

Análisis del criterio no vinculativo 40/ISR/NV “Modificaciones al valor de las operaciones con partes relacionadas dentro del rango intercuartil” emitido por el SAT

Es importante evaluar el criterio 40/ISR/NV a la luz de las disposiciones fiscales vigentes en México, de las Guías de Precios de Transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y considerar, de manera objetiva, los modelos de negocios mediante los cuales los grupos multinacionales efectúan sus transacciones, con la finalidad de llegar a conclusiones bien fundamentadas y razonables para su adecuada aplicación

46



C.P. Luis Eduardo Natera
Niño de Rivera, Socio de
Natera Consultores



INTRODUCCIÓN

En el mes de noviembre de 2018, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) publicó en el DOF¹ el criterio no vinculativo 40/ISR/NV “Modificaciones al valor de las operaciones con partes relacionadas dentro del rango intercuartil.”, mismo que se transcribe a continuación:

40/ISR/NV Modificaciones al valor de las operaciones con partes relacionadas dentro del rango intercuartil.

En el artículo 180, fracciones I a la VI de la Ley del ISR, se establecen los métodos para determinar los precios por operaciones con partes relacionadas. En el segundo párrafo de dicho artículo se indica que de la aplicación de alguno de los métodos se podrá

¹ DOF del 30-XI-2018

obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables, los cuales se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos y que 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, pero que 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 (ajuste de precios de transferencia).

Por su parte, el artículo 302 del Reglamento de la Ley del ISR indica que para efectos del artículo 180, segundo párrafo de la Ley del ISR, el rango de precios, de montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, se podrá ajustar mediante la aplicación del método intercuartil y también señala que si los precios, montos de contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentran entre el límite inferior y superior a que se refiere este método, se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes.

Conforme a lo anterior se desprende que, cuando existan dos o más operaciones comparables, un ajuste de precios de transferencia es procedente solamente para modificar los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad en operaciones celebradas por el contribuyente con sus partes relacionadas, cuando dichos precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad, se encuentren fuera del rango ajustado mediante la aplicación del método intercuartil correspondiente a operaciones comparables, realizando el ajuste a la mediana de dicho rango; por lo que no es procedente modificar dichos precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad, cuando éstos ya se encuentren dentro del rango ajustado con el método intercuartil correspondiente a operaciones comparables, ya que dicha modificación no tiene por finalidad dar cumplimiento a las disposiciones fiscales aplicables, sino obtener un beneficio indebido al aumentar deducciones o disminuir ingresos del contribuyente residente en territorio nacional.

De lo anterior, se desprende que no existe fundamento legal para llevar a cabo alguna modificación adicional a los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad, cuando se encuentren dentro del rango ajustado obtenido con el método intercuartil, es decir, dentro del límite inferior y superior a que se refiere el método antes señalado.

Por contraparte, el ajuste a los precios de transferencia a que se refiere la regla 3.9.1.1., únicamente es aplicable cuando los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad ya ajustados mediante la aplicación de un método estadístico, se encuentren fuera del rango a que se refiere el artículo 180, segundo párrafo de la Ley del ISR o, lo que es lo mismo, fuera del límite inferior y superior a que se refiere el método intercuartil, establecido en el artículo 302 del Reglamento de la Ley del ISR.

El ajuste de precios de transferencia también se considera procedente cuando es reconocido por las autoridades fiscales como el resultado de una consulta relativa a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas conforme al artículo 34-A del CFF o de acuerdos entre autoridades competentes bajo el marco de los tratados internacionales aplicables, es decir, en términos de resoluciones particulares.

Por lo anterior, se considera una práctica fiscal indebida para los contribuyentes:

I. Realizar cualquier modificación a los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad correspondientes a las operaciones celebradas por el contribuyente con partes relacionadas, cuando éstos ya se encuentran dentro del rango ajustado con el método intercuartil correspondiente a operaciones comparables, es decir, cuando se encuentren entre el límite inferior y superior del rango referido, ya que dicha modificación no tiene por finalidad dar cumplimiento a las disposiciones fiscales aplicables, sino obtener un beneficio indebido al aumentar deducciones o disminuir ingresos del contribuyente.

II. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de la práctica anterior.

Como puede observarse, el SAT emite un criterio que establece una práctica fiscal indebida que merece un análisis detallado para su total comprensión y evaluación.

DISPOSICIONES VIGENTES RESPECTO DE LOS RANGOS DE VALORES DE MERCADO PARA EFECTOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Para efectuar el análisis del criterio no vinculativo que nos ocupa, es indispensable conocer las disposiciones vigentes que regulan la determinación y utilización de los rangos de valores de mercado para efectos de precios de transferencia, tanto en la normatividad fiscal local, lo cual implica a la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) y al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RISR), como en las Guías de Precios de Transferencia emitidas por la OCDE.

La LISR y su reglamento

El artículo 180 de la LISR, en su segundo párrafo, establece lo siguiente:

...

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.

...

El párrafo segundo permite la utilización de rangos de precios de transferencia cuando existan dos o más comparables, mismos que pueden consistir en rangos de precios o contraprestaciones, así como en márgenes de utilidad. De igual manera, se establece

que esos rangos deben ser ajustados aplicando métodos estadísticos, situación que se regula mediante el artículo 302 del RISR que se comenta más adelante.

Adicionalmente, el referido artículo de la LISR establece claramente que si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de los rangos de valor de mercado, se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes, sin indicar ninguna condición o consideración adicional. Posteriormente se hace el análisis de lo que las Guías de Precios de Transferencia indican en relación con lo anterior.

Por último, el párrafo analizado indica que únicamente si el contribuyente se encuentra fuera del rango ajustado, se deberá considerar que el precio o monto de la contraprestación que cumple con el principio de valor de mercado es la mediana del rango determinado.

En relación con el artículo 302 del RISR, éste establece en primer lugar la aplicación del método intercuartil para ajustar los rangos de valores de mercado.

Establece también, en congruencia con la LISR que si los precios, contraprestaciones o márgenes de utilidad de los contribuyentes se encuentran entre el límite inferior y superior del rango intercuartil, se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes.

Sin embargo, cuando se disponga de información que permita identificar con mayor precisión el o los elementos de la muestra, ubicados entre los límites inferior y superior del rango, que se asemejen más a las operaciones del contribuyente o al contribuyente, se deberán utilizar los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad correspondientes a estos elementos.

Finalmente, el RISR indica que cualquier método estadístico diferente al intercuartil podrá ser utilizado por los contribuyentes, siempre y cuando ese método sea acordado en el marco de un procedimiento amistoso, previsto en los tratados para evitar la doble tributación suscritos por México –*Mutual Agreement Procedure* (MAP)– o cuando ese método sea autorizado mediante reglas de carácter general que al efecto expida el SAT, situación esta última que a la fecha no se ha presentado.

Guías de Precios de Transferencia de la OCDE

Es importante recordar que, de conformidad con lo establecido en el último párrafo del artículo 179 de la LISR, para la interpretación de lo dispuesto en el Capítulo II del Título VI, que se refiere a las empresas multinacionales, las Guías de Precios de Transferencia serán aplicables en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de la LISR y los tratados celebrados por México.

Por lo anterior, resulta relevante revisar lo que indican esas guías respecto del tema de los rangos de valores de mercado. Para tales efectos, en el Capítulo III de las Guías de Precios de Transferencia, que se refiere al análisis de comparabilidad, en su apartado A.7, se abordan los temas relativos al rango de valores de mercado (*arm's length range*).

Los principales conceptos o consideraciones que se plasman en ese apartado, los cuales tienen relación con el tema analizado, son los siguientes:

1. Debido a que los precios de transferencia no son una ciencia exacta, es factible que en múltiples ocasiones la aplicación adecuada de los métodos genere un rango de valores, los cuales son igualmente válidos.

En estos casos, las diferencias entre los valores obtenidos pueden deberse al hecho de que en la aplicación del principio de valor de mercado únicamente se produce una aproximación de las condiciones que pueden ser acordadas entre partes independientes.

También es posible que los diferentes puntos del rango representen el hecho de que empresas independientes involucradas, en transacciones comparables y bajo circunstancias también comparables a las de la transacción analizada, puedan no establecer exactamente el mismo precio.

2. Para obtener ese rango, los contribuyentes deben hacer el mayor esfuerzo posible para que los comparables incluidos en el rango de valores de mercado presenten el mismo nivel de comparabilidad respecto de la transacción analizada. Sin embargo, si por limitaciones propias del método utilizado o de la información disponible persisten algunos defectos de comparabilidad, mismos que deben reflejarse en

diferentes precios, contraprestaciones o rangos de utilidades, las herramientas estadísticas de tendencia central para ajustar o estrechar el rango, pueden ayudar a fortalecer la relevancia de los resultados obtenidos.

3. Se establece también la posibilidad de que un rango de valores de mercado sea el resultado de la aplicación de más de un método para evaluar las transacciones controladas. Si los diversos métodos aplicados generan resultados igualmente válidos y con un similar nivel de precisión, es posible que los rangos obtenidos de cada metodología resulten suficientes para comprobar que los precios, contraprestaciones o márgenes de utilidad se encuentran a valores de mercado. Sin embargo, una combinación de estos rangos puede resultar adecuada si el propósito de ello es mejorar la precisión en la determinación del rango de valores de mercado, por ejemplo, considerando los valores que se traslapan entre los métodos aplicados, lo cual implica la consideración de resultados congruentes o coincidentes entre los distintos métodos.

4. Respecto de la selección del punto más apropiado dentro del rango, en principio las Guías de Precios de Transferencia indican que, si el precio o margen de utilidad pactado originalmente en la transacción controlada se encuentra dentro del rango de valores de mercado, no debe realizarse ningún ajuste de precios de transferencia.²

5. En los casos en los cuales los precios, contraprestaciones o márgenes de utilidad se ubiquen fuera del rango de valores de mercado, será la administración tributaria la que determine el punto dentro de ese rango al que debe ajustarse el contribuyente.³

6. Cuando el rango de valores de mercado esté integrado por resultados relativamente iguales y con una alta relevancia, puede válidamente argumentarse que cualquier punto dentro del rango satisface los requerimientos del principio de valor de mercado.

7. Cuando en la integración del rango de valores de mercado persistan defectos de comparabilidad, puede resultar apropiado el uso de medidas de tendencia central para determinar el punto al que se

² Párrafo 3.60 del apartado A.7.2 de las Guías de Precios de Transferencia

³ Párrafo 3.61 del apartado A.7.2 de las Guías de Precios de Transferencia

debe ajustar el contribuyente,⁴ con el propósito de minimizar el riesgo de errores derivado de ciertos defectos de comparabilidad que no puedan ser conocidos con precisión o que no sean objetivamente cuantificables.

ANÁLISIS DEL CRITERIO NO VINCULATIVO 40/ISR/NV EMITIDO POR EL SAT

A continuación procedo a realizar el análisis del contenido del criterio no vinculativo objeto del presente artículo, tomando en cuenta la normatividad fiscal vigente.

En los dos primeros párrafos del criterio no vinculativo, en los que se hace referencia a los artículos 180, segundo párrafo de la LISR y 302 del RISR, se destaca el hecho de que cuando los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad del contribuyente se encuentren dentro de los límites del rango ajustado, se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes.

De lo anterior puede entenderse que cualquier punto dentro del rango ajustado se considera como un valor de mercado, que cumple con el principio de *arm's length*. Esta interpretación encuentra también sustento en las Guías de Precios de Transferencia, las cuales indican que se considera igualmente válido cualquier punto dentro del rango de valores de mercado.

50

De igual manera, se destaca que 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 tal rango, requiriéndose la aplicación de un ajuste de precios de transferencia.

En el tercer párrafo del criterio no vinculativo se establece que únicamente será procedente un ajuste de precios de transferencia cuando los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidades se ubiquen fuera del rango de valores de mercado, realizándose el mismo a la mediana de ese rango. Esta consideración efectuada por el SAT encuentra también apoyo en las Guías de Precios de Transferencia,

como puede apreciarse en el apartado correspondiente de este artículo.

Como consecuencia de lo anterior, conforme al criterio analizado, no resulta procedente modificar los precios, montos de contraprestaciones o rangos de utilidades, cuando éstos ya se encuentren dentro del rango ajustado, debido a que esa modificación no tiene por finalidad dar cumplimiento a las disposiciones fiscales aplicables, sino obtener un beneficio indebido al aumentar deducciones o disminuir ingresos del contribuyente residente en México. Inclusive, en el cuarto párrafo del criterio, la autoridad fiscal indica que no existe fundamento legal para realizar alguna modificación adicional a los precios, contraprestaciones o márgenes de utilidad, cuando se encuentren dentro del rango ajustado.

En el quinto párrafo del criterio no vinculativo se indica que el concepto de ajuste que está contenido en la regla 3.9.1.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) vigente, únicamente es aplicable cuando los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad del contribuyente se encuentren fuera del rango ajustado de valores de mercado, conforme a los artículos 180, segundo párrafo de la LISR y 302 del RISR. Al respecto, es importante transcribir el primer párrafo de la regla en comento:

Ajustes de precios de transferencia

3.9.1.1. *Para los efectos de los artículos 76, primer párrafo, fracciones IX, X y XII, 76-A, fracción II y último párrafo, 90, penúltimo párrafo, 110, fracción XI, 153, primer párrafo, 179, primer y segundo párrafos; en su caso 180, segundo párrafo y 184 de la Ley del ISR, se considera ajuste de precios de transferencia, cualquier modificación a los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad correspondientes a las operaciones celebradas por el contribuyente con sus partes relacionadas, que se realice para considerar que los ingresos acumulables o deducciones autorizadas derivados de dichas operaciones se determinaron considerando los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables,*

⁴ Puntos como la mediana, la media, promedios ponderados u otros, dependiendo de las características específicas del conjunto de datos considerado

incluso cuando no se efectúe una entrega de efectivo u otros recursos materiales entre las partes.

...

Por último, el criterio considera procedentes los ajustes que deriven de una consulta relativa a la metodología utilizada en la determinación de precios de transferencia, conforme al artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación (CFF) o de los acuerdos celebrados entre autoridades competentes bajo el marco de los tratados internacionales, conocidos también como procedimientos de acuerdo mutuo.

Es de esas premisas de donde se derivan –en opinión de la autoridad tributaria– las conductas consignadas como prácticas fiscales indebidas que pueden realizar los contribuyentes o terceras personas que tengan cierta participación al respecto, en los términos siguientes:

...

Por lo anterior, se considera una práctica fiscal indebida para los contribuyentes:

I. *Realizar cualquier modificación a los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad correspondientes a las operaciones celebradas por el contribuyente con partes relacionadas, cuando éstos ya se encuentran dentro del rango ajustado con el método intercuartil correspondiente a operaciones comparables, es decir, cuando se encuentren entre el límite inferior y superior del rango referido, ya que dicha modificación no tiene por finalidad dar cumplimiento a las disposiciones fiscales aplicables, sino obtener un beneficio indebido al aumentar deducciones o disminuir ingresos del contribuyente.*

II. *Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de la práctica anterior.*

CONSIDERACIONES RESPECTO DEL CRITERIO NO VINCULATIVO 40/ISR/NV

Si bien resulta comprensible la preocupación que tiene la autoridad fiscal sobre de ciertas posturas de los grupos empresariales sobre el tema de

precios de transferencia, que incluso puede resultar válida en algunos casos, no es posible estar de acuerdo con la afirmación tajante de que un movimiento de precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad dentro del rango de valores de mercado se realice con la única finalidad de obtener un beneficio indebido al aumentar las deducciones o disminuir los ingresos del contribuyente.

La autoridad debe estar consciente de que la determinación del punto en el cual los contribuyentes se pueden ubicar dentro del rango de valores de mercado, en muchas ocasiones es una decisión que se toma a nivel global, con el propósito de dar cumplimiento a las disposiciones tributarias de las diversas jurisdicciones fiscales involucradas en las transacciones y modelos de negocios que se aplican para hacer negocios internacionales.

Resulta además obvio que, con la efectiva aplicación de los cambios regulatorios que se generaron como resultado del proyecto BEPS⁵ de la OCDE, las políticas en materia de precios de transferencia (así como de otros varios temas de tributación internacional) se iban a ver modificadas en el sentido de propiciar un cumplimiento más estricto en las diferentes jurisdicciones, teniendo como consecuencias los incrementos en la tributación en algunas de ellas, y decrementos en otras, de manera indistinta y según las circunstancias que resulten adecuadas para las diferentes transacciones internacionales que efectúen.

La visión que muestra la autoridad en el criterio analizado puede resultar adecuada en el caso de que un grupo multinacional busque ubicar, de manera inadecuada, en el punto mínimo de los rangos de valores de mercado, sin que se observen los efectos correspondientes de esos movimientos dentro de tales rangos, generando una doble o múltiple desgravación para el grupo multinacional.

Sin embargo, existen supuestos y situaciones muy diferentes. Pongamos un ejemplo distinto en el que una compañía extranjera, perteneciente a cierto grupo multinacional, tenía anteriormente una política no tan restrictiva en materia de precios de precios de transferencia y permitía que, en algunos casos, entre los cuales podía encontrarse una parte relacionada

⁵ Erosión de la Base y Transferencia de Utilidades, por sus siglas en inglés

La autoridad debe estar consciente de que la determinación del punto en el cual los contribuyentes se pueden ubicar dentro del rango de valores de mercado, en muchas ocasiones es una decisión que se toma a nivel global...

mexicana, no se realizaran ajustes que redujeran la rentabilidad de algunas subsidiarias, por encontrarse en la parte superior del rango de mercado o incluso por encima de éste, dado que ello no comprometía su postura fiscal en su país de residencia.

Sin embargo, como resultado de los cambios regulatorios recientes, esa compañía extranjera se ve obligada a un cumplimiento más estricto en materia de precios de transferencia y requiere modificar las posturas de algunas de sus partes relacionadas, siempre dentro de los respectivos rangos de valores de mercado, con el objetivo de propiciar un adecuado cumplimiento de precios de transferencia, tanto a nivel local, como a nivel global.

Al atender al caso anterior, resulta inaceptable que las distintas jurisdicciones fiscales se opongan a ese cambio de política de precios de transferencia cuando ello represente una disminución recaudatoria, y no así cuando repercuta en un incremento,

cuando en ambos casos se esté dando un adecuado cumplimiento a las obligaciones legales locales en materia de precios de transferencia.

Esto quiere decir que la política establecida por el grupo multinacional propicia el cumplimiento fiscal de todas las partes relacionadas involucradas en las transacciones internacionales, sin que en ningún caso se genere una doble o excesiva tributación a nivel global. Es esto último lo que de manera inapropiada está haciendo la administración tributaria mexicana con el criterio no vinculativo que ha emitido.

Incluso, casos similares al planteado se encuentran considerados en las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE, en las cuales se hace referencia a situaciones en las que, al utilizar distintos métodos, se puede conformar un rango ajustado que proporcione un grado mayor de precisión, considerando las observaciones o puntos que se encuentren dentro de los resultados obtenidos de distintas metodologías.

Este tipo de situaciones también pueden llevar a que los contribuyentes muevan sus precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad dentro de los rangos de valores de mercado, con una finalidad totalmente opuesta a la que indica el SAT en su criterio no vinculativo.

En la práctica profesional, es común encontrar que los grupos multinacionales establecen ciertas políticas de precios de transferencia que resultan bastante razonables que, sin embargo, pueden ser calificadas en determinado momento como una práctica fiscal indebida, bajo la perspectiva del criterio no vinculativo analizado, sin que la manera de actuar de las partes busque obtener un beneficio indebido en detrimento del fisco mexicano.

Ejemplos de estos casos podemos encontrar muchos, pero basta exponer un par de ellos para entender el efecto negativo e indebido que puede generar el criterio no vinculativo emitido por el SAT:

1. Un grupo empresarial, que puede ser indistintamente nacional o multinacional, establece una política de precios de transferencia para la parte relacionada que se hace cargo de las actividades de distribución, misma que consiste en que cada ejercicio fiscal se efectuará el análisis correspondiente de

precios de transferencia bajo el método de precio de reventa, ubicando el margen de reventa aplicable para el año en la mediana del rango calculado.

Como puede apreciarse, la política adoptada por el grupo empresarial resulta del todo razonable, siendo incluso una política conservadora que pretende dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 179 de la LISR, en el sentido de considerar su ubicación en la mediana del rango de mercado, tal como de alguna manera lo sugiere la disposición.

La empresa no se enfoca en un margen de utilidad bruta específico, sino en un punto específico del rango de mercado que es la mediana y que, seguramente, variará de un año a otro como margen en sí mismo, algunos años incrementándose y otros reduciéndose, pero siempre buscando un estricto cumplimiento de las disposiciones fiscales en materia de precio de transferencia.

A la luz del criterio no vinculativo emitido por el SAT, en los casos en los cuales la mediana del año más reciente sea menor a la mediana del año previo, estando ambos puntos dentro del rango (como resulta común), esta política se considerará como una *práctica fiscal indebida*, sin ninguna razonabilidad para ello. Por lo contrario, cuando la situación sea al revés, y el margen de utilidad bruta resulte mayor respecto del año previo, entonces *el SAT no tendrá objeción alguna*, de manera totalmente incongruente.

La misma situación se presentaría si la política de precios de transferencia va dirigida a un punto distinto de la mediana del rango, pero dentro del mismo, como pudiera ser el cuartil 25 (límite mínimo) o el cuartil 75 (límite máximo). En ambos casos se trata de una medida objetiva que no tiene ninguna intención de obtener beneficio indebido alguno. Respecto de este supuesto, también las Guías de Precios de Transferencia hacen énfasis en que todos los puntos dentro del rango tienen igual validez y se consideran valores de mercado.

2. Otro caso que ejemplifica también lo inadecuado que resulta el criterio no vinculativo sería aquél en el que un contribuyente, aplicando de manera estricta lo indicado por el artículo 302 del RISR, pudiera identificar que sus funciones, riesgos y activos son más parecidos a alguno de los comparables que

se encuentren incluidos dentro del rango intercuartil determinado y decida tomarlo como punto de referencia para establecer su precio, contraprestación o margen de utilidad.

En este último caso, es posible que esa decisión implique un movimiento dentro del rango de valores de mercado y el nuevo punto resulte inferior al originalmente considerado, situación que no persigue de ninguna manera generar un beneficio indebido por parte del contribuyente, sino por el contrario, únicamente estaría aplicando correctamente las disposiciones fiscales vigentes.

Por otra parte, el criterio no vinculativo indica que, en opinión del SAT, no existe fundamento legal para poder realizar un ajuste cuando los precios, contraprestaciones o márgenes de utilidad del contribuyente se encuentren dentro del rango de mercado, concluyendo que eso impide tal hecho. Es mi opinión que si bien no existe tal disposición que prevea esa situación –como bien indica el SAT– tampoco hay ninguna disposición que lo prohíba, razón suficiente para que el contribuyente no esté faltando a las disposiciones fiscales o actuando en contra de ellas, al hacer un movimiento dentro del rango de mercado.

Finalmente, respecto del quinto párrafo del criterio, la autoridad fiscal es de la opinión que un movimiento como el comentado dentro del propio rango de valores de mercado, no cumple con el concepto de ajuste de precio de transferencia que está en la regla 3.9.1.1. de la RM y, por ende, no puede efectuarse ese ajuste.

Al igual que en la consideración anterior, me parece que el criterio del SAT es poco afortunado, pues, aunque no está tan clara la situación que contempla la autoridad, asumiendo que tuviera razón en que el movimiento comentado, no se ajusta al concepto de ajuste establecido en la regla antes mencionada.

Entonces, una manera distinta de enfocar la conclusión podría ser que esos movimientos dentro de rango no sean ajustes de precios de transferencia, sino simplemente movimientos dentro del rango de valores de mercado, mismos que no afectan el cumplimiento del contribuyente con el principio de valor de mercado, puesto que todos los puntos que se encuentran dentro del rango de mercado tienen igual validez, y todos representan valores de mercado.



54

Incluso, si se puede arribar a la conclusión comentada en el párrafo anterior, en la cual los movimientos dentro del rango no son ajustes de precios de transferencia, sino algo distinto, entonces no les resultarían aplicables las disposiciones ni los requisitos establecidos en las demás reglas que están en la Sección 3.9.1. "De los ajustes de precios de transferencia" de la RM vigente.

CONCLUSIONES

Me parece que las consideraciones y los casos plasmados en este artículo permiten advertir que el criterio no vinculativo 40/ISR/NV emitido por el SAT resulta inadecuado, debido a que parte de la falsa premisa de que cualquier movimiento que realiza el contribuyente para ubicarse en un punto distinto del rango de valores de mercado está encaminado a obtener un beneficio indebido, siendo que pueden tener motivaciones muy distintas y que pueden ser legítimas y del todo válidas desde la perspectiva de los modelos de negocios que se utilizan en los negocios internacionales.

En mi opinión, es importante que las autoridades fiscales revisen ese criterio, y generen uno más amplio, el cual tome en cuenta las diversas situaciones que se presentan en la práctica y que no merecen ser calificadas como "prácticas fiscales indebidas". Estoy seguro de que la comunidad de negocios estaría más que dispuesta a discutir el tema y proponer mejoras que resultan necesarias para tener un criterio más adecuado, preciso y efectivo.

Incluso podría reconsiderarse el vehículo legal para que la autoridad fiscal dé a conocer su criterio respecto de este tema, debido a que un criterio no vinculativo tiene consecuencias que probablemente no han sido bien evaluadas, tanto para los contribuyentes, como respecto de la actuación de auditores de estados financieros, asesores fiscales, consejeros de negocios y otros terceros involucrados; quienes probablemente puedan emitir opiniones o asesorías respecto de transacciones válidas y legítimas, asumiendo un riesgo innecesario de que las mismas sean consideradas prácticas fiscales indebidas, sin que lo sean ni remotamente. •