

REGLA 2.12.8 Y EL PROCEDIMIENTO PARA FORMULAR CONSULTAS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

MTRO. EDSON URIBE GUERRERO
*Subprocurador General de PRODECON
e Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

DIRECTORIO

C.P.C. José Luis García Ramírez
PRESIDENTE

C.P.C. José Besil Bardawil
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Diamantina Perales Flores
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Luis Sánchez Galguera
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Francisco Moguel Gloria
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

**LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE
ARTÍCULO SON RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU
INTERPRETACIÓN SOBRE LAS DISPOSICIONES FISCALES
PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA AUTORIDAD
FISCAL.**

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Arellano Godínez, Ricardo
Argüello García, Francisco Javier
Bastidas Yffert, María Teresa
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Anaya, Marcelo
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaitero, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Fierro Hernández, Martín Gustavo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
García Domínguez, Salvador
Gómez Espiñeira, Antonio C.

Hernández Cota, José Paul
Hoyos Hernández, Francisco Xavier
Lomelín Martínez, Arturo
Manzano García, Ernesto
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel
Zavala Aguilar, Gustavo

REGLA 2.12.8 Y EL PROCEDIMIENTO PARA FORMULAR CONSULTAS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

MTRO. EDSON URIBE GUERRERO
*Subprocurador General de PRODECON
e Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

El pasado 14 de julio fue publicada en el *Diario Oficial de la Federación* (DOF) la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, que incluye la regla 2.12.8, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) establece el procedimiento al que se sujetarán las consultas que presenten los contribuyentes sobre la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas.

Antes de conocer y comentar el contenido de esta regla, conviene recordar que el fundamento legal para formular este tipo de consultas es el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación (CFF), que dispone lo siguiente:

Artículo 34-A. Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.

Las resoluciones que en su caso se emitan en los términos de este artículo, podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se soliciten. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional de que México sea parte.

La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Como se ve, el objetivo de estas consultas es que la autoridad, a solicitud del contribuyente, resuelva sobre si coincide o no con la metodología utilizada por este en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas.

Así lo corrobora la exposición de motivos que propuso la inclusión de este artículo en el CFF, presentada por el Ejecutivo Federal ante el Congreso de la Unión, el 7 de noviembre de 1996:

[...]

En cuanto a las resoluciones de consultas sobre la aplicación de métodos para determinar precios de transferencia, se propone prever la facultad de la autoridad **para otorgar al contribuyente una resolución**, con vigencia de cuatro ejercicios a su emisión y en algunos casos, hasta por cuatro ejercicios anteriores, a fin de dar una mayor certeza jurídica al contribuyente que realiza operaciones internacionales [...]

Aunque pueda parecer lógico, debe mencionarse que este mecanismo no tiene por objeto practicar una auditoría al contribuyente en materia de Precios de Transferencia, sino otorgarle la oportunidad de consultar a la autoridad sobre la metodología aplicada en esta materia. Por su parte, como en cualquier consulta, la autoridad debe pronunciarse exclusivamente sobre lo planteado, expresando las razones que motivan su resolución.

Es importante hacer notar también que en el primer párrafo del artículo en análisis se condiciona la emisión de esta resolución: "...siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente...".

Esto es importante, ya que la autoridad estará vinculada a resolver la consulta en cuanto al fondo planteado solo en caso de que el contribuyente presente la información necesaria para ello; a *contrario sensu*, la autoridad podrá desestimar la consulta sin pronunciarse sobre la metodología utilizada por el particular.

Así lo corrobora el dictamen de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados a la propuesta de reforma que presentó el Ejecutivo Federal ante el Congreso de la Unión, el 17 de noviembre de 1999, en la cual, entre otras cuestiones, propuso modificar el primero y segundo párrafo del artículo 34-A del CFF:

[...]

Con respecto a la intención de precisar en el artículo 34-A que las resoluciones sobre consultas relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, podrán ser analizadas, y en su caso, resueltas discrecionalmente

por las autoridades fiscales, **la que Dictamina recomienda eliminar de su texto la discrecionalidad que establece el mismo, pues de aprobarse la medida en los términos propuestos por el Ejecutivo Federal, pudiera entenderse que la resolución de estas consultas quedaría al libre arbitrio de las autoridades fiscales, por lo que en su lugar, propone el siguiente texto.**

Artículo 34-A. Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 64-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente [...]**

Mi intención, al hacer estos comentarios iniciales sobre el artículo 34-A, es identificar algunos elementos que configuran la naturaleza jurídica y alcance de este tipo de consultas, ya que aun cuando a estas se les ha conceptualizado como Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia,¹ lo cierto es que más que “acuerdos”, se trata de resoluciones de autoridad recaídas a una solicitud de confirmación de metodología, tal como se desprende del proceso legislativo referido.

En efecto, no se desconoce que en el trámite de este tipo de consultas suele existir una interacción intensa entre fisco y contribuyente que muchas veces lleva intrínseca la negociación de ciertos elementos que conforman la determinación de los Precios de Transferencia; sin embargo, el resultado final y formal de este procedimiento no deviene precisamente del consenso de las partes, ya que no desaparece el elemento supra a subordinación de la autoridad tributaria frente al contribuyente.

Esta diferencia es trascendental para entender los comentarios que más adelante se verterán sobre la regla que motiva estas breves líneas, ya que no es lo mismo hablar de un proceso integral de negociación, cuya característica esencial es la coincidencia de las partes para solucionar una diferencia de opiniones, que referirnos al planteamiento de una consulta a la autoridad que será resuelta formalmente por ella misma, como lo es el procedimiento de solicitud de un APA.²

Debe tenerse en cuenta que si bien la solicitud de un APA pretende minimizar riesgos en una auditoría, este no libera a los contribuyentes de dicha revisión y un consecuente ajuste en materia de Precios de Transferencia que podría acarrear la determinación de impuesto sobre la renta a cargo.

1 APAS, por las siglas en inglés de *Advance Pricing Agreements*.

2 En este documento sólo me referiré a los APAS unilaterales, es decir, a aquellos en los que participa una administración fiscal, en este caso el SAT.

Esta consulta orienta y da un marco de predictibilidad razonable a los contribuyentes, pero de ninguna forma les otorga la seguridad jurídica de que lo resuelto es inmodificable, ya que incluso, posterior a su emisión, la autoridad pudiera intentar controvertirla por medio del juicio de lesividad.

Al respecto, no parece haber obstáculo sobre la procedencia del juicio de lesividad contemplado en el artículo 36 del CFF, pues la resolución recaída a una consulta formulada al amparo del artículo 34-A del mismo ordenamiento, es reconocida expresamente como una “resolución favorable” no solo por el legislador, mediante el penúltimo párrafo del artículo 180 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) vigente,³ sino también, de manera indirecta, por la Primera y Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversos juicios en los que se analizó la constitucionalidad del artículo 32, fracción XXVI del último ordenamiento citado, vigente del 1° de enero de 2005 al 31 de diciembre de 2013.⁴

Dicho lo anterior, se transcribe ahora la regla miscelánea 2.12.8 que para el año 2016 se emite con el objeto de regular los detalles del procedimiento para la emisión de un acuerdo anticipado en materia de Precios de Transferencia:⁵

1. Para los efectos del artículo 34-A del CFF, los contribuyentes que formulen las consultas a que se refiere dicho precepto, deberán realizarlo en términos de la ficha de trámite 102/CFF “Consultas en materia de precios de transferencia”, contenida en el Anexo 1-A.
2. Cuando las autoridades fiscales adviertan que la información, datos o documentación proporcionada por los contribuyentes, son insuficientes, presentan irregularidades o inconsistencias, para conocer las funciones o actividades que realizan las personas residentes en el país o en el extranjero relacionadas con ellos, en forma contractual o de negocios; o bien, para corroborar dicha información, datos o documentación proporcionada por los contribuyentes; o para conocer los activos y riesgos que asumen cada una de dichas personas; o cuando las autoridades fiscales difieran del método o métodos propuestos por los contribuyentes para determinar el precio o monto de la contraprestación en las operaciones celebradas con las personas residentes en el país o en el extranjero relacionadas con ellos, o

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

4 Para mayor referencia, derivado de estos juicios se emitieron las jurisprudencias identificadas con los números 1a./J.67/2007, 1a./J.71/2007, 1a./J.72/2007, 1a./J.73/2007, 2a./J.66/2007, 2a./J.70/2007, 2a./J.71/2007 y 2a./J.72/2007.

5 Se numeran los párrafos de la regla para su pronta referencia.

para corroborar la aplicación de tales métodos; dichas autoridades en un ambiente colaborativo y cooperativo, buscando confirmar la razón de negocios de las operaciones celebradas con las personas residentes en el país o en el extranjero, así como conciliar los parámetros de comparación utilizados por cada una de las partes, para reducir las probables desviaciones y la diversidad de criterios aplicables y para estar en condiciones de resolver las consultas a que se refiere el artículo 34-A del CFF, podrán realizar un análisis funcional como parte de los procesos de estudio y evaluación de la información, datos y documentación presentados, a efecto de identificar y precisar las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos en las operaciones objeto de la consulta.

3. El análisis funcional a que se refiere esta regla se llevará a cabo en el domicilio fiscal del interesado, así como en sus establecimientos, sucursales, locales, lugares en donde se almacenen mercancías, o en cualquier otro local o establecimiento, plataforma, embarcación, o área en la que se lleven a cabo labores de reconocimiento o exploración superficial así como exploración o extracción de hidrocarburos, para obtener información, datos y documentación de carácter cuantitativo y cualitativo adicional a la proporcionada por el interesado, que sea relevante en lo referente a la determinación de la metodología objeto de la consulta en cuestión, así como para corroborar, evaluar y calificar, la veracidad y congruencia de la información, datos y documentación presentados por el contribuyente, con los que pretenda probar los hechos, circunstancias y elementos, sustantivos y técnicos involucrados en su consulta.
4. Para tales efectos, los interesados permitirán el acceso a los lugares mencionados en el párrafo anterior al personal adscrito a la unidad administrativa del SAT competente para resolver las consultas a que se refiere el artículo 34-A del CFF.
5. En el análisis funcional a que se refiere esta regla las autoridades fiscales deberán estar a lo siguiente:
 - I. Harán del conocimiento del contribuyente, mediante buzón tributario, el objetivo de las sesiones del análisis funcional, el lugar y el periodo para su realización.

El análisis funcional se deberá llevar a cabo en presencia del representante legal y del personal del contribuyente que se encuentre involucrado con el objetivo de la consulta formulada, incluyendo las cuestiones sustantivas y técnicas específicas.

- II. En cada sesión del análisis funcional, las autoridades fiscales levantarán una minuta en la que se deberá consignar al menos lo siguiente:

- a) Los datos generales de la empresa.
 - b) Los nombres, identificación y puestos del representante legal y del personal de la empresa presentes durante el procedimiento.
 - c) Los nombres, identificación y puestos de los funcionarios públicos presentes durante el procedimiento.
 - d) El relato de los hechos y manifestaciones, incluyendo en su caso, la lista de la información, datos y documentación adicional aportados por el contribuyente.
 - e) Los acuerdos tomados y compromisos contraídos para la continuidad y seguimiento del análisis funcional.
 - f) Al concluir cada análisis funcional, se dará lectura a la minuta, a fin de que las partes ratifiquen su contenido, firmando de conformidad.
- III. Cuando por cualquier causa atribuible al contribuyente exista impedimento para que la autoridad fiscal realice el análisis funcional a que se refiere esta regla o cuando el contribuyente se rehúse a llevar a cabo algún proceso de los descritos en la misma, las autoridades fiscales levantarán acta de tal circunstancia y continuarán con el trámite a la consulta.
6. Las autoridades fiscales en el análisis funcional limitarán sus actuaciones a circunstancias relacionadas con la consulta formulada, cuando apoyen, faciliten o complementen los procesos de análisis, estudio y evaluación de la información, datos y documentación necesarios para emitir y, en su caso, verificar el cumplimiento de la resolución correspondiente. Dichas actuaciones podrán incluir, entre otros, inspecciones oculares, entrevistas y mesas de trabajo con el personal de la empresa vinculado con las operaciones con partes relacionadas, incluyendo las cuestiones sustantivas y técnicas específicas.
 7. En ningún momento, se considera el inicio del ejercicio de facultades de comprobación, cuando las autoridades fiscales lleven a cabo el análisis funcional en los términos de esta regla.

COMENTARIOS AL PÁRRAFO 1

Me parece adecuado que el SAT, a través de una ficha de trámite, describa la información y documentación que inicialmente considera necesaria para estar en aptitud de resolver la consulta que se le formule. De hecho, esta descripción beneficia al particular, ya que si cumple con lo requerido, la autoridad queda vinculada a dar una respuesta de fondo, manifestando su aceptación o rechazo sobre la metodología propuesta.

Este “anuncio” de requerimientos mínimos abona a reducir la discrecionalidad de la autoridad para emitir la resolución correspondiente y va en línea con la modificación que para esos efectos sufrió el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación en el año de 1999, según se vio en líneas anteriores.

Si analizamos la ficha de trámite 102/CFF encontraremos que la información y documentación que se solicita al particular no es precisamente poca. Esto es entendible, ya que el grado de complejidad que representa confirmar una metodología en materia de Precios de Transferencia es muy alto. Para conocer a ciencia cierta lo que se solicita, se reproducen íntegramente los requisitos en cuestión:

Archivo digitalizado que contenga un escrito libre en el cual se expongan los elementos relacionados con la consulta que se desea presentar, en donde se incluyan, entre otros, los siguientes elementos:

- * El número de identificación fiscal y el país de residencia del contribuyente, indicando, en su caso, si tiene sucursales en territorio nacional.
- * Nombre, razón social o denominación, número de identificación fiscal o clave en el RFC, país de residencia y domicilio de todas las partes relacionadas residentes en México o en el extranjero que tengan participación directa o indirecta en el capital social del contribuyente, incluyendo a la persona moral de la que sean inmediatamente subsidiarias, definidas en términos de las Normas de Información Financiera, así como de la controladora de último nivel del grupo al que pertenece el solicitante.
- * Nombre, razón social o denominación, clave en el RFC y domicilio de las partes relacionadas residentes en México, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente, así como de sus establecimientos, sucursales, locales, lugares en donde se almacenen mercancías, o de cualquier otro local o establecimiento, plataforma, embarcación, o área en la que se lleven a cabo labores de reconocimiento o exploración superficial así como exploración o extracción de hidrocarburos que sean relevantes en lo referente a la determinación de la metodología objeto de la consulta en cuestión.

- * Nombre, razón social o denominación, número de identificación fiscal, domicilio y país de residencia de las partes relacionadas residentes en el extranjero, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente.
- * Nombre, razón social o denominación, número de identificación fiscal o clave en el RFC, domicilio y país de residencia de todas las partes relacionadas residentes en México o en el extranjero que puedan resultar involucradas con motivo de la respuesta a la solicitud de consulta o autorización de que se trate.
- * Fecha de inicio y de terminación de los ejercicios fiscales de las personas residentes en el extranjero relacionadas con el contribuyente señaladas anteriormente.
- * Moneda en la que se pactaron o pactan las principales operaciones entre el contribuyente y sus partes relacionadas residentes en México o en el extranjero.
- * Descripción de las actividades de negocio del grupo al que pertenece el solicitante, en la cual se deberá especificar, la siguiente información:
 - Antecedentes del grupo al que pertenece el solicitante, así como sus estrategias y perspectivas de negocio actuales y futuras.
 - Descripción de los factores relevantes que generan utilidades para el grupo al que pertenece el solicitante.
 - Detalle de las políticas de precios de transferencia implementadas por el grupo al que pertenece el solicitante.
 - Descripción de las principales actividades de negocio que realizan las empresas que integran el grupo al cual pertenece el solicitante, incluyendo el lugar o lugares donde llevan a cabo, y el detalle de las operaciones celebradas entre el contribuyente, sus partes relacionadas en México y el extranjero, y terceros independientes, así como la estructura organizacional donde se muestre la tenencia accionaria de las empresas que conforman el citado grupo.
 - Estados financieros consolidados correspondientes al ejercicio fiscal declarado del grupo al que pertenece el solicitante.
 - Análisis de la industria en la cual opera el grupo al que pertenece el solicitante, tanto en México como a nivel internacional, detallando el comportamiento y evolución de la misma, tamaño, principales competidores y su posición en el mercado, disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, poder de compra de los consumidores, reglamentación gubernamental, etc.

- Esquemas de financiamiento a nivel global utilizados por el grupo al que pertenece el solicitante.
- * Descripción de los intangibles propiedad del grupo al que pertenece el solicitante, tales como marcas, “know-how”, patentes, etc. Asimismo, deberá proporcionar la siguiente información respecto a los intangibles de propiedad del grupo al que pertenece el solicitante:
- Nombre y país de residencia del propietario legal de los intangibles del grupo al que pertenece el solicitante, así como la documentación soporte que lo acredite como tal.
 - Nombre, país de residencia e información financiera de aquellas empresas en donde se reflejen contablemente los intangibles del grupo al que pertenece el solicitante; identificados por categoría (por ejemplo “intangible de mercadotecnia”, “intangible de comercialización”, etc.).
 - Nombre y país de residencia de aquellas empresas que realicen actividades relacionadas con el desarrollo, mejoramiento, mantenimiento, protección y explotación de los intangibles propiedad del grupo al que pertenece el solicitante. Al respecto, se deberá incluir la información financiera que refleje los gastos incurridos por dichas empresas en relación con las actividades descritas anteriormente, identificados por categoría (por ejemplo “intangible comercial o de producción”, “intangible de comercialización o de mercadotecnia”, etcétera).
- * Nombre y país de residencia de las empresas que forman parte del grupo al que pertenece el solicitante, que obtengan ingresos, o bien, realicen egresos con terceros independientes, inherentes a la actividad de negocio a la que se dedica el grupo al que pertenece el solicitante especificando los montos de los ingresos y egresos con terceros independientes.
- * En lo referente a la actividad del solicitante, se deberá proporcionar una descripción detallada, o bien, adjuntar los archivos electrónicos que contengan la siguiente información:
- Descripción de las funciones realizadas, los activos empleados y los riesgos asumidos por la solicitante, inherentes a su propia actividad de negocios.
 - Registro de acciones nominativas del contribuyente, previsto en el artículo 128 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.
 - Estados de posición financiera y de resultados del contribuyente de al menos tres ejercicios fiscales inmediatos anteriores a aquel en que se

presente la consulta en cuestión, incluyendo una relación de los costos y gastos incurridos por el contribuyente, y de las personas relacionadas residentes en México o en el extranjero, que tengan una relación contractual o de negocios con el mismo, así como manifestación de haber presentado las declaraciones anuales normales y complementarias del ISR del contribuyente, correspondientes al ejercicio en el que se solicita la expedición de la resolución en cuestión, y de los tres ejercicios inmediatos anteriores.

- Los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, en lugar de presentar los estados de posición financiera y de resultados a que se refiere el punto anterior, deberán manifestar la fecha de presentación del dictamen correspondiente al ejercicio en el que se solicita la resolución en cuestión, y de los tres ejercicios inmediatos anteriores y adjuntar los acuses de recibo correspondientes.
- Contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y las empresas relacionadas con el mismo, residentes en México o en el extranjero, que sean objeto de la consulta en cuestión.
- Organigrama operativo, mediante el cual puedan identificarse los nombres y puestos en la estructura organizacional (a partir de niveles gerenciales o similares), tanto del contribuyente como de sus partes relacionadas en México o el extranjero, de las personas encargadas de las áreas, tanto operativas como administrativas y una descripción de las actividades que cada uno de ellos realizan como parte de la operación de la solicitante, así como el lugar geográfico en donde dichas actividades tienen lugar. Las personas señaladas en dicho organigrama, deberán ser incluidos como autorizados en términos del artículo 19 del Código Fiscal de la Federación para oír y recibir toda clase de notificaciones por parte de la autoridad fiscal, así como adjuntar copia simple de su identificación oficial.
- Descripción de la estrategia de negocios implementada por el solicitante, en donde se especifique si ha sido, o bien, se pretende que sea sujeta a la implementación de algún tipo de reestructura que implique la migración de funciones, activos o riesgos, y que esto haya conllevado o conlleve a la implementación de cambios en su estructura operativa y/o en su giro de negocios.
- Lista de sus principales competidores.

* En lo referente a las transacciones u operaciones por las cuales el contribuyente solicita resolución particular, deberá proporcionar sobre las mismas la información siguiente:

- Descripción detallada de las funciones realizadas, los activos empleados y los riesgos asumidos tanto por el contribuyente como por sus partes relacionadas residentes en México o en el extranjero, inherentes a la operación u operaciones objeto de la consulta.
- El método o métodos propuestos por el contribuyente, para la determinación del precio o monto de la contraprestación de las operaciones celebradas con sus partes relacionadas residentes en México o en el extranjero objeto de la consulta, incluyendo los criterios, parámetros y demás elementos considerados para la selección y rechazo de los métodos señalados en el artículo 180 de la LISR.”

Como ya se comentó, si bien esta información es vasta, se considera positivo que la autoridad, vía una ficha de trámite, sea lo suficientemente descriptiva y detallada para anunciar lo que considera, de inicio, necesario para estar en aptitud de resolver una consulta de esta naturaleza.

Si bien pudiera discutirse sobre si es excesiva o no la información y documentación que se requiere al solicitante del APA, ese no es el objetivo de estas líneas; lo que quiero destacar es que resulta positivo que el contribuyente que decide ejercer esta opción, cuente con un marco de referencia objetivo para conocer a priori los requerimientos informativos y probatorios que solicita la autoridad para entrar al fondo de la cuestión planteada.

COMENTARIOS AL PÁRRAFO 2

En congruencia con lo anterior, si por un lado se considera positivo que la autoridad señale en forma descriptiva y detallada los requerimientos informativos y probatorios que necesita para resolver las funciones o actividades que realizan las personas residentes en el país o en el extranjero relacionadas con el contribuyente que consulta, por otro lado preocupa que la propia autoridad, mediante este párrafo, pueda calificar como insuficientes, irregulares o inconsistentes las pruebas que exhiba el particular, sin proporcionar los parámetros o referencias que clarifiquen por qué se produjeron dichas hipótesis.

En ese tenor, es evidente el desequilibrio que existe entre la exhaustividad que se le exige al contribuyente para proporcionar, describir y exhibir información, y la soltura con la que la autoridad puede calificar esta de insuficiente, irregular e inconsistente, sin ningún parámetro objetivo.

Este desequilibrio no es menor, ya que esta discrecionalidad para descalificar las pruebas, en conjunto con otros supuestos,⁶ facultan a la autoridad para llevar a cabo un “análisis funcional” **en el domicilio del contribuyente**, sin que se le tome parecer o se le pida autorización para ello, tal como se explicará con más detalle en el siguiente apartado.

Por lo pronto, debe decirse que el objetivo que dice perseguir la regla con este “análisis funcional” es que la autoridad confirme –en un ambiente colaborativo y cooperativo- la razón de negocios de las operaciones celebradas con las personas residentes en el país o en el extranjero, así como conciliar los parámetros de comparación utilizados por cada una de las partes, en aras de reducir las probables desviaciones y la diversidad de criterios aplicables. Se pretende, pues, identificar y precisar las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos en las operaciones objeto de la consulta.

Quiero ser claro en esto: no estoy en contra del objetivo que persigue el “análisis funcional”; al contrario, me parece que el mismo resulta necesario y útil en aras de que la autoridad resuelva sobre bases sólidas la consulta que se le formula; lo que me parece inadecuado es la forma en que este se pretende llevar a cabo, tal como abundaré en breve.

No quiero terminar el comentario de este párrafo sin hacer notar que uno de los supuestos para detonar el “análisis funcional” se produce cuando la autoridad difiere del método o métodos propuestos por los contribuyentes para determinar el precio o monto de la contraprestación en las operaciones celebradas con las personas residentes en el país o en el extranjero relacionadas con ellos.

Me llama la atención este supuesto, ya que según se ha visto, conforme al artículo 34-A del CFF, el objetivo de este tipo de consultas es que la autoridad resuelva sobre si coincide o no con la metodología utilizada por el contribuyente en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas, lo cual si acudimos tan sólo al texto legal, la vincula exclusivamente a confirmar o negar la metodología propuesta; no obstante, la regla contempla un procedimiento ulterior que examino a continuación.

6 Uno de ellos aún más genérico, como pretender “corroborar” la información proporcionada por el contribuyente.

COMENTARIOS A LOS PÁRRAFOS 3 Y 4

Con el ánimo de obtener la mayor información posible por medio de este “análisis funcional”, la autoridad comete un exceso al auto-facultarse vía una disposición administrativa, para efectuar una visita domiciliaria al contribuyente⁷ en aras de corroborar las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos en las operaciones objeto de la consulta, pero no solo eso: lejos de hacer este procedimiento optativo para el contribuyente, la autoridad parte de la premisa imperativa de que los interesados –es decir, los consultantes- “permitirán” el acceso al personal de la autoridad a dichas instalaciones; así de categórico.

No coincido con la forma en que se diseñó este procedimiento, ya que el ejercicio de un derecho, como lo es formular una consulta ante la autoridad fiscal, bajo ninguna circunstancia puede obligar al contribuyente a someterse a un procedimiento que no respeta los parámetros legales y constitucionales establecidos en el sistema jurídico mexicano. No logro concebir la idea de que por virtud de una resolución miscelánea, el contribuyente, forzosamente, tenga que soportar una intromisión a su domicilio a cargo de la autoridad fiscal, por el simple hecho de haber presentado una consulta.

Veámoslo de este modo; atento al contenido de esta regla, la autoridad que recibe una consulta en materia de Precios de Transferencia puede:

- a) Requerir al contribuyente un cúmulo de información, vasta y detallada.
- b) Descalificar sin ningún parámetro dicha información, por considerarla insuficiente, irregular o inconsistente.
- c) Auto-permitirse ingresar al domicilio del particular con el propósito de obtener mayor información.⁸

[...]

Este esquema coloca en un estado de vulnerabilidad a aquel contribuyente que, insisto, por el hecho de haber ejercido su derecho a presentar una consulta se podrá ver sometido, incluso, a permitir y tolerar una eventual intromisión a su domicilio.

Este procedimiento carece de equilibrios. Parecería que a lo único que tiene “derecho” el contribuyente es a que le emitan la resolución que corresponda. Incluso, en el supuesto de que se conceda el APA en los términos solicitados, la autoridad podría, como se comentó, impugnarlo dentro del término de cinco años. Me pregunto

7 Includiendo establecimientos, sucursales, locales, lugares en donde se almacenen mercancías, o en cualquier otro local o establecimiento, plataforma, embarcación, o área en la que se lleven a cabo labores de reconocimiento o exploración superficial así como exploración o extracción de hidrocarburos.

8 Esto parece estar en grave conflicto con la garantía de inviolabilidad de domicilio, cuyas excepciones y formalidades están expresamente consagradas en el artículo 16 constitucional.

entonces, ¿qué incentivo hallarán los contribuyentes para solicitar un APA a la luz de esta regla?

En aras de hallar un equilibrio, en mi opinión, de lo primero que hay que dotar a esta regla es de optatividad; así, si el contribuyente que consulta conforme al artículo 34-A está de acuerdo en seguir y someterse al procedimiento ofrecido por la autoridad, no habría nada que reprochar. Es su decisión a final de cuentas y a la postre no podría dolerse de un esquema en el que él mismo estuvo de acuerdo en participar.

Ahora bien, si el contribuyente ejerce la opción, ¿por qué no explorar la posibilidad de ofrecerle algún beneficio en aras de que encuentre interés en someterse a esta regla? No sé si sea viable alguna propuesta de este tipo, pero por lo pronto menciono una: ¿Podría la autoridad ofrecer a través del APA emitido con apoyo en esta regla, no llevar a cabo una auditoría en materia de precios en alguno de los cinco años que puede llegar a tener de vigencia dicha resolución? A final de cuentas, la autoridad ya hizo una revisión exhaustiva de las funciones, activos y riesgos relacionados con la metodología del contribuyente en su propio domicilio, con sus propios directivos y conoce además a sus partes relacionadas.

COMENTARIOS AL PÁRRAFO 5

El procedimiento para llevar a cabo el “análisis funcional” en el domicilio del contribuyente sigue, en esencia, la estructura bajo la cual se llevan a cabo las visitas domiciliarias establecidas y reguladas en el artículo 42, fracción III y 46 del CFF, respectivamente.

El buzón tributario se establece como la vía, por medio de la cual se le comunicará al contribuyente el objetivo de la sesión presencial, el lugar específico en donde se desarrollará y el periodo para su realización. La regla no menciona la duración que tendrá este tipo de visitas, pero me llama la atención que refiera el término “periodo”, ya que parecería que pueden abarcar dos o más días, lo que debe tomarse muy en cuenta, si partimos del hecho de que es obligatoria no solo la presencia del representante legal del contribuyente, sino también del personal que se encuentre involucrado con el objetivo de la consulta formulada.

En este procedimiento se levantarán minutas en las que se consignarán, en esencia, los hechos acontecidos y las manifestaciones vertidas durante la sesión, y se tomarán “acuerdos y compromisos” contraídos para la continuidad del “análisis funcional”.

Habrá que ver en la práctica qué tipo de “compromisos” son a los que se refiere la regla, pero de entrada me parece riesgoso que no se precise algún tipo de límite y se le pudiera orillar al particular a modificar algún elemento de su estructura legal,

corporativa o funcional, ya que ese tipo de cuestiones escaparían por mucho a la intención que persigue esta visita de campo.

En este tipo de minutas puede hacerse constar información sensible y confidencial del particular, por lo que sería positivo que la autoridad, de manera expresa, indicará en la regla que la información obtenida por medio de este tipo de visitas no será base para llevar a cabo una auditoría en materia de precios de transferencia, máxime que en México, a diferencia de otros países, la autoridad encargada de resolver los APA es la misma que fiscaliza esta materia.

COMENTARIOS AL PÁRRAFO 6

Me parece positivo que se señale y limite la finalidad del “análisis funcional” a circunstancias relacionadas con la consulta formulada; sin embargo, reitero que sería positivo que se indicara también, de manera expresa, que la información obtenida en la interacción con el particular mediante inspecciones oculares, entrevistas y mesas de trabajo con el personal de la empresa vinculado con las operaciones con partes relacionadas, bajo ninguna circunstancia servirá para programarle una auditoría en materia de precios al contribuyente que consulta.

COMENTARIOS AL PÁRRAFO 7

En este párrafo se precisa que en ningún momento este tipo de visitas se podrá considerar como el inicio del ejercicio de facultades de comprobación.

Sin embargo, en caso de que la autoridad no modifique esta regla a fin de hacerla optativa para el particular, podría pensarse que aún con esta salvaguarda pudieran existir elementos que sustenten un inicio formal de facultades de comprobación; cuestión que abriría la puerta para otro tipo de discusiones, en otro tipo de contextos, más allá del administrativo.

En efecto, pudiera reflexionarse, por ejemplo, si el sometimiento de un particular a este tipo de análisis en su domicilio, con sus directivos, con acceso a su información, pudiera asemejarse al análisis de una auditoría en materia de precios de transferencia.

Para concluir, quiero mencionar que estoy consciente de que las nuevas directrices en materia de Precios de Transferencia, derivadas en gran medida del Plan de Acción BEPS encabezado por la OCDE, buscan darle preeminencia a la sustancia de las operaciones celebradas entre partes relacionadas; sin embargo, considero que ello nos puede llevar a que las autoridades tributarias domésticas, al emitir algún tipo de lineamiento administrativo relacionado con esta materia, superen los límites legales y constitucionales que delimitan sus actuaciones.