

LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA APLICACIÓN DE LA GUÍAS DE LOS
PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE LA OCDE, UN ESTUDIO DE CASO A
PARTIR DEL AMPARO EN REVISIÓN: 18/05/2016, DE LA SEGUNDA SALA DE
LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

THE UNCONSTITUTIONALITY OF THE APPLICATION OF THE OECD
TRANSFER PRICE GUIDELINES, A CASE STUDY FROM THE AMPARO IN
REVIEW: 1000/2016, FROM THE SECOND ROOM OF THE SUPREME COURT
OF JUSTICE OF THE NATION



Germán Cardona Müller¹

1. INTRODUCCIÓN, 2. DESARROLLO, 2.1. Antecedentes del amparo en revisión 1000/2016, 2.2. Análisis y evaluación de la justificación interna y externa de la sentencia, 2.2.1. Determinación de la Problemática por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2.2.2. Determinación y justificación de las directivas de interpretación y/o argumentación para solucionar la problemática, 2.2.3. Conclusión de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2.2.4. Análisis de la justificación externa, 2.2.5. Análisis de la justificación interna, 2.2.6.

¹ Especialista en derecho en fiscal y tributario mtro.germancardonamuller@gmail.com

Evaluación de la justificación externa e interna, 3. Conclusiones. Fecha de recepción: 19-05-2020, Fecha de aceptación 21-06-2020.

RESUMEN:

A través de este artículo se pretende mostrar la inconstitucionalidad en la aplicación del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en materia de precios de transferencia es inconstitucional, toda vez que viola el principio de seguridad jurídica en su modalidad de interdicción de la arbitrariedad. Para lograr dicho cometido, se realiza el estudio de caso de la sentencia ejecutoriada correspondiente al Amparo en Revisión: 1000/2016 emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

ABSTRACT:

Through this article it is intended to show the unconstitutionality in the application of article 179 of the Income Tax Law, regarding transfer pricing is unconstitutional, since it violates the principle of legal certainty in its modality of interdiction of arbitrariness, To achieve this goal, the case study of the ruling corresponding to the Writ of Amparo under Review: 1000/2016 issued by the Supreme Court of Justice of the Nation is carried out.

PALABRAS CLAVE:

Precios de transferencia, soft law, seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad, arm's length.

KEY WORDS:

Transfer pricing, soft law, legal certainty prohibition of arbitrariness, arm's length.

1. INTRODUCCIÓN:

El objetivo de este artículo consiste en mostrar que la naturaleza jurídica de la guía de los precios de transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) no es obligatoria para los países, al constituir lo que se denomina soft law o derecho suave; por lo que su inclusión por parte del legislador en el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es inconstitucional toda vez que viola la seguridad jurídica de la población en su modalidad del principio de interdicción de la arbitrariedad.

Para lograr dicho cometido se empleará como metodología el estudio de caso a partir de la sentencia ejecutoriada del amparo en revisión 1000/2016 que emitió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Este precedente es importante toda vez que por primera vez se estableció un criterio obligatorio en materia de precios de transferencia en relación con el principio de seguridad jurídica en donde se establecieron las bases para consolidar los alcances de los documentos que requieren los contribuyentes presentar para cumplir con el principio de arm's length, consolidando con ello el sentido obligatorio de las guías de referencia en el marco jurídico del Estado Mexicano.

Cabe resaltar que en esta sentencia sólo se analizará el Considerando Sexto en relación con el octavo; ya que éstos corresponden a los razonamientos que analizan el impacto que tiene el artículo 76-A en su vínculo directo con el numeral 179, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tomando en cuenta tanto su génesis histórica como otros factores que aduce el operador jurisdiccional para respaldar su constitucionalidad.

Como marco teórico, para lograr el objetivo planteado, se empleará el post positivismo; el cual, como perspectiva epistemológica, permite el análisis de valores jurídicos; el cual es idóneo ya que permite analizar con ello la viabilidad de los argumentos axiológicos que se emplean en la sentencia como es el caso del principio de la seguridad jurídica, que es objeto de este precedente, tal como lo

señala Josep Aguiló Regla (POSITIVISMO Y POSTPOSITIVISMO. DOS PARADIGMAS JURÍDICOS EN POCAS PALABRAS 2007).

A efecto de lograr la viabilidad del objetivo que se plantea en este artículo emplear el modelo de Jerzy Wróblewski como medio para evaluar el grado de justificación de la interpretación que en su momento realizó la Segunda Sala (Constitución y Teoría General de la Interpretación Jurídica 2018). Como bien lo sintetiza Marroquín Zaleta, este modelo parte de la premisa que, ante las diversas posibilidades de interpretación ante un determinado problema jurídico a resolver, el juzgador está vedado de escoger el método de interpretación de manera arbitraria; ya que debe guiarse por pautas de racionalidad. (Técnica para la elaboración de una sentencia de amparo directo 2013).

Es decir, no cualquier tipo de argumento o de justificación es adecuado para resolver una problemática; ya que se requiere adoptar aquellos razonamientos tanto desde la dimensión interna o formal como externa, que sean óptimos, acordes al contexto en el que se ésta se resuelve. Esto implica fundar y motivar la línea de argumentación, a efecto de lograr un adecuado balance entre diversas dimensiones de justificación.

A efecto de emplear de manera óptima el análisis para el precedente que se analizarán a través de este artículo, cabe resaltar que dicho método se empleará con algunas variantes, atendiendo al hecho consistente en que ya se tratan de sentencias elaboradas. En este aspecto los pasos a seguir serán los siguientes:

1. Descripción de la problemática establecida por el operador jurisdiccional, y en caso que exista justificación sobre la problemática referida se establecerá dicha determinación;
2. Determinación de la directiva(s) de argumentación y/o interpretación elegida(s) por el operador jurisdiccional, señalando en su caso si ésta estas

se justificaron justificó dicha opción frente a otras alternativas, y conclusión que pretende respaldar a través de dicha línea de argumentación; y

3. Análisis y evaluación de la justificación interna y externa empleada atendiendo a los principios constitucionales vigentes confrontadas frente a una o varias alternativas de interpretación en ambos supuestos a efecto de evaluar cual cuenta con mayor solidez argumentativa.

2. DESARROLLO:

2.1. Antecedentes del amparo en revisión 1000/2016:

A efecto de establecer de manera adecuada el contexto para lograr la finalidad que se pretende en este artículo, se establece de manera breve los antecedentes más trascendentales que dieron pie a que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

1. Con fecha 16 de febrero de 2016 se presentó amparo por las quejas en contra del H. Congreso de la Unión, incluyendo ambas cámaras, y en contra del Poder Ejecutivo de la Federación por el decreto que reformó entre otros ordenamientos jurídicos La Ley del Impuesto sobre la Renta, en específico la adición del 76-A de dicha ley, por considerar que violaba su seguridad jurídica. Por auto de 18 de febrero del año en cuestión fue competente para conocer de dicho control de constitucionalidad el Juzgado Segundo de Distrito en Materia Administrativa de la Ciudad de México. Fue en fecha de 16 de mayo del año 2016 que dicho operador jurisdiccional determinó sobreseer el caso.
2. Inconformes con dicha resolución, la parte quejosa interpuso recurso de revisión; el cual correspondió conocer al Décimo Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, el cual admitió dicho medio de impugnación, el 23 de junio del año 2016, emitiendo su fallo el primero de septiembre en aquellos temas referentes a su competencia,

dejando a salvo aquellos planteamientos que correspondían a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

3. Una vez que el anterior órgano colegiado remitió a dicho Tribunal Constitucional el caso en cuestión, por acuerdo de 11 de octubre 2016 se radicó ante la Segunda Sala y el cual se turnó para su ponencia al Ministro Alberto Pérez Dayán.

2.2. Análisis y evaluación de la justificación interna y externa de la sentencia:

2.2.1. Determinación de la Problemática por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Para la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la problemática a dilucidar en este caso consistió en determinar si la adición del artículo 76-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta viola la seguridad jurídica toda vez que dicha disposición jurídica implica el que los residentes tengan que obtener información de sus partes relacionadas en otras latitudes; aunado al hecho que no se precisa de manera concreta el tipo de información proporcionar en relación a las partes relacionadas.

2.2.2. Determinación y justificación de las directivas de interpretación y/o argumentación para solucionar la problemática:

Cabe destacar que el operador jurisdiccional fue omiso el explicitar la metodología de justificación para solucionar el caso así como para establecer la idoneidad de las tipologías de argumento que eligió en su determinado momento. Pese a ello, y tal como se tratará en el siguiente subtítulo, del análisis de la sentencia se desprende que se emplearon, como principales líneas de argumentación y/o interpretación las siguientes:

- a) Argumento histórico;
- b) Argumento auténtico o psicológico;

- c) Argumento sistemático;
- d) Argumento de autoridad; y
- e) Argumento teleológico

2.2.3. Conclusión de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció como conclusión que no se viola el principio de seguridad jurídica. Para lograr llegar a esta conclusión, y como se verá en los siguientes apartados, dicho operador jurisdiccional asume el que las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE son de naturaleza obligatoria, sin que se esgriman justificaciones objetivas para establecer dicha postura.

2.2.4. Análisis de la justificación externa:

La justificación externa que realiza el operador jurisdiccional, tiene como primer elemento los argumentos históricos y auténticos que sirven de contexto de descubrimiento y de la dimensión descriptiva; y los cuáles se encuentran establecidos tanto en el considerando sexto como el octavo. En el primero, se establece que el antecedente que tuvo a bien el legislador plasmar en el artículo de referencia tiene como base el compromiso de México de aplicar la Acción 13 del Reporte sobre la Lucha contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios de la OCDE, en donde se hace expresa mención a los siguientes documentos:

- a) País por país;
- b) Archivo maestro; y
- c) Archivo local.

Se establece que la teleología de contar con dichos documentos consiste en que las autoridades tributarias cuenten con las herramientas para poder verificar que se aplique el principio de arm's length; y con ello, se logre una competitividad fiscal que sea justa entre los países, acorde a un estándar homogéneo. Dicho contexto internacional, del cual el Estado Mexicano se ha comprometido respaldar dio pie a que, a efecto de lograr dicha finalidad, se establezcan los documentos de referencia.

Cabe destacar, que de la exposición de motivos de la iniciativa que presentó el entonces Presidente de la República: Enrique Peña Nieto; y de la cual trae a colación la Segunda Sala, se hace referencia que en este entonces Reino Unido y España habían incorporado en su legislación la obligatoriedad de incorporar dichos documentos, más no así el establecer la obligatoriedad jurídica de las Guías de los Precios de Referencia; en donde existe un contraste en donde sólo existió en su momento una intensión de países como Alemania, Argentina, Australia entre otros, para incluirlos.

A su vez en el considerando octavo se vuelve a traer a colación dichos antecedentes para mostrar la importancia que tienen los documentos de referencia para lograr hacer frente a la elusión y evasión fiscal de conformidad con los objetivos que pretende la OCDE. Con ello el operador jurisdiccional pretende hacer uso de la voluntad del legislador así como del marco histórico como el fundamento para mostrar que las directrices de dicho organismo internacional gubernamental tienen la obligatoriedad jurídica que se pretende.

A su vez se hace uso del argumento sistemático al anclar de manera necesario, en el considerando de referencia, al establecer el nexo que guardan dichos documentos con los artículos 76 en su fracción IX, así como el artículo 179 el cual, en su último párrafo, desde el año 2013 se estableció el que los contribuyentes deberán atenerse a las Guías que emita el organismo internacional

de referencia. Con la interrelación de dichos artículos se pretende establecer una conexión que avale de manera plena la obligatoriedad de dichos lineamientos.

Con ello, se logra a su vez construir un argumento de autoridad que tiene como fuente la presunción de la validez constitucional de las Guías de los Precios de Transferencia por el simple hecho de estar regulados en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esto a su vez permite que dichos lineamientos internacionales, se conviertan en una condición suficiente y necesaria para lograr la teleología que se pretende a nivel internacional en cuestión.

A través del octavo considerando, al presuponer la Segunda Sala, la validez jurídica de las Guías de los Precios de Transferencia, también se asume que la legislación en cuestión, es un medio proporcional y razonable para que las partes relacionadas muestren que cumplen con el principio de arm's length. Pese a que la quejosa hizo mención como argumento central que las disposiciones jurídicas no establecen con precisión el contenido de dichos documentos, la Segunda Sala fue omisa en analizar vía el contexto si dicho presupuesto acontecía con otros análisis ya que la presunción de las razones institucionales; como es el caso de la deferencia al legislador y a la fuerza de autoridad de los lineamientos de la OCDE son lo suficientemente sólidas.

En este caso, tal como lo señala Manuel Atienza y Ruiz Manero, las Guías de los Precios de Transferencia, serían razones institucionales, ya que éstas consisten en aquellos principios adjetivos que hacen posible la finalidad que pretenden las instituciones. Estas últimas, en cambio, conforman lo que se conoce como la dimensión valorativa del derecho o aquello que sirve como fin último en un sistema jurídico (La dimensión institucional del derecho y la justificación jurídica 2001).

Con esta línea de argumentación, ningún contribuyente puede esgrimir justificación alguna por la cual no pueda eximirse de contar con información que

se requiere en el artículo 76-A, ya que como bien lo establece la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación: se presupone que al existir correspondencia de la legislación nacional con las Guías de los Precios de Transferencia de la OCDE, se presume que esta información es razonable y siempre estará en poder del contribuyente. Por lo tanto, para dicho operador jurisdiccional, jamás se viola la seguridad jurídica ya que el deudor siempre conoce su obligación.

En cuanto al argumento de la quejosa, consistente en que se viola el principio de seguridad jurídica toda vez que no se establece con precisión la demás información que ha de contener los documentos, la Segunda Sala hace mención que aunque no se establece de manera explícita su contenido, hacer referencia a los ejemplos que señala la OCDE a través de sus guías. Es decir, se remite a las directrices y a las pautas ejemplificativas como argumento de autoridad para mostrar que no se viola ningún presupuesto de certeza o previsibilidad en la aplicación de las normas. Dado la importancia que tiene dicha línea de razonamiento para la Segunda Sala a continuación se cita en su integridad:

“Finalmente, en las aludidas Directrices se afirma que si bien no es posible medir con carácter general la medida y naturaleza precisas de la información que sería razonable que la administración tributaria requiera de los contribuyentes, sí es posible establecer ciertos rasgos distintivos que son comunes a cualquier comprobación de precios de transferencia...”

Por lo tanto, es la tipología de argumentos: históricos, auténticos, sistemáticos, de autoridad y teleológicos los que permiten convalidar la presunción de la naturaleza jurídica obligatoria de las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE, establecidas en el último párrafo del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; lo cual a su vez permite sostener que no se viola la seguridad

jurídica de los contribuyentes al requerirle los documentos informativos para garantizar que se cumpla con los objetivos ya señalados.

2.2.5. Análisis de la justificación interna:

La línea de argumentación de referencia, permite el que se pueda conformar un parámetro de armonización, en donde se establece como pauta o eje rector las Guías de los Precios de Transferencia como paradigma obligatorio normativo para establecer la presunción iure de iure que éstas garantizan la seguridad jurídica de la población.

Dicha premisa, implica que toda legislación que se adecue a los parámetros de la OCDE será razonable, y no existirá razón alguna para que incumplir con dichos razonamientos, con lo cual dicho referente se constituye como una condición suficiente y necesaria.

La otra pauta es la legislación interna, con la confrontación que realiza la corte entre las directrices de dicho organismo y su eventual conclusión. En este caso, se establece que al existir compatibilidad entre la normatividad vigente y las Guías de los Precios de Transferencia, luego entonces se surten los extremos para garantizar la seguridad jurídica de sus destinatarios.

A continuación se esquematiza el razonamiento que construyó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para lograr una mayor claridad en el análisis en cuestión:

Premisa principal:

Toda información jurídica que deba entregar el contribuyente a la autoridad hacendaria que tengan por objeto cumplir con el principio del arm's length garantizará la seguridad jurídica del contribuyente si es acorde a las Guías de los Precios de Transferencia de la OCDE.

Premisa normativa local:

El artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Rente requiere que el contribuyente proporcione a la autoridad hacendaria el archivo maestro, el archivo país por país y el archivo local acorde a la Guía de los Precios de Transferencia de la OCDE, lo cual se establece en el último párrafo del artículo 179 de dicho ordenamiento jurídico.

Conclusión: La legislación mexicana es acorde a la Guía de los Precios de Transferencia, por lo que se garantiza la seguridad jurídica de los contribuyentes.

2.2.6. Evaluación de la justificación externa e interna:

El problema que representa la línea de argumentación de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consiste en que incurre en una petición de principio al presuponer la validez constitucional de la obligatoriedad jurídica de las Guías de los Precios de Transferencia de la OCDE establecido en el último párrafo del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esto se debe a que dicha inferencia asume la conclusión de la fuerza obligatoria de una directriz que no conlleva fuerza jurídica a nivel internacional.

Como bien lo señala Roger Zavaleta, la petición de principio implica un razonamiento por el que se presupone lo que se debe probar (La motivación de las resoluciones judiciales 2014). En este caso, si bien no fue objeto de polémica la naturaleza jurídica de las Guías de los Precios de Transferencia, también lo es que es la base que le imprime solidez a la justificación que realiza el operador jurisdiccional. A su vez, el argumento del quejoso controvierte de manera indirecta dicho supuesto al cuestionar la seguridad jurídica que puede imprimir los documentos a los que hace referencia el artículo 76-A, ya que éstos dependen de su obligatoriedad en la medida que exista una compatibilidad de validez con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Se incurre en la petición de principio, en la medida que se desnaturaliza las Guías de los Precios de Transferencia como directrices obligatorias jurídicamente a nivel internacional sin que exista justificación alguna para dotarles dicha fuerza. Como bien lo señala José de Jesús Gómez Cotero, dichas guías forman parte de lo que se conoce como soft law, en la medida que jamás han sido parte de un tratado internacional que les dote de dicha fuerza, ni se desprende de la jurisprudencia internacional que se les dote de obligatoriedad (Cotero 2017).

Al ser este precedente, que establece una ratio decidendi en relación a la obligatoriedad de las Guías de los Precios de Transferencia, dicha presunción tiene efectos importantes para la población en la medida que consolida la visión del legislador en la materia, convalidando una óptica por la cual resulta obligatoria cualquier postura de la OCDE por considerarse que ésta es constitucional para cualquier caso a futuro en el cual se desee mostrar que éstas violan la seguridad jurídica.

Compartimos la postura de José de Jesús Gómez Cotero consistente en que la regulación actual de las Guías de los Precios de Transferencia viola la seguridad jurídica en la medida que su naturaleza de constante cambio, así como el idioma en el cual se redactan, en este caso el inglés, impiden a los destinatarios aplicarlas a cabalidad. Dicho razonamiento sería insuficiente si existiera algún elemento que diera pauta a inferir que el soft law forma parte de algún parámetro de obligatoriedad a nivel internacional, o que existan criterios o precedentes que desvirtúen dicha situación; sin embargo, dicha circunstancia no ha ocurrido.

Contrario a lo sostenido por la Segunda Sala, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido una postura en contrario, al señalar que la revisión en el amparo directo procede cuando se emplean argumentos a favor de dicha índole, toda vez que se trata de argumentos que sólo guardan una función secundaria para coadyuvar a los fines de las instituciones jurídicas al buscar armonizar sus fines con aquellos compromisos asumidos por un

país ante la Comunidad Internacional (REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. PROCEDE EL RECURSO SI EN LA SENTENCIA RECURRIDA SE APLICARON INSTRUMENTOS NORMATIVOS DE "SOFT LAW" PARA INTERPRETAR EL CONTENIDO DE UN DERECHO HUMANO DE RANGO CONSTITUCIONAL 2018).

Esto implica que la línea de argumentación que realiza el operador jurisdiccional es inoperante en la medida que no se sigue la conclusión que pretende sostener: precisamente que se dota de seguridad jurídica a los contribuyentes al exigirles obligaciones que se desprenden de lineamientos que no constituyen deber jurídico alguno. En este sentido, la visión que sostiene dicho órgano de control de constitucionalidad adolece también en la medida que se adecua a una visión meramente formal de la seguridad jurídica, acorde a una visión escéptica de la moral, propia de un positivismo excluyente y contrario al paradigma garantista en materia de derechos humanos que entró en vigor con la reforma a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de junio del año 2011 (Reformas Constitucionales por Decreto en Orden Cronológico).

Como bien lo señala Manuel Atienza, la visión de seguridad jurídica debe corresponder tanto a una dimensión formal, así como una dimensión material; es decir, a la predictibilidad que el ordenamiento jurídico es adecuado para concretar la dimensión valorativa que éste persigue (El Derecho como Argumentación 2014). Por lo tanto, la postura que adopta el operador jurisdiccional, es una óptica epistemológica que no admite una visión crítica axiológica en cuanto al posible contenido del artículo tanto del artículo 76-A así como del artículo 179 del ordenamiento jurídico de referencia; ya que su argumento se traduce a la máxima de Hans Kelsen, en su Teoría Pura del Derecho, en donde el derecho positivo agota su validez en la legislación vigente, excluyendo cualquier óptica propia de un objetivismo ético de quienes han de aplicar la ley (2011).

Aún en el supuesto que se intentara de pasar por alto la base en la que intenta de sostener la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación su argumento, la petición de principio en la que incurre se sostiene. Esto se debe a que el razonamiento; por el que sostiene que no se viola la seguridad jurídica al obligar al contribuyente presentar los documentos del artículo 76-A, remite nuevamente a la misma fuente: a la Guía de los Precios de Transferencia de la OCDE, tanto a través de un argumento histórico y auténtico; los cuáles ya se analizaron.

El otro problema que adolece la justificación externa del operador jurisdiccional consiste en que tanto la justificación histórica como auténtica no son sólidos en lo individual. El primero, por las razones ya señaladas; en tanto el segundo no es idóneo para los fines que se persigue. Esto se debe, a que la exposición de motivos sólo es un indicio o argumento secundario; nunca puede ser una justificación principal. Tal como lo señala Isabel Lifante Vidal, no se tiene certeza en este tipo de razonamientos si efectivamente estamos ante la ratio de la ley; tanto atendiendo a la complejidad de encontrarla entre varias voluntades que la construyeron así como el proceso que se llevó a cabo (Argumentación e Interpretación Jurídica. Escepticismo, intencionalismo y constructivismo 2018).

En cuanto al argumento sistemático que se emplea, éste no se sostiene ya que no se adecua a los pasos propios que dicta la teoría del precedente, cuando se intenta de incorporar o citar derecho extranjero. En este caso, aunque se quisiera realizar una interpretación secundaria vía este tipo de razonamiento a favor de las Guías de los Precios de Transferencia, se debe tomar a consideración la coherencia del sistema normativo con el que se pretende aplicar para resolver una problemática, tal como lo señala Damiano Canale (Usos y teorías del derecho comparado en la argumentación judicial 2018).

En este caso no se puede surtir el que se trate de normas que regulen los mismos casos, ya que una depende de directivas que no gozan ni del rango de

ley; aunque sí gozan de una pretensión normativa en la misma materia tributaria. El otro problema por el cual no se surte el argumento sistemático se debe a que no es coherente el postulado con los valores del sistema jurídico ya que con ello se violaría el principio de seguridad jurídica en su dimensión material. Por lo tanto, este tipo de argumento no logra sostener la postura que pretende el órgano de constitucionalidad, por más que intente de señalar que se trate de una materia regulada, atendiendo a los razonamientos ya señalados.

Los quejosos tienen razón en la medida que los documentos que solicita la autoridad tributaria no les otorgan seguridad jurídica ya que su fuente ni es norma; y está sujeto a una naturaleza cambiante constantemente del soft law. En este aspecto, la Segunda Sala, al desconocer la esencia de este tipo de directivas, aprovecha la ambigüedad de lo que considera como razonable, a sabiendas que el contenido de éstas no es estático como señala; al contrario, puede ser bastante dinámico.

El argumento teleológico también es deficitario en su justificación, y no se logra sostener por sí mismo ya que depende de la validez jurídica constitucional de la obligatoriedad de las Guías de los Precios de Transferencia, siempre que éstas se traduzcan a una condición suficiente y necesaria para alcanzar sus objetivos. Es decir, no se duda que sea un fin valioso el que se aplique el principio de arm's length; la cuestión es que no se sigue que sólo vía esta regulación se logrará dicho cometido. Trayendo de nueva cuenta al jurista Roger Zavaleta, si una disposición jurídica tiene la estructura como condición suficiente, más no necesaria y suficiente, entonces se incurre en la falacia de negación del antecedente (2014), tomando en consideración que se tratan de parámetros dinámicos en donde siempre podrán existir mejores mecanismos, y métodos documentales para hacer valer la finalidad ya señalada.

Además, la postura que adopta la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación implica violar el principio de interdicción de la arbitrariedad,

ya que implica un desajuste entre medios y fines para que la actuación del estado sea equilibrada y razonable, tal como lo ha señalado el Poder Judicial de la Federación en precedentes orientadores. (COMPROBANTES FISCALES. EL ARTÍCULO 29-C, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004) 2013).

La conclusión de este órgano de control de constitucionalidad viola el principio de referencia atendiendo al argumento ya señalado consistente en que se pretende que el contribuyente se atenga a lineamientos que están fuera de sus alcances; y los cuáles tienen un alto riesgo de ser cambiantes situándolo ante un riesgo real por el cual puede quedar totalmente indefenso.

Lamentablemente, como lo señala Carlos Bernal Pulido, México carece de mecanismos por los cuáles se pueda establecer la anulación de sentencia como ocurre en otras latitudes como sería el caso Colombiano (Pulido 2018). Es muy difícil para un Tribunal Constitucional Mexicano poder apartarse de la ratio decidendi de sus precedentes, sobre todo atendiendo al hecho que existen pocos mecanismos que distan de lograr consolidar una teoría en la materia. La consecuencia de ello, insiste en que, ante la premura de legislar y aceptar directrices internacionales; sin guardar la debida prudencia, se afecta el núcleo esencial de los derechos humanos.

Como bien lo da entender Henrik López Sterup, el activismo judicial debe entenderse precisamente en la medida que se establezca una función integradora del derecho en donde no exista relación entre los medios y fines (2017); ya que cuando se viola tanto la dimensión interna como externa, entonces se da lo que bien señalaba Gómez Cotero al hacer referencia al pensamiento de Rose y Page, como “deslizamiento judicial” (2017) o, mejor dicho por el autor de este artículo; un acto a todas luces, inconstitucional.

3. CONCLUSIONES:

A través de este artículo se mostró que la naturaleza jurídica de las Guías de los Precios de Transferencia de la OCDE corresponde a lo que se denomina soft law. A su vez, se mostró que pese a ello, el Poder Judicial de la Federación ha mantenido una postura incongruente con su naturaleza, que viola el principio de seguridad jurídica de la población.

Es necesario, ante este escenario, el que, acorde a una visión post positivista del derecho, tanto el Poder Legislativo como Judicial, adopten vía mecanismos de democracia dialógica como lo establece Gargarella, para abandonar la postura que pretende asimilar a dichas directivas como pautas normativas obligatorias para la población (Por una justicia dialógica 2014). De lo contrario, estarían colocando a la población en una situación de indefensión atendiendo al carácter dinámico con el cual dichos lineamientos se modifican constantemente; y los cuáles, pueden incurrir en el riesgo de dejar en estado de indefensión a ésta.

Por más legitimidad que pueda tener una finalidad tan noble como es el combatir la erosión de la base impositiva a nivel internacional, esto no puede constituir una postura en automático por parte del Estado Mexicano; ya sea de los órganos competentes en materia de producción normativa o de adjudicación de otorgar una deferencia sin sentido crítico de considerar las medidas como disposiciones jurídicas obligatorias con efectos erga omnes. Es importante que ante el dinamismo global, se tome en consideración que es prioritario la dignidad humana, y el mantenimiento de las instituciones acorde a ésta, por ser; en palabras de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la base de los demás derechos fundamentales (2009).

4. BIBLIOGRAFÍA:

1. Canale, Damiano. 2018. «Usos y teorías del derecho comparado en la argumentación judicial.» En *El precedente en la Suprema Corte de Justicia*

- de la Nación*, de Rodrigo Camarena González, Alejandra Martínez Verástegui Carlos Bernal Pulido, 11-31. Ciudad de México: Suprema Corte de Justicia de la Nación.
2. *COMPROBANTES FISCALES. EL ARTÍCULO 29-C, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004)*. 2013. Amparo directo en revisión 84/2013 (Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 6 de marzo).
 3. 2017. En *Los precios de transferencia frente al fenómeno de la globalización*, de José de Jesús Gómez Cotero, 121-130. Ciudad de México: Thomson Reuters.
 4. Atienza, Manuel. 2014. *El Derecho como Argumentación*. Barcelona: Ariel.
 5. *DIGNIDAD HUMANA. EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO LA RECONOCE COMO CONDICIÓN Y BASE DE LOS DEMÁS DERECHOS FUNDAMENTALES*. 2009. Amparo directo 6/2008 (Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 6 de enero).
 6. Gargarella, Roberto. 2014. *Por una justicia dialógica*. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores.
 7. Kelsen, Hans. 2011. *Teoría Pura del Derecho. Introducción a los problemas de la ciencia jurídica. Primera edición de 1934*. Madrid: Trotta.
 8. Manero, Manuel Atienza y Juan Ruiz. 2001. «La dimensión institucional del derecho y la justificación jurídica.» *Doxa* 115-129.

9. Pulido, Carlos Bernal. 2018. «La anulación de sentencias y el defecto sustantivo por desconocimiento del precedente. Dos propuestas de reforma del derecho mexicano para garantizar el respeto del precedente.» En *El precedente en la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, de Rodrigo Camarena González y Alejandra Martínez Verástegui Carlos Bernal Pulido, 183-206. Ciudad de México: Suprema Corte de Justicia de la Nación.
10. Regla, Josep Aguiló. 2007. «POSITIVISMO Y POSTPOSITIVISMO. DOS PARADIGMAS JURÍDICOS EN POCAS PALABRAS.» *Doxa* 666-675.
11. *REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. PROCEDE EL RECURSO SI EN LA SENTENCIA RECURRIDA SE APLICARON INSTRUMENTOS NORMATIVOS DE "SOFT LAW" PARA INTERPRETAR EL CONTENIDO DE UN DERECHO HUMANO DE RANGO CONSTITUCIONAL.* 2018. Amparo directo en revisión 4865/2015 (Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 7 de diciembre).
12. Sterup, Henrik López. 2017. «Separación de poderes, políticas públicas y activismo judicial: una discusión a partir de jurisprudencia de la Corte Constitucional colombiana sobre una política pública.» *Doxa* 172-192.
13. Unidos, Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados. 2011. «Reformas Constitucionales por Decreto en Orden Cronológico.» *LXIV Legislatura. Cámara de Diputados. H. Congreso de la Unión.*
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/dof/CPEUM_ref_194_10jun11.pdf.
14. Vidal, Isabel Lifante. 2018. *Argumentación e Interpretación Jurídica. Escepticismo, intencionalismo y constructivismo.* Valencia: Tirant lo blanch.

15. Wrobléwski, Jerzy. 2018. *Constitución y Teoría General de la Interpretación Jurídica*. Buenos Aires: Ediciones Olejnik.
16. Zaleta, Jaime Manuel Marroquín. 2013. *Técnica para la elaboración de una sentencia de amparo directo*. Ciudad de México: Porrúa.
17. Zavaleta, Roger. 2014. *La motivación de las resoluciones judiciales*. Lima: Grijley.