

NOTICIAS DEL OTRO LADO



Lic. Pedro E. Corona de la Fuente

Socio del Área Fiscal
Internacional de Procopio,
en San Diego, California



Lic. Luis A. Zendejas Ruiz

Abogado en México
Forma parte del Área Fiscal
Internacional de Procopio



CASO ALTERA

En esta ocasión presentamos un precedente judicial en los Estados Unidos de América (EUA) que es digno de una “novela fiscal”, con posiciones interesantes y resultados procesales sorprendidos que nadie había previsto. Este es el caso de Altera, en el cual tanto una resolución del Tribunal Fiscal que fue apelada ante el Tribunal de Apelaciones del Noveno Circuito (que incluye a California), como los hechos –no los del caso– se tornaron únicos.

La parte más relevante del caso Altera se refiere al alcance que pueden tener los reglamentos fiscales emitidos por el Departamento del Tesoro de los EUA, pues se reconoció que los mismos están sujetos a la Ley de Procedimiento Administrativo de los EUA (*Administrative Procedure Act* o APA).

De esa manera, los reglamentos fiscales pueden ser invalidados si el expediente administrativo no sustenta que el proceso de expedición cumple con las formalidades previstas en ese ordenamiento. Por tanto, esto tiene implicaciones para cualquier

contribuyente que esté impugnando la validez de un reglamento fiscal.

Antecedentes

Altera es una compañía residente fiscal de los EUA que se dedica al desarrollo, manufactura y venta de elementos tecnológicos (a partir de 2015, es una subsidiaria de Intel).

Altera y su subsidiaria de las Islas Caimán celebraron un acuerdo para compartir costos (*cost-sharing agreement* o CSA) con el objetivo de realizar investigación y desarrollo de tecnología.

Durante los ejercicios 2004 a 2007, Altera otorgaba a ciertos empleados opciones y otra compensación mediante un plan de adquisición de acciones (*stock-based compensation* o SBC). Esta compensación no fue incluida en el citado CSA como parte de los costos a ser compartidos entre Altera y su subsidiaria.

Esto implica que Altera deducía en los EUA la totalidad de los costos del SBC. Como el perspicaz lector podrá deducir, el incentivo en esta operación era tomar el mayor monto de deducciones posible en los EUA (en ese entonces, con una tasa corporativa del 35%), que tiene una tasa impositiva mayor que el de las Islas Caimán (0%). Obviamente, la autoridad fiscal de los EUA (*Internal Revenue Service* o IRS) al darse cuenta llegó a la misma conclusión.

Por su parte, el Código Fiscal de los EUA (*Internal Revenue Code*) establece que las operaciones entre partes relacionadas deben establecerse a valores de mercado, de acuerdo con el principio *arm's length*.

Asimismo, ese ordenamiento prevé que se deberán expedir reglamentos fiscales para la implementación de este principio. Éste, es el principal fundamento en materia de precios de transferencia en los EUA. En 2003, el Departamento del Tesoro emitió reglamentos fiscales que establecían que la compensación pagada conforme a un SBC debe incluirse como parte de los costos que deben compartirse con base en un CSA (regla controvertida).

Tipos de reglamentos fiscales

Históricamente, al analizar la legalidad de los reglamentos fiscales, el primer paso es determinar si se trata de reglas “legislativas” o “interpretativas”. Las “legislativas” son aquellas que el legislador específicamente prevé en un artículo, delegando ciertas facultades en la aplicación de un precepto. En cambio, las reglas “interpretativas” derivan de las facultades generales del Departamento del Tesoro de ese país para administrar de manera uniforme las disposiciones fiscales. Dado su origen, las reglas “interpretativas” habían sido sujetas a un escrutinio mayor que las reglas “legislativas”, a las que se les otorgaba gran deferencia por los tribunales.

No obstante, recientemente se confirmó que también las reglas de carácter legislativo deben cumplir con los requisitos establecidos en la APA. Concretamente, los reglamentos fiscales –legislativos o interpretativos– deben cumplir con el proceso de aviso y comentarios, establecido en la APA, el cual requiere que se dé oportunidad a los interesados en la emisión de un reglamento, de participar en el proceso regulatorio mediante el envío de comentarios, argumentos o información por escrito.

2015: Resolución del Tribunal Fiscal

En términos generales, el Tribunal Fiscal consideró que el Código Fiscal establece el principio de *arm’s lenght*. Por tanto, los reglamentos que implemente el Departamento del Tesoro de los EUA deben apegarse a ese principio, buscando alcanzar el resultado que se obtendría entre partes independientes en operaciones similares.

El contribuyente alegaba que, al adoptar la regla controvertida, que incluye los costos del SBC como parte de los montos a compartir con base en un CSA,

el Departamento del Tesoro de los EUA no realizó ningún análisis o razonamiento sobre las operaciones celebradas entre partes relacionadas. Más aún, ese órgano omitió responder a los comentarios sustanciales sobre ese tema, de parte de contribuyentes que presentaron pruebas, sustentando que tales gastos no eran considerados en operaciones entre partes independientes.

Con base en lo anterior, el Tribunal Fiscal determinó que el Departamento del Tesoro de los EUA no realizó esfuerzos suficientes para atender los comentarios recibidos. A juicio de ese tribunal, tal omisión impedía llegar a la conclusión adoptada por el citado departamento, en el sentido de que los costos de un SBC se incluían en el CSA celebrado entre partes independientes. Por tanto, la regla controvertida no cumplía con el requisito de “aviso y comentarios” previsto en la APA, por lo que fue declarada ilegal por el Tribunal Fiscal.

El 27 de julio de 2015, ese Tribunal Fiscal dictó su resolución invalidando la regla controvertida.

Ante ello, la autoridad fiscal apeló la resolución del Tribunal Fiscal ante la Corte de Apelaciones del Noveno Circuito (que incluye a California, donde se encuentra el domicilio del contribuyente).

2018: Resolución de la Corte de Apelaciones

En principio, la Corte de Apelaciones coincidió con el Tribunal Fiscal en el sentido de que la APA aplica a la expedición de reglamentos fiscales, incluyendo a la regla controvertida. Sin embargo, esa Corte determinó que, al emitir esa regla controvertida, el Departamento del Tesoro explicó “de manera suficiente” sus razonamientos, y atendió los comentarios recibidos durante el proceso regulatorio, por lo que cumplía con lo señalado por la APA.

De manera específica, la Corte consideró que el Departamento del Tesoro de los EUA explicó debidamente en el preámbulo de la regla controvertida, por qué los comentarios eran irrelevantes, lo que constituía un razonamiento suficiente del citado departamento sobre la intención del Congreso.

Por tanto, la Corte de Apelaciones determinó que la *litis* consistía en determinar si era válido que la regla controvertida requiriera a las partes relacionadas

el distribuir un costo que partes independientes no compartirían.

El contribuyente argumentaba que el principio *arm's length* siempre requiere un análisis de comparabilidad, por lo que no se puede requerir a partes relacionadas que compartan gastos, que no son compartidos por partes independientes.

Por su parte, el IRS sustentaba que adoptar un método sobre la base de ingresos –para distribuir costos entre partes relacionadas en proporción a su ingreso– es consistente con el principio *arm's length*, basándose –en parte– en el principio *commensurate-with-income* (principio CWI).

En términos generales, la Corte de Apelaciones determinó que el principio CWI era consistente con una visión más flexible en materia de precios de transferencia, dado que la historia legislativa demostraba la preocupación del Congreso de que un apego estricto al principio de *arm's length* podría impedir llegar a un resultado equitativo en el caso de partes relacionadas. Por tanto, es consistente con la intención del Congreso de ese país que el principio CWI complementa el estudio de comparabilidad cuando no existan operaciones similares.

De esta manera, la Corte de Apelaciones consideró que la posición adoptada en la regla controvertida era un ejercicio válido de las facultades reglamentarias del Departamento del Tesoro de los EUA, al considerar que no son inconsistentes el principio *arm's length* y el principio CWI.

En consecuencia, el 24 de julio de 2018, la Corte de Apelaciones dejó sin efectos la sentencia del Tribunal Fiscal y determinó que la regla controvertida era válida (sentencia del Noveno Circuito).

En ese momento, se estimaba que una de las pocas alternativas para Altera era recurrir la sentencia del Noveno Circuito ante la Suprema Corte de los EUA. Sin embargo, al no existir una contradicción con otro circuito, las posibilidades de que ésta aceptara ese caso eran muy remotas. Por tanto, ya se estaban valorando las implicaciones de esta resolución para contribuyentes en situaciones similares y el efecto

en otros reglamentos fiscales. De eso se iba a tratar la columna de este mes ... ¡hasta que los hechos tomaron un giro inesperado!

Sentencia sin efectos

La audiencia de alegatos orales ante la Corte de Apelaciones se realizó el 11 de octubre de 2017. La sentencia del Noveno Circuito se dictó el 24 de julio de 2018, en una votación de dos a favor y uno en contra.¹ Desafortunadamente, el 29 de marzo de este año, después de la audiencia de los alegatos orales, pero antes de emitir la resolución, uno de los magistrados que votó a favor de la sentencia del Noveno Circuito falleció. Correcto, ¡casi cuatro meses antes de que se dictara sentencia!

Técnicamente esto es posible, pues el magistrado había manifestado su aprobación en el sentido de la sentencia. Sin embargo, despertó gran inquietud entre la comunidad fiscal cómo un asunto tan trascendente recaía en el voto de un magistrado que había fallecido antes de que la sentencia se hubiera dictado.

El 2 de agosto de 2018, la Corte de Apelaciones nombró mediante sorteo a un magistrado sustituto para el panel que se enfoca a temas de precios de transferencia. Posteriormente, de manera sorpresiva para los que nos dedicamos a la práctica fiscal en los EUA, el 7 de agosto de 2018, esa Corte dejó sin efectos la resolución de Altera “para dar oportunidad al nuevo panel a discutir este asunto”.

Es decir, la Sentencia del Noveno Circuito duró en vigencia por escasas dos semanas, y fue dejada sin efecto sin que mediara solicitud de ninguna parte del juicio. Ahora tendrá que ser decidido nuevamente por la Corte de Apelaciones en su nueva composición.

Tomando en cuenta esta circunstancia, decidimos darle un giro a lo que teníamos originalmente planeado para este mes y relatarles esta “novela fiscal” que, como dirían nuestros vecinos del norte al mero estilo hollywoodense (muy *ad hoc* del Noveno Circuito): *continuará...* •

¹ El voto disidente coincidía con el Tribunal Fiscal en el sentido de que la regla controvertida no cumplía con los requisitos previstos en la APA