

# Simulación tributaria y los precios de transferencia

El delito de defraudación y las pericaciones inexistentes del artículo 69-B del CFF.

Dr. José de J. Gómez Cotero<sup>1</sup>

Abogado egresado de la Escuela Libre de Derecho con especialidad en Amparo por la Universidad Panamericana. Es Doctor en Derecho por la Universidad Panamericana, y tiene un segundo doctorado por la Universidad del País Vasco

## Precios de transferencia y el principio *arm's length*

La globalización de la economía nos refiere Lamagrande<sup>2</sup>, generó un crecimiento de las transacciones internacionales y por ende una activa participación de empresas multinacionales o transnacionales con filiales, sucursales o subsidiarias en los distintos países, en las que acuerdan contratos en los que fijan precios que no siempre respetan el principio denominado principio *arm's length*.

La importancia de las empresas multinacionales se ha incrementado durante los últimos años, producto de la integración de las economías nacionales debido a los progresos tecnológicos, y particularmente a las áreas de comunicación, lo que produce un incremento en la complejidad para gravar a estas empresas, las que debe analizarse dentro del contexto internacional.

Lo que se pretende a través de la figura de los precios de transferencia, es que en las operaciones de grupos empresariales se apliquen reglas de gravación bajo el principio de plena competencia, de manera que, las partes relacionadas apliquen en sus operaciones, las mismas condiciones que utilizan partes independientes, eliminando los efectos de condiciones especiales que afectan los niveles de ga-

nancia<sup>3</sup>. El *principio de plena competencia* se basa en la idea de que las empresas independientes no celebrarían una operación que no les ofrece una alternativa claramente atractiva.

## Precios de transferencia

El principio *arm's length* nos recuerda Cordón Ezquerro<sup>4</sup>, surge en el consenso internacional como un mecanismo habilitante de la corrección valorativa que tiene la intención de una correcta asignación interjurisdiccional de rentas.

La rectificación de un precio no puede basarse en la discrecionalidad técnica de la actuación de la autoridad, por lo que a nivel internacional se ha regulado la figura de los "precios de transferencia", a través de la cual, se exige que la contraprestación de cualquier operación pactada entre partes relacionadas, se dé conforme al tratamiento que cabría esperar en una operación similar, celebrada entre agentes independientes no relacionados.

Dado que la fijación de los precios de transferencia generalmente atiende a razones fiscales, es del interés de los fiscos, controlar las operaciones en las que se involucren a más de dos empresas, con o sin residencia impositiva en un mismo país, con el ánimo de super-

# LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA NO SON UNA FIGURA PARA COMBATIR LA SIMULACIÓN

<sup>1</sup> Es Profesor Investigador en la Universidad Panamericana. Ha impartido conferencias en diversas Universidades e Instituciones Académicas Nacionales e Internacionales y Profesor en el Instituto Tecnológico Autónomo de México y la Universidad Autónoma de Ciudad Juárez

<sup>2</sup> Cfr. Lamagrande, Alfredo Julio. Globalización, Evasión Fiscal y Fiscalización Tributaria. Boletín AFIP N° 9, 01 de abril de 1998. p. 627. [http://eco.unne.edu.ar/finanzas/catedras/reg\\_tribu/Cuadernos/Globalizacion\\_Evasion%20Fiscal.htm](http://eco.unne.edu.ar/finanzas/catedras/reg_tribu/Cuadernos/Globalizacion_Evasion%20Fiscal.htm)

<sup>3</sup> En opinión de Lamagrande, si bien en general las legislaciones tributarias consagran el principio *arm's length*, regla del operador independiente o la regla del precio normal de mercado abierto, es decir como si las transacciones se realizan como si fuesen entre entes independientes. En la realidad la administración tributaria actúa en su función fiscalizadora sobre situaciones de hecho y la prueba de la veracidad de los "precios" de tales transacciones se convierte en una seria restricción, no obstante, las pautas que para tales circunstancias ha elaborado la OCDE (21). Cfr. Lamagrande, Alfredo Julio. Op. cit.

<sup>4</sup> Cordón Ezquerro, Teodoro. - Fiscalidad de los Precios de Transferencia (operaciones vinculadas), 2010, Madrid España, Editorial Ediciones CEF Centro de Estudios Financieros, pp. 18 y sigs

visar que las operaciones que efectúen, se apeguen a la realidad y no sean meras especulaciones para lograr beneficios fiscales.

La existencia de precios de transferencia, no implica automáticamente que las ventajas obtenidas por una sociedad, miembro de un grupo empresarial multinacional, conlleve una transferencia de beneficios, ya que siempre se necesita que la ventaja no tenga una contrapartida objetivamente equivalente, conclusión a la que se puede arribar mediante la comparación respecto de empresas independientes que actúen conforme a las reglas del mercado abierto, de manera que, los precios de transferencia solo pueden rectificarse si hay sólidas razones que lo avalen, y nunca si son razonables y comparables a los que rigen en mercados semejantes.

Uno de los temas que surgen con materia de un ajuste de precios de transferencia, es si este puede dar origen a la figura de la simulación, y si el reparto indirecto de beneficios mediante la manipulación de los precios puede calificarse como un acuerdo con intencionalidad fraudulenta, por lo que para dar respuesta a esta interrogante, es necesario analizar las características de la figura de la “simulación tributaria”.

## Simulación

La simulación es una institución de derecho civil, y no existe una definición de la figura para efectos fiscales, por lo que es necesario acudir a la configuración civil, ya que se trata de un concepto estrictamente jurídico, sin embargo, no debe pasarse por alto, como nos señala Rosembuj<sup>5</sup>, que hay una relación de neutralidad recíproca entre la norma civil y la fiscal. La invalidez civil carece de repercusión tributaria, así como la simulación civil no determina en sí misma la realidad de lo actuado; *tributariamente se atiende a la realidad económica del acto* y a la *capacidad de tributación* que del mismo se desprende, pues la norma tributaria prescinde de los efectos que puedan afectarlo civilmente y lo sujeta al tributo, dado que los particulares han aceptado los efectos del mismo.

En opinión de Ruiz Almendral<sup>6</sup> para la ley tributaria, no es importante averiguar la naturaleza jurídica del negocio o la forma jurídica en concreto, tal y como se configura en el derecho privado, sino, *interpretar la norma tributaria para determinar la finalidad que en la misma cumple la forma jurídica en concreto*.

Es muy importante señalar que la simulación tributaria solo aplica respecto de la denominada “simulación negocial”, en razón de que la simulación tributaria solo puede presentarse a través de actos y negocios jurídicos.

## Simulación tributaria

La simulación tributaria, se circunscribe al plano tributario, y desde su origen, es un comportamiento ilícito, utilizando el soporte y auxi-

lio de medios jurídicos, para ocultar la verdad realizada. La simulación tributaria puede ser absoluta o relativa.

a) En la simulación absoluta, los contratos absolutamente simulados, sirven para la constitución, modificación o extinción aparente de las relaciones jurídicas de contenido patrimonial.

Así, la celebración de un contrato inexistente que tiene por objeto la prestación de servicios a título oneroso, sirve para demostrar una deducción ficticia que disminuye la base imponible. También, se pueden simular cargas o amortizaciones mediante la elaboración de contratos, documentos y registros contables, que se presentan como deducciones verdaderas y efectivas, cuando en realidad son inexistentes.

Con los contratos ficticios igualmente se pueden disimular los rendimientos, patrimonio, derechos o plusvalías, de manera que la simulación sirve para ocultar la renta, el patrimonio, o transmisiones patrimoniales del contribuyente.

En los casos de simulación absoluta, dada sus características, existe consenso en la doctrina, en el sentido de que generalmente estamos en presencia de un delito de defraudación fiscal que debe ser perseguido penalmente.

b) En la simulación relativa, quienes celebran un negocio jurídico, pretenden disimularlo u ocultarlo, utilizando una cobertura bajo el ropaje de negocios aparentes, en los que la consecuencia fiscal sea menos onerosa.

La simulación relativa busca alterar el régimen tributario, de manera que se produzcan consecuencias tributarias menores, que son producto de la voluntad de las partes, de manera que el acuerdo simulatorio tiene la finalidad de producir efectos aparentes diversos de los que realmente le corresponden.

Al combatir la simulación relativa en materia tributaria, lo que se busca es que la realidad prevalezca sobre la apariencia, encontrando el acto o negocio efectivamente realizado por las partes (negocio disimulado). Ello *bajo la premisa de que, ante la ley tributaria, lo relevante es el acto o negocio efectivamente realizado, al cual se aplica el hecho imponible*<sup>7</sup>.

La simulación relativa solo se presenta respecto de los actos y negocios jurídicos, que se fabrican con el fin de producir en la administración tributaria un juicio irreal sobre los efectos concretos de un acto o negocio, y con la finalidad preponderante, de evitar el hecho imponible previsto en la ley. Por ello, es que solo los actos y negocios jurídicos son los únicos que pueden ser calificados de simulación, pues cuando hay un acuerdo de simulación, al descubrirse la máscara, queda al descubierto el acto o negocio disimulado, que fue el acordado por los simuladores, y que produce efectos jurídicos tanto para las partes, como frente a los terceros que resultan afectados.

c) La calificación<sup>8</sup> es una herramienta fundamental, que busca

5 Tulio Rosembuj. El fraude de ley. La simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario. pp. 266 a 271. Ed. Marcial Pons. (1999)

6 Violeta Ruiz Almendral. El fraude a la Ley Tributaria a Examen. p. 23 y ss. Ed. Thomson Aranzadi. (2006)

7 Rosembuj. Ob. cit. p. 239. Th. AFSCHIRFT, L' évitement licite de l'impôt et la réalité juridique. p. 349

8 La calificación de los actos y negocios simulados, tiene por propósito la identificación de la norma que le es aplicable, atendiendo a la realidad jurídica, apartándose de los efectos económicos de los actos realizados, en razón de que el hecho imponible gravado, siempre es un hecho jurídico, nunca un hecho cuyos efectos jurídicos se producen con independencia de que sus autores hayan querido o no tales resultados, e independientemente de las formas jurídicas utilizadas. Cfr. Delgado Pacheco, Abelardo. Las Normas Anti elusión en la Jurisprudencia Española. España 2004. Editorial Thomson Aranzadi. p. 24. y Cfr. González García Eusebio. El fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia. España 2001. Editorial Aranzadi. p. 31

desmentir la apariencia creada para acceder al contenido de la realidad jurídica que se construyó artificiosamente para evitar el hecho imponible, de manera que, una vez demostrada la realidad jurídica efectivamente realizada entre las partes, ello nos conducirá a aplicar el hecho imponible cuya realización pretendió evitarse mediante la simulación.

La calificación tiene por propósito determinar la realidad jurídica que corresponde, partiendo de los efectos jurídicos producidos, y tomando en cuenta los actos del contribuyente, particularmente "el acuerdo de simular" y "lo que se simula"; prescindiendo de la apariencia de los actos realizados, para atender solo a los hechos efectivamente realizados por las partes, considerando que el hecho imponible gravado, siempre es un hecho jurídico, y que sus efectos jurídicos se producen con independencia de que sus autores hayan querido o no, tales resultados, independientemente de las formas jurídicas utilizadas.

La calificación, al ser una actividad esencialmente jurídica<sup>9</sup>, debe ceñirse a los efectos jurídicos del acto o negocio efectivamente realizado entre los interesados, con independencia de las formas o denominaciones que les hayan atribuido, atendiendo exclusivamente a realidad jurídica construida por los contribuyentes, y no a la que se pretende fingir o aparentar, para así determinar los efectos realmente queridos por las partes, y al mismo tiempo, determinar la existencia de elusión del hecho imponible realizado<sup>10</sup>.

Al descubrirse el verdadero acto o negocio, ello implica la eliminación previa de la máscara de apariencia; y al mismo tiempo, el reconocimiento de la verdad que fue ocultada, y que se contiene en el acuerdo entre las partes, que es donde radican los motivos "la causa simulationis", es decir, el por qué y para qué de la simulación, la cual, en la simulación absoluta, puede consistir en el incumplimiento intencional de la deuda tributaria, válidamente originada por la realización del hecho imponible, de ahí que, en algunos casos, la simulación sea considerada como un medio dirigido a la evasión fiscal, en tanto que pretende escapar de los efectos de la obligación tributaria que ya se produjo y que se ha infringido por la operación simulada<sup>11</sup>.

Frente a la presencia de la simulación, nos recuerda *Rosembuj*<sup>12</sup>, la voluntad de los simuladores se torna muy relevante, en tanto que para simular, es necesario un comportamiento fraudulento que

utilice un aparato documental contrario a la realidad, a fin de lograr propósitos tributarios, con el fin, ya sea de evitar el hecho imponible gravado por la ley; o incumplir la obligación previamente determinada, a través de la construcción, el montaje, el aparato, o el mecanismo idóneo para mostrar a la hacienda pública un indicador irreal de forma, con el objetivo de que el verdadero acuerdo entre los particulares quede oculto, a través de la apariencia creada por el acuerdo de simular.

Las formas jurídicas adoptadas por las partes, no vinculan a la administración, ya que para la ley tributaria, lo relevante son los efectos jurídicos que se producen, lo que no depende de lo querido por los contribuyentes, ya que lo relevante frente al hecho imponible es la realidad, por lo que una vez determinada esta, la administración *puede recalificar aquellos actos o negocios jurídicos realizados por los contribuyentes a la luz del hecho imponible previsto en la ley*, con el fin de que los actos o negocios jurídicos verdaderamente llevados a cabo, sean gravados conforme a la hipótesis normativa que les corresponde, bajo la premisa que, la realidad jurídica no depende de la manifestación de la voluntad de los contribuyentes.

Así, respecto de la simulación relativa, y dadas sus características, estamos en presencia de una cláusula anti abusiva cuyo propósito es que al descubrirse el acto disimulado, este sea recalificado a la luz del hecho imponible, a fin de que se apliquen las consecuencias tributarias que a este acto le corresponden, y no las procuradas por las partes y a las cuales pretendieron acceder a través de una norma de cobertura que les permitiera tener una menor carga tributaria.

## Simulación tributaria en el sistema mexicano

En México se han regulado los dos tipos de simulación tributaria, la absoluta y la relativa, con efectos diversos:

### SIMULACIÓN RELATIVA

Se encuentra regulada en el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta<sup>13</sup> dotando a las autoridades fiscales de facultades determinatorias en materia de simulación, la que, se encuentra acotada a dos supuestos: respecto de los ingresos obtenidos por residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento per-

<sup>9</sup> Joan-Francesc Pont Clemente. La simulación en la nueva LGT. p. 149. Ed. Marcial Pons. (2006)

<sup>10</sup> Rosembuj. Ob. cit. p. 270. En las líneas de pensamiento de Delahaye «hay infracción a la ley fiscal, ya que esta no grava el acto aparente, que es falaz, sino el acto realmente efectuado».

<sup>11</sup> Pont Clemente. Ob. cit. p. 149 y ss

<sup>12</sup> Rosembuj. Ob. cit. Págs. 277 y s.s. En la línea de pensamiento de Fiandaca-Musco. Problemi di Diritto Penale Tributario. p. 165. (1990)

<sup>13</sup> Cfr. artículo 177. LISR. mexicana

... Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 179 de este Ley.

En los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

La resolución en que la autoridad determine la simulación deberá incluir lo siguiente:

a) Identificar el acto simulado y el realmente celebrado;  
b) Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación, y  
c) Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.  
Para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales.

...

manente en el país, en la medida en que se encuentren sujetos a regímenes fiscales preferentes y respecto de los ingresos de fuente de riqueza en el país; ambos condicionados a operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 179 de la LISR<sup>14</sup>.

De lo anterior, se observa que el alcance de la facultad conferida a la autoridad fiscal para declarar que un acto es simulado para efectos fiscales, se limita a dos supuestos, el primero, los vinculados con ingresos obtenidos por residentes en México o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México respecto de operaciones celebradas con partes relacionadas<sup>15</sup>.

El otro supuesto del artículo 177 de LISR, se refiere a los ingresos de fuente de riqueza en el país siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas, sin distinguir que estas últimas sean residentes en México o en el extranjero. Confirma esta interpretación la postura adoptada por el SAT, en el criterio 00/2013/ISR<sup>16</sup>.

Además, no debe pasarse por alto que la regulación en el artículo 177 en comento, la simulación tributaria es una medida para combatir la elusión, la cual se puede presentar en todo tipo de operaciones, nacionales e internacionales, y no solo las celebradas respecto de paraísos fiscales o con partes relacionadas; sin soslayar que para que exista simulación, es necesario un acuerdo de voluntades<sup>17</sup>, y que es muy probable que, en la mayoría de los casos, el tercero copartícipe será una parte relacionada.

Dicha simulación deberá quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación, y su existencia será declarada en el acto por el que se determine la situación fiscal del contribuyente, debiendo precisarse el hecho imponible gravado que es el efectivamente realizado por las partes<sup>18</sup>.

Por ello y para cumplir con los principios de legalidad y de seguridad jurídica, se establece que la resolución en la que la autoridad determine la simulación deberá cumplir con las siguientes condiciones:

- identificar el acto simulado y el realmente celebrado

- cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación y,
- señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto

Finalmente, se establece que en materia probatoria la autoridad podrá basarse, en elementos presuncionales.

## SIMULACIÓN RELATIVA Y LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Un punto de partida importante para cualquier análisis de precios de transferencia, es identificar y caracterizar correctamente la operación que se examina, y bajo circunstancias excepcionales, se considera legítimo y apropiado que una administración tributaria no reconozca la operación de un contribuyente.

Las Guías de precios, advierten que este “no reconocimiento de las operaciones,” se limitan para efectos de realizar los ajustes de precios de transferencia y no proporcionan ninguna orientación en cuanto a la capacidad de un país para recharacterizar las operaciones de manera diferente para otros efectos de su derecho interno.

También se reconoce que las empresas multinacionales tienen libertad de organizar sus operaciones de negocio como mejor les parezca, por lo que las administraciones tributarias no tienen derecho a señalar a una empresa cómo diseñar su estructura o dónde ubicar sus operaciones de negocio, pues son libres de actuar para su propio interés comercial y económico.

Sin embargo, *las administraciones fiscales, tienen el derecho de determinar las consecuencias fiscales de la estructura establecida por una empresa multinacional para efectos de precios de transferencia*, a través de realizar ajustes apropiados conforme a las normas de precios, y otras permitidas bajo la legislación interna, en la medida que estos ajustes sean compatibles con sus obligaciones derivadas de sus tratados.

14 El artículo 179 referido, considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante

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

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

15 Cfr. El Título VI de la LISR aplicable a los Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales

16 Cfr. Criterios normativos en materia de impuestos internos aprobados al primer trimestre de 2013, 00/2013/ISR Simulación de actos jurídicos en operaciones entre partes relacionadas. Puede determinarse para ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país, de cualquier persona obligada al pago del impuesto

El artículo 213, décimo noveno párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que para los efectos del Título VI de dicha ley y de la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la simulación de los actos jurídicos para efectos fiscales, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas.

El artículo 1 de la ley citada dispone que las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta, respecto de sus ingresos, cualquiera que sea la fuente de riqueza de donde procedan o procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.

En consecuencia, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales al ejercer sus facultades de comprobación, pueden determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país de cualquier persona obligada al pago del impuesto sobre la renta.

Visible en: [http://ftp2.sat.gob.mx/asistencia\\_servicio\\_ftp/publicaciones/legislacion13/criterios\\_normativos\\_1trim2013.pdf](http://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion13/criterios_normativos_1trim2013.pdf)

17 Es muy importante señalar que la simulación tributaria solo aplica respecto de la denominada “simulación negocial”, lo que implica que la simulación tributaria solo puede presentarse a través de actos y negocios jurídicos, quedando fuera los hechos jurídicos, los cuales deberán ser analizados bajo otras figuras. Así las cosas, Rosembuj, nos recuerda que la simulación negocial existe, cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal, otro propósito negocial, ya sea contrario a la existencia (simulación absoluta), ya sea de otro tipo de negocio (simulación relativa). Cfr. Ob. cit. Rosembuj. El fraude de Ley... p. 285

18 La existencia de la simulación será declarada por la Administración tributaria a través de la calificación de los hechos, lo que implica, en opinión de Rosembuj, que la calificación consiste en la subsunción de los hechos en el esquema de la ley; operación que es de la máxima importancia dado que de la calificación de los hechos depende la norma que será aplicada. Cfr. Ob. cit. Rosembuj. El fraude de Ley... Pág. 266. En las líneas de pensamiento de Perelman, Lógica jurídica, nueva retórica, Milano, 1979, p. 67

Así, el examen de la aplicación del principio de plena competencia en las operaciones controladas, debe comenzar por evaluar las operaciones efectivamente realizadas por las empresas asociadas, en la que los términos contractuales juegan un papel importante, pero insuficiente.

De acuerdo con el artículo 9 de la Convención Modelo de la OCDE, una administración tributaria puede ajustar las ganancias de un contribuyente, cuando las condiciones de una operación controlada difieran de las condiciones que se acuerdan entre empresas independientes. En la práctica, los ajustes de precios de transferencia son ajustes de los beneficios, consecuencia de ajustes al precio y/o otras condiciones de una operación controlada, como son las condiciones de pago o asignación de riesgos, lo que no significa, que todos los ajustes impliquen el no reconocimiento de una operación controlada, ya que derivado de un examen de comparabilidad, existe la posibilidad de que una *administración tributaria desconozca las condiciones contractuales que no sean compatibles con la sustancia económica de la operación, o cuando esta, no sea acorde con la conducta de las partes.*

El no reconocimiento de una operación controlada, es una situación excepción, ya que la regla es que el análisis de la operación se debe basar en la forma y estructura en que fue llevada a cabo por las empresas asociadas, tomando en cuenta todos los hechos y circunstancias, particularmente cuando del examen de estos, se observe que no existe compatibilidad entre la forma y la sustancia económica de las operación, o cuando las condiciones contractuales no sean acordes con la conducta desplegada por las partes, debiendo además analizar el contexto económico o comercial de la operación, su objeto y efecto desde un punto de vista práctico y de negocio.

Como principio fundamental debe señalarse que las administraciones tributarias, no deben interferir con las decisiones de negocio de un contribuyente y con la manera de estructurar sus operaciones, y que, solo cuando una operación controlada no sea comercialmente racional, excepcionalmente se podrá llegar a determinar el no reconocimiento de la misma, bajo la *premisa de que el principio de plena competencia se basa en la idea de que las empresas independientes no celebrarán una operación si esta no les ofrece una alternativa claramente atractiva.*

Cuando se da este no reconocimiento de una operación, estamos en presencia de un tema de elusión fiscal por fraude de ley o de abuso de las formas<sup>19</sup>, y que para combatirlo, las administraciones tributarias tendrán que determinar cuál es la realidad que subyace

detrás de un acuerdo contractual y buscará sustituir la operación *no reconocida bajo una caracterización alternativa o estructura que se comporte lo más ajustadamente posible a los hechos del caso, siguiendo lo más estrictamente posible la sustancia económica del caso*, y reflejando los resultados que se habrían obtenido, si la operación se hubiera estructurado de acuerdo con la realidad comercial que habrían seguido partes independientes, pero sin ignorar la realidad de los acontecimientos, así, si hubo una enajenación, esta no puede ignorarse.

Si bien, en estos caso, la administración tributaria pueden desestimar la caracterización que las partes hayan dado a una operación y re-caracterizarla de acuerdo con su contenido<sup>20</sup> a fin de que refleje la realidad económica y comercial en condiciones de mercado, debiendo determinar cuál es la realidad que subyace detrás de un acuerdo contractual para la aplicación del principio de plena competencia, para estos fines, se puede referir a operaciones estructuradas alternativamente entre empresas independientes con el fin de determinar si la operación controlada, como fue estructurada, satisface el principio de plena competencia.

La administración tributaria buscará sustituir la operación no reconocida bajo una caracterización alternativa o estructura que se comporte lo más estrictamente posible a los hechos del caso, es decir, una que sea consistente con los cambios funcionales y con el negocio del contribuyente resultante de la reestructuración, siguiendo lo más estrictamente posible la sustancia económica del caso, y reflejando los resultados que se habrían obtenido si la operación se estructura de acuerdo con la realidad comercial de partes independientes.

### CRITERIO SOBRE LA RECARACTERIZACIÓN EMITIDO POR EL TFJFA

En relación con el tema de la recaracterización de las operaciones, existe un precedente aislado del TFJFA<sup>21</sup>, en el cual se determinó que, de conformidad con lo previsto en el Capítulo I de las Guías de la OCDE, la autoridad fiscalizadora puede ignorar la operación formalmente llevada a cabo entre partes relacionadas y recaracterizarla conforme a su sustancia económica.

Al respecto Bettinguer Barrios<sup>22</sup> señala que el alcance de las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE se limita a que “las autoridades fiscales de un Estado contratante pueden, para propósitos de calcular la responsabilidad fiscal de las empresas asociadas, replantear las cuentas de las empresas si, como resultado de la relación especial entre las empresas, las cuentas no muestran las

<sup>19</sup> Cfr. García Novoa, Cesar. La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria, Ed. Marcial Pons 2004, Madrid España pp. 69 y sigs. y Cfr. Palao Taboada. El fraude a la ley en Derecho Tributario, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 63, 1966, p. 689

<sup>20</sup> Por ello, Rosembug suscribiendo las ideas de Delahaye señala que el legislador obliga a realizar la calificación de acuerdo con la realidad jurídica, la que debe servir siempre de criterio, apartándose del propósito económico perseguido, y atendiendo al procedimiento jurídico empleado. Cfr. Rosembug, Tulio, El fraude de Ley, La simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario, Madrid, España 1999, Editorial Marcial Pons. p. 100. En las líneas de pensamiento de Delahaye, le choix de la vie la moins imposée. Bruselas, 1977, p. 52

<sup>21</sup> IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LA AUTORIDAD FISCALIZADORA PUEDE IGNORAR LA CARACTERIZACIÓN DE LA OPERACIÓN FORMALMENTE REALIZADA ENTRE PARTES RELACIONADAS Y CARACTERIZARLA DE ACUERDO CON SU SUSTANCIA ECONÓMICA. (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003).- Juicio Contencioso Administrativo Núm. 14253/08-17-05-3/1259/11-s2-08-04. Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA, en sesión del 16 de abril de 2013, por unanimidad de 4 votos a favor: Magistrado Ponente: Víctor Martín Orduña Muñoz, Secretario: Lic. Juan Manuel Ángel Sánchez

<sup>22</sup> Bettinguer Barrios, Herbert. “Estudios Prácticos sobre los convenios para evitar la Doble Tributación 2005”, ISEF, 2005, pp. 373 y sigs.

utilidades gravables reales que se originan en ese Estado”.

En este sentido, dicha sentencia es criticada por Ortiz Macías, Caballero Rosetti y Farías García<sup>23</sup>, quienes sostienen que, si bien es cierto que de conformidad con las Guías de la OCDE es posible recaracterizar una operación para efectos fiscales, ello consideran que de conformidad con el texto actual de LISR no es posible, en tanto que, no existe disposición en la referida ley que faculte a las autoridades para efectuar dicha recaracterización, tal y como existe en otros países, en donde en su legislación interna, permite que para efectos del régimen de precios de transferencia, que la autoridad tributaria pueda recaracterizar aquellas operaciones que no cumplan los requisitos de comparabilidad con operaciones del mismo tipo realizadas con terceros independientes<sup>24</sup>, por lo que ante la falta de norma expresa, resulta cuestionable que el criterio del TFJFA se base únicamente en el texto de las Guías.

## Simulación absoluta

Un supuesto específico para combatir la simulación absoluta, se regula en el artículo 69-B<sup>25</sup> del CFF, bajo la figura de operaciones inexistentes, cuyo objetivo es combatir prácticas simulatorias realizadas a través del uso de comprobantes<sup>26</sup> que amparan operaciones inexistentes. La figura prevé la presunción de la inexistencia de operaciones amparadas por comprobantes expedidos por contribuyentes respecto de los cuales, las autoridades fiscales hayan detectado que estos últimos no cuenten con como la falta de capacidad operativa para llevar a cabo las actividades que ostenta como son: los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados.

En estos casos, y mediante la reversión de la carga de la prueba, son los contribuyentes quienes tendrán la obligación de demostrar la autenticidad de la operación, y cuando los argumentos y la documentación e información aportada, no desvirtúen la presunción de la autoridad, esta procederá a notificar la resolución correspondiente y a publicar en el DOF y en la página de Internet del SAT, un listado con los datos de aquellos contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan, teniendo tal publicación el efecto de dar publicidad con efectos generales, que las operaciones contenidas en

los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen, ni produjeron efecto fiscal alguno.

La figura plantea una *amnistía fiscal*, por un plazo de 30 días, como una oportunidad de tiempo limitado para que los contribuyentes receptores de los comprobantes fiscales cuestionados y que no puedan acreditar la realidad de la operación, regularicen su situación fiscal de manera espontánea, con lo cual, se inhibirá el ejercicio de la acción penal, advirtiendo que en caso de no acogerse a dicha amnistía, se seguirá la persecución penal, bajo el delito de simulación<sup>27</sup> con independencia de que se determinen los créditos fiscales que correspondan.

Por otro lado, y dado que el fraude fiscal por compra de facturas es un serio problema en México, ante la gravedad del problema, el poder legislativo recientemente ha aprobado reformas al código tributario<sup>28</sup> cuyo fin es combatir e inhibir la práctica denominada “compras de facturas”, incrementado las penas de tres a seis años de prisión, distinguiendo además en ordenamientos diversos, las conductas delictivas de quienes participen en este tipo de operaciones, tipificado como delito en la fracción III del artículo 113 (reformado), la conducta de “adquirir comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados”; mientras que en el artículo 113 bis (adicionado), se ha regulado la conducta de “quien expida o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados”, distinción que permite a la autoridad ejercer acción penal de manera autónoma en contra de uno y otro de los sujetos participantes en estas conductas, buscando evitar impunidad en el combate de este tipo de conductas.

## Simulación y los precios de transferencia

Un problema a resolver es, si cuando las partes acuerden un precio que discrepa de más o de menos del precio declarado en el contrato, esta diferencia integra el acuerdo de simulación y sirve para disimular en apariencia, la transacción ejecutada en uno de sus elementos.

La ocultación del precio, no es índice de simulación de acto o negocio, porque si bien, falsifica uno de sus elementos, ello no afecta la realidad jurídica subyacente<sup>29</sup>, en tanto que, el acuerdo de encubrir el precio, no supone la realización de un acto diverso del que aparece verdadero, sino que estamos frente a un contrato que contiene

23 Ortiz Macías Karla, Ana María Caballero Rosetti y Rodrigo Farías García. Facultad de la autoridad fiscal para llevar a cabo la recaracterización de operaciones celebradas entre partes relacionadas. [http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D\\_DPF\\_RV\\_2015\\_235-A13.pdf](http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2015_235-A13.pdf)

24 Cfr. González, Oscar Iván. “Límites a la recaracterización tributaria”, La República, octubre 2013 [http://www.larepublica.co/asuntos-legales/l%C3%ADmites-la-recaracterizaci%C3%B3n-tributaria\\_66826](http://www.larepublica.co/asuntos-legales/l%C3%ADmites-la-recaracterizaci%C3%B3n-tributaria_66826)

25 Cfr. Artículo 69-B-CFF

26 Comprobantes que pueden calificarse como instrumentos de la simulación, en tanto reflejan una apariencia de realidad tributaria que no existe.

27 Corroboro lo anterior el siguiente criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia Mexicana: SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Visible en Época: Décima Época. Registro: 2007347. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Publicación: viernes 05 de septiembre de 2014 09:30 h. Materia(s): (Común). Tesis: 2a. /J. 88/2014 (10a.). <http://200.38.163.178/sjfsist/Paginas/tesis.aspx>

28 Publicadas en el DOF el 16-05-2019

29 Cfr. García Novoa, Cesar. Ob. Cit. La cláusula antielusiva... pp. 155 a 157

30 Rosembuj, Ob. Cit. p. 243. Suscribiendo las ideas de Liebert-Champagne: “de una manera general escapan al dominio del abuso del Derecho todas las impugnaciones relativas al precio, inferior o excesivo. Así, la valoración del carácter normal del precio de la venta de un terreno a un socio de la sociedad, desde el momento en que la venta no se repudia ficticia, sino solo se cuestiona su precio. Tampoco hay simulación si se discute el precio de venta de participaciones señalado que en verdad se realizó. El precio no es más que un elemento, y la apreciación de su carácter “normal” en relación con su valor real es una cuestión de hecho.”

elementos verdaderos y otros fingidos, susceptibles de sustitución, integración o rectificación afirma Rosembuj<sup>30</sup>.

El único supuesto de simulación se presenta cuando el precio es inexistente, lo que se da en la simulación absoluta, que afecta el acto o negocio jurídico en su totalidad.

Por tanto, el precio vil o excesivo, no es suficiente para establecer la simulación, en tanto que, con ello no se desmiente la transacción realizada, la que es real, máxime que el precio no puede definir el contrato del que forma parte, y a su vez, el contrato no puede definir el precio. La cláusula del precio, es autónoma del negocio jurídico y no hay simulación, ya que el contrato no es diverso del aparente y se mantiene inalterada la posición jurídica de las partes, quedando pendiente la cuantificación de la contraprestación.

Además, no puede pasarse por alto que la fijación del precio, se vincula con la libertad contractual, y atiende a los riesgos del mercado, por lo que su importe se basa en razones de decisión económica, de acuerdo con el beneficio esperado; por ello, comprar a más precio, vender a menos, endeudarse, renunciar a créditos; *son actos que en sí mismos no constituyen un comportamiento fiscalmente censurable*.

La cuantificación del precio tiene que ver con las circunstancias de mercado: la insuficiencia o exceso, y solo incumbe a los interesados, quienes puede establecer si la transmisión es cara o barata, de manera que el precio será el que fije el mercado, por lo que no hay, ni puede haber simulación, aunque el precio sea vil o excesivo.

El modo de determinar objetivamente el valor, es atender al precio de mercado, bajo el principio *arm's length*, a partir del que, comparativamente, pueden determinarse consecuencias fiscales, cuando el precio acordado lo sea en condiciones diversas a las normales de mercado entre personas independientes, en un momento determinado, sobre bienes y servicios de la misma especie o similares, además de que, cuando se cuestiona la cuantía, y esta no se justifica razonablemente, no puede hablarse de la existencia de la intencionalidad fraudulenta.

El problema de un precio que no corresponda al de mercado, se resuelve con la aplicación de mecanismos de corrección, sustitución o integración, basados en la comparación con el precio del mismo tipo de bienes, durante igual tiempo, en condiciones de mercado similares, de manera que, cuando en el precio convenido exista contradicción con el precio de mercado, *la administración estará en aptitud de fijar el precio de mercado, lo que de ninguna manera implicará la determinación de la simulación del negocio*, en tanto que, el precio declarado es verdadero, aun cuando no corresponda al de mercado, siendo precisamente esto lo que se reprocha.

En esa tesitura, García Nova<sup>31</sup> distingue entre la falsedad sobre un elemento esencial del negocio, y la que se limita al alcance de dicho elemento, de manera que la inconsistencia del precio no conlleva a la simulación en materia tributaria; básicamente porque no hay acto fingido, ni disimulado, y en su caso, señala Rosembuj<sup>32</sup>, la articulación del precio se confronta con el interés fiscal, respetando el derecho del particular para que se fije siempre que ello no implique transgresión a la ley o sirva para su violación.

Por tanto, la presencia de los precios de transferencia no da origen a la figura de la simulación, en tanto que el reparto indirecto de beneficios mediante la manipulación de los precios, en principio, no puede calificarse como acuerdo con intencionalidad fraudulenta, a excepción de que enfrentemos la ausencia de contrapartida, su inexistencia sin justificación, o cuando exista ocultación de beneficios y el precio de transferencia sirva para encubrirlo.

## Precios y el delito de simulación

Como se ha señalado previamente, la figura de *los precios de transferencia generalmente no es una herramienta para combatir la figura de la simulación*<sup>33</sup>, dado que su objetivo es combatir la manipulación de los precios para transferir los beneficios entre empresas que sean partes relacionadas; sin embargo, ello no es obstáculo para que de manera excepcional a través la aplicación de esta figura se pueda detectar alguna práctica simulatoria.

Por lo anterior, en una determinación de precios de transferencia, difícilmente se actualizaría la hipótesis prevista en la fracción IV del artículo 109<sup>34</sup> del CFF, relativa al delito de actos simulados, en tanto que, cuando como consecuencia de que la autoridad estime que no se aplicó el principio de plena competencia, únicamente determinará un ajuste de precios, respecto de una operación que es totalmente válida y en donde la diferencia de ingresos involucrada en dicho ajuste no obedece a conductas dolosas, supuesto bajo el cual, difícilmente se podrá sostener que existe un delito.

Además de que, cuando existe un problema de precios de transferencia, ello no implica que estemos en presencia de una operación simulada, sino que el problema que enfrentamos radica en que el precio pactado o la operación en sí misma, no fueron pactados o celebrados bajo condiciones de mercado, conclusión a la que solo puede arribar mediante su comparación con respecto a la conducta que empresas independientes habrían hecho, actuando bajo las reglas del mercado abierto, lo que bajo ninguna circunstancia implica la comisión de un delito, ni nos coloca frente a una operación simulada o inexistente, de manera que los precios solo podrán rectificarse cuando existan razones sólidas que lo justifiquen, situación que excluye cualquier conducta dolosa.

31 García Novoa. Ob. Cit. La Cláusula Antielusiva... pp. 155 a 157

32 Rosembuj Ob. Cit. p. 249, siguiendo las ideas de Cozian, J. B. Geffroy, y De Castro, apunta a la diferencia entre la falsedad sobre un elemento esencial del negocio y la que se limita al alcance de dicho elemento: fecha o precio

33 Al respecto, Mellado Benavente considera que aplicar las normas de simulación implica salirse de todo el régimen especial de operaciones vinculadas e ir a un supuesto grave de fraude que obligará al inspector a abandonar el régimen de operaciones vinculadas para irse a la simulación. Cfr. Mellado Benavente D. Francisco "Los ajustes por operaciones vinculadas y su aplicación" [http://www.fundef.org/dlapo54/s54\\_14.pdf](http://www.fundef.org/dlapo54/s54_14.pdf)

34 Artículo 109. Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

...  
IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal

## Conclusiones

La simulación tributaria *solo aplica respecto de la denominada “simulación negocial”*, en razón de que la simulación tributaria *solo puede presentarse a través de actos y negocios jurídicos*.

Si bien, las Guías de precios, reconocen la posibilidad del “no reconocimiento de las operaciones,” ello solo se da en situaciones excepcionales, como son:

- la sustancia económica de la operación o acuerdo difiere de su forma; o
- empresas independientes en circunstancias similares no habrían caracterizado o estructurado la operación o acuerdo como las empresas asociadas lo han hecho y las condiciones de mercado no pueden determinarse de forma confiable para esa operación o acuerdo
- ambas situaciones, en los casos en los que se considere que la caracterización o la estructuración de la operación o del acuerdo de las partes resultado de estas condiciones no habría existido entre empresas independientes

Cuando se presentan estos supuestos, estamos en presencia de un tema de fraude de ley o de abuso de las formas, en el que se tendrá que determinar cuál es la realidad que subyace detrás de un acuerdo contractual y buscará sustituir la operación no reconocida bajo una caracterización alternativa que refleje la sustancia económica del caso de acuerdo con la realidad comercial que habrían seguido partes independientes. Este supuesto es muy similar a lo que acontece con la simulación relativa, a través de la cual se busca recharacterizar una operación celebrada por los contribuyentes.

La figura de los precios de transferencia no es una herramienta para combatir la figura de la simulación, dado que su objetivo, *es combatir la manipulación de los precios para transferir los beneficios entre empresas que sean partes relacionadas*, lo que no es obstáculo para que excepcionalmente se pueda detectar alguna práctica simulatoria.

El único supuesto de simulación que se vincula a la figura de precios se presenta cuando el precio es inexistente, lo que da origen a una simulación absoluta, que afecta el acto o negocio jurídico en su totalidad, por tanto, salvo este caso de excepción, en una determinación de precios de transferencia, difícilmente se actualizaría la hipótesis prevista en la fracción IV del artículo 109 del CFF, relativa al delito de actos simulados.

Además de que el precio vil o excesivo, no es suficiente para establecer la simulación, en tanto que ello no desmiente la operación realizada, la que es real. 

## Fuentes referenciales

- Bettinguer Barrios, Herbert. “Estudios Prácticos sobre los convenios para evitar la Doble Tributación 2005”, ISEF, 2005, pp. 373 y sigs.
- Cerdón Ezquerro, Teodoro. - Fiscalidad de los Precios de Transferencia (operaciones vinculadas), 2010, Madrid España, Editorial Ediciones CEF Centro de Estudios Financieros, pp. 18 y sigs.
- Criterios normativos en materia de impuestos internos aprobados al primer trimestre de 2013, 00/2013/ISR
- [ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia\\_servicio\\_ftp/publicaciones/legislacion13/criterios\\_normativos\\_1trim2013.pdf](ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion13/criterios_normativos_1trim2013.pdf)
- Delgado Pacheco, Abelardo. Las normas antielusión en la Jurisprudencia Española. Pág. 24. Ed. Thomson Aranzadi. (2004) y Eusebio González García. El fraude a la Ley Tributaria en la jurisprudencia. p. 31. Ed. Aranzadi. (2001).
- González García Eusebio. El fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia. España 2001. Editorial Aranzadi. p. 31.
- González, Oscar Iván. “Límites a la recharacterización tributaria”, La República, octubre 2013. [http://www.larepublica.co/asuntos-legales/l%C3%ADmites-la-recharacterizaci%C3%B3n-tributaria\\_66826](http://www.larepublica.co/asuntos-legales/l%C3%ADmites-la-recharacterizaci%C3%B3n-tributaria_66826)
- Lamagrande, Alfredo Julio. GLOBALIZACION, EVASION FISCAL Y FISCALIZACION TRIBUTARIA. Boletín AFIP N° 9, 01 de abril de 1998. p. 627.
- [http://eco.unne.edu.ar/finanzas/catedras/reg\\_tribu/Cuadernos/Globalizacion\\_Evasion%20Fiscal.htm](http://eco.unne.edu.ar/finanzas/catedras/reg_tribu/Cuadernos/Globalizacion_Evasion%20Fiscal.htm)
- Mellado Benavente D. Francisco “Los ajustes por operaciones vinculadas y su aplicación”
- [http://www.fundef.org/diapo54/s54\\_14.pdf](http://www.fundef.org/diapo54/s54_14.pdf)
- Ortiz Macías Karla, Ana María Caballero Rosetti Y Rodrigo Farías García. Facultad de la autoridad fiscal para llevar a cabo la recharacterización de operaciones celebradas entre partes relacionadas. [http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D\\_DPF\\_RV\\_2015\\_235-A13.pdf](http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2015_235-A13.pdf).
- Pont Clément. Joan-Francesc. La simulación en la nueva LGT. p. 149. Ed. Marcial Pons. (2006).
- Rosembuj, Tulio El fraude de ley. La simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario. pp. 266 a 271. Ed. Marcial Pons. (1999).
- Ruiz Almendral Violeta. El fraude a la Ley Tributaria a Examen. pp. 23 y ss. Ed. Thomson Aranzadi. (2006).

PARA CUALQUIER INFORMACIÓN RELACIONADA CON LO PUBLICADO  
EN LOS APARTADOS QUE INTEGRAN ESTA SECCIÓN,

comuníquese con el Coordinador Editorial: **Mtro. Jesús E. Coronado Contreras**, correo electrónico: [jesus.coronado@idconline.mx](mailto:jesus.coronado@idconline.mx)  
Parque de Granada # 69, Col. Lomas de la Herradura. Teléfono: 7100-0025.