los Precios de Transferencia.

De acuerdo a la exposición de motivos, se determinó incorporar las disposiciones que contuvieran la obligación de conservar la documentación que acreditara que el contribuyente efectuó sus operaciones utilizando los precios que hubieran empleado partes independientes en operaciones comparables, así como los métodos tradicionales y alternativos aceptados por la OCDE para determinar tales precios, es decir, aplicar el principio de plena competencia.

Lo anterior, dijo el Constituyente, tenía sustento en que las Administraciones Fiscales tenían el derecho legítimo de gravar las utilidades de un contribuyente de conformidad con los ingresos y gastos que se generaban dentro de su territorio, por lo que, para la correcta determinación de los precios de transferencia, se permitió a las Administraciones Fiscales asignar razonablemente las utilidades que se generaban dentro de su jurisdicción fiscal.

Asimismo, se dijo que las reglas sobre precios de transferencia constituían un método importante para evitar la erosión de la base gravable del impuesto sobre la renta, toda vez que a través de la manipulación de los precios que se pactaban entre empresas relacionadas, se podían ubicar utilidades en diferentes países a conveniencia de un grupo multinacional.

En ese sentido, se indicó que México, como país miembro de la OCDE y el resto de los países de dicha Organización, tenía el compromiso de aplicar las recomendaciones en materia de precios de transferencia y con ello, se lograrían incorporar reglas equivalentes a las que tenían otros países, tales como los Estados Unidos de América y otros integrantes de la citada Organización.

⁸ Barrera Vázquez, Mario, *Algunas consideraciones legales sobre los precios de transferencia en México*, México, TEJFA, 2008, t. XXI, Colección de Estudios Jurídicos.

⁹ Reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de enero de 2002.

Así, en virtud de la reforma, se determinó que en el Artículo 215 de la Ley se agregara el siguiente párrafo:

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.

Posteriormente, el 23 de diciembre de 2005, se adicionó un párrafo al Artículo 216 de la Ley, en la que reguló la aplicación de los métodos de valoración previstos en el numeral 215, para quedar de la siguiente forma:

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.

(Énfasis añadido).

En el año 2014, los párrafos transcritos siguen redactados en sus mismos términos siendo la diferencia que ahora están previstos en los Artículos 179, 180 respectivamente; además, el párrafo del Artículo 180, hace alusión al último párrafo del Artículo 179, para ser congruente con el nuevo articulado, quedando de la forma siguiente:

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 no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales a que se refiere el último párrafo *del artículo 179 de esta Ley*.

(Énfasis añadido).

Bajo esa disposición, hoy en día, nuestra legislación prevé como medio de interpretación de las disposiciones del Capítulo “De las Empresas Multinacionales”, a 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 aquellas que las sustituyan”, precisándose que serán aplicables

siempre que las mismas sean congruentes con las disposiciones de la misma Ley y de los tratados celebrados por México, desde luego dicha normatividad, no es exclusiva para las personas morales, pues en una interpretación armónica con los numerales 76, primer párrafo, fracciones IX, X, XII y 90 penúltimo párrafo de la Ley de Impuesto sobre Renta, las citadas Guías le son aplicables a las personas físicas, a fin de que se ajusten los beneficios que obtienen, tomando como referencia las condiciones que hubiesen concurrido entre empresas o personas independientes en operaciones comparables.

IV. OBJETO, NATURALEZA Y CARÁCTER JURÍDICO

Las “Guías” se enfocan principalmente al estudio de la aplicación del Principio de Precio Justo de Mercado, en adelante “PPJM”, como norma básica para la determinación del precio de transferencia entre empresas asociadas; es decir, intentan lograr un balance entre los intereses de las Administraciones Fiscales y de los contribuyentes, buscando encontrar soluciones para ambas partes en materia de precios de transferencia.

Igualmente, las “Guías” analizan los diversos métodos para evaluar si las condiciones de las relaciones comerciales y financieras hacia el interior de las empresas multinacionales satisfacen el referido principio, al tiempo que estudian su viabilidad práctica, ya que tales “Guías” otorgan cierta preferencia a los métodos basados en operaciones comparables, respecto de otros métodos, no obstante que en la Ley se prevén aquellos métodos basados en la utilidad, como el método de participación de utilidad.

Actualmente, ni en nuestra Constitución ni tampoco en la Ley de la materia, encontramos fundamento alguno que nos permita concluir que las “Guías” son normas de carácter formal emanadas del Congreso de la Unión, ni tampoco que hayan emanado de un decreto promulgado por el Presidente de la República, en ejercicio de la facultad prevista en el Artículo 89, fracción I constitucional; es decir, que no son normas de Derecho positivo vinculantes para los contribuyentes; sin embargo, al estar previstas en la misma Ley como un medio interpretativo de las disposiciones legales, tales “Guías” adquieren cierta fuerza obligatoria para aquellos contribuyentes obligados a determinar sus ingresos y deducciones autorizadas, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

Por otro lado, las Guías de Precios de Transferencia fueron creadas por la propia OCDE; por tanto, tampoco podemos considerar que se trata de normas internacionales regulatorias de las transacciones de operaciones comerciales entre partes relacionadas de México con otros países y eso nos conlleva a concluir que no tiene el carácter de un convenio o tratado internacional, respecto del cual los contribuyentes estén obligados a observar.

No obstante lo anterior, el Estado mexicano, al ser miembro de la OCDE, está conminado observar y a verificar la aplicación de las "Guías"; para determinar si los ingresos generados por los contribuyentes o las deducciones que pretendan acreditar, efectivamente, cumplen con el principio *Arm's Length*; en efecto, la obligación de que el Estado mexicano considere a las "Guías" en su legislación interna es real, pues como se mencionó en líneas pasadas, la Ley del Impuesto sobre la Renta hace una remisión a las Guías de Precios de Transferencia.

Sobre tales disposiciones, en principio podemos decir que la propia Ley del Impuesto sobre la Renta señala que las Guías de Precios de Transferencia son un *medio interpretativo* respecto de todas las disposiciones del Capítulo II "De las Empresas Multinacionales"; Título VI; es decir, queda claro que tales "Guías" solamente servirán a los contribuyentes para interpretar y entender las disposiciones fiscales que conforman dicho Capítulo (Artículos 179 a 184 en relación con los diversos 76, primer párrafo, fracciones IX, X y XII y 90, penúltimo párrafo).

También, se advierte que la Ley establece que las "Guías" deben ser congruentes con las propias normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta y tratados internacionales celebrados por México; esto nos permite considerar, a *contrario sensu*, que si las Guías de Precios de Transferencia no son congruentes con nuestras disposiciones o los tratados internacionales; entonces, no deberán ser observadas en la aplicación de los métodos para determinar los precios de transferencia entre las partes relacionadas.

Entonces, parecería en principio, que la aplicación de las Guías de Precios de Transferencia está condicionada al requisito de congruencia con la ley nacional o el tratado internacional, pues en caso contrario, no deben aplicadas por los contribuyentes.

Por lo que, podemos decir que no obstante que la Ley del Impuesto sobre la Renta hace referencia a las "Guías" y establece su aplicación, no en todos los casos tendrán que ser aplicadas; es decir, la ley le imprime a las Guías de Precios de Transferencia el carácter de ley suave, *soft law*.

Según un criterio de 2009 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el término inglés *soft law* es utilizado para aquellos instrumentos cuasi-legales que, o bien no tienen fuerza vinculante o la que lleguen a tener es de algún modo más *débil* que la legislación tradicional¹⁰.

Así, en el contexto del Derecho Internacional, el término *ley suave* generalmente se refiere a acuerdos entre Estados que no llegan a calificar como Derecho Internacional en sentido estricto, entre los que se cuentan las "directivas", "comunicaciones" y "reco-

¹⁰ Tesis P. XXXVI/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, julio de 2009, p. 91.

mendaciones”, entre otras, que son elaboradas por algunas organizaciones internacionales con el objeto de establecer o codificar parámetros uniformes a nivel internacional.

Sin embargo, en nuestra opinión, considerar que en la disposición fiscal mexicana, las Guías de Precios de Transferencia tienen el carácter de Derecho suave, parece desvanecerse cuando analizamos otra disposición normativa referente de las “Guías”, con la cual pensamos que no se trata de Derecho suave sino por el contrario, de Derecho duro o *hard law*; término también utilizado mundialmente.

Sin embargo, al analizar el texto del Artículo 180, en su antepenúltimo párrafo, señala que los contribuyentes, primeramente, deberán utilizar el método de precio comparable no controlado previsto en la fracción I, del mencionado dispositivo y solo podrán utilizar los otros métodos cuando el utilizado, fracción I, no sea el apropiado para determinar que las operaciones se encuentran a precios de mercado *de acuerdo* a las aludidas Guías de Precios de Transferencia. Por lo tanto, es el caso de que el contribuyente, utilizando el método de precio comparable no controlado, obtenga precios comparables que no estén conforme a las Guías de Precios de Transferencia.

Entonces, en este caso, consideramos que las aludidas “Guías”, sí tienen un carácter obligatorio de aplicación que influye en la conducta del contribuyente, pues repercute en la utilización de los demás métodos de determinación de precios de transferencia previstos en las fracciones II a VI, ya que en la medida de que el primer método señalado en el Artículo 179 no sea apropiado de determinar que las operaciones realizadas se encuentran a valor de mercado, de acuerdo a las Guías de Precios de Transferencia; entonces, el contribuyente deberá utilizar los demás métodos.

Prueba de ello, son las facultades legales que tienen las autoridades fiscales en el segundo párrafo del Artículo 179 de la ley de la materia, en el sentido de que en caso de que los contribuyentes no determinen sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando los precios y montos de las contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables; entonces, la autoridad fiscal podrá determinar tales ingresos acumulables y deducciones, en los términos indicados.

Así, también podemos sumar cuál es la información que debe contener la contabilidad de los contribuyentes, que a su vez, debe proporcionarse al Servicio de Administración Tributaria, entre otra, indicar los datos de las operaciones con partes relacionadas, debiendo especificarse las transacciones de ingresos y deducciones que tengan efecto en el impuesto sobre la renta, así también, manifestar ante la autoridad, haber cumplido con las obligaciones fiscales en materia de precios de transferencia para los efectos de los respectivos impuestos.

Es decir, conforme a las anteriores disposiciones legales, por un lado, el contribuyente está obligado a cumplir con todas las obligaciones en materia de precios de transferencia mientras que, por el otro, en caso contrario, la autoridad puede ejercer sus facultades de comprobación con el fin de determinar el cumplimiento de tales disposiciones y por consecuencia, de las respectivas sanciones.

La duda inicial en el sentido de que, ¿las Guías de Precios de Transferencia son o no vinculatorias de efecto fiscales para México?, conforme a nuestra última puntualización queda resuelta, ya que sí tienen un efecto normativo obligatorio, en consecuencia, sí son vinculantes de los contribuyentes, pues queda claro que al contribuyente solo se le permite utilizar los demás métodos de determinación de precios de transferencia, en la medida de que el de precio comparable no regulado no haya sido idóneo, de acuerdo a las referidas “Guías” de la OCDE.

Lo anterior, independientemente que tales “Guías” no sean leyes formalmente legislativas ni reglamentarias, pues están previstas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero, sobre todo, se condiciona al contribuyente a que pueda utilizar los otros métodos de cierta determinación de precios de transferencia, siempre y cuando utilizando el primero de tales métodos, sus valores no sean distintos a los previstos en las aludidas “Guías”.

Ahora bien, es importante señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, interpretó que la inclusión de las citadas “Guías” en la Ley del Impuesto sobre la Renta no transgrede el principio de jerarquía normativa contenido en el Artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que no se contrapone ni va más allá de lo establecido en la “Guías” mencionadas, porque solo prevé una prelación en la forma en que los contribuyentes que tributen conforme al Título II del ordenamiento legal indicado y celebren operaciones entre partes relacionadas residentes en el extranjero, están obligados a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando los precios y montos de las contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, aplicando para ello cualquiera de los métodos que prevé dicho precepto legal, a saber: a) Precio comparable no controlado; b) Precio de reventa; c) Precio de costo adicionado; d) Precio de partición de utilidades; e) Precio residual de partición de utilidades; o, f) Precio de márgenes transaccionales de utilidad de operación.

En este sentido, el más Alto Tribunal del país consideró que dichas “Guías” únicamente son una referencia para los contribuyentes y las autoridades, a fin de determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando los precios y montos de las contraprestaciones que hubiesen utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, aplicando para ello cualquiera de los métodos que prevé la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, en el entendido de que deben utilizar, en primer

término, el método de precio comparable no controlado y, solo cuando éste no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado, los contribuyentes pueden utilizar cualquier otro método¹¹.

Sin embargo, hemos visto que las "Guías" no representan solamente un medio de interpretación de las disposiciones fiscales en materia de precios de transferencia, sino que, además, condicionan la aplicación por parte de los contribuyentes, de los métodos previstos en las fracciones II a VI del numeral 180.

Por ello, consideramos que las "Guías" tienen fuerza vinculante y efecto normativo obligatorio, pues cabe recordar que éstas constituyen un instrumento para aplicar adecuadamente y de manera uniforme las disposiciones de los convenios tributarios que celebren los países de esa organización, en tratándose de precios de transferencia, lo que impide a las autoridades fiscales de cada país interpreten los tratados con base en apreciaciones propias y quizá empleando métodos diferentes, ya que la existencia de las "Guías" les obliga a ajustar su actuación a los lineamientos en ellas previstos, desde luego, siempre y cuando sean congruentes con el contenido de la propia Ley interna como en el caso de México en la Ley del Impuesto sobre la Renta y los tratados celebrados con otros países, pues cabe recordar que cuando los precios de transferencia no responden a las fuerzas del mercado y al principio de plena competencia, podría darse una distorsión en las deudas tributarias de las empresas asociadas y en la recaudación tributaria de los países receptores de la inversión; por lo que el Estado mexicano, al ser miembro de la OCDE acordó que, para efectos fiscales, los beneficios de empresas asociadas pueden ajustarse en la medida necesaria para corregir tales distorsiones y asegurar que se cumpla con el principio de plena competencia y con ello la fuerza vinculante y obligatoriedad de cumplir por parte del contribuyente lo establecido en las "Guías" de las que hablamos.

No obstante lo anterior, consideramos que si la autoridad determina una obligación fiscal con base a sus facultades, en el sentido de que el contribuyente utilizó en sus operaciones, precios que no son de mercado por no ajustarse al contenido de las "Guías"; desde luego, dicha resolución contravendría el principio de legalidad tributaria previsto en los Artículos 16 y 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que la remisión que se hace en la Ley a las citadas "Guías"; si bien en principio lo realiza en función para la interpretación del referido Capítulo, lo cierto es que, como se ha expuesto, la Ley del Impuesto Sobre la Renta sí obliga a que dichas operaciones se encuentren a precios de mercado de acuerdo a las "Guías"; por ello, este elemento repercute directamente en la base del tributo.

¹¹ Tesis 1a. CXXIX/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, diciembre de 2010, p. 171.

Por ende, al remitir la Ley del Impuesto sobre la Renta a las “Guías”, no se está únicamente en presencia de una *ley suave* sino una auténtica *hard law* y con ello se genera un estado de incertidumbre respecto del monto de la base del impuesto, pues como vimos, las “Guías” no son ley en sentido formal y material, es decir, de las emanadas por el Congreso de la Unión, en razón de su facultad prevista en el Artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tampoco es un tratado celebrado por el Presidente de la República, con aprobación del Senado a que hace referencia el Artículo 133 de la Constitución Federal, ni de aquellos ordenamientos que crea el Ejecutivo Federal con base a su facultad prevista en el Artículo 89 fracción I, de nuestro máximo ordenamiento legal, y con ello se vulnera el principio aludido que exige que sea el legislador, y no las autoridades, quienes establezcan los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los destinatarios de la norma tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias; luego, ese principio general de legalidad constituye una exigencia conforme a la cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previamente previstos y autorizados por una disposición legal.

V. CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones precisadas, concluimos lo siguiente:

Al ser el Estado mexicano miembro activo de la OCDE, está obligado a considerar las Guías de Precios de Transferencia.

Derivado de lo anterior, al ser el principio *Arms's Length* un parámetro internacional para la valuación fiscal de las transacciones internacionales entre las empresas asociadas, México debe considerar entre sus normas legales, las Guías de Precios de Transferencia, pues solo así podrá tenerse certeza de que las bases fiscales de los contribuyentes son las reales sobre las que deben tributar.

Desde la perspectiva de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las Guías de Precios de Transferencia, son Derecho suave y se trata de un método de interpretación orientador que puede servir a los contribuyentes como a las autoridades fiscales.

Sin embargo, para nosotros, las Guías de Precios de Transferencia, no son Derecho positivo mexicano ni internacional, sino un conjunto de reglas de conducción, las cuales se encuentran en un nivel no obligatorio; es decir, no son coercibles ni sancionables, pero de acuerdo a las disposiciones de la Ley, tienen conferido un alcance legal, ya que están direccionadas a influir en la conducta de los contribuyentes y autoridades fiscales, en materia de precios de transferencia.

Si bien, la autoridad fiscal está facultada para determinar los ingresos y rechazar deducciones en materia de precios de transferencia, cuando los precios no sean a valor de mercado, consideramos que su determinación no debe basarse en el hecho de que el método utilizado no es el apropiado para determinar que las operaciones se encuentran a precio de mercado, bajo la motivación de que no están conforme a las Guías de Precios de Transferencia, porque ello implica que la autoridad se está basando en una disposición no legal, y por tanto, se estaría violando el principio de legalidad previsto en los Artículos 16 y 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Las Guías de Precios de Transferencia son un método de interpretación de las disposiciones fiscales aplicables a los precios de transferencia; por tanto, concluimos que no puede considerarse a las "Guías" como normas vinculatorias y, en esa medida, la autoridad no puede sancionar su inobservancia.

VI. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

- BARRERA VÁZQUEZ, Mario, *Algunas Consideraciones legales sobre los precios de transferencia en México*, México, TFJFA, 2008, Colección de Estudios Jurídicos.
- BETTINGER BARRIOS, Herbert, *Precios de transferencia. Sus efectos fiscales*, México, ISEF, 1997.
- CALATAYUD VÁZQUEZ, Adolfo Enrique, y LORENZO SALAZAR, Fernando, "Nuevas Guías de Precios de Transferencia emitidas por la OCDE", *Puntos Finos*, México, septiembre de 2010, www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2010_182-A14.pdf.
- CASTILLO CALZADA, Karla, *Precios de Transferencia. Objetivo General*, México, Dofiscal, 2012.
- CENTRO DE POLÍTICA Y ADMINISTRACIÓN FISCALES, *OCDE Legislación en materia de precios de transferencia. Propuesta de enfoque*, junio de 2011, www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf.
- GÓMEZ COTERO, José de Jesús, *Precios de transferencia. Una visión jurídica*, México, Dofiscal, 1999.
- HERNÁNDEZ SANTOYO, Juan Carlos, y VÁZQUEZ SÁNCHEZ, Christian Bernabé, *Precios de transferencia. Aplicación práctica total*, 3ª. ed., México, Dofiscal, 2010.
- HERNÁNDEZ VÁZQUEZ, Olga, y JUSTO ALONSO, Ángela, *Precios de transferencia*, Madrid, Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2010, www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos.
- LÓPEZ PADILLA, Agustín, *Exposición práctica y comentarios a las Leyes del Impuesto sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única*, 5a. ed., México, Dofiscal, 2012.
- PÉREZ SAN VICENTE, Óscar Campero, *Precios de transferencia. Marco teórico, jurídico y práctico*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Colección Fiscal.
- SICILIA BARBA, Raúl Ángel, y PALACIOS LOJERO, Guillermo Alfredo, "Precios de transferencia en reestructuras de negocios. Algunos comentarios al Capítulo IX de las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE", *Puntos Finos*, México, marzo de 2012, www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2012_200-A11.pdf.
- TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, *75 Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal*, México, TFJFA, 2011, t. II, Derecho Internacional Tributario.
- TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *VII Reunión Nacional de Magistrados*, México, TFF, 1998.

2. Legislación

Ley de Impuesto sobre la Renta, vigente en los años 2002, 2005 y 2016.

Código Fiscal de la Federación.

3. Tesis Jurisprudenciales

Tesis P. XXXVI/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, julio de 2009, p. 91.

Tesis 1a. CXXIX/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, diciembre de 2010, p. 171.

4. Otros

Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias", *OCDE 2001*, Versión español.