



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

**ANALISIS CONSTITUCIONAL DE LOS
PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

LUIS ARMANDO MENDOZA HUELGAS



ASESOR: LIC. RAUL RODRIGUEZ LOBATO

CIUDAD UNIVERSITARIA, D. F.

2004



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 22 marzo de 2004.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **MENDOZA HUELGAS LUIS ARMANDO** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA"**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES.

FACULTAD DE DERECHO
SECRETARÍA
DE
DERECHO FISCAL

Raúl Rodríguez Lobato
Abogado

Tepic No. 139 Desp. 1004
Col Roma
México, D.F. C.P. 06760

Tel. 5264-1144
raulrdzlobato@yahoo.com

México, D.F., a 18 de marzo de 2004.

LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES
DIRECTOR DEL SEMINARIO DE DERECHO
FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS.
FACULTAD DE DERECHO.
P R E S E N T E .

Estimado Maestro:

Me permito informarle que el alumno LUIS ARMANDO MENDOZA HUELGAS ha concluido, bajo mi dirección, su tesis profesional titulada "ANALISIS CONSTITUCIONAL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA". Para la elaboración de este trabajo recepcional el alumno llevó a cabo una amplia investigación doctrinal que se refleja puntualmente a lo largo de la tesis y sirve de apoyo a los comentarios críticos y a las propuestas concretas en que termina.

Como consecuencia de lo anterior, considero que el trabajo realizado satisface plenamente los requisitos reglamentarios para las tesis profesionales, por lo que lo pongo a su consideración para que, de no tener inconveniente, autorice la impresión del trabajo recepcional en cuestión.

ATENTAMENTE



ANÁLISIS CONSTITUCIONAL LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

<i>Tema</i>	<i>Página</i>
Introducción.	i
Capítulo I. Panorama General.	
1.1. Antecedentes de los Precios de Transferencia.	1
1.2. Concepto de Precios de Transferencia.	3
1.3. Sujetos en las Disposiciones de Precios de Transferencia. Concepto de Partes Relacionadas.	6
1.4. Operaciones sujetas a las Disposiciones que regulan los Precios de Transferencia.	9
1.5. Objetivos de las Disposiciones en Materia de Precios de Transferencia.	11
1.6. Naturaleza Jurídica de la Determinación de los Precios de Transferencia.	13
Capítulo II. Análisis de los Métodos para Determinar los Precios de Transferencia en México.	
2.1. Método de Precio Comparable no Controlado (CUPM).	18
2.2. Método de Precio de Reventa (RPM).	20
2.3. Método de Costo Adicionado (ACM).	21
2.4. Método de Partición de Utilidades (PPM).	22
2.5. Método Residual de Partición de Utilidades (CPM).	23
2.6. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (TMOPM).	24
2.7. Ajustes Secundarios.	30

Capítulo III. Procedimientos para Determinar los Precios de Transferencia en México.	33
3.1. La Información Confidencial y las Disposiciones que Regulan los Precios de Transferencia.	36
3.1.1. Falta de Protección para quienes aportan la Información Confidencial.	39
3.1.2. Sanciones a los Contribuyentes por divulgar la Información Confidencial.	40
3.2. La Determinación de los Precios de Transferencia en México.	49
3.2.1. Auditoría.	50
3.2.2. Revisión de Gabinete.	57
3.3. Medios de Defensa.	59
Capítulo IV. La Constitución y las Disposiciones que Regulan los Precios de Transferencia.	
4.1. El Artículo 5° Constitucional y las Disposiciones Sobre Precios de Transferencia.	73
4.2. Los Artículos 14 y 16 Constitucionales y las Disposiciones Sobre Precios de Transferencia.	74
4.3. Los Artículos 25 y 28 y las Disposiciones en Materia de Precios de Transferencia.	91
4.4. Principios de Proporcionalidad y Equidad de los Impuestos y las Disposiciones en Materia de Precios de Transferencia.	93
Conclusiones.	101
Bibliografía.	103

ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

INTRODUCCIÓN.

Los las disposiciones en materia de precios de transferencia han sido incluidas en la normatividad de nuestro país recientemente. Esto se debe a que, en general, los precios de transferencia son una figura relativamente joven, si la comparamos con otras figuras jurídicas ya sean fiscales o de otras ramas del Derecho.

Esta falta de experiencia en materia de precios de transferencia ha provocado que su regulación no sea muy clara e incluso, en algunos casos, que se contraponga a lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por este motivo, a través del presente trabajo analizaré los diferentes aspectos de las disposiciones que regulan los precios de transferencia desde un punto de vista constitucional, con el fin de demostrar la existencia de violaciones a diferentes preceptos constitucionales dentro de la regulación de esta figura jurídica.

Para que este trabajo no sea un estudio meramente crítico, sino también propositivo, trataré de proponer posibles soluciones a las violaciones constitucionales, no sólo para evitar posibles agravios en contra de los contribuyentes, sino también para facilitar y hacer más eficiente la aplicación de las normas relacionadas con los precios de transferencia.

De esta forma, el presente trabajo de investigación comprende, además de un estudio de los principales conceptos vinculados con los precios de transferencia, el análisis detallado de cada una de las etapas y de las técnicas que debe seguir la autoridad para poder llevar a cabo la determinación de impuestos conforme a las normas que regulan este tema, así como sus facultades y los medios de defensa disponibles para los contribuyentes, para desembocar en el estudio de los principios y preceptos constitucionales que no son observados por las disposiciones de los precios de transferencia.

Esto nos permitirá conocer mejor las disposiciones aplicables a los precios de transferencia y los posibles errores en los que pueden incurrir las autoridades al aplicar dichas disposiciones, además de proporcionarnos una visión más amplia de los mismos para entender su funcionamiento.

Finalmente, considero que es importante realizar una crítica tanto de las disposiciones violatorias de las normas constitucionales, como la propuesta, en su caso, de las soluciones que pueden tomarse para mejorar la aplicación de esta figura jurídica.

ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

CAPÍTULO I. PANORAMA GENERAL

1.1. Antecedentes de los Precios de Transferencia

Los precios de transferencia surgen como resultado de la apertura de las fronteras, así como del crecimiento en el dinamismo en las operaciones comerciales entre diferentes países, ya que las empresas participantes en el comercio internacional comenzaron a buscar formas para no pagar impuestos, principalmente trasladando sus ingresos a países con una tasa impositiva menor que en su país de origen.

En un principio, las disposiciones sobre precios de transferencia tenían el objeto de verificar el origen y destino de los ingresos generados en operaciones internacionales para que las autoridades fiscales pudieran determinar si los contribuyentes tenían o no la intención de evadir la responsabilidad fiscal en el país de residencia o en algún otro.

Las disposiciones para regular precios de transferencia fueron utilizadas por primera vez por la Gran Bretaña, en el año de 1915, a través de una legislación poco complicada, con principios sobre todo preventivos. Más tarde, en 1917, Estados Unidos de América también implementó estas disposiciones, seguido de algunos otros países industrializados. Sin embargo, no fue sino hasta la década de los 60s cuando esta figura cobró realmente importancia, pues para entonces no sólo había terminado la Segunda Guerra Mundial, sino que, además, la economía mundial ya se encontraba fortalecida.

De acuerdo con el maestro Bettinger, el Grupo AD HOC, perteneciente a la Organización de las Naciones Unidas, fue el primer organismo encargado del análisis de lo que actualmente llamamos precios de transferencia. Los estudios y principios propuestos por este organismo todavía son útiles y se encuentran plasmados en el modelo de tratado tributario conocido como "Modelo ONU"¹.

Posteriormente, los lineamientos de los precios de transferencia han sido recogidos también por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, en su llamado "Modelo OCDE", y por el acuerdo tributario de los Estados Unidos de América en el "Modelo USA".

La regulación de los precios de transferencia en México es reciente, y aunque tiene poco más de siete años el estudio y regulación de esta materia en nuestro país, actualmente apenas existen algunos cuantos casos prácticos sobre este tema.

Nuestra legislación establece las reglas que deben seguirse en materia de precios de transferencia en los artículos 86, fracción XV; 106, párrafos 8º y 9º; 215; 216 y 217, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aplicable a partir del 1º de enero de 2002, artículos que corresponden a los artículos 58, fracción XIV; 64-A; 65; 65-A; 74 y 112 de la Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1980^{2,3}.

Finalmente, podemos decir que en la actualidad, las disposiciones en materia de precios de transferencia tienen como fin el controlar las

¹ BETTINGER BARRIOS, Herbert. "Precios de Transferencia, Sus Efectos Fiscales". Ed. Ediciones Fiscales ISEF, 10ª ed. México, 2000. pp. 39-40 y 179-182.

² *Sumario Fiscal*, "Ley del Impuesto sobre la Renta". Ed. Themis, 32ª ed. México, 2001. pp. (artículos) 58, 64-A, 65, 65-66, 74 y 112.

³ *Sumario Fiscal* "Ley del Impuesto sobre la Renta". Ed. Themis, 35ª ed. México, 2004. pp. (artículos) 86, 106, 215, 216 y 217.

operaciones realizadas entre dos o más personas, con o sin residencia impositiva en un mismo país, para evitar que las operaciones que lleven a cabo sean solamente especulaciones para obtener beneficios fiscales sin reflejar, en realidad, su situación económica.

1.2. Concepto de Precios de Transferencia.

Antes de dar inicio al desarrollo del presente apartado, es importante aclarar la diferencia que existe entre el concepto “precios de transferencia” y el concepto “disposiciones que regulan los precios de transferencia”. Aunque ambos conceptos son utilizados indistintamente por muchos autores, incluso en la práctica, esto no implica que dichos conceptos tengan un mismo significado.

A continuación presento la definición de precios de transferencia, así como de las disposiciones que los regulan para poder hacer una distinción entre estos dos conceptos.

El autor M. H. Collins nos dice lo siguiente sobre los precios de transferencia:

“Precio de Transferencia es aquél que se fija para transacciones entre partes de una misma organización o entre miembros de un grupo multinacional de empresas... Es una forma práctica de indicar que se trata de un precio acordado dentro de una organización y no resultante de una operación de libre mercado.”⁴

Por su parte, el Lic. Raúl Rodríguez Lobato define los precios de transferencia como:

⁴ COLLINS, M. H. “Transfer Pricing”. *cit*: Ramírez Santa Rita, Gabriel. “Análisis General sobre los Precios de Transferencia”. Tesis del Seminario de Investigación Contable de la UNAM, Facultad de Contaduría y Administración. México, 1998. p. 14.

“Los valores dinerarios de las transacciones que llevan a cabo personas entre las cuales existe una relación tal que les permite fijar a su antojo y conveniencia mutua dicho valor, sin tomar en cuenta la realidad económica, sino atendiendo solo a sus especiales intereses comunes⁵”.

Como podemos ver en las definiciones anteriores, los precios de transferencia son valores que han sido determinados para ciertos bienes o servicios por partes relacionadas al llevar a cabo transacciones entre si, sin considerar el valor real de dichos productos o servicios, sino únicamente sus intereses comunes.

Por otro lado, y debido a que ni nuestra legislación, ni las disposiciones internacionales que tratan este tema han establecido un concepto universal para definir las disposiciones que regulan los precios de transferencia, es difícil encontrar una definición que comprenda todas las características de estas disposiciones, pues, además de que pocos doctrinarios se han dedicado al estudio de este tema, las definiciones existentes son demasiado genéricas o poco ilustrativas.

A pesar de lo anterior, con base en las siguientes definiciones y en los puntos principales que distinguen la regulación de precios de transferencia de otras figuras jurídicas, en este apartado estableceremos una definición de dichas disposiciones.

El maestro Bettinger Barrios, dice que las disposiciones sobre precios de transferencia son:

⁵ RODRÍGUEZ Y LOBATO, Raúl, exposición de clase del curso de Derecho Fiscal II, Facultad de Derecho, UNAM. 2004.

“...todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que por actos de naturaleza comercial o contractual se provoquen efectos fiscales nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios.”⁶

Esta definición, un tanto vaga, nos da apenas una idea de lo que debemos entender por las disposiciones que regulan los precios de transferencia.

El artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta⁷, establece lo siguiente:

“Los contribuyentes del Título II⁸ de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. ...”

Como vimos con anterioridad, nuestra legislación no contiene una definición de las disposiciones sobre precios de transferencia, por lo que obviamente, el artículo arriba transcrito no es propiamente una definición de éstas. Sin embargo, este artículo sí nos puede ayudar a definir las, ya que contiene elementos tan importantes, como lo son las partes relacionadas⁹ y las operaciones comparables¹⁰, sin los cuales no estaría

⁶ BETTINGER BARRIOS, Herbert. *Op. cit.* p. 41.

⁷ *Sumario Fiscal* “Ley del Impuesto sobre la Renta”. Ed. Themis, 35ª ed. México, 2004. pp. (artículos) 215.

⁸ El Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, trata en general de las personas morales. Como sabemos, los precios de transferencia no se aplican solamente a las personas morales, por lo que el párrafo 8º del artículo 106 de esta ley, que en esencia es idéntico al artículo transcrito, pertenece al Título IV, relativo a las personas físicas, no obstante resultaría inútil para el tema central del presente trabajo, transcribirlo también.

⁹ *Vid. infra*. Capítulo I. Panorama General. 1.3. Los Sujetos en las Disposiciones de Precios de Transferencia. Concepto de Partes Relacionadas. p. 9.

¹⁰ *Vid. infra*. Capítulo I. Panorama General. 1.4. Operaciones Sujetas a las Disposiciones que regulan los Precios de Transferencia. p. 9.

completo nuestro concepto de disposiciones en materia de precios de transferencia.

Con base en lo anterior, podemos decir que las disposiciones que regulan los precios de transferencia son aquellas disposiciones que obligan a los contribuyentes que realicen operaciones como partes relacionadas, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, y en su defecto, le permiten a las autoridades fiscales realizar dichas determinaciones. Todo esto con el fin de evitar perjuicios fiscales al país en donde realmente se generan las actividades económicas.

Una vez comprendidos los conceptos anteriores y la diferencia entre los precios de transferencia y las disposiciones que los regulan, cabe mencionar que la finalidad del presente trabajo es realizar un análisis sobre las disposiciones que regulan los precios de transferencia y su constitucionalidad.

1.3. Los Sujetos en las Disposiciones de Precios de Transferencia.

Existen dos tipos de sujetos que son regulados por las disposiciones sobre precios de transferencia: los sujetos activos, que son “aquellos que son titulares de la potestad tributaria y que, consiguientemente, se presentan en una situación de supremacía (titulares de un derecho de

supremacía tributaria)...”¹¹; y los sujetos pasivos, que son “...los sometidos a dicha potestad, que se presentan en una situación de inferioridad...”¹².

Los sujetos pasivos pueden ser: personas físicas o morales residentes en el país o en el extranjero, pero en cualquier caso debe tratarse de partes relacionadas. Y el sujeto activo, en este caso la Federación, quien a través de las autoridades fiscales podrá o bien intervenir en la determinación de los precios de transferencia, o bien simplemente revisar que la determinación realizada por los contribuyentes sea correcta¹³.

Es importante mencionar que los terceros que permiten a las autoridades fiscales analizar su información operativa para poder aplicar las disposiciones de los precios de transferencia, se deben considerar dentro de los sujetos pasivos mencionados en el párrafo anterior¹⁴.

Por otro lado, como ya vimos, para que los contribuyentes puedan considerarse sujetos de la normatividad sobre precios de transferencia, es necesario que estos lleven a cabo operaciones entre partes relacionadas. Por este motivo, así como para comprender mejor las definiciones tanto de precios de transferencia como de las disposiciones que los regulan, analizaremos este concepto de partes relacionadas.

¹¹ BERLIRI. “*Principi di Diritto Tributario*”, vol. I, Milán, 1967, pp. 283 y ss., en relación con pp. 190 y ss. Cit. por: GONZÁLEZ, Eusebio y José Luis Pérez de Ayala. “Derecho Tributario” Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca. 1994. p. 205.

¹² MICHELI. “*Lezioni di Diritto Tributario*”, Roma, Bolzano, 1968. pp. 133 y ss. Cit. por: GONZÁLEZ, Eusebio y José Luis Pérez de Ayala. *Op. cit.*

¹³ Artículos 1º; 89, fracción XV; 106, párrafos 8º y 9º y 215, párrafos 1º y 2º, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

¹⁴ En la práctica tanto los contribuyentes como las autoridades no solicitan la información confidencial de sociedades u otros contribuyentes establecidos en México, sino que normalmente recurren a bases de datos que contienen la información económica y contable de empresas establecidas en otros países donde este tipo de información no es confidencial, como es el caso de Estados Unidos de América.

Los artículos 106, párrafo 9º y 215, párrafos 5º y 6º, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establecen lo siguiente:

“Artículo 106.-... Se 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 en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera¹⁵.”

“Artículo 215.-... Así mismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas mencionadas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes¹⁶. ...”

Para aclarar el concepto mencionado en el primer párrafo antes transcrito, es necesario acudir al artículo 68 de la Ley Aduanera¹⁷, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 68.- Se considera que existe vinculación entre personas para los efectos de esta Ley, en los siguientes casos:

- I. Si una de ellas ocupa cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otra.
- II. Si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios.
- III. Si tienen una relación de patrón y trabajador.
- IV. Si una persona tiene directa o indirectamente la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones, partes sociales, aportaciones o títulos en circulación y con derecho a voto en ambas.
- V. Si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra.
- VI. Si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera persona.
- VII. Si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona.
- VIII. Si son de la misma familia.”

¹⁵ Este párrafo corresponde al artículo 106, sin embargo el párrafo 5º del artículo 215, es muy similar, ya que sólo cambia en que este último no incluye la parte que dice “...o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera.”

¹⁶ Este párrafo corresponde al párrafo 6º del artículo 215 de la ley en cuestión, y no se incluye en el artículo 106, ya que este artículo se encuentra en el Título IV de la Ley, relativo a las personas físicas.

¹⁷ “Ley Aduanera. Sumario Fiscal”. Ed. Themis. 35ª ed. México 2004. p. 67-70.

Además, el párrafo 7º del mismo artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que también se presumen partes relacionadas aquellos residentes en México que celebren operaciones con personas residentes en países con regímenes fiscales preferentes.

“Artículo 215.-... Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades ubicadas en territorios con 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. ...”

En resumen, podemos decir que son partes relacionadas, todas aquellas personas que participen de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de otra u otras personas, además los establecimientos permanentes, la casa matriz u otros establecimientos, cualesquier otras personas cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera, o bien cuando cualquier persona residente en México realice operaciones con sociedades o entidades residentes en países con regímenes fiscales preferentes, a menos que los precios y montos de las contraprestaciones que se pacten sean los que hubieran utilizado partes independientes¹⁸ en operaciones comparables.

1.4. Operaciones Sujetas a las Disposiciones que regulan los Precios de Transferencia.

Si bien nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta no nos dice directamente qué operaciones pueden estar sujetas a la determinación de

¹⁸ Cabe aclarar, a pesar del riesgo de parecer redundante, que las partes independientes son aquellas personas que realizan operaciones sin otra relación jurídica o de cualquier otro tipo, que estrictamente la de vendedor y comprador o la de quien presta un servicio y quien lo recibe.

precios de transferencia, en la fracción I del párrafo 3º del artículo 215¹⁹ se establecen las características de las operaciones que se deben tomar en cuenta para poder eliminar las diferencias que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad, con la finalidad de poderlas considerar como operaciones comparables. Para ello, en dicha fracción se establece una lista de las operaciones, así como de las características a tomarse en cuenta. En este caso solamente haremos mención de las operaciones que se listan en la fracción en cuestión, pues las características de las operaciones no son de interés para la comprensión del presente apartado. Las operaciones antes mencionadas son las siguientes:

- a) Operaciones de financiamiento;
- b) Operaciones de prestación de servicios;
- c) Operaciones de uso, goce o enajenación de bienes tangibles;
- d) Operaciones en las que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible; y
- e) Operaciones de enajenación de acciones

Además, para que cualquiera de las operaciones anteriores quede sujeta a las disposiciones sobre precios de transferencia es necesario que se lleve a cabo entre partes relacionadas, o en su defecto que se encuentre bajo el supuesto de la presunción mencionada en el artículo 215, párrafo 7º, de la Ley²⁰.

Al leer la lista de las operaciones que pueden quedar sujetas a las disposiciones en materia de precios de transferencia podríamos pensar que esos cinco incisos podrían resumirse en dos o tres máximo, sin

¹⁹ Cfr. Artículo 215, párrafo 3º, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta. *Loc. cit.* p. 215.

²⁰ *Vid. supra.* Capítulo I. Panorama General. 1.3. Los Sujetos en las Disposiciones de Precios de Transferencia. Concepto de Partes Relacionadas. p. 9.

embargo, como expliqué con anterioridad, la razón de ser de ese párrafo del artículo 215 de nuestra ley no es determinar qué operaciones pueden quedar sujetas a las disposiciones sobre precios de transferencia, sino las características de las operaciones que se deben tomar en cuenta para que se puedan considerar operaciones comparables.

Entonces, las disposiciones que regulan los precios de transferencia se pueden aplicar a todo tipo de operaciones, sin importar que sean realizadas por personas físicas²¹ o morales, residentes en el extranjero o residentes en el país, siempre que cumplan con la característica de llevarse a cabo entre partes relacionadas o bien con personas residentes en países con regímenes fiscales preferentes.

1.5. Objetivos de las Disposiciones en Materia de Precios de Transferencia.

Este capítulo es de gran importancia porque para poder analizar la constitucionalidad de las disposiciones sobre precios de transferencia debemos tomar en cuenta los objetivos que persigue esta regulación y si cumple con esos objetivos o no.

Las disposiciones para regular los precios de transferencia surgen debido a la creación de estrategias por parte de los contribuyentes para

²¹ Teóricamente sí es posible que las disposiciones sobre precios de transferencia se apliquen a operaciones de personas físicas, sin embargo en la práctica las únicas personas que realizan operaciones entre partes relacionadas son las personas morales. Incluso podemos afirmar que es muy difícil, casi imposible, que las autoridades fiscales hagan valer su facultad de comprobación en sociedades pequeñas con operaciones únicamente dentro del país. Esto se debe a que en la práctica, las autoridades no sólo deben tomar en cuenta si los contribuyentes cumplen o no con las disposiciones en materia de precios de transferencia, sino también el costo beneficio de hacer uso de sus facultades de comprobación.

evitar el pago de los impuestos que les corresponden, lo que provoca una disminución importante en la recaudación de algunos países.

Estas estrategias, que en nuestro caso consisten principalmente en la distorsión de los precios y contraprestaciones pagados en operaciones realizadas entre dos o más personas, le permiten a los contribuyentes disfrazar su situación económica y así disminuir el pago de sus impuestos.

Ahora bien, las disposiciones sobre precios de transferencia tienen como fin principal el evitar que los contribuyentes realicen este tipo de operaciones, es decir, evitar que las operaciones que lleven a cabo sean solamente especulaciones para obtener beneficios fiscales sin reflejar, en realidad, su situación económica.

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece en su artículo 216 los diferentes métodos²² que deben seguir los contribuyentes, específicamente aquellos considerados por la ley como partes relacionadas, para asignar un valor de mercado a sus operaciones comerciales.

Lo anterior ha ayudado a las autoridades a disminuir la evasión de impuestos y con ello a incrementar la recaudación de los mismos, pero quizás lo más importante de estas normas es que previenen situaciones mediante las cuales los contribuyentes puedan engañar al fisco para no pagar impuestos, aunque muchos contribuyentes evitan caer en el supuesto que establece la ley para valuar sus operaciones conforme a los precios de transferencia²³.

²² Vid. *Infra*. Capítulo II. Análisis de los Métodos para Determinar los Precios de Transferencia en México. p. 18.

²³ Resulta sumamente complicado para las autoridades comprobar una relación indirecta entre dos o más empresas, en especial una relación indirecta de control. Por ejemplo, aquella en la que un proveedor tiene solamente un cliente. Otro motivo por el cual las

Por otro lado, los gobiernos de diferentes países han llevado a cabo convenios en materia de precios de transferencia para que las disposiciones que los regulan sean más eficaces, lo que ha provocado que exista un mayor nivel de comunicación y de información entre países, y ha disminuido la doble tributación.

1.6. Naturaleza Jurídica de la Determinación de los Precios de Transferencia.

Es importante, para cumplir con el objetivo del presente trabajo, realizar el análisis sobre la naturaleza jurídica de la determinación de los precios de transferencia, ya que con base en él podremos precisar el fundamento de los actos de las autoridades fiscales en esta materia, entender el objeto que persiguen estos actos de autoridad, y con ello más adelante podremos establecer si dichos actos de autoridad cumplen o no tanto con el fundamento legal y constitucional, como con su fin jurídico.

La facultad de las autoridades fiscales para determinar los precios de transferencia sólo opera en el caso de que los contribuyentes no cumplan con la obligación de determinar los precios de las operaciones que celebren entre partes relacionadas conforme al principio de libre mercado, es decir como si las hubieran celebrado entre partes independientes.

Así lo establecen el párrafo 8° del artículo 106 y los dos primeros párrafos del artículo 215 de la ley, los cuales no son exactamente iguales,

autoridades enfocan sus esfuerzos hacia aquellas sociedades transnacionales con una relación más directa.

pero para la comprensión del presente apartado basta con transcribir el siguiente fragmento correspondiente al artículo 106:

“Artículo 106.-... Los contribuyentes de este Título²⁴ que celebren operaciones con partes relacionadas, están obligados, para los efectos de esta Ley²⁵, a determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando, para estas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas de los contribuyentes,...”

Entonces, la determinación de los precios de transferencia, al ser parte de las facultades de determinación de las autoridades fiscales, ésta se apega perfectamente a la siguiente ejecutoria:

“Séptima Epoca (*sic*)

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 217-228 Sexta Parte

Página: 541

RENTA, DETERMINACION (*sic*) CIERTA, PRESUNTIVA Y ESTIMATIVA DE INGRESOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SUS DIFERENCIAS. En materia del Impuesto sobre la renta, el conocimiento más acertado posible de los ingresos percibidos por el contribuyente constituye sin lugar a dudas una de las tareas más importantes de los órganos fiscalizadores porque de ellos se compone la base gravable del tributo, de ahí que se hayan ideado tres sistemas fundamentales de determinación de ingresos: la determinación “cierta”, la determinación “estimativa” y la determinación “presuntiva”. La determinación cierta de los ingresos ocurre cuando la autoridad fiscal puede conocer con exactitud los ingresos percibidos por el causante a través de cualquier medio directo de prueba, como podrían ser los libros de contabilidad, nóminas, comprobantes de pago, registros varios y similares. En este supuesto está objetivamente probado el hecho imponible y el débito tributario. Por el contrario, conforme a su tradición legislativa y jurisprudencial (la Ley del Impuesto sobre la Renta de mil novecientos sesenta y cuatro ya la contemplaba y la Suprema

²⁴ Se refiere al Título IV, que habla de las personas físicas. El artículo 215, por su parte, habla del Título II, que se refiere a las personas morales.

²⁵ Obviamente se refiere a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Corte de Justicia de la Nación ya se pronunciaba sobre ella en la década de los treinta), la determinación estimativa de ingresos fue concebida para aquellos casos en que el fisco no pudiera conocer con certeza los ingresos realmente percibidos por el contribuyente, fuera por causas imputables a él o por causas distintas; como método excepcional que es, su empleo ha estado restringido a los supuestos y procedimientos específicamente previstos, en las leyes tributarias especiales según el régimen del Código anterior, y actualmente en el artículo 55 del Código Fiscal vigente. Evidentemente, estos dos métodos son excluyentes entre sí respecto de un mismo renglón de ingresos, aunque puedan aplicarse ambos para conocer la situación del contribuyente pero referidos a distintos conceptos. Sin embargo, el tercer sistema de determinación de ingresos puede utilizarse como auxiliar de cualquiera de los dos primeros: el método presuntivo. En el año de mil novecientos setenta y seis entró en vigor la reforma al Código Fiscal de la Federación por virtud de la cual se adicionó el artículo 83 con una fracción VIII en donde el legislador otorgó una calificación especial a ciertos indicios, circunstancias y hechos por su aparente e íntima relación con los ingresos obtenidos, invistiéndolos de plena eficacia probatoria mediante su consagración como presunciones legales *juris (sic) tantum*, gracias a la cual en estos supuestos se invirtió la regla general de la carga de la prueba, relevando de ella a la autoridad y obligando al particular a rendir prueba en contra de estas presunciones en términos del artículo 82, fracción II, del Código Federal de Procedimientos Civiles aplicado supletoriamente a esta materia. Este sistema, por componerse de presunciones legales de observancia obligatoria incluso para la autoridad, opera en todos los casos con independencia de que se encuentren plenamente comprobados los ingresos percibidos por el causante o de que éstos no puedan ser conocidos, de lo que sigue que la aplicación de cualesquiera de estas presunciones puede ir acompañada de métodos de determinación cierta o estimativa, según corresponda en cada asunto.”²⁶

Conforme a la jurisprudencia antes citada, queda claro que la determinación de los precios de transferencia, se debe clasificar entre las determinaciones presuntivas, pues los precios de transferencia son precios fictos cuya determinación se basa en ciertos indicios, circunstancias y hechos relacionados con los ingresos obtenidos.

²⁶ Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Amparo directo 1457/86. Super Azteca, S.A. 13 de enero de 1987. Unanimidad de votos. Ponente Genaro David Góngora Pimentel. Cit. por GÓMEZ COTERO, José de Jesús. “Precios de Transferencia. Una Visión Jurídica”. Dofiscal Editores, 2ª ed. México, 2000. pp. 121-122.

Respecto a este tipo de determinación, el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

“Artículo 55.- Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, el resultado fiscal en el régimen simplificado o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III²⁷ de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sus ingresos, entradas y el valor de los actos, actividades o activos, por los que se deben pagar contribuciones, cuando:...

...II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales. ...”²⁸

Entonces, la determinación de los precios de transferencia, por ser una determinación presuntiva, tiene como fundamento el párrafo 8° del artículo 106 y los dos primeros párrafos del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el artículo 55, fracción II del Código Fiscal de la Federación y, al igual que todo acto de autoridad, el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Además, los artículos 56 del Código Fiscal de la Federación y el artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, son el fundamento de los métodos a seguir para realizar la determinación antes mencionada.

Una vez comprendido lo anterior, es fácil entender que el fin que deben perseguir las determinaciones de precios de transferencia es obligar a los contribuyentes a cumplir con sus deberes fiscales reflejando efectivamente su situación económica, y de manera indirecta, el incrementar los ingresos de la Federación, pero esto último siempre bajo los principios de equidad y proporcionalidad establecidos en la

²⁷ El Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente habla sobre el régimen de las personas morales con fines no lucrativos, y la Ley del 30 de diciembre de 1980 hablaba sobre las personas morales no contribuyentes.

²⁸ *Sumario Fiscal* “Código Fiscal de la Federación”. Ed. Themis, 35ª ed. México, 2004. p. (artículo) 55.

Constitución, pues de lo contrario, los actos de autoridad podrían resultar perjudiciales para los contribuyentes.

CAPÍTULO II. ANÁLISIS DE LOS MÉTODOS PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN MÉXICO

El presente capítulo tiene como fin el realizar un breve estudio de los diferentes métodos que se pueden aplicar para determinar los precios de transferencia. Análisis que nos servirá para comprender mejor esta figura jurídica.

2.1. Método de Precio Comparable No Controlado (*Comparable Uncontrolled Price Method* "CUPM").

Este método, se encuentra regulado en el artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y prescribe textualmente lo siguiente:

"Artículo 216.-... consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. ..."

Para poder considerar el precio o contraprestaciones pactados entre partes independientes en operaciones comparables es necesario conocer, en un principio, el costo, el valor y el monto con base en los cuales se van a determinar los precios. Además se deben tomar en cuenta otras características como la situación geográfica, la novedad del producto, las condiciones económicas del mercado, la divisa, la sociedad a la que se dirige, las condiciones de los compradores, el volumen, las garantías, etc.

Para seleccionar las partes u operaciones comparables para este método, no se toma en cuenta en gran medida el tipo de productos o servicios que se ofrecen al público, sino más bien el tipo de actividad que

llevan a cabo las sociedades, por ejemplo si son revendedoras, distribuidoras, comercializadoras, etc.

El Lic. José de Jesús Gómez Cotero, considera que no es posible encontrar precios comparables por las siguientes razones:

- “- Porque no existe mercado para esos productos.
- Porque no se surten a empresas independientes.
- Porque se trata de productos semiterminados que no son comparables con otros existentes en el mercado.
- Porque el cliente independiente es tan pequeño que no puede lograr los descuentos normales.
- Porque se trate de actividades únicas y singulares.
- Porque las condiciones económicas de un país sean diferentes a las de otro, de manera que lo válido en un lugar, no necesariamente lo es para el otro.”²⁹

Por el contrario, el Lic. Bettinger considera que en el caso de que la determinación de los precios de transferencia radique en actos que no aceptan comparación por ser únicos, tales como los mencionados en el párrafo anterior, se puede practicar un avalúo sustituyendo el procedimiento comparativo.

Considerando los comentarios anteriores, así como lo establecido en la ley, el método de precio comparable no controlado me parece poco preciso, pues deja a la discrecionalidad de la autoridad³⁰ no sólo el concepto de operaciones comparables³¹, sino incluso la forma de aplicar

²⁹ GÓMEZ COTERO, José de Jesús. *Op. cit.* p. 90.

³⁰ En caso únicamente de que el contribuyente no cumpla con su obligación de llevar a cabo su determinación de precios de transferencia, ya que en caso contrario, debemos recordar que el contribuyente tiene la facultad de elegir no sólo el método al que se apegará al realizar su determinación, sino también las operaciones comparables.

³¹ Considero que no es aceptable la definición de operaciones comparables establecida en el artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que los conceptos “diferencia significativa”, “entre otros (elementos)” y “ajustes razonables” se vuelve un termino que permite una aplicación discrecional por parte de las autoridades al no encontrarse en la ley ni los elementos necesarios para realizar dichos ajustes, ni cuándo éstos deben

tanto el método, como las situaciones en las que el avalúo³² puede sustituir el método de comparación.

2.2. Método de Precio de Reventa (*Resale Price Method* “RPM”).

Este método “consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de disminuir de la unidad, el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.”³³

Además, la misma ley añade que para obtener el porcentaje de utilidad bruta para este caso, es necesario dividir la utilidad bruta entre las ventas netas.

Este método debe usarse para aquellas operaciones donde una de las personas consideradas como partes relacionadas no interviene en gran medida en la producción del bien o servicio que presta, por lo que para efectos de tomar en cuenta las operaciones comparables de otras personas no debe darse mucha importancia al tipo de actividades que realice la sociedad o el empresario, sino únicamente al tipo de productos o servicios que ofrece.

aplicarse. *Vid. Infra*. Concepto propuesto de “operaciones comparables” Capítulo IV. La Constitución y los Precios de Transferencia. pp. 98 y 99.

³² En la práctica, precisamente porque el resultado de los avalúos puede determinarse según la conveniencia de quien lo solicita, no es normalmente utilizado en la determinación de precios de transferencia, sin embargo, esto no elimina la posibilidad de su uso, sobre todo en los pocos casos que terminan en juicio.

³³ Ley del Impuesto Sobre la Renta. *Op. Cit.* p. 215-216.

Este método es totalmente diferente al precio comparable no controlado, ya que debe tomar en cuenta todos los factores que impactan el costo del bien, tales como los insumos y los conceptos que se le agregaron, pues de lo contrario, es decir, de limitarse al efecto comparativo del precio, nos encontraríamos frente al método de precio comparable no controlado.

2.3. Método de Costo Adicionado (*Additional Cost Method* “ACM”).

El método de costo adicionado, según nuestra ley, “consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables.”³⁴

Al igual que en el método anterior, en este método la ley establece la forma de obtener el porcentaje (por ciento) de utilidad bruta, lo cual se obtiene de dividir la utilidad bruta entre el costo de ventas.

Este método se utiliza principalmente en operaciones en las que todas las partes relacionadas intervienen más o menos considerablemente en el proceso de producción, por lo que es necesario, para determinar las operaciones comparables, tanto el tipo de actividad que realizan aquellas empresas potencialmente comparables, como el producto que ofrecen o el servicio que prestan.

³⁴ Ley del Impuesto Sobre la Renta. *Op. Cit.* p. 215-216.

Al igual que los métodos anteriores, este método también se usa con el fin de evitar que las empresas consideradas como partes relacionadas trasladen los bienes o servicios a un valor inferior del precio al que lo trasladarían las empresas consideradas como partes independientes.

2.4. Método de Partición de Utilidades (*Participation Profit Method* “PPM”).

La Ley del Impuesto Sobre la Renta también trata de explicar este método en su artículo 216, el cual textualmente dice lo siguiente:

“Artículo 216.-... consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes conforme a lo siguiente:

a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación;

b) La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas. ...”

El objetivo principal de este método es obligar a las empresas relacionadas a asignar sus utilidades reflejando exactamente la proporción en que cada una participó en la operación, pues de no hacerlo así, de transferir sus utilidades de forma indiscriminada entre ellas, se podría evitar el pago de impuestos en el país del que es originaria la empresa que generó los ingresos o bien reducir las utilidades de algunas empresas con el fin de pagar menos impuestos.

2.5. Método Residual de Participación de Utilidades (*Comparable Profit Method* CPM).

Este método, al igual que el anterior, tiene como finalidad el evitar que las empresas relacionadas se asignen las utilidades de manera indiscriminada, ya que con ello, como antes expliqué, se puede afectar a las autoridades fiscales en su recaudación.

Por este motivo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos explica que este método consiste en:

“Artículo 216.-... asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes conforme a lo siguiente:

a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación,

b) La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:

1. Se determinará la utilidad mínima que corresponde en su caso a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II, III, IV y IV³⁵ de este artículo³⁶, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.

2. Se determinará la utilidad residual, la cual se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el apartado 1 anterior, de la utilidad de operación global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables. ...”

Otra vez la ley nos deja algunas dudas respecto de la aplicación de este método. Menciona como elementos para distribuir la utilidad residual

³⁵ Estas fracciones se refieren correspondientemente, a los métodos de precio comparable no controlado, de precio de reventa, de costo adicionado, de partición de utilidades y de márgenes transaccionales de utilidad de operación.

³⁶ Debemos recordar que este método se encuentra explicado en el artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

entre las partes relacionadas, los intangibles significativos utilizados por ellas, sin embargo, no determina qué otros elementos se deben tomar en cuenta, si se pueden utilizar los mismos elementos usados para determinar la utilidad mínima o si dichos elementos se deben tomar en cuenta únicamente para determinar o bien la utilidad mínima, o bien la proporción en que se va a distribuir la utilidad residual.

2.6. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (*Transaction Margins for Operating Profits Method* "TMOPM").

De acuerdo con la ley, este método "consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo."³⁷

Para poder llevar a cabo el cálculo de los precios de transferencia conforme a este método es necesario conocer el margen de utilidad de una operación comparable realizada entre partes independientes, siempre que su resultado haya tomado en cuenta los factores de rentabilidad de los sujetos que en ella participan, además de los activos, las ventas, los costos, los gastos y los flujos de efectivo, lo que nos permitirá obtener un parámetro comparativo de la utilidad y las deducciones generadas.

Es importante aclarar que los contribuyentes pueden desvirtuar los precios de transferencia determinados por las autoridades con base en cualquiera de los métodos antes mencionados, siempre que presenten las

³⁷ Ley del Impuesto Sobre la Renta. *Op. Cit.* p. 216.

pruebas periciales económicas adecuadas, sin embargo, el recabar dichas pruebas es sumamente complicado.

Por otro lado, el penúltimo párrafo del artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece lo siguiente:

“Artículo 216.-... De la aplicación de alguno de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango. ...”

Respecto al párrafo antes transcrito, me parece importante resaltar que la ley no establece concepto alguno de métodos estadísticos, ni cuáles de ellos podrían aplicarse en su caso. Lo anterior es perjudicial para los contribuyentes, ya que las autoridades pueden intervenir en la determinación de la base gravable, pues un elemento fundamental del impuesto no se encuentra establecido en la ley. La ley entonces, permite a las autoridades que actúen con discrecionalidad al calcular la base gravable, pues al permitir el uso de métodos no especificados y de los cuales se desconocen los elementos que los determinan, deja a juicio de la autoridad el determinar una cantidad mayor o menor sobre la cual se deberán aplicar los impuestos, sin que exista una disposición legal que permita controlar la proporcionalidad y equidad de dicho impuesto.

Por analogía es aplicable el siguiente criterio de los Tribunales Federales:

“Octava Epoca (sic)

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: II Segunda Parte-2

Página: 476

RENTA, INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO (sic) 33, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA, VIGENTE EN LOS AÑOS DE 1978 Y 1980. El sistema de determinación de los ingresos del contribuyente previsto por el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en los años de 1978 y 1980, resulta violatorio de la garantía de legalidad en materia tributaria, en virtud de que el procedimiento que establece no contempla todos los elementos necesarios para calcular el ingreso global gravable, sino que deja a cargo de las autoridades hacendarias la determinación de aspectos esenciales que inciden en forma directa en la fijación del ingreso, afecto al pago del impuesto sobre el ingreso global de las empresas. Así es, dicho precepto no previene un criterio cierto para determinar en forma estimativa los ingresos brutos de un contribuyente, cuando permite valerse para ello de medios “indirectos de investigación económica o de cualquier otra clase”, sin especificar cuáles son ni dar elementos que los determinen y en tal caso, la autoridad puede fijar a su arbitrio ese ingreso y, por tanto, tiene la posibilidad de fijar también la base para el cobro del impuesto sobre el ingreso global de las empresas, por lo que esa disposición se aparta totalmente de los principios que como requisitos constitucionales deben reunir las contribuciones, consistentes en que éstas **deben estar consignados en forma expresa en la ley.**³⁸

Es importante aclarar que se han propuesto soluciones al problema antes citado, tales como la regla miscelánea 3.26.8.³⁹ que establece el método intercuartil para ajustar rangos de precios, contraprestaciones y márgenes de utilidad; sin embargo debemos recordar que a pesar de que en la práctica sí se toman en cuenta, dichas reglas misceláneas no se encuentran dentro de la ley y no pueden nacer de las mismas obligaciones para los particulares, en términos de lo dispuesto por el artículo 33,

³⁸ Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Amparo directo 11/88. Inmuebles La California, S.A. 11 de agosto de 1988. Unanimidad de Votos. Ponente: Ma. De Fátima I. Sámano Hernández. Secretario: Manuel de J. Rosales Suárez. Cit. por: GÓMEZ COTERO, José de Jesús. *Op. Cit.* pp. 96-97.

³⁹ *Cfr.* Regla Miscelánea 3.26.8.

párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación⁴⁰, por lo que, aun así, se viola la jurisprudencia antes transcrita.

Como expliqué en los párrafos anteriores, considero que el artículo 216, en su párrafo segundo, viola la garantía de legalidad consignada en el artículo 14 de nuestra Constitución, pues al no explicarse en dicho precepto legal en qué consisten los métodos estadísticos provoca que las autoridades actúen con discrecionalidad al realizar el cálculo de la base gravable.

Además, también creo que no respeta los principios de equidad y proporcionalidad consignados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, ya que al dejar al capricho de las autoridades la aplicación de la ley es obvio suponer que no siempre se aplicará de la misma forma para los mismos casos, sino que se aplicará de conformidad con el humor de las autoridades. Esto no sólo no es equitativo, sino que también rompe con la proporcionalidad al permitir que la autoridad determine la base gravable a su antojo y no con fundamento en la posibilidad económica del contribuyente.

Sin embargo, otra opinión al respecto considera que como método estadístico se puede considerar “todo aquello que es comparable entre empresas independientes, cuando acuden a los mercados especializados y de los que se obtienen resultados comparables que permiten medir la eficacia y eficiencia de las empresas que participan.”⁴¹ Y con el fin de aclarar lo anterior el propio autor nos remite al artículo 90⁴² de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual nos habla de la facultad de las

⁴⁰ Cfr. Artículo 33 del Código Fiscal de la Federación.

⁴¹ BETTINGER BARRIOS, Herbert. *Op. Cit.* pp. 78-82 y 289-290.

⁴² Originalmente el Lic. Bettinger nos remite al artículo 62 de la ley, ya que se refiere a la ley de 1981. El artículo 90 corresponde a dicho artículo 62, pero en la ley aplicable a partir de 2002.

autoridades fiscales para llevar a cabo determinaciones presuntivas de la utilidad fiscal, aplicando diferentes coeficientes a los ingresos brutos, coeficientes que según el autor son rectores para la aplicación de los métodos estadísticos.

A pesar de ello, la ley no menciona el artículo 90, la aplicación de coeficientes para ajustar los rangos obtenidos de los métodos en ella consignados. Por este motivo y porque se ha tratado de aclarar el término métodos estadísticos adicionando en la miscelánea fiscal el método intercuartil para ajustar los rangos de precios, es por lo que considero que el artículo 90 no es una descripción adecuada de los métodos estadísticos y por lo tanto reitero mi opinión con relación al penúltimo párrafo del artículo 216.

Cabe aclarar que los métodos que hemos tratado en este capítulo, los cuales se encuentran consignados en el artículo 216 de la ley, no son los únicos que pueden utilizarse para calcular los precios de transferencia, pues de conformidad con el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación y de la resolución miscelánea fiscal para 2003, 2.11.3.⁴³, los contribuyentes pueden someter a consideración de las autoridades fiscales la metodología e información que pretenden utilizar en sus determinaciones.

Finalmente, el último párrafo del artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que para dicho artículo y para el artículo 215 de la ley, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos se deben determinar conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

⁴³ Cfr. Artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, y Resolución Miscelánea Fiscal para 2003, 2.11.3.

Al igual que el párrafo anterior del artículo 216, la ley no menciona que debemos considerar por principios de contabilidad generalmente aceptados, sino que deja en manos de organismos totalmente distintos a nuestro poder legislativo, tales como el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., la determinación de dichos principios. Esto, también me parece violatorio del artículo 14 Constitucional, y de los principios de legalidad y de seguridad jurídica consignados en el mismo.

Con relación al párrafo anterior, la siguiente jurisprudencia es aplicable por analogía por lo que a continuación la transcribo:

“Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, Octubre (sic) de 1995

Tesis: P./J. 27/95

Página: 52

INDICE (sic) NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTICULO (sic) 20 DEL CODIGO (sic) FISCAL DE LA FEDERACION (sic) ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTIA (sic) DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE). El segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, según texto vigente en el año de mil novecientos ochenta y siete, al disponer que deberá aplicarse el Índice (sic) Nacional de Precios al Consumidor calculado por el Banco de México para determinar las contribuciones y sus accesorios, en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, **viola la garantía de legalidad tributaria consignada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque no precisa los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice, sino que deja en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para calcular la base gravable**, con lo cual se quebranta la garantía ya citada que busca salvaguardar a los particulares de la actuación caprichosa de autoridades u órganos distintos del legislador, sin que obstante a esta conclusión que el índice de que se trata puede ser un instrumento de medición económica confiable, por cuanto su elaboración se halla encomendada a un organismo capacitado técnicamente para detectar las variaciones inflacionarias, **pues lo cierto es que la Constitución exige que sea precisamente el**

legislador y no otro órgano u organismo diverso, quien precise todos los elementos de la contribución.”⁴⁴

2.7. Ajustes Secundarios.

Para poder comprender lo que son los ajustes secundarios, considero necesario recurrir al artículo 217 de la ley, el cual dice lo siguiente:

“Cuando de conformidad con lo establecido con un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México, las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas, la parte relacionada residente en México podrá presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente. Esta declaración complementaria no computará dentro del límite establecido en el artículo 32⁴⁵ del Código Fiscal de la Federación.”

A partir de la lectura del artículo anterior y de los demás artículos de la ley aplicables a los precios de transferencia, podemos decir que los ajustes primarios corresponden a la declaración de impuestos presentada

⁴⁴ Amparo en revisión 1404/91. Hotel Condesa del Mar, S.A. de C.V. 6 de abril de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz; Amparo en revisión 3075/89. Consultoría Directiva, S.A. de C.V. 26 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Salvador Castro Zavaleta; Amparo en revisión 1042/89. Cydsa, S.A. de C.V. 26 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas; Amparo en revisión 3710/89. Autos La Viga, S.A. de C.V. 26 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas; Amparo en revisión 3754/89. Compañía Inmobiliaria y de Inversiones Universidad, S.A. de C.V. 26 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas; cit. por: GÓMEZ COTERO, José de Jesús. *Op. Cit.* pp. 101 y 102.

⁴⁵ El artículo 32 del Código Fiscal de la Federación determina que las declaraciones de los contribuyentes se consideran definitivas, pero que pueden ser modificadas por los mismos al presentar declaraciones complementarias, las que sólo se podrán presentar tres veces y siempre que no haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.

por el contribuyente o en su defecto a la determinación realizada por las autoridades de acuerdo con lo establecido por el segundo párrafo del artículo 215 de la ley.

Ahora bien, la declaración antes citada puede modificarse, según lo determina el artículo 217 antes transcrito, mediante una declaración complementaria del contribuyente. Dicha declaración complementaria del contribuyente, para que sea válida, debe reunir los siguientes elementos:

- a) Debe reflejar el ajuste a los precios o montos de las contraprestaciones de un residente en el país con el cual se celebró un tratado, realizada por las autoridades de su país;
- b) Debe existir un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México con ese país; y
- c) dicho ajuste debe ser aceptado por las autoridades mexicanas.

Entonces, los ajustes secundarios son todos aquellos cálculos mediante los cuales se modifica, o bien la declaración presentada por el contribuyente de acuerdo a los artículos 215 y 216, o bien la determinación realizada por las autoridades, también de acuerdo con estos artículos, con la finalidad de evitar una doble tributación.

Aunque este tipo de ajustes tienen como objetivo principal el evitar la doble tributación, encuentro un problema en el artículo 217 de la ley, fundamento de los ajustes secundarios.

Me parece incorrecto que el ajuste realizado por las autoridades del país de la persona con quien se celebró el contrato, tenga que ser aceptado de manera expresa por las autoridades mexicanas. Esto atenta contra el principio de legalidad porque dicho ajuste afecta de manera directa la utilidad gravable del contribuyente, la cual al poder ser modificada discrecionalmente por las autoridades deja al contribuyente en un estado

de inseguridad jurídica, pues debemos recordar que los elementos esenciales de los impuestos deben estar consignados expresamente en la ley.

CAPÍTULO III. PROCEDIMIENTOS PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN MÉXICO

En el presente capítulo realizaremos un análisis de los procedimientos que siguen las autoridades fiscales para determinar los precios de transferencia en México, así como de los medios de defensa con que cuentan los contribuyentes para protegerse en contra de estos actos de autoridad. Para ello es importante comprender la información que dichas autoridades utilizan como base para llevar a cabo este tipo de determinaciones.

Las autoridades fiscales, con el fin de poder cumplir con sus obligaciones de determinación en materia de precios de transferencia, utilizan la información de terceros para tener un punto de comparación respecto de la información que les presentan los contribuyentes. Por este motivo es igualmente necesario para las autoridades fiscales conocer y estudiar la información de terceros, como la de los contribuyentes objeto de la determinación o de la revisión en materia de precios de transferencia.

La información de los terceros que utilizan las autoridades fiscales para comparar la información que presentan los contribuyentes en sus declaraciones es la misma información que presentan los propios contribuyentes en su estudio de precios de transferencia.

Los contribuyentes, como sabemos, están obligados, en caso de que celebren operaciones entre partes relacionadas, a presentar su declaración considerando los precios y contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Por ello los contribuyentes tienen que realizar un estudio con la información económica y contable de terceras personas, en el cual demuestren que su declaración se encuentra dentro del rango de precios y contraprestaciones utilizados por partes independientes en operaciones comparables.

En la práctica, la información de terceros que utilizan tanto los contribuyentes como las autoridades para comparar los costos de las operaciones celebradas entre partes relacionadas con los costos de las operaciones entre partes independientes, es la información obtenida de bases de datos publicadas en otros países, como Estados Unidos de América, donde la información económica y contable no se considera información confidencial.

No obstante, la ley nos dice otra cosa, la ley nos deja entender que basta con que los contribuyentes presenten su declaración de precios de transferencia utilizando los costos de las operaciones como si se hubieran realizado entre partes independientes.

De lo anterior podemos deducir que aunque inicialmente los contribuyentes son quienes tienen que demostrar la veracidad de su declaración, las autoridades por su lado también tienen que comprobar que la información presentada por los contribuyentes no cumple con las características de la información presentada por contribuyentes que celebran operaciones entre partes independientes únicamente.

Con este fin las autoridades se verían en la necesidad de recurrir a empresas con operaciones comparables a las operaciones de los contribuyentes, para solicitar su información contable y económica.

Obviamente, debido a las características de las operaciones y a la situación financiera, económica, geográfica, etc., del país, las autoridades estarían obligadas a recurrir a empresas de la misma región de los contribuyentes, además, claro, dichas empresas tendrían que celebrar operaciones comparables a las de los contribuyentes.

Esto en la realidad, como ya afirmé, no ocurre. Las autoridades únicamente utilizan la información de terceros presentada por los propios contribuyentes para determinar si sus operaciones tienen o no las características de operaciones celebradas entre partes independientes.

Sin embargo, no podemos hacer solamente un estudio práctico de los precios de transferencia y olvidarnos de lo que establece la ley, ya que es indispensable conocer las disposiciones y sus posibles consecuencias para poder proponer una solución tanto teórica como práctica a esta falta de adecuación entre la ley y el procedimiento práctico para el cálculo de los precios de transferencia.

Además, aunque el uso de información confidencial de terceros por las autoridades y por los contribuyentes, en la práctica, no es aplicable en los procedimientos comunes de determinación y comprobación de precios de transferencia, sí puede ser útil para comprender las restricciones de las autoridades para aquellos casos en los que los contribuyentes no cumplen con sus obligaciones fiscales y dentro del procedimiento administrativo éstas se ven obligadas a cumplir con sus facultades de determinación.

Como lo había explicado antes, de acuerdo con la ley las autoridades tienen la necesidad de conocer y estudiar la información de terceros para tener un punto de comparación respecto de la información presentada por los contribuyentes.

Esta necesidad podría representar algunos problemas para los contribuyentes, para las autoridades fiscales y para aquellos terceros que aceptaran que se utilizara su información.

3.1. La Información Confidencial y las Disposiciones que regulan los Precios de Transferencia.

La información confidencial en materia fiscal, al igual que en otras materias, proviene del llamado secreto industrial, el que podemos definir, de acuerdo con la Ley de Propiedad Industrial, de la siguiente manera:

“Artículo 82.-... toda información de aplicación industrial o comercial que guarde una persona física o moral con carácter confidencial, que le signifique obtener o mantener una ventaja competitiva o económica frente a terceros en la realización de actividades económicas y respecto de la cual haya adoptado los medios o sistemas suficientes para preservar su confidencialidad y el acceso restringido a la misma. ...”⁴⁶

Además, el secreto industrial debe tener una relación directa con el producto, procesos de producción, medios o formas de distribución o comercialización de productos o prestación de servicios; no debe considerarse como información del dominio público, ni ser evidente para un técnico en la materia, con base en información previamente disponible.

De la definición anterior, podemos decir que la información confidencial, es toda aquella información industrial o comercial, que debido a su originalidad y exclusividad otorga ciertas ventajas a sus

⁴⁶ “Ley de la Propiedad Industrial”. Editorial Porrúa, S.A., 10ª ed. México, 2004. p. 62.

propietarios, ya sea dentro del proceso productivo o comercial, o bien respecto de otros productos o servicios.

Ahora bien, según el segundo párrafo del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las autoridades fiscales están facultadas para utilizar información de empresas que realicen operaciones comparables, ya sea para determinar los precios de transferencia, en el caso de que los particulares no hayan cumplido con esta obligación⁴⁷, o bien para revisar las determinaciones realizadas por los contribuyentes.

“Artículo 215.-...En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, **considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables**, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos. ...”⁴⁸

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación también autoriza a las autoridades fiscales a solicitar información de terceras personas para ejercer sus facultades de comprobación. Al respecto, el artículo 48 de este código dice lo siguiente:

“Artículo 48.- Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o **terceros**, informes, datos

⁴⁷ Debemos recordar que los dos primeros párrafos del artículo 215, así como el párrafo 8º del artículo 106, ambos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta obligan al contribuyente a determinar los precios de transferencia en las operaciones que realice con partes relacionadas, y sólo en el caso de que no lo haga, la autoridad tendrá la facultad para llevar a cabo dicha determinación. *Vid. Supra*. Capítulo I. Panorama General. 1.6. Naturaleza Jurídica de la Determinación de los Precios de Transferencia. p. 13.

⁴⁸ “Ley del Impuesto Sobre la Renta”. *Op. Cit.* pp. 215.

o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente: ...”

Como podemos deducir de los dos artículos antes transcritos, la información de terceros, dentro de la que se encuentra la información confidencial, jugaría un papel muy importante en la determinación de los precios de transferencia, ya que con base en ella las autoridades realizarían sus cálculos para determinar si es necesario o no fijar al contribuyente precios de transferencia.

Cabe aclarar que existen otros artículos dentro de la legislación fiscal que se pueden tomar en cuenta para fundamentar los actos de las autoridades fiscales al hacer uso de la información de terceros para cumplir con sus facultades de comprobación, los cuales analizaremos más adelante dentro de este mismo capítulo.

Además, el uso de la información de terceros por parte de las autoridades fiscales para cumplir con sus facultades de comprobación, y en especial el uso de la información confidencial, presenta otros problemas muy graves.

Primero, el problema de que no existe protección suficiente para los terceros en esta materia, y segundo, estrechamente relacionado con el anterior, el problema de las sanciones existentes para quienes divulgan la información confidencial. En los siguientes dos apartados analizaremos más de cerca este fenómeno.

3.1.1. Falta de Protección para quienes aportan la Información Confidencial.

Como hemos visto en el apartado anterior, las autoridades fiscales están legalmente facultadas, para utilizar información de empresas que realicen operaciones comparables, ya sea para determinar los precios de transferencia, en el caso de que los particulares no hayan cumplido con esta obligación⁴⁹, o bien para revisar las determinaciones realizadas por los contribuyentes.

Al utilizar la información de terceros, las autoridades, y posteriormente los contribuyentes objeto del acto de autoridad, pueden tener acceso a información confidencial de estas terceras personas, lo que implica un gran problema si consideramos que la única forma cien por ciento efectiva para evitar que la información confidencial de estas empresas sea divulgada o utilizada de forma ilícita es la reserva, es decir, que las empresas no presten su información confidencial, supuesto que es imposible.

Por este motivo, el Estado ha decidido establecer diferentes normas respecto a la divulgación o uso de información confidencial por personas no autorizadas para ello, buscando proteger esta información mediante la amenaza de sanción. Esto significa que el Estado ha establecido sanciones para las personas que sin autorización divulgan o usan este tipo de información, tratando de prevenir el delito por medio del temor a ser sancionados.

⁴⁹ En la práctica, las autoridades fiscales nunca hacen uso de su facultad para determinar precios de transferencia, ya que en el caso de que los contribuyentes no hayan realizado su estudio para comprobar que los costos de sus operaciones cumplen con las características de las operaciones realizadas entre partes independientes, consideran que los contribuyentes han incumplido con una obligación fiscal, iniciando un procedimiento administrativo.

Sin embargo, como veremos en el análisis del siguiente apartado, las sanciones que nuestro Estado ha determinado para tratar de disuadir a quienes piensan divulgar o hacer uso de la información confidencial sin tener autorización para ello, no es suficiente, ya que el beneficio que pueden obtener quienes piensan llevar a cabo estas actividades ilícitas (así como el perjuicio que le pueden causar a los propietarios de la información), es mucho mayor que las sanciones que les podrían ser impuestas.

3.1.2. Sanciones a los Contribuyentes por divulgar la Información Confidencial.

Como expliqué con anterioridad, el Estado, a través de diferentes normas, ha tratado de proteger a los terceros que prestan su información para que las autoridades fiscales puedan determinar o revisar los precios de transferencia.

En el Código Fiscal de la Federación podemos encontrar algunas disposiciones que prohíben la divulgación y el uso indebido de la información confidencial por parte de los contribuyentes o de sus representantes. El artículo 46, párrafos 7º y 8º de este código establece lo siguiente:

“Artículo 46.-... El contribuyente y los representantes designados en los términos de esta fracción serán responsables hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial o partir de la fecha de presentación del escrito de designación, respectivamente, de la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales. El contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la divulgación, el uso personal o

indebido de la información, que hagan los representantes a los que se refiere este párrafo.

La revocación de la designación de representante autorizado para acceder a información confidencial proporcionada por terceros no libera al representante ni al contribuyente de la responsabilidad solidaria en que puedan incurrir por la divulgación, uso personal o indebido, que hagan de dicha información confidencial. ...⁵⁰

Los dos párrafos del artículo antes transcritos, presentan una serie de errores que debemos analizar. Primero, el plazo de cinco años. Hace responsables a los contribuyentes o a sus representantes por un plazo de cinco años en caso de que divulguen o utilicen indebidamente la información confidencial a la que tuvieron acceso⁵¹.

El plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial o de la presentación del escrito de designación, para el caso de los representantes, no tiene razón de ser, pues la Ley de la Propiedad Industrial no establece que la información confidencial o secreto industrial tengan una vigencia determinada. Incluso los artículos 223, fracciones IV, V y VI de la Ley de la Propiedad Industrial y 211 y 214 del Código Penal Federal, que describen el tipo penal, no determinan un plazo a partir del cual quienes conocen la información confidencial puedan publicarla o hacer uso de ella sin incurrir en responsabilidad⁵². Los artículos antes mencionados, dicen lo siguiente:

⁵⁰ Código Fiscal de la Federación. *Op. Cit.* p. 46.

⁵¹ Aunque en la práctica los contribuyentes hacen uso de la información pública presentada por empresas de otros países, no debemos olvidar que las autoridades sí tienen acceso a información considerada como confidencial perteneciente a las empresas mexicanas.

⁵² Al contrario de lo establecido en este párrafo, la Ley de la Propiedad Industrial sí permite el uso, por ejemplo, de una invención por una persona sin el permiso de quien la registró en el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, después de tres años contados a partir de la fecha del otorgamiento de la patente, o de cuatro años de la presentación de la solicitud, siempre y cuando se solicite al Instituto el otorgamiento de una licencia obligatoria de explotación. Por lo que de haber querido permitir, el legislador, que cualquier persona pudiera hacer uso de la información confidencial de una empresa después de un tiempo determinado, lo hubiera establecido así en la ley mencionada.

Ley de la Propiedad Industrial

“Artículo 223.- Son delitos:

... IV. Revelar a un tercero un secreto industrial, que se conozca con motivo de su trabajo, puesto, cargo, desempeño de su profesión, relación de negocios o en virtud del otorgamiento de una licencia para su uso, sin consentimiento de la persona que guarde el secreto industrial, habiendo sido prevenido de su confidencialidad, con el propósito de obtener un beneficio económico para sí o para el tercero o con el fin de causar un perjuicio a la persona que guarde el secreto;

V. Apoderarse de un secreto industrial sin derecho y sin consentimiento de la persona que lo guarde o de su usuario autorizado, para usarlo o revelarlo a un tercero, con el propósito de obtener un beneficio económico para sí o para el tercero o con el fin de causar un perjuicio a la persona que guarde el secreto industrial o a su usuario autorizado, y

VI. Usar la información contenida en un secreto industrial, que conozca por virtud de su trabajo, cargo o puesto, ejercicio de su profesión o relación de negocios, sin consentimiento de quien lo guarde o de su usuario autorizado, o que le haya sido revelado por un tercero, a sabiendas que éste no contaba para ello con el consentimiento de la persona que guarde el secreto industrial o su usuario autorizado, con el propósito de obtener un beneficio económico o con el fin de causar un perjuicio a la persona que guarde el secreto industrial o su usuario autorizado. ...”

Por su parte el Código Penal Federal establece en sus artículos 210 y 211 que se sancionará con uno a cinco años, multa de cincuenta a quinientos pesos y suspensión de profesión en su caso, de dos meses a un año, al que sin justa causa, con perjuicio de alguien y sin consentimiento del que pueda resultar perjudicado, revele algún secreto o comunicación reservada que conoce o ha recibido con motivo de su empleo, cargo o puesto al prestar servicios profesionales o técnicos, ser empleado o funcionario público, o si el secreto revelado o publicado es de carácter industrial.

Además, regresando al ejemplo, incluso para poder explotar la invención, tienen que cumplirse ciertos requisitos, como son el solicitar la licencia obligatoria de explotación al instituto, por los interesados, y que quien registró dicha invención no la haya explotado por el tiempo que señala la ley. Por eso, es incongruente que el Código Fiscal de la Federación permita el uso de la información confidencial, sin la autorización de quien tiene derecho a ello, por el simple transcurso del tiempo (de cinco años). *Cfr.* artículos 223, fracción IV y 224 de la Ley de la Propiedad Industrial.

Analizando los artículos anteriores, considero que la protección que proporciona el Código Fiscal de la Federación a la información confidencial de los terceros no es suficiente, por lo que el objetivo de prevenir la divulgación o uso indebido de dicha información mediante la amenaza de sanción no se cumple.

Posteriormente, el legislador redactó de manera general en el artículo 85, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, la divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial de terceros como infracciones, abarcando también a los 2 testigos⁵³ que tiene derecho de nombrar el contribuyente en caso de una revisión, quienes, en caso de que se encuentren en el supuesto descrito en dicho artículo, deberán responder conforme lo señala el artículo 86, fracción IV. Estos artículos, a la letra dicen:

Artículo 85.- Son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación las siguientes:

IV.- Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

Artículo 86.- A quien cometa las infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el Artículo 85, se impondrán las siguientes multas;

IV. De \$73,830.00 a \$98,440.00, a la comprendida en la fracción IV.

Además, tanto los testigos como los propios contribuyentes y sus representantes, e incluso las autoridades, que divulguen o hagan uso indebido de la información confidencial incurrirán en el delito señalado en la Ley de la Propiedad Industrial y en el Código Penal Federal, según lo veremos un poco más adelante.

⁵³ Como sabemos, conforme al artículo 16 constitucional, párrafo 8º, el particular objeto del acto de autoridad tiene el derecho a nombrar a 2 testigos, quienes al final de la revisión, junto con el particular, firmarán las actas circunstanciadas que deben levantar las autoridades.

Es importante mencionar que las autoridades podrían considerarse incluidas también en el artículo 85, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, no obstante, éstas encajan mejor en la descripción del artículo 87, fracción IV del código, ya que dicho artículo determina las infracciones, en materia fiscal, en las que pueden incurrir los funcionarios o servidores públicos en el ejercicio de sus funciones y su fracción IV se refiere específicamente a la divulgación o uso indebido de la información obtenida tanto de terceros como de los propios contribuyentes.⁵⁴

También, el artículo 214, fracción IV, del Código Penal Federal determina que comete el delito de ejercicio indebido de servicio público⁵⁵ el servidor público que por sí o por interpósita persona, sustraiga, destruya, oculte, utilice, o inutilice ilícitamente información o documentación que se encuentre bajo su custodia o a la cual tenga acceso, o de la que tenga conocimiento en virtud de su empleo, cargo o comisión.

Hemos analizado los artículos del Código Fiscal de la Federación que determinan como infracciones el usar indebidamente o el divulgar la información confidencial. De igual manera, nombramos los artículos de la Ley de la Propiedad Industrial y del Código Penal Federal que tipifican dicha conducta como un delito. Ahora es importante realizar el análisis de las multas y las penas con que nuestras leyes sancionan ese uso y/o divulgación indebida de la información confidencial.

⁵⁴ *Cfr.* Artículo 87, fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

⁵⁵ Debemos entender por servidor público lo establecido en el artículo 212 del Código Penal Federal: "Para los efectos de este Título y el subsecuente es servidor público toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la Administración Pública Federal centralizada o en la del Distrito Federal, organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria, organizaciones y sociedades asimiladas a éstas, fideicomisos públicos, en el Congreso de la Unión, o en los poderes Judicial Federal y Judicial del Distrito Federal, o que manejen recursos económicos federales. Las disposiciones contenidas en el presente Título, son aplicables a los Gobernadores de los Estados, a los Diputados a las Legislaturas Locales y a los Magistrados de los Tribunales de Justicia Locales, por la comisión de los delitos previstos en este título, en materia federal. ..." *Cfr.* Artículos 210 y 211 del Código Penal Federal.

El Código Fiscal de la Federación, menciona en la fracción IV del artículo 86, la multa que se impondrá a aquellas personas que hubieren divulgado o hecho uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros con el fin de que las autoridades fiscales pudieran llevar a cabo sus facultades de comprobación o de determinación.

La multa que determina el código por la infracción mencionada, puede fijarse entre \$73,830.00 pesos y \$98,440.00 pesos; cantidad que me parece insuficiente si tomamos en cuenta los daños y perjuicios que se pueden ocasionar al tercero.

Además, el artículo 88, también del Código Fiscal de la Federación, establece las multas para las autoridades que realicen los actos descritos con anterioridad, sin embargo, las multas para las autoridades que divulguen o hagan uso indebido de la información confidencial es la misma que para los particulares, lo que me parece un error, pues considero que los funcionarios y servidores públicos deben ser sancionados con mayor rigor que los particulares, ya que las autoridades deben contar con un nivel de calidad moral superior al de los particulares, si las consideramos como un ejemplo a seguir por los gobernados y como las personas que dirigen al país, y si además consideramos que no se encuentran en la misma situación que los particulares, pues, finalmente, son las autoridades quienes solicitan la información de los terceros.

Entonces, debido a que en la práctica las autoridades fiscales solicitan de terceros su información para usarla como punto de comparación en materia de precios de transferencia, éstas autoridades podrían solicitar la información de empresas cuya información confidencial tuviera un valor considerable, con el objetivo ya no de utilizar

dicha información en un acto de autoridad, sino para su beneficio personal.

Por los motivos antes expuestos, creo que es importante que, además de aumentarse las multas, se impongan sanciones mucho mayores a las autoridades que cometan este tipo de ilícitos.

Por otro lado, el Código Penal Federal señala en el artículo 211 que la pena que se debe imponer a las personas que revelen un secreto de carácter industrial será de uno a cinco años, multa de cincuenta a quinientos pesos y suspensión de profesión en su caso, de dos meses a un año.⁵⁶

Y el artículo 214, párrafo 3º, del mismo código determina que se le impondrán de dos años a siete años de prisión, multa de treinta a trescientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito y destitución e inhabilitación de dos años a siete años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos a los servidores públicos que cometan el delito de ejercicio indebido de servicio público.⁵⁷

Las sanciones que establece la Ley de la Propiedad Industrial sobre este tema, las encontramos en el artículo 224, y establece que pueden ser de dos a seis años de prisión y multa por el importe de cien a diez mil días de salario mínimo general vigente en el Distrito Federal.

⁵⁶ A este tipo de delitos le llama el Código Penal Federal, delitos de revelación de secretos. *Cfr.* Artículos 210 y 211 del Código Penal Federal.

⁵⁷ *Vid. supra.* Apartado 3.1.1. Falta de Protección para quienes Aportan la Información Confidencial. p. 39.

Ahora bien, tomando en cuenta lo establecido por el artículo 64 del Código Penal Federal, en materia de concurso ideal de delitos⁵⁸, se debe aplicar la pena que corresponda al delito que merezca la mayor, la cual se puede aumentar hasta una mitad del máximo de su duración. Es decir, como en este caso los delitos que merecen la pena mayor se tipifican en el artículo 214, fracción IV, para el caso de las autoridades, las penas que pueden imponerse serán de tres a diez años de prisión, multa de cuarenta y cinco a cuatrocientas cincuenta veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito y destitución e inhabilitación de tres a diez años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos, correspondientemente.

En el caso de los particulares que cometan este tipo de ilícitos no opera el concurso ideal de delitos, ya que no cometen dos o más delitos con una sola conducta, sino un mismo delito, el de revelación de secretos, previsto tanto en la Ley de la Propiedad Industrial, como en el Código Penal Federal en los artículos antes señalados. Por este motivo y siguiendo los principios de irretroactividad de las leyes y de la aplicación de la ley más favorable⁵⁹, en este caso la sanción que debe aplicarse es la menor.

La pena menor prevista para quienes cometan el delito de revelación de secretos la establece el Código Penal Federal en el mismo artículo 211, y es de uno a cinco años de prisión, multa de cincuenta a quinientos

⁵⁸ Se considera por el Código Penal Federal, que existe concurso ideal de delitos cuando con una sola conducta se cometen varios delitos. *Cfr.* Artículos 18 y 64 del Código Penal Federal.

⁵⁹ El artículo 14 de la Constitución, en su primer párrafo nos dice que “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.” Por lo que *a contrario sensu*, debemos entender que se les debe dar efecto retroactivo a las leyes en beneficio de las personas, por lo que la ley que debe aplicarse en este caso es la más benéfica. Además, el Código Penal Federal en los artículos 56 y 117, reitera lo que establece la Constitución. “Constitución Política de los EUM”. *Op. cit.* p. 21. “Código Penal Federal”. “Sumario Penal Federal” Ed. Themis, 4ª ed. México, 2004. pp. 56 y 117.

pesos, y suspensión de profesión de dos meses a un año si el ilícito lo comete un particular que presta sus servicios profesionales o un técnico.

Por otro lado, es indispensable analizar el primer párrafo del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación el que a la letra dice:

“Artículo 70.- La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal. ...”

Cómo podemos ver en el párrafo antes transcrito, el Código Fiscal de la Federación determina que las multas fiscales se pueden exigir además de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal. Sin embargo, regresando a los principios de aplicación de la pena más favorable y de irretroactividad de las leyes, ¿no sería posible que las multas determinadas en el Código Fiscal de la Federación⁶⁰ excluyeran de la responsabilidad penal al no considerarse la conducta como un delito por dicho código?⁶¹

Finalmente, considero que ni las multas determinadas en el Código Fiscal, ni las penas establecidas en el Código Penal para los particulares, son suficientes para evitar que este tipo de ilícitos se lleven a cabo. Las únicas penas que me parecen razonables, son las determinadas para las autoridades, aunque me parece que la destitución e inhabilitación para desempeñar otro cargo público en vez de ser de tres a diez años, debería

⁶⁰ Debemos tomar en cuenta que el Código Penal Federal entró en vigor el 17 de septiembre de 1931, mientras que el Código Fiscal de la Federación, entró en vigor el 1º de enero de 1983.

⁶¹ Con el fin de mantenernos dentro de nuestro tema principal, los precios de transferencia, no abordo por completo esta cuestión. No obstante, ello no impide que dicha controversia sea analizada en el próximo capítulo.

ser indefinida, por lo menos en un cargo público en el que pudieran cometer un delito similar.

3.2. La Determinación de los Precios de Transferencia en México.

Las autoridades fiscales para poder cumplir con sus facultades de comprobación y de determinación⁶² en materia de precios de transferencia, pueden valerse tanto de la visita domiciliaria, como de la revisión de gabinete. Obviamente, al igual que en cualquier otro procedimiento fiscalizador, dichas autoridades deben cumplir con las reglas establecidas tanto en nuestra Constitución, como en el Código Fiscal de la Federación, para poder llevar a cabo tales actos de autoridad. Sin embargo, existen algunas reglas aplicables únicamente a los casos de comprobación o de determinación de precios de transferencia y que pueden generar problemas para los contribuyentes.

Por este motivo, este apartado está enfocado al análisis de esas reglas específicas y de los problemas que pueden presentar para los contribuyentes al verse afectados por un acto de autoridad de este tipo.

Aunque este análisis es meramente teórico y los puntos criticables tanto de la visita domiciliaria como de la revisión de gabinete están estrechamente ligados con la información confidencial de terceros, la cual en la práctica no es utilizada ni por las autoridades ni por los

⁶² Aunque como ya expliqué antes (*vid.* Nota al pie 49), las autoridades nunca hacen uso de la facultad de determinación que les otorga el segundo párrafo del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para aquellos casos en los que los contribuyentes no cumplan con su obligación de calcular el costo de sus operaciones considerando los costos de operaciones similares celebradas entre partes independientes, si tienen que llevar a cabo la determinación del impuesto a pagar por los contribuyentes una vez iniciado el procedimiento administrativo y sobre este cálculo calcular las multas, recargos y sanciones que procedan.

contribuyentes, sí es útil, como lo he dicho antes, para poder encontrar una solución, afín tanto a la teoría como a la práctica, al problema de la concordancia entre lo dispuesto por la ley y lo que sucede en la realidad.

Además, también es útil para comprender el procedimiento en el que se puede ver envuelta la autoridad administrativa en aquellos casos en los que los contribuyentes no presenten el estudio comparativo entre su información contable y la de las empresas comparables, y se inicie el procedimiento administrativo, pues en estos casos la autoridad sí tendrá que determinar el monto sobre la cual se calculará el adeudo del contribuyente.

3.2.1. Auditoría.

La auditoría o mejor dicho la visita domiciliaria⁶³ en materia de precios de transferencia, tiene su fundamento en el artículo 42, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, y las reglas que deben observar tanto las autoridades como los contribuyentes se establecen en los artículos 43 a 47 del mismo código.

Dentro de los artículos referidos en el párrafo anterior merece especial atención lo establecido en el artículo 46, fracción IV, párrafos 4º, 5º y 6º (dentro de dicha fracción). Estos párrafos establecen lo siguiente:

⁶³ La acepción "auditoría", se refiere al balance o a la verificación de datos que llevan a cabo las autoridades con el fin de conocer la situación de una empresa en un momento dado, por lo que tanto en la visita domiciliaria como en la revisión de gabinete se lleva a cabo una auditoría. Por otro lado, la visita domiciliaria no sólo es utilizada por el Código Fiscal de la Federación, sino también por nuestra Constitución en un sentido más amplio que abarca todo el ámbito administrativo, sin embargo, el Código Fiscal de la Federación sí es el único que ha utilizado este término, pues otros ordenamientos administrativos utilizan las palabras "visita de inspección". "Diccionario Jurídico Mexicano". Ed. Porrúa, UNAM. 12ª ed. México, 1998. Tomo P-Z. pp. 3253-3255. "Diccionario de la Lengua Española". Ed. Planeta. 2ª ed. Barcelona, España, 1990. p. 132.

“Artículo 46.- La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

...IV. Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

-Y los párrafos cuarto, quinto y sexto de esta fracción establecen:-

...Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán transcurrir cuando menos tres meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de dos meses a solicitud del contribuyente.

Dentro de un plazo no mayor a quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, exclusivamente en los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros. La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal competente. Se tendrá por consentida la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, si el contribuyente omite designar, dentro del plazo conferido, a los citados representantes. Los contribuyentes personas físicas podrán tener acceso directo a la información confidencial a que se refiere este párrafo.

Presentada en tiempo y forma la designación de representantes por el contribuyente a que se refiere esta fracción, los representantes autorizados tendrán acceso a la información confidencial proporcionada por terceros desde ese momento y hasta los cuarenta y cinco días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución en la que se determine la situación fiscal del contribuyente que los designó. Los representantes autorizados podrán ser sustituidos por única vez por el contribuyente, debiendo éste hacer del conocimiento de la autoridad fiscal la revocación y sustitución respectivas, en la misma fecha en que se haga la revocación y sustitución. La autoridad fiscal deberá levantar acta circunstanciada en la que haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas por él o por sus representantes designados, por cada ocasión en que esto ocurra. El contribuyente o sus representantes no podrán

sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes. ...”

El primer error que debemos destacar de los párrafos antes transcritos son las tardías reformas realizadas al Código Fiscal de la Federación, para adecuarlo a la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues incluso hasta el año 2003, este código hacía referencia a los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vez de a los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

Aunque el error arriba explicado no es de carácter sustancial, considero que es necesario hacer las correcciones correspondientes a tiempo para que las disposiciones fiscales sean más comprensibles no sólo para los contribuyentes, sino también para las autoridades, y con ello promover el cumplimiento y la correcta aplicación de este tipo de normas.

Tratando el caso del párrafo quinto, considero que el problema consiste en la designación de representantes por parte del contribuyente, pues al no conocer éste todavía la información confidencial, no puede determinar qué tipo de representantes va a nombrar, es decir no sabe a que especialistas nombrar como representantes. Por este motivo, la única solución que me parece lógica en estos casos es que el contribuyente designe a sus representantes sin tomar mucho en cuenta sus conocimientos, pero siempre dentro del término de los 15 días posteriores a que se haya levantado la última acta parcial, y una vez que tenga conocimiento de la información confidencial y con ello del tipo de profesionistas que requerirá para interpretar mejor dicha información, entonces sustituir sus representantes.

Sin embargo, esto presenta otro problema, ya que el contribuyente puede necesitar más de dos especialistas diferentes y en tal caso ya no

podrá sustituirlos, ya que el código sólo permite hacerlo por una vez. También debemos considerar el tiempo, pues el contribuyente debe analizar la información confidencial, y después encontrar los profesionistas necesarios que puedan ayudarle.

Pongamos como ejemplo el caso de una empresa que produce teléfonos móviles y que lleva a cabo operaciones con otras empresas de su grupo, por lo que se consideran partes relacionadas. Al revisar la información confidencial de empresas con operaciones comparables, esta empresa podría necesitar especialistas en Derecho Fiscal, en Derecho de Propiedad Industrial, en contabilidad, en electrónica, en sistemas, y en todas aquellas materias que se relacionen con los componentes de un teléfono, como son plásticos, metales, etc...

Cada especialista sería indispensable para aclarar cuestiones relacionadas con su materia, por ejemplo el especialista en Derecho Fiscal sería quien llevaría el caso por conocer la ley y el procedimiento fiscales, el especialista en Propiedad Industrial aclararía cualquier cuestión relacionada con marcas, patentes, diseños industriales y demás temas similares que, como sabemos, pueden influir en gran medida en el precio de un producto, el contador público revisaría la contabilidad de las empresas que realizan operaciones comparables para saber si efectivamente pueden considerarse o no operaciones comparables.

Por su parte, los especialistas en electrónica, sistemas y demás técnicos serían necesarios para poder determinar si cada uno de los componentes del teléfono o teléfonos con los que se compara su producto son realmente similares o no, es decir, si utilizan los mismos materiales, calidad, tipo de producción, redes, etc...

Continuando con este ejemplo, supongamos que el contribuyente se las ingenia para poder revisar la información confidencial de las empresas con operaciones comparables con cuatro especialistas. Primero va a designar sus dos representantes y una vez que terminen de analizar la información específicamente en la materia que se especializan, los va a sustituir por otros dos. Pero ¿qué pasaría si uno de estos especialistas se enferma, se muere o de cualquier otra forma queda incapacitado para continuar su análisis una vez nombrado como representante para analizar la información confidencial?

Pues pasaría que el contribuyente ya no podría nombrar otro representante, por ello no conocería los elementos para determinar si las operaciones comparables son efectivamente similares o no a las suyas, y finalmente perdería un elemento importantísimo para apoyar su defensa.

Como podemos ver en los ejemplos anteriores, no sólo es claro que el número de personas necesario para realizar un análisis completo de la información confidencial de las empresas con operaciones comparables es mucho mayor que el número permitido por la ley, sino que además es inadmisibles que la ley imponga límites tan absurdos evitando que los contribuyentes puedan defenderse adecuadamente. Esto evidentemente viola tanto la garantía de audiencia como la de legalidad.

Además, el plazo de quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial tampoco es suficiente para determinar el tipo de especialistas que se van a necesitar. Regresando a nuestro ejemplo, tendríamos quince días para determinar que es el especialista en plásticos y en sistemas, y no los especialistas en electrónica y en mecánica, los que necesitamos para defendernos, porque las características de los productos de las otras empresas específicamente en estas dos materias no son similares a los nuestros. Esto resulta sumamente difícil si además

consideramos que la información confidencial que debemos analizar no es la información de una sola empresa, sino de un grupo de empresas que la autoridad considera que realizan operaciones comparables a las nuestras.

Esto, una vez más, es inaceptable, perjudica al contribuyente al dificultarle reunir todos los elementos necesarios para su defensa y por ello, igualmente, viola la garantía de audiencia y de legalidad.

El plazo que tiene el contribuyente para revisar la información confidencial una vez nombrados a sus representantes suena un poco más lógico. El párrafo cuarto, de la fracción IV, del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación antes transcrito, establece que el contribuyente tiene tres meses, prorrogables por otros dos más si así lo solicita, más cuarenta y cinco días hábiles para revisar la información confidencial de los terceros.

Como dije, este plazo suena lógico, sin embargo, en este caso también debemos considerar que el contribuyente tiene que analizar la información confidencial no únicamente de una empresa, sino de un grupo de empresas con las que se va a comparar su información. Por este motivo, este plazo también puede resultar insuficiente para que los contribuyentes analicen la información confidencial con la que están comparando sus operaciones.

Entonces, tomando en cuenta el principio de derecho procesal de la ampliación de la prueba, el cual permite al juzgador practicar, repetir o ampliar cualquier diligencia probatoria si lo considera necesario para el conocimiento de la verdad⁶⁴, con la única condición de considerar los

⁶⁴ El artículo 80 del Código Federal de Procedimientos Civiles establece que "Los tribunales podrán decretar, en todo tiempo, sea cual fuere la naturaleza del negocio, la práctica, repetición o ampliación de cualquier diligencia probatoria, siempre que se estime necesaria y sea conducente para el conocimiento de la verdad sobre los puntos

derechos de las partes y procurar la igualdad de condiciones entre ellas, considero que la mejor solución a la que podemos llegar es que el plazo que establece la ley sí sea un límite, pero un límite mínimo. Es decir, que exista en la ley un número de representantes y un plazo mínimos para que los contribuyentes tengan acceso a la información confidencial, y que este plazo pueda incrementarse a criterio de la autoridad fiscal, o a petición razonada del interesado.

De esta forma, en los casos en los que la autoridad no aumente de oficio el plazo para nombrar a los representantes, el plazo para revisar la información confidencial y el número de representantes, los contribuyentes tendrán derecho a solicitar autorización para hacerlo cuando lo consideren conveniente, y en caso de que dicha petición sea negada por las autoridades, tendrán derecho a impugnar esa resolución.

Por otro lado, en caso de que el contribuyente no designe a sus representantes dentro del plazo de los quince días posteriores a la fecha de la última acta parcial, el código establece que se tendrá por consentida la información confidencial. Me parece que lo anterior afecta las garantías de legalidad y de audiencia del contribuyente, pues, como ya expliqué antes, este plazo es insuficiente para determinar el tipo de especialistas que debe nombrar, por lo que no debería considerarse como consentida la información confidencial, ya que el contribuyente ni siquiera tuvo acceso a ella⁶⁵.

controvertidos. En la práctica de esas diligencias, obrarán como lo estimen procedente, para obtener el mejor resultado de ellas, sin lesionar los derechos de las partes, y procurando en todo su igualdad”.

⁶⁵ *Vid. Infra*. Capítulo IV. 4.2. Los Artículos 14 y 16 Constitucionales y las Disposiciones Sobre Precios de Transferencia. p. 74.

El párrafo sexto establece que los contribuyentes o sus representantes no pueden ni sustraer ni fotocopiar la información a la que tengan acceso, sino que sólo pueden tomar notas y apuntes.

Esto en un principio podría parecer que obstaculiza la defensa del contribuyente, al no permitir que el contribuyente reúna la información que considere necesaria para ello. Sin embargo, como bien lo aclara el Lic. Raúl Rodríguez y Lobato, estas medidas son necesarias para evitar que los contribuyentes puedan usar o divulgar en forma ilícita la información confidencial a que tienen acceso.⁶⁶

3.2.2. Revisión de Gabinete.

La revisión de gabinete, como sabemos, es muy similar a la visita domiciliaria, ambas tienen como fin el que las autoridades fiscales puedan cumplir con sus facultades de comprobación o de determinación, según sea el caso, y para ello, en ambas, las autoridades revisan tanto la información del contribuyente, como la información de terceros, en su caso.

Sin embargo, también tienen algunas diferencias estos actos de autoridad. La principal diferencia radica en que mientras que en la visita domiciliaria la revisión se realiza en el domicilio del contribuyente, en la revisión de gabinete se lleva a cabo en las instalaciones de la misma autoridad.

⁶⁶ RODRÍGUEZ Y LOBATO, Raúl. Exposición de clase del curso de Derecho Fiscal II, Facultad de Derecho, UNAM. 2004.

Ahora bien, la revisión de gabinete se regula principalmente por el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación y obliga a las autoridades a comunicar al contribuyente, mediante un oficio de observaciones, las faltas que haya encontrado en la información presentada por el mismo. En el caso de que la autoridad no tenga observación alguna que comunicar al contribuyente, también mediante un oficio dará por concluida la revisión de gabinete de los documentos solicitados. En todo caso, la autoridad está obligada a fundar y motivar sus resoluciones.

Por otro lado, el mismo artículo del Código Fiscal de la Federación, determina que cuando se trate de precios de transferencia, la revisión de gabinete se va a regular de acuerdo a lo que establece la fracción IV del artículo 46 del código, la cual revisamos en el apartado anterior. La fracción VII del artículo 48, a la letra, dice:

“Artículo 48.- Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

... VII. Tratándose de la revisión a que se refiere la fracción IV de este artículo, cuando ésta se relacione con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el plazo a que se refiere la fracción anterior, será de tres meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de dos meses a solicitud del contribuyente.

En los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente directamente o los representantes que designe, en los términos de la fracción IV del artículo 46 de este Código, tendrán acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, sujetándose a los términos y responsabilidades a que se refiere dicha fracción.”

Finalmente, el artículo 46-A del Código Fiscal establece el plazo con que cuenta la autoridad para realizar la visita domiciliaria o la revisión de gabinete. De acuerdo con este artículo, las autoridades en los casos en que ejerzan sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones

relativas a los precios de transferencia tendrán un plazo de dos años contados a partir de la fecha de notificación al contribuyente del inicio del ejercicio de esas facultades de comprobación.

Como podemos deducir del artículo anterior, así como de los demás artículos que regulan tanto la revisión de gabinete como la visita domiciliaria, la autoridad dispone de muchas ventajas frente al contribuyente. Para empezar, las autoridades tienen mucho más tiempo que los contribuyentes para analizar la información de los terceros y de los propios contribuyentes. Además, las autoridades pueden contar con cualquier número de agentes para verificar la información confidencial, mientras que los contribuyentes sólo con dos, los cuales pueden ser sustituidos por una sola vez, siempre que hayan sido nombrados dentro del plazo de quince días que establece la fracción IV del artículo 46.

Por estos motivos, considero que se le debería permitir al contribuyente contar con un plazo de por lo menos un mes, a partir de que se levante la última acta parcial o el oficio de observaciones, para nombrar a los representantes que podrán tener acceso a la información confidencial de los terceros. Se le debe permitir, también, nombrar a un número mayor de representantes. Y finalmente, como ya lo había propuesto antes, se debe facultar a las autoridades fiscales para autorizar plazos y números de representantes mayores que los límites (que ahora serían mínimos), establecidos en la ley.

3.3. Medios de Defensa.

Con el fin de tener una noción más amplia de los precios de transferencia, considero importante resaltar las características fundamentales de los diferentes medios de defensa que existen en esta

materia, por lo que en el presente apartado me ocuparé esencialmente del estudio del recurso de revocación y del juicio de nulidad.

Además, siguiendo las palabras del autor Dionisio J. Kaye, cabe aclarar que el proceso administrativo con que cuentan los contribuyentes para desvirtuar las actas levantadas por las autoridades fiscales o, en su caso, el oficio de observaciones, no es un recurso administrativo. Ello se debe a que los recursos administrativos proceden contra las resoluciones dictadas en materia fiscal, mientras que las actas y los oficios de observaciones no son resoluciones de ninguna naturaleza, sino simplemente documentos en los que se hacen constar los hechos y omisiones encontrados por las autoridades fiscales, en las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente⁶⁷. Y aunque lo consideráramos como un medio de defensa de los contribuyentes, por tratar de evitar una controversia fiscal mediante la presentación de la información que desvirtúe las conclusiones asentadas en las actas de las visitas domiciliarias o en los oficios de observaciones, considero innecesario repetir en este apartado las observaciones realizadas en los dos apartados anteriores.

Por otro lado, aunque sí debemos considerar al juicio de amparo como un medio de defensa en materia de precios de transferencia, resultaría poco útil, tomando en cuenta los fines del presente trabajo, el hacer un estudio de este juicio, ya que ello no sólo nos apartaría del tema central, sino que además no existen diferencias en la tramitación de dicho juicio en relación con otras materias.

⁶⁷ KAYE, Dionisio J. "Derecho Procesal Fiscal". Ed. Themis, 6ª ed. México, 2000. pp. 211-220.

Por los motivos antes expuestos, a continuación explico brevemente las principales reglas que siguen el recurso de revocación y el juicio de nulidad con el fin ya antes mencionado de comprender un poco mejor los medios de defensa en materia de precios de transferencia.

Recurso de Revocación.

El recurso de revocación tiene su fundamento legal en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación. Además, los artículos 117, 120, 121, 122, 123 y siguientes del mismo código, nos señalan las reglas a que debe sujetarse la tramitación de este recurso.

El recurso de revocación debe promoverse dentro de los 45 días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del acto que se reclama, o al día en que el afectado haya tenido conocimiento del mismo o de su ejecución, salvo para el caso de que el acto que se reclama sea la valuación de los bienes embargados, caso en el que, de acuerdo con el artículo 175 del código, el afectado solamente tendrá diez días para interponer el recurso.

En el escrito en el que se interpone el recurso el particular debe expresar los agravios que considere que el acto administrativo le ha causado, también debe ofrecer las pruebas que se van a rendir y debe acompañar las pruebas que así lo permitan y expresar los hechos controvertidos de que se trate. De existir pruebas supervenientes, éstas podrán presentarse siempre que no se haya dictado la resolución del recurso.

En lo que se refiere a las pruebas, en el recurso de revocación se admite todo tipo de pruebas, salvo la prueba confesional y testimonial a

cargo de las autoridades mediante absolución de posiciones. No debemos considerar comprendida en este tipo de pruebas la petición de informes a las autoridades fiscales relativas a los hechos que consten en sus expedientes o en los documentos anexos a los mismos.

A partir de que termine la instrucción, la autoridad está obligada a dictar su resolución y a notificarla en un plazo no mayor a tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. En caso de que la autoridad no conteste dentro del plazo señalado, operará la confirmación ficta.

Otros documentos que se deben anexar al escrito en el que se interponga el recurso son el la documentación relativa a la personalidad con que se promueve, el documento en el que conste el acto impugnado, así como la constancia de la notificación del mismo, a menos que el particular declare bajo protesta de decir verdad que no recibió dicha constancia, que la notificación se practicó por correo certificado con acuse de recibo, que se realizó por edictos, en cuyo caso deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que se llevó a cabo, o que se trata de una confirmación ficta.

Los actos contra los que procede el recurso de revocación, actos que pueden causar los agravios en contra del contribuyente, se enumeran en el artículo 117 del propio código. Dentro de estos casos, la fracción I, inciso a) y la fracción II, también inciso a), determinan lo siguiente:

“Artículo 117.- El recurso de revocación procederá contra:

I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.

...II. Los actos de autoridades fiscales federales que:

a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que estos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre

que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código. ...”⁶⁸

Hago mención especial de estas fracciones porque solamente estos dos incisos y sus fracciones contienen los presupuestos para que proceda el recurso de revocación en contra de los actos de autoridad relacionados con precios de transferencia.

El recurso de revocación debe interponerse ante la propia autoridad que llevó a cabo el acto de autoridad que se impugna. Normalmente las autoridades que emiten el acto impugnado en el recurso de revocación son la Administración General de Recaudación o bien la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, mientras que la autoridad que resuelve el recurso de revocación es la Administración General Jurídica. Sin embargo, debido a que las tres se encuentran dentro del Sistema de Administración Tributaria, para estos efectos debemos considerarlas como una sola autoridad.

Vale la pena aclarar que el recurso de revocación es optativo antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Por otro lado, el artículo 133 del código determina que la resolución que ponga fin al recurso puede:

- I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo;
- II. Confirmar el acto impugnado;

⁶⁸ La indemnización a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal, es la indemnización a que tienen derecho las autoridades fiscales en los casos en que el contribuyente pague con cheque y éste no tenga fondos, caso en el que la autoridad exigirá el 20% del valor del cheque, independientemente del pago de la deuda principal y sus accesorios. *Cfr.* artículos 21 y 117 del Código Fiscal de la Federación.

- III. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución;
- IV. Dejar sin efectos el acto impugnado; o
- V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo substituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Y afirma también que en caso de que se deje sin efecto el acto impugnado por la incompetencia de las autoridades que lo emitieron, la resolución declarará la nulidad lisa y llana.

Este artículo, aunado a que el recurso de revocación procede ante la misma autoridad que hizo la determinación, puede perjudicar al contribuyente, pues resulta difícil pensar que las mismas autoridades que emitieron el acto impugnado pueden ser imparciales al resolver el recurso interpuesto.

En general, estas son las reglas principales en las que se basa el recurso de revocación. Existen muchas otras reglas dentro del Código Fiscal de la Federación y de su reglamento que no considero necesario comentar, pues es suficiente comprender las reglas anteriores para darnos una idea de este recurso.

Juicio de Nulidad.

El juicio de nulidad como un medio de defensa en materia de precios de transferencia tiene su fundamento legal en el artículo 11, fracción IV de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa⁶⁹.

Conforme al artículo recientemente mencionado, el juicio de nulidad procede contra las resoluciones definitivas dictadas por las autoridades fiscales que causen un agravio en materia fiscal distinto a los mencionados en las fracciones I a III de dicho artículo⁷⁰, en la que se determine la existencia de una obligación, se fije ésta en cantidad líquida o bien se den las bases para su liquidación.

En el caso de los precios de transferencia, debemos recordar que las autoridades fiscales tienen facultades ya sea para determinarlos, en caso de que el contribuyente no lo haya realizado por sí mismo, o bien para modificar la autodeterminación del contribuyente, una vez revisada su contabilidad y siempre que se encontraren errores en la misma. Por este motivo, la determinación de precios de transferencia por parte de las autoridades, o en su caso, la modificación de la autodeterminación realizada por los propios contribuyentes, le puede causar un agravio a dichos contribuyentes cuando como resultado de la determinación o modificación los contribuyentes tengan que pagar más impuestos.

Además, si el contribuyente no impugna la determinación de precios de transferencia o la modificación a su autodeterminación, estos actos de autoridad quedarían firmes al considerarse como actos consentidos.

⁶⁹ *Cfr.* Artículo 11, fracción IV, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

⁷⁰ *Cfr.* Artículo 11, fracción I, II y III, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Por otro lado, la demanda en el juicio de nulidad debe presentarse ante la sala regional en cuya circunscripción territorial radique la autoridad ordenadora de la resolución impugnada, dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de dicha resolución.

Posteriormente, si impugnó una resolución ficta, por ejemplo la confirmación ficta por no resolverse en el plazo legal el recurso de revocación, la sala, conforme a lo previsto por el artículo 210 del Código Fiscal de la Federación, dará oportunidad para la ampliación de la demanda dentro de los veinte días posteriores a aquel en que surta efectos la notificación del acuerdo que admite la contestación de la demanda, igualmente procederá la ampliación de la demanda si existieron notificaciones irregulares, si la resolución carece de fundamentación y motivación y estas aparezcan en la contestación de la demanda, o en cualquier otro caso en el que las autoridades demandadas introduzcan en su contestación de demanda cuestiones no conocidas por el contribuyente. Esto se debe a que en todos estos casos, el contribuyente no conoce los puntos de controversia hasta que se contesta la demanda, por lo que es necesario admitir la ampliación de demanda, a fin de cumplir el principio de justicia, de audiencia en juicio, pues de lo contrario no se estarían cumpliendo las formalidades del procedimiento⁷¹.

Es importante señalar que conforme a los artículos 197 y 198 del Código Fiscal de la Federación, en el caso de que existan dos o más promoventes de un juicio de nulidad contra una misma resolución que les cause perjuicios, en el escrito inicial de la demanda deben designar un representante común, pues de no hacerlo el magistrado instructor tendrá

⁷¹ Cfr. artículo 210 del Código Fiscal de la Federación.

la facultad de designar como representante común a cualquiera de los interesados.

También vale la pena decir que no es suficiente nombrar en el escrito de demanda las pruebas que se van a ofrecer durante el juicio, sino que es necesario adjuntar al escrito de demanda, dependiendo del tipo de pruebas que se ofrezca, ya sea el cuestionario de los peritos, el interrogatorio de los testigos, o bien las pruebas documentales ha que haya hecho referencia en la demanda⁷².

En caso de que los documentos que el particular mencione en la demanda contengan información confidencial, el contribuyente no está obligado a acompañarlos a dicha demanda, ya que bastará señalar el carácter de confidencial de los mismos para que la Sala Regional que conozca del caso, solicite los documentos antes de cerrar la instrucción⁷³.

Después de presentar la demanda, las autoridades demandadas tienen cuarenta y cinco días hábiles para contestar la demanda, los cuales comenzarán a contar a partir del día siguiente en que surta efectos el emplazamiento. Esta contestación de la demanda, es en realidad el documento con el que se fija la controversia y con el que se inicia el juicio.

Además, las autoridades pueden presentar un escrito de contestación a la ampliación de demanda, para lo cual tendrán un plazo de veinte días hábiles, que se contarán a partir del día hábil siguiente en que surta efectos la notificación del acuerdo en el que se admita la ampliación de demanda.

⁷² Cfr. artículo 209 del Código Fiscal de la Federación.

⁷³ Cfr. artículos 149 y 150 de la Ley de Comercio Exterior.

Al contestar la demanda, las autoridades pueden y deben hacer referencia a todos y cada uno de los hechos y conceptos de anulación propuestos en dicha demanda, sin embargo, estas autoridades no pueden ir más allá de los fundamentos y motivos de la resolución o del acto impugnado. Esto implica que las autoridades no pueden presentar hechos nuevos o fundamentos y motivos distintos a los expuestos en su resolución, y en caso de que lo hicieran las salas regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no deberán tomarlas en cuenta⁷⁴.

Otro punto importante que debemos tratar al hablar del juicio de nulidad son los incidentes que se pueden interponer dentro del mismo. Existen dos tipos de incidentes: los incidentes de previo y especial pronunciamiento, que suspenden el juicio hasta que se dicta la resolución correspondiente y que en caso de que se hubieren llevado a cabo actuaciones posteriores al acto objeto del incidente, la sala regional debe ordenar su reposición; y los otros que no son incidentes de previo y especial pronunciamiento, como son los incidentes de falsedad de documentos y de suspensión de la ejecución. Este tipo de incidentes permiten que continúe el juicio.

Los incidentes de previo y especial pronunciamiento son los siguientes: a) de incompetencia de la sala regional en razón del territorio; b) de acumulación de autos; c) de nulidad de notificaciones; d) de interrupción por causa de muerte, disolución, incapacidad o declaratoria de ausencia del demandante; y e) de recusación del magistrado instructor y/o de los peritos, por causa de impedimento.

⁷⁴ De conformidad con el artículo 215 del Código Fiscal de la Federación en el único caso en el que las autoridades podrían presentar fundamentos y motivos nuevos, es en el caso de impugnación de resoluciones por confirmación ficta.

En general todos los incidentes se tramitan de la misma manera, es decir, mediante un escrito del promovente, otro del contrario y el desahogo de sus pruebas, en lo que varían, como ya expliqué, es en lo que se refiere a la suspensión o no del proceso.

Después de presentadas la demanda, la contestación y sus respectivas ampliaciones, en su caso, el magistrado instructor de la sala regional que conozca del asunto requerirá a las partes para que desahoguen sus pruebas, específicamente la pericial y la testimonial, ya que la documental y presuncional deben ofrecerse en el escrito de demanda, acto en el que se rinde la prueba documental.

En caso de que existieran pruebas supervenientes, éstas pueden ofrecerse cuando se conozcan, siempre y cuando no se haya cerrado la instrucción.

Diez días después de desahogadas las pruebas y concluida la substanciación del juicio, el magistrado instructor notificará por lista a las partes para que en el término de cinco días formulen sus alegatos, en los cuales el demandante hará una relación de sus conclusiones de todo lo actuado.

Finalmente, el tribunal dicta la sentencia, la cual como ya he afirmado antes, se limita o bien a reconocer la validez del acto o resolución impugnado, o bien a nulificar dicho acto.

La sentencia dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, debe cumplir con las características de toda sentencia, el prólogo, los resultandos, los considerandos y los puntos resolutive, lo que implica que los magistrados no sólo deben determinar la litis y reconocer o

no la validez del acto o resolución impugnado, sino que además deben fundar y motivar sus razonamientos.

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, el plazo con que cuenta el magistrado instructor para formular su proyecto de sentencia es de cuarenta y cinco días, los cuales comenzarán a contar a partir de que se cierre la instrucción, y quince días después (en total sesenta días después de aquel en el que se cierre la instrucción), por mayoría o unanimidad de votos de los magistrados integrantes de la sala se pronunciará la sentencia. En la práctica, es común que este plazo determinado en el código no se respete.

Además, en caso de que exista mayoría al pronunciar la sentencia, el magistrado que no esté de acuerdo con el proyecto de sentencia tendrá diez días para formular su voto particular, mientras que si el proyecto no fuere aprobado por los otros dos magistrados, éste quedará como voto particular, y con los argumentos de los magistrados que conforman la mayoría se engrosará el fallo.

En caso de que el magistrado instructor no formule el proyecto respectivo dentro del plazo antes señalado, cualquiera de las partes puede acudir al presidente del tribunal para formular la excitativa de justicia, lo que implica que el magistrado instructor deberá rendir un informe al presidente del tribunal en un plazo de cinco días, posteriormente el presidente informará al pleno y de considerar procedente la excitativa, se le dará al magistrado instructor un plazo de quince días para que formule su proyecto.

Lo mismo sucederá cuando exista el proyecto de sentencia, pero no se dicte la sentencia en el plazo que determina el código, solamente que en este caso quien estará obligado a rendir el informe será el presidente de la

sala o sección, en un plazo de tres días, y en caso de que el pleno considere fundada la excitativa, concederá un nuevo plazo de diez días para dictar la sentencia.

Las partes también pueden promover la aclaración de sentencia en los casos en que consideren que la sentencia es contradictoria, oscura o ambigua, para lo que tendrán un plazo de diez días hábiles después de notificada la sentencia, y la sala deberá resolver dentro de los cinco días hábiles siguientes a la solicitud de aclaración⁷⁵.

Ahora bien, dentro del juicio de nulidad existen algunos recursos con los cuales se busca la corrección o anulación de alguna parte del procedimiento o de algún acto dentro de éste que se considere ilegal, estos recursos son el de reclamación y el de revisión.

Independientemente de los recursos antes mencionados existe la instancia de la queja que procede contra la sentencia firme o la sentencia interlocutoria que otorgue la suspensión definitiva, procede por una sola vez y ante la sala regional que instruyó en primera instancia el juicio, de acuerdo a las reglas establecidas en el artículo 239-B del Código Fiscal.

El recurso de reclamación se interpone ante la sala regional y procede contra los actos del magistrado instructor que admitan o rechacen la demanda, la contestación, alguna prueba, la ampliación de demanda o su contestación; decreten el sobreseimiento o su negación; o que admitan o rechacen la intervención del coadyuvante o tercero.

Por su parte, el recurso de revisión, procede ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la sala regional respectiva.

⁷⁵ Vid. Artículo 239-C del Código Fiscal de la Federación, *op cit.* p. 239.

Este recurso es exclusivo para la autoridad administrativa y debe ser promovido por la unidad administrativa encargada de la defensa jurídica de dicha autoridad.

Para que este recurso proceda, es necesario que se cumpla cualquiera de los siguientes supuestos:

- Que la cuantía del fondo del asunto exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del D.F.;
- Que el caso sea de importancia y trascendencia relevantes;
- Que se trate de una resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las autoridades fiscales de las entidades federativas en materia de ingresos federales⁷⁶ sobre los siguientes asuntos: interpretación de leyes o reglamentos, determinación del alcance de los elementos esenciales de las contribuciones, competencia de la autoridad que haya dictado u ordenado la resolución impugnada, violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias, y otras que afecten el interés fiscal de la Federación;
- Que se trate de una resolución que verse sobre la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos;
- Que se trate de una resolución en materia de aportaciones de seguridad social en materia de determinación de sujetos obligados o de conceptos que integren la base de cotización sobre el grado de riesgo de la sentencia; o
- Que se trate de una resolución o sentencia dictada por el pleno o por las secciones de la sala superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

⁷⁶ En este caso específico, es decir, cuando la resolución sea dictada por las autoridades fiscales de las entidades federativas en materia de ingresos federales, el recurso sólo podrá interponerlo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

CAPÍTULO IV. LA CONSTITUCIÓN Y LAS DISPOSICIONES QUE REGULAN LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

4.1. El Artículo 5° Constitucional y las Disposiciones Sobre Precios de Transferencia.

El artículo 5° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en su primer párrafo lo siguiente:

“Artículo 5. A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícito. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.”

Como podemos ver en el artículo antes transcrito, se prohíbe a las autoridades privar del producto de su trabajo a los particulares, a menos que exista una resolución judicial que lo autorice.

En este sentido, aunque las disposiciones en las que se fundan los precios de transferencia no contravienen lo dispuesto por este artículo 5° Constitucional, si deben aplicarse con sumo cuidado. De lo contrario, en vez de aplicar este tipo de normas para evitar que las operaciones que lleven a cabo los particulares sean solamente especulaciones para obtener beneficios fiscales sin reflejar en realidad su situación económica, las autoridades pueden afectar a los contribuyentes, privándolos del producto de su trabajo, al tratar de incrementar las recaudaciones.

Por este motivo, es fundamental que las autoridades apliquen las disposiciones en materia de precios de transferencia tomando en cuenta el

fin principal de evitar que los contribuyentes disfracen sus operaciones para obtener algún tipo de beneficio fiscal, y no con el fin de recaudar más impuestos. Esto no implica que las autoridades no deban tomar en cuenta el fin de recaudar más impuestos, sino que deben tenerlo en cuenta pero siempre supeditado a la existencia de errores o faltas en las declaraciones de los particulares, es decir, al fin primordial de evitar la existencia de operaciones ilícitas.

Este artículo de la Constitución no merece un análisis más profundo de lo que hemos explicado antes, pues no podemos afirmar que las normas que regulan los precios de transferencia sean anticonstitucionales *per se*, sino más bien al aplicarse incorrectamente.

4.2. Los Artículos 14 y 16 Constitucionales y las Disposiciones Sobre Precios de Transferencia.

Estos dos artículos de la Constitución contienen algunas de las principales reglas que deben observar las autoridades fiscales al llevar a cabo sus facultades de comprobación.

El artículo 14 establece cuatro garantías individuales diferentes, la garantía de irretroactividad legal, la garantía de audiencia, la garantía de legalidad en materia judicial penal y la garantía de legalidad en materia civil.

La garantía de irretroactividad de las leyes determina que no se pueden aplicar las leyes retroactivamente en perjuicio de nadie, es decir, que no debe aplicarse ninguna ley cuya vigencia inicie con posterioridad a un acto jurídico (no debe aplicarse la ley a esos actos jurídicos llevados a

cabo antes de iniciar su vigencia) y cuyo contenido incremente los gravámenes que existían antes de iniciar dicha vigencia.

Lo que en materia de precios de transferencia no tiene gran trascendencia ya que no ha habido reformas de fondo en las disposiciones que regulan esta materia. La única utilidad que podría tener esta garantía se presentaría en el caso de que se publicaran nuevas disposiciones sobre los precios de transferencia y que dichas disposiciones fueran más severas que las que se encuentran actualmente en vigor. Por lo que de aplicarse retroactivamente dichas disposiciones, es decir, de aplicarse a actos realizados con anterioridad a su entrada en vigor, serían perjudiciales para los contribuyentes, y entonces se violaría la garantía de irretroactividad. Motivo por el cual únicamente podrían aplicarse a aquellos casos posteriores a que iniciara su vigencia.

La garantía de legalidad en materia judicial penal, que se refiere a que en los juicios penales solamente se pueden imponer penas en caso de que exista una ley exactamente aplicable al hecho realizado, tampoco es una garantía muy trascendental en materia de precios de transferencia si tomamos en cuenta que la materia fiscal se encuentra dentro del Derecho Civil⁷⁷.

Es posible que esta garantía sí pueda aplicarse en nuestro tema de estudio pero sólo en lo que se refiere a la información confidencial. Cuando los particulares o las propias autoridades divulgan información confidencial sin tener derecho a ello, como lo vimos en el Capítulo III,

⁷⁷ Aquí me refiero al Derecho Civil como todas aquellas normas que no pueden considerarse parte del Derecho penal.

pueden ser sujetos de un juicio penal, caso en el que únicamente se les podrán aplicar las penas descritas también en dicho capítulo⁷⁸.

La garantía de legalidad en materia judicial civil determina que las sentencias pronunciadas en los juicios del orden civil deben ser pronunciadas conforme a la letra de la ley o a su interpretación jurídica, y a falta de ellas, conforme a los principios generales del Derecho, lo que debe forzosamente regir a las sentencias pronunciadas en materia fiscal.

Debido a que la aplicación de esta garantía es únicamente procesal, es decir, que solamente puede ser violada por las autoridades fiscales al dictar resoluciones jurisdiccionales, en caso de que tales decisiones no se apeguen a la letra de la ley o a su interpretación, considero que no es necesario realizar un análisis más profundo de la misma.

Continuando con nuestro análisis del artículo 14 de la Constitución, la garantía de audiencia que consigna este artículo establece que nadie puede ser privado de la vida, de la libertad, de sus propiedades, posesiones o derechos, más que mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos en el que se cumplan las formalidades del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Como podemos ver, no basta con que las autoridades fiscales encuentren irregularidades en las declaraciones de los contribuyentes para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, sino que primero tienen que emitir una resolución que se haga del conocimiento del contribuyente, para que éste pueda defenderse.

⁷⁸ *Vid. Supra*, Capítulo III. Procedimientos para Determinar los Precios de Transferencia en México. 3.1. La Información Confidencial en los Precios de Transferencia. p. 36.

Al llevarse a cabo una visita domiciliaria, el contribuyente puede inconformarse con la última acta parcial para tratar de desvirtuar los hechos consignados en ella. Sin embargo, el acta final, en la que las autoridades consignan la existencia o inexistencia de irregularidades en las declaraciones de los contribuyentes, no puede ser impugnada. Es necesario que las autoridades, con base en dicha acta final, emitan una resolución de liquidación para que el contribuyente tenga la oportunidad de defenderse interponiendo los medios de defensa que considere convenientes, y sólo si no se impugna la resolución podrá iniciarse el procedimiento administrativo de ejecución.

Dentro del procedimiento anterior, existen algunas disposiciones en el Código Fiscal de la Federación que dificultan a los particulares su derecho a defenderse adecuadamente.

Dentro de este tipo de disposiciones se encuentra, en materia de visitas domiciliarias, el artículo 46, específicamente los párrafos quinto y sexto del mismo, los cuales establecen que los contribuyentes para tener acceso a la información confidencial de terceros, información con la que se van a comparar sus declaraciones, pueden nombrar a dos representantes, pero dentro del plazo de 15 días hábiles posteriores a partir de la fecha de la última acta parcial. De no nombrar a estos representantes en el plazo mencionado, la información confidencial de los terceros se tendrá por consentida.

En este plazo, el contribuyente debe nombrar a las personas que van a analizar la información de terceros con el fin de encontrar los puntos principales en los que se basará su defensa. El problema consiste en que el contribuyente al no tener acceso a la información confidencial no conocerá qué tipo de representantes debe designar.

Además, el número de representantes que puede designar el contribuyente parece ridículo, ya que si tomamos en cuenta que es indispensable designar por lo menos un representante que sea licenciado en Derecho, el contribuyente no tiene derecho mas que a designar un perito en la materia, máximo dos si sustituye al primero, lo que dificulta aun más la defensa.

Por si fuera poco, si el contribuyente no encuentra a los representantes necesarios para conocer la información confidencial, no sólo se tendrá por consentida dicha información, sino que además el contribuyente perderá su derecho a conocer la información de los terceros.

Esto obviamente viola la garantía de audiencia consignada en el artículo 14 constitucional al dificultar la defensa de los contribuyentes, pues como ya lo he explicado antes es prácticamente imposible determinar qué especialistas se necesitan para revisar la información confidencial de otras empresas en quince días.

Además, tener autorización para nombrar únicamente a dos representantes y poder sustituirlos por una sola vez, cuando la información confidencial a ser analizada puede abarcar un número de materias mucho mayor que este número de representantes, y permitir que las autoridades nombren un número de especialistas ilimitado para revisar la información confidencial, deja evidentemente en desventaja al contribuyente.

Y finalmente, dar a los contribuyentes un plazo de tres meses, prorrogables por dos más, para analizar la información confidencial de las empresas con operaciones comparables, cuando las autoridades tienen un plazo de dos años para hacerlo también deja desprotegidos a los contribuyentes.

Por otro lado, el artículo 16 de la Constitución, establece las siguientes garantías, aplicables en materia fiscal y por lo tanto a los precios de transferencia:

“Artículo 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. ...

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia. ...

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

...”

Todos estos párrafos se encuentran relacionados, ya que todos ellos determinan los requisitos que deben cumplir las autoridades para poder llevar a cabo un acto de autoridad.

El primer párrafo del artículo 16 constitucional establece la garantía de legalidad, obligando a las autoridades a obtener una orden para realizar actos de autoridad. Esta orden igualmente es necesaria para que las autoridades fiscales puedan cumplir con sus facultades de revisión, sólo que en este caso son las mismas autoridades fiscales quienes la emiten.

Con el fin de conocer más a fondo el alcance de esta garantía es indispensable realizar un análisis de los principios fundamentales en materia fiscal, los cuales deben observarse en todos los actos de aplicación de las normas fiscales.

El principio de legalidad tiene como función limitar el ejercicio del poder público y al mismo tiempo actuar como una protección para los derechos de los particulares. Para poder cumplir las dos funciones antes descritas, el principio de legalidad, por un lado, impide a las autoridades en esta materia llevar a cabo actos de autoridad que no se encuentren previstos previa y expresamente en una ley aplicable al caso; y por el otro, obliga a los contribuyentes únicamente a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables.

Por su parte, el principio de legalidad tributaria que se encuentra consignado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución⁷⁹, también llamado principio de certidumbre o certeza es todavía más puntual, pues implica que todo tributo debe ser determinado y cierto para evitar la arbitrariedad y cualquier tipo de desvío de poder. Para lograr lo anterior, las normas fiscales deben describir con toda precisión al sujeto pasivo, el objeto, la tasa, cuota o tarifa, la base gravable, y demás elementos del tributo para que no exista ni siquiera el más mínimo margen para que las autoridades apliquen la ley a su capricho.

Es importante resaltar que no basta con que las normas fiscales reúnan las características antes mencionadas, sino que estas características deben ser lo más específicas posible a fin de evitar que las autoridades puedan abusar de sus facultades, perjudicando con ello a los contribuyentes.

Como podemos ver, los dos principios antes explicados guardan una estrecha relación entre sí, por lo que de nada nos sirve que exista una disposición que faculte a las autoridades para llevar a cabo un acto de

⁷⁹ Para efectos prácticos del presente trabajo, realizaré el análisis de este principio junto con el de la garantía de legalidad, aunque no se encuentren consignados en el mismo artículo constitucional.

autoridad, simplemente para cumplir con el principio de legalidad, si ésta no cumple con el principio de legalidad tributaria, es decir, si no es lo suficientemente precisa para impedir que la autoridad la aplique discrecionalmente y así pueda llevar a cabo distintos actos de autoridad, afectando a los gobernados.

El principio de comodidad consiste en que es necesario que las fechas y plazos que determinan las leyes para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, se fijen de manera que a los contribuyentes les resulte práctico y poco gravoso llevarlas a cabo.

Por otro lado, el principio de economía implica que entre el monto total recaudado y el monto que ingresa a las arcas del Estado, debe existir la menor diferencia posible.

Los principios de proporcionalidad y equidad, por formar parte del artículo 31 fracción IV, de la Constitución, serán analizados un poco más adelante dentro de este Capítulo, en el apartado correspondiente.

Una vez analizados estos principios es importante relacionarlos con las disposiciones en materia de precios de transferencia que pueden no seguirlos por completo y, en consecuencia, puede incurrirse en violación de los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal.

Dentro de los métodos para determinar los precios de transferencia existen algunos de éstos que no cumplen con los principios fundamentales en materia fiscal. El método de precio comparable no controlado, al igual que la mayoría de los métodos, utiliza el término “operaciones comparables”, concepto que al ser definido por la Ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 215, utiliza términos que dan margen a una aplicación discrecional por parte de las autoridades, como son los

términos: “significativamente”, “ajustes razonables” y “entre otros” dejando completamente en libertad a las autoridades para decidir cuáles sí o cuáles no son operaciones comparables. Esto evidentemente viola el principio de certidumbre, ya que con base en este método se puede determinar el precio final sobre el cual el contribuyente tendrá que pagar impuestos, es decir, que a partir de este método se va a determinar la base gravable. El artículo antes mencionado, en su párrafo tercero establece lo siguiente:

“Artículo 215.- ...Para los efectos de esta ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten **significativamente** el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante **ajustes razonables**. Para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, según el método utilizado, considerando **entre otros**, los siguientes elementos: ...”

La ley no determina cuándo debemos considerar que las diferencias entre las operaciones afectan significativamente el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad, por lo que deja a criterio de las autoridades cuándo dicha afectación será significativa y cuándo no.

Establece algunos elementos para tratar de determinar ese tipo de diferencias, pero además de dejar abierto el uso de otros elementos no comprendidos por la ley, omite mencionar elementos fundamentales, como lo veremos más adelante.

Además, tampoco hace mención de cómo deben llevarse a cabo los ajustes razonables, por lo que también las autoridades fiscales podrán utilizar los métodos que consideren convenientes para realizarlos.

Como ya lo explicaba arriba, este artículo no explica qué otros elementos se deben tomar en cuenta para determinar la diferencia entre las operaciones comparables, pues establece una lista de elementos que se deben utilizar, pero al decir “entre otros elementos” suponemos que permite el uso de más elementos, los cuales no describe. Permitiendo una vez más, la aplicación de la ley al capricho de las autoridades.

Por ello, el artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al referirse a las operaciones que pueden considerarse comparables y no determinar con toda precisión sus elementos permite que las autoridades apliquen este concepto en forma discrecional al tener que determinar por sí mismas este tipo de elementos, lo que evidentemente viola la garantía de legalidad.

Por otro lado, en la práctica las autoridades simplemente se apegan al método utilizado por los propios contribuyentes, aunque es importante destacar que no siempre los contribuyentes escogen el método que más les conviene. Por este motivo es indispensable para las autoridades el realizar negociaciones con los contribuyentes para poder determinar qué método y en su caso, qué operaciones pueden los contribuyentes considerar como comparables.

Lo anterior implica que en la gran mayoría de los casos las autoridades no ejercitan sus facultades de comprobación, sino que realizan acuerdos con los contribuyentes para determinar el método que van a usar para calcular los precios de transferencia, o incluso para determinar directamente los precios de transferencia.

No obstante, en los casos en los que los contribuyentes no cumplen con su obligación de calcular el costo de sus operaciones como si se hubieran realizado entre partes independientes, ya sea porque el estudio

de precios de transferencia no fue realizado o porque este estudio es insuficiente para comprobar la información presentada en la declaración, las autoridades sí tienen la facultad para determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, por lo que tienen que apegarse a uno de los métodos señalados por la ley, los cuales al poder aplicarse de forma discrecional pueden afectar al contribuyente.

Además, el artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, también permite el utilizar diferentes operaciones comparables para obtener un rango de precios⁸⁰, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad. Todo ello con el fin de comparar dichos rangos con los datos presentados por el contribuyente y así determinar si sus operaciones se pueden considerar como pactadas o realizadas entre partes independientes (en caso de que se encuentren dentro de los rangos) o no (en el caso contrario).

Sin embargo, la ley establece que para ajustar los rangos aquí mencionados es necesario utilizar métodos estadísticos, sin especificar a qué se refiere con este término, otra vez dejando en libertad a las autoridades para introducir un elemento fundamental en la determinación de la base gravable, lo que no sólo puede afectar al contribuyente sino que viola también el principio de certidumbre que hemos analizado.

Como aclaré en el Capítulo II, se ha tratado de resolver el problema para ajustar rangos de precios, contraprestaciones o de margen de utilidad mediante el método intercuartil, descrito en la regla miscelánea 3.26.8., sin embargo esto va en contra del principio de legalidad, ya que dicha regla no se encuentra en ley alguna que autorice a las autoridades para

⁸⁰ En la práctica este rango de precios es exactamente el rango que se obtiene a través del estudio del que tanto hemos hablado durante este trabajo, del cual hacen uso constantemente tanto los contribuyentes como las autoridades.

aplicarla. Aunque como sabemos, en la práctica este tipo de reglas es aceptado tanto por las autoridades fiscales y por los litigantes en materia fiscal como por los tribunales administrativos.

De igual manera, el último párrafo del artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el principio de legalidad al permitir el uso de los principios de contabilidad generalmente aceptados para determinar los ingresos, los costos, la utilidad bruta, las ventas netas, los gastos, la utilidad de operación, los activos y los pasivos, pues dichos principios de contabilidad no se encuentran en ley alguna.

Finalmente, en este artículo 216 de la ley también se describen los métodos para determinar los precios de transferencia. Todos estos métodos hacen uso del término “operaciones comparables”, que como ya he explicado permite que las autoridades decidan a su gusto y conveniencia qué operaciones son comparables y cuáles no.

Además, algunos métodos también presentan otros problemas, como podemos ver a continuación:

El método de precio comparable no controlado que consiste en considerar para las operaciones de las partes relacionadas el precio o monto de las contraprestaciones que se pactó entre partes independientes en operaciones comparables, no toma en cuenta que existen muchas razones por las cuales no se pueden aplicar los precios o contraprestaciones pactados entre partes independientes a las partes relacionadas.

Algunas de estas razones son, como lo mencioné en el Capítulo II del presente trabajo y de acuerdo con el Lic. Gómez Cotero, que no exista mercado para esos productos; que no se surta a empresas independientes;

que se trate de productos semiterminados que no se puedan comparar con otros existentes en el mercado; que el cliente independiente sea tan pequeño que no pueda lograr los descuentos normales; que se trate de actividades únicas y singulares; o que las condiciones económicas de un país sean diferentes a las de otro, por lo que lo válido en uno de esos países, no lo sea para el otro.

Como podemos ver, ninguna de estas razones se consideran para descartar la aplicación de este método en caso de que se presentare alguna de ellas al comparar las operaciones. No se consideran ni por el artículo 216 ni por el 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Entonces ¿podríamos considerar que de presentarse una de las razones antes mencionadas, ello implicaría la existencia de una “diferencia significativa” entre las operaciones comparables? Aparentemente no, pues el artículo 215 en su párrafo tercero, determina los elementos que se deben considerar para determinar dichas diferencias y no incluye ninguna de las razones mencionadas con anterioridad. Tal vez deberíamos incluir estas razones por las que no se pueden comparar los precios entre partes independientes con los precios de las partes relacionadas, en la expresión “entre otros elementos”.

Evidentemente, este artículo de la ley no establece los elementos suficientes para determinar los casos en los que no debe utilizarse este método para determinar precios de transferencia, lo que permite que las autoridades lo usen discrecionalmente violando la garantía de legalidad establecida en el artículo 16 constitucional y el principio de legalidad tributaria consignado en el artículo 31 fracción IV, también de nuestra Constitución.

Considero que en el caso del método antes señalado, sería conveniente que la ley incluyera como elementos para considerar diferencias significativas entre operaciones comparables las razones mencionadas en los párrafos anteriores.

También el Método Residual de Participación de Utilidades, deja muchas dudas respecto de su aplicación. Este método trata de igualar los precios o contraprestaciones de las operaciones realizadas por partes relacionadas con las realizadas por partes independientes, asignando la utilidad de las operaciones de las partes relacionadas, en la misma proporción que hubiera sido asignada si las operaciones las hubieran realizado partes independientes.

Para ello, establece tres tipos de utilidad: la utilidad global, que es la utilidad total obtenida de la suma de las utilidades de cada una de las partes relacionadas; la utilidad mínima, utilidad que corresponderá a cada una de las partes relacionadas sin considerar los intangibles significativos y que se obtiene usando cualquiera de los métodos mencionados en el artículo 216 de la ley, y la utilidad residual, que es la utilidad global menos la utilidad mínima.

Esta utilidad residual se distribuye entre las partes relacionadas considerando entre otros elementos los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas. En primer lugar, la ley otra vez no aclara qué otros elementos se pueden considerar para la distribución de la utilidad residual. Y en segundo lugar, no termina de explicarnos qué utilidad es la que debemos considerar como utilidad de operación para cada una de las partes relacionadas. Nos deja suponer que es esta última utilidad residual, pero no lo aclara del todo.

Por estos motivos, considero que este método también es violatorio de los artículos 16 y 31 constitucionales, pues permite que las autoridades lo apliquen de diferentes formas, atendiendo a factores no determinados en la ley.

Entonces, el artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta también viola la garantía y el principio de legalidad porque no determina con precisión los elementos que deben tomarse en cuenta para el uso de estos métodos dando pie a que las autoridades los apliquen a su capricho.

Además, permite el uso de métodos no explicados en ley alguna como lo son el método estadístico o el método intercuartil, ambos utilizados para ajustar rangos de precios, contraprestaciones o márgenes de utilidad. Este último se encuentra explicado en la miscelánea fiscal 3.26.8., lo que evidentemente contradice el principio de legalidad, al aplicar normas no contenidas en ley alguna.

En lo que se refiere a los ajustes secundarios, el artículo 217 de la Ley del Impuesto sobre la Renta también viola la garantía de legalidad y el principio de certidumbre, ya que deja completamente al arbitrio de las autoridades fiscales mexicanas el aceptar o no el ajuste realizado por las autoridades del país del contribuyente que celebra operaciones en México, sin establecer por lo menos un parámetro o un criterio en el que las autoridades mexicanas deberían basarse para aceptar o no el ajuste.

Posteriormente, el párrafo undécimo del artículo 16 constitucional permite a las autoridades administrativas el llevar a cabo visitas domiciliarias para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales pero sujetándose siempre a las formalidades prescritas para los cateos, las cuales se determinan en el párrafo octavo de este artículo (segundo párrafo transcrito).

Como podemos observar, el párrafo octavo del artículo 16 de la Constitución determina que la orden de cateo, que en nuestro caso corresponde a la visita domiciliaria o auditoría, debe contener el lugar donde ha de llevarse a cabo la visita⁸¹ y la información que las autoridades van a revisar, lo que impide a las autoridades solicitar más información al contribuyente de la que contiene la orden respectiva.

Este párrafo también establece que las autoridades deben levantar un acta circunstanciada en presencia de dos testigos designados por el contribuyente o a falta de éstos en presencia de los testigos que designen las autoridades.

Además de los requisitos anteriores, las autoridades deben fundar y motivar la causa de la revisión y deben cumplir con las disposiciones que establezcan las leyes en esta materia⁸².

Sin embargo, al establecer las leyes otras disposiciones para que las autoridades puedan cumplir con sus facultades de comprobación, estas disposiciones también determinan las reglas a que deben someterse los contribuyentes para poder defenderse de este tipo de actos de autoridad.

Por este motivo, las disposiciones contenidas en las leyes pueden afectar a los contribuyentes violando cualquiera de las garantías individuales contenidas en la Constitución.

⁸¹ Debemos recordar que en los casos de la revisión de gabinete el lugar donde se practicará la revisión es en el domicilio de la autoridad, quedando obligado el contribuyente a aportar la información que se le solicite, por lo que en este caso no aplica este párrafo del artículo 16 constitucional.

⁸² *Vid. Supra* Capítulo III. Procedimientos para Determinar los Precios de Transferencia en México. 3.2. La Determinación de Precios de Transferencia en México. p. 49.

Como vimos al analizar la garantía de audiencia consignada en el artículo 14 constitucional, el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, obviamente deja en desventaja a los contribuyentes al no permitir que se defiendan adecuadamente, violando con ello dicha garantía de audiencia.

Sin embargo, no considero que las disposiciones en materia de precios de transferencia, específicamente las contenidas en el Código Fiscal Federal que son las que establecen las reglas que deben seguirse en un procedimiento, violen la garantía consignada en el artículo 16 constitucional, pues esta garantía protege a los particulares para que únicamente puedan ser molestados por actos de autoridad siempre que exista un mandamiento escrito que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Esto implica, que las autoridades fiscales tienen que determinar los artículos de la ley que los autorizan previa y expresamente a molestar al contribuyente en su persona, papeles, posesiones, familia o domicilio; y que tienen que establecer los motivos para realizar dicho acto de molestia. Y que en caso de que hubiera un procedimiento están obligadas a apearse a las reglas del mismo.

Por estos motivos, considero que la única manera en que podría violarse la garantía de legalidad del artículo 16 constitucional, sería o no aplicando las disposiciones procesales establecidas en el Código Fiscal de la Federación, o aplicándolas de manera incorrecta, lo que conllevaría la carencia de fundamentación y motivación mencionadas por esta garantía. En ambos casos la violación a la garantía se haría por las autoridades al aplicar las disposiciones en esta materia y no por las disposiciones mismas.

4.3. Los Artículos 25 y 28 y las Disposiciones en Materia de Precios de Transferencia.

Los tres primeros párrafos del artículo 28 de la Constitución prohíben tanto los monopolios como todo tipo de prácticas monopólicas, incluyendo los estancos⁸³ y establecen la garantía de libertad de competencia. Estos tres párrafos del artículo 28, que son los que para efectos del presente trabajo nos interesan, a la letra dicen lo siguiente:

“Artículo 28.- En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria.

En consecuencia, la ley castigará severamente, y las autoridades perseguirán con eficacia, toda concentración o acaparamiento en una o pocas manos de artículos de consumo necesario y que tenga por objeto obtener el alza de los precios; todo acuerdo, procedimiento o combinación de los productores, industriales, comerciantes o empresarios de servicios, que de cualquier manera hagan, para evitar la libre concurrencia o la competencia entre sí y obligar a los consumidores a pagar precios exagerados y, en general, todo lo que constituya una ventaja exclusiva indebida a favor de una o varias personas determinadas y con perjuicio del público en general o de alguna clase social.

Las leyes fijarán las bases para que se señalen precios máximos a los artículos, materias o productos que se consideren necesarios para la economía nacional o el consumo popular, así como para imponer modalidades a la organización de la distribución de esos artículos, materias o productos, a fin de evitar que intermediaciones innecesarias o excesivas provoquen insuficiencia en el abasto, así como el alza de precios. La ley protegerá a los consumidores y propiciará su organización para el mejor cuidado de sus intereses. ...”

Ahora bien, las disposiciones en materia de precios de transferencia al imponer un valor determinado a las operaciones realizadas entre partes relacionadas, en un principio atentan en contra de este principio de

⁸³ Los estancos, de acuerdo con el Diccionario Jurídico Mexicano, significa un asiento que se lleva a cabo para acotar la venta de mercancías y otros géneros vendibles, imponiendo una tasa y un precio a los que se deberán vender determinados productos, y limitando a algunas personas la venta de dichos productos. “Diccionario Jurídico Mexicano”. Ed. Porrúa y UNAM, 12ª ed. México, 1998. Tomo D-H, pp. 1342-1344.

libertad de competencia, aunque dicha imposición funcione únicamente para efectos fiscales.

Esto se debe a que al obligar a que los contribuyentes considerados como partes relacionadas paguen los mismos impuestos que aquellos considerados como partes independientes, no se les permite utilizar la ventaja que implica el pertenecer a un grupo empresarial.

Sin embargo, las disposiciones sobre precios de transferencia tienen como fin hacer que se respeten los valores de mercado, por lo que obligan a los contribuyentes considerados como partes relacionadas, a determinar para sus operaciones los mismos valores que aquellos utilizados en las operaciones realizadas por partes independientes. Con ello se logra fijar para las operaciones de las partes relacionadas, valores reales de mercado y se evita la evasión de impuestos que resultaría si se permitiera que las partes relacionadas disfrazaran el valor real de sus operaciones.

Por este motivo, y debido a que los contribuyentes tienen la oportunidad de autodeterminarse, así como de demostrar la veracidad de sus declaraciones en caso de que las autoridades pretendan imponer los precios de transferencia, en mi opinión no existe violación alguna al artículo 28 constitucional ni a las garantías que este precepto guarda.

Por si fuera poco, el artículo 25 constitucional le permite al Estado, mediante la publicación de las leyes respectivas, el promover el desarrollo nacional y las actividades económicas, la equidad social y la productividad, y sobre todo, el interés general.

Por ello, también es necesario establecer disposiciones en materia de precios de transferencia, ya que de lo contrario se permitiría que ciertas empresas obtuvieran ventaja frente a sus competidores al disfrazar el valor

real de mercado de sus operaciones amañando los precios, además del daño general que produce la evasión de impuestos.

4.4. Principios de Proporcionalidad y Equidad de los Impuestos y las Disposiciones en Materia de Precios de Transferencia.

Los principios de proporcionalidad y equidad de los impuestos se encuentran consignados en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución. Esta fracción establece lo siguiente:

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:
...IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Como podemos deducir de esta fracción de la Constitución, las leyes deben determinar de qué manera se deben aportar las contribuciones para el gasto público, pero siempre bajo los principios de proporcionalidad y equidad. Pero ¿qué significa la proporcionalidad y la equidad?

La proporcionalidad, de acuerdo con el maestro Dionisio J. Kaye, requiere que se cumplan a su vez dos principios el de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todas aquellas personas que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto, y que este impuesto represente para todos el mínimo sacrificio posible⁸⁴.

Por su parte, Adolfo Arrijo Vizcaino afirma que el principio de proporcionalidad se basa en tres puntos principales, el gravar mediante tasas porcentuales que varíen, afectando en mayor medida a quienes más tienen y en menor a quienes menos tienen; el distribuir las cargas

⁸⁴ Kaye, Dionisio J. *Op. Cit.* pp. 12-16

públicas entre todas las fuentes de riqueza gravable disponibles; y el determinar tasas tributarias sobre una porción razonable del ingreso, utilidad o rendimiento obtenidos por cada ciudadano.⁸⁵

En conclusión, podemos decir que el principio de proporcionalidad significa que todas las personas con capacidad contributiva deben pagar impuestos, que la tasa tributaria debe impactar el patrimonio de los gobernados de manera razonable, es decir sin afectar una parte sustancial del patrimonio o del producto legítimo del trabajo y esfuerzo del ciudadano, y que se debe gravar en mayor medida a quien más tiene y en menor medida a quien menos tiene.

El principio de equidad, según el Diccionario Jurídico Mexicano, significa "...gravamen igual a personas en igual situación y gravamen adecuado a personas en situación diferente. ⁸⁶" O lo que es lo mismo "...la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente.⁸⁷"

Una vez comprendidos los principios de proporcionalidad y equidad y el alcance de los mismos, al igual que en apartados anteriores, es importante analizar las disposiciones legales en materia de precios de transferencia y de esta manera conocer cuáles de ellas violan o no estos principios.

⁸⁵ Arrijoja Viscaino, Adolfo. *Op. Cit.* pp. 211-216.

⁸⁶ "Diccionario Jurídico Mexicano". Ed. Porrúa y UNAM, 12ª ed. México, 1998. Tomo D-H, pp. 1293-1295.

⁸⁷ Kaye, Dionisio J. *Op. Cit.* pp. 16-19.

Como ya hemos visto, las disposiciones en materia de precios de transferencia tienen como fin evitar que los contribuyentes realicen operaciones sin reflejar su situación económica real, es decir, sin determinar un valor real de mercado para dichas operaciones⁸⁸.

Entonces, las disposiciones en materia de precios de transferencia al obligar a los contribuyentes que realizan operaciones entre partes relacionadas a utilizar precios de mercado para dichas operaciones, evita que contribuyentes que se encuentran bajo las mismas circunstancias sean tratados en forma diferente, es decir, evita que aquellos contribuyentes que entre partes relacionadas realizan las mismas o similares operaciones que otros contribuyentes que realizan sus operaciones con partes independientes, sean tratados de distinta forma.

Por este motivo, las disposiciones sobre precios de transferencia cumplen, en primer lugar, con el principio de equidad, ya que tienen como fin el ubicar al contribuyente entre sus iguales a través de la determinación de los precios de transferencia; y en segundo lugar, con el principio de proporcionalidad, pues buscan también que el pago de impuestos esté directamente relacionado con el valor real de las operaciones que se realicen y no con un valor meramente especulativo.

Sin embargo, aunque estos artículos no contravienen los principios de proporcionalidad y equidad contenidos en el artículo 31 constitucional, fracción IV, su aplicación sí puede ser violatoria de estos principios.

⁸⁸ *Vid. Supra.* Capítulo I. Panorama General. 1.5. Objetivos de las Disposiciones en Materia de Precios de Transferencia. p. 11.

Debemos recordar que los artículos 215, 216 y 217 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta contienen expresiones y elementos con base en los cuales se van a determinar los precios de transferencia.

Como hemos visto en apartados anteriores⁸⁹, algunas de estas expresiones y elementos, permiten a las autoridades aplicarlos con discrecionalidad, lo que puede causar un agravio al contribuyente.

Por ejemplo, los artículos 215 y 216 de la ley utilizan en múltiples ocasiones la expresión “operaciones comparables”. Debido a que los elementos que proporciona el artículo 215 de la ley no son suficientes para determinar los casos en los que debemos considerar las “operaciones” como “comparables”, las autoridades deben tener sumo cuidado al decidir qué operaciones son comparables y cuáles no, ya que de no utilizar el mismo criterio en situaciones similares violarían el principio de equidad consignado en el artículo 31 de nuestra Constitución.

Lo mismo sucede con el artículo 217 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues permite que las autoridades de manera discrecional acepten o no los ajustes secundarios presentados por el contribuyente, por lo que dichas autoridades también deben asegurarse de utilizar siempre el mismo criterio en situaciones similares para no violar el principio de equidad.

En la práctica, la regla que normalmente se sigue en estos casos consignados en el artículo 217 de la ley, es que las autoridades mexicanas realicen negociaciones directamente con las autoridades de otros países, lo que provoca que los resultados obtenidos de este tipo de negociaciones obedezcan más a circunstancias políticas que a la situación del

* *Vid. Supra*. Capítulo IV. La Constitución y las Disposiciones que Regulan los Precios de Transferencia. 4.2. Los Artículos 14 y 16 Constitucionales y las Disposiciones Sobre Precios de Transferencia. p. 74.

contribuyente o de la información presentada en su declaración complementaria.

Por otro lado, el artículo 216 de la ley, establece los métodos para determinar los precios de transferencia. Sin embargo, como hemos visto antes, no existe un criterio con base en el cual deba aplicarse uno u otro método, permitiendo a las autoridades elegir el método discrecionalmente.

Además, el artículo 216 de la ley permite que las autoridades utilicen también de manera discrecional métodos no consignados en la ley, como los métodos estadísticos.

Por estas razones, la aplicación del artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta puede tener como consecuencia la violación del principio de equidad en caso de no utilizar siempre el mismo criterio para situaciones similares, y la violación del principio de proporcionalidad en caso de aplicación de métodos para determinar los precios de transferencia que no atiendan a la capacidad de pago del contribuyente.

En el caso específico de los métodos estadísticos, no podemos afirmar que su descripción permita la discrecionalidad, ya que si bien dicha descripción está contenida en la miscelánea fiscal, lo que viola el principio de legalidad, también es cierto, como ya lo he mencionado con anterioridad, que en la práctica tanto las autoridades como los contribuyentes y los tribunales fiscales sí aplican este tipo de reglas. Sin embargo, lo que sí queda a la total discrecionalidad de las autoridades son los casos en los que se van a aplicar dichos métodos, por lo que afirmo que al aplicarlos se pueden violar los principios de proporcionalidad y equidad, causando un agravio a los contribuyentes.

Por los motivos antes explicados, cuando las autoridades fiscales apliquen las disposiciones en materia de precios de transferencia deben hacerlo con extremo cuidado y siempre tomando en cuenta los principios de proporcionalidad y equidad, pues de lo contrario podrían afectar a los contribuyentes ubicándolos con otros particulares que se encuentren bajo circunstancias diferentes, o bien, fijando precios de transferencia completamente desproporcionados a la capacidad real de pago de los contribuyentes, lo que violaría los principios consignados en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución.

Finalmente, como las otras disposiciones en materia de precios de transferencia analizadas dentro del presente trabajo, son disposiciones meramente de carácter procesal, no considero que contengan violación alguna al principio de equidad ni al de proporcionalidad.

Como vimos en el desarrollo del presente capítulo, el concepto contenido en la ley de “operaciones comparables” es insuficiente para describir las operaciones realizadas por partes independientes que pueden considerarse similares a las operaciones realizadas por partes relacionadas.

Por ello, propongo como concepto de “operaciones comparables” el siguiente:

Se entiende que las operaciones son comparables cuando cumplan con las siguientes características:

- I. Que pertenezcan a la misma actividad económica.
- II. Que entre el precio o la contraprestación que corresponda a los bienes o servicios ofrecidos no exista una diferencia mayor al 2% del total del valor del bien o del total de la contraprestación pagada por el servicio.

- III. Que el margen de utilidad obtenido tampoco represente una diferencia superior al 2% al restar del monto de la operación o empresa cuya utilidad sea mayor la utilidad obtenida por la otra empresa.
- IV. Que estén sujetas a términos contractuales similares.
- V. Que las circunstancias económicas y jurídicas de los países a los que pertenezcan sean similares.
- VI. Que las estrategias de negocios sean similares, considerando como estrategias de negocios las siguientes:
 - a) La penetración, permanencia y ampliación del mercado;
 - b) Las alianzas comerciales con otras personas;
 - c) La publicidad del bien o servicio, y
 - d) Los riesgos asumidos en las operaciones.
- VII. Que los activos de las empresas o la inversión utilizada para las operaciones sea similar.
- VIII. Que utilicen los siguientes factores de producción, en los siguientes casos:
 - a) En caso de empresas productoras de bienes:
 - Que produzcan el mismo bien;
 - Que utilicen las mismas materias primas;
 - Que utilicen el mismo tipo de servicios, para el mismo fin y a un costo cuya diferencia al compararlos, no exceda del 2%;
 - Que utilicen tecnología similar, y
 - Que utilicen los mismos métodos de producción.
 - b) En el caso de empresas que prestan servicios:
 - Que se trate del mismo tipo de servicio;
 - Que se trate de la misma calidad del servicio;
 - Que el tiempo de prestación del servicio sea el mismo, y
 - Que la exclusividad de la prestación del servicio sea la misma.

- c) En el caso de empresas que concedan la explotación o transmitan un bien intangible:
- Que la duración del bien sea la misma;
 - Que el grado de protección del bien sea el mismo, y
 - Que la generación de ingresos proyectada, con motivo de la explotación del bien, sea similar.

Además, también considero que sí es necesario utilizar métodos como el estadístico o como el intercuartil mencionado en la miscelánea fiscal 3.26.8., para ajustar los rangos de precios, contraprestaciones o márgenes de utilidad. Por lo que este tipo de elementos utilizados en la determinación de precios de transferencia, deben incluirse en la ley para conocimiento y certidumbre del contribuyente.

Y para terminar con el presente capítulo, se debe eliminar del artículo 217 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la facultad discrecional de las autoridades para aceptar o no los ajustes secundarios presentados por el contribuyente, siempre que éstos presenten la documentación que compruebe que el ajuste fue realizado por la autoridad con facultades para ello y que pertenece a un país con el que México tiene celebrado un tratado en materia fiscal.

CONCLUSIONES

1. Los artículos 46, párrafos 7° y 8°; 85, fracción IV; 86, fracción IV; 87, fracción IV y 88 del Código Fiscal de la Federación no cumplen con su finalidad de proteger la información confidencial de los terceros, mediante el sistema de amenaza de sanción.
2. Se debe incrementar el monto de las sanciones establecidas en los artículos 86, fracción IV y 88 del Código Fiscal de la Federación, así como el plazo de responsabilidad establecido en el artículo 46, párrafo 7° del mismo ordenamiento, para quienes usen o divulguen indebidamente la información confidencial de terceros.
3. Las sanciones determinadas por el artículo 88 del Código Fiscal de la Federación para los funcionarios públicos que divulguen o usen de manera indebida la información confidencial de terceros debe ser mucho mayor que la establecida para los particulares en el artículo 86, fracción IV de dicho código.
4. Las disposiciones en materia de precios de transferencia no violan el artículo 5° constitucional, ni la garantía de libertad de trabajo consignada en ese precepto.
5. El artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, en sus párrafos 5° y 6°, viola la garantía de audiencia consignada en el artículo 14 constitucional.
6. Los límites establecidos en los párrafos del artículo antes mencionado, en lo que se refieren al plazo que tiene el contribuyente para nombrar representantes que revisen la

información confidencial, el número de representantes que puede nombrar y el plazo que tiene para revisar dicha información, deben ser límites mínimos, permitiendo a la autoridad aumentarlos en los casos en los que lo considere necesario o conveniente, ya sea de oficio o a petición de parte.

7. Los artículos 215, específicamente en su párrafo 3º; 216 y 217 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, violan tanto la garantía de legalidad como el principio de legalidad tributaria consignados en los artículos 16 y 31 constitucionales, respectivamente.
8. El concepto de operaciones comparables debe ser modificado para evitar violaciones a la garantía y principio de legalidad⁹⁰.
9. Se debe incluir en la explicación de los métodos para calcular los precios de transferencia, los casos en los que es conveniente usarlos y los casos en los que no.
10. Se debe eliminar la facultad discrecional que tienen las autoridades para aceptar o no los ajustes secundarios de los que habla el artículo 217 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
11. Las disposiciones que regulan los precios de transferencia no violan los artículos 25 y 28 constitucionales.
12. Las disposiciones en materia de precios de transferencia no violan los principios de proporcionalidad y equidad establecidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

⁹⁰ *Vid. Supra*. Capítulo IV. La Constitución y los Precios de Transferencia, pp. 96-97.

BIBLIOGRAFÍA

Diccionarios

“Diccionario de la Lengua Española”. Ed. Planeta. 2ª ed. Barcelona, España, 1990.

“Diccionario Jurídico Mexicano”. Ed. Porrúa y UNAM, 12ª ed. México, 1998. Tomo D-H.

“Diccionario Jurídico Mexicano”. Ed. Porrúa, UNAM. 12ª ed. México, 1998. Tomo P-Z.

Leyes

“Código Fiscal de la Federación. *Sumario Fiscal*” Editorial Themis, 35ª ed. México, 2004.

“Código Penal Federal. *Sumario Penal Federal*” Editorial Themis, 4ª ed. México, 2004.

“Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”. Ed. Sista, 16ª ed. México, 2004.

“Ley del Impuesto sobre la Renta. *Sumario Fiscal*”. Editorial Themis, 35ª ed. México, 2004.

“Ley del Impuesto sobre la Renta. *Sumario Fiscal*”. Ed. Themis, 32ª ed. México, 2001.

“Ley Aduanera. *Sumario Fiscal*”. Ed. Themis. 35ª ed. México 2004.

“Ley de la Propiedad Industrial”. Editorial Porrúa, S.A., 10ª ed. México, 2004.

Libros

Arrijo Vizcaíno, Adolfo. “Derecho Fiscal”. Ed. Themis, 15ª ed. México, 2000.

Bettinger Barrios, Herbert. “Precios de Transferencia, Sus Efectos Fiscales”. Ed. Ediciones Fiscales ISEF, 10ª ed. México, 2000.

- Berliri. *"Principi di Diritto Tributario"*, vol. I, Milán, 1967, pp. 283 y ss., en relación con pp. 190 y ss. Cit. por:
- De la Garza, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano". Ed. Porrúa, 18ª ed. México, 1995.
- García Maynes, Eduardo. "Introducción al Estudio del Derecho". Ed. Porrúa, 44ª ed. México, 1992.
- Gómez Cotero, José de Jesús. "Precios de Transferencia. Una Visión Jurídica". Dofiscal Editores, 2ª ed. México, 2000.
- González, Eusebio y José Luis Pérez de Ayala. "Derecho Tributario" Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca, 1994.
- Mabarak Cerecedo, Doricela. "Derecho Financiero Público". Ed. Mc Graw-Hill. México, 1995.
- Margain Manautou, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". Ed. Universitaria Potosina. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 2ª ed. México, 1969.
- Micheli. *"Lezioni di Diritto Tributario"*, Roma, Bolzano, 1968.
- Kaye, Dionisio J. "Derecho Procesal Fiscal". Ed. Themis, 6ª ed. México, 2000.

Jurisprudencia

Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Amparo directo 1457/86. Super Azteca, S.A. 13 de enero de 1987. Unanimidad de votos. Ponente Genaro David Góngora Pimentel.

Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Amparo directo 11/88. Inmuebles La California, S.A. 11 de agosto de 1988. Unanimidad de Votos. Ponente: Ma. De Fátima I. Sámamo Hernández. Secretario: Manuel de J. Rosales Suárez.

Amparo en revisión 1404/91. Hotel Condesa del Mar, S.A. de C.V. 6 de abril de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz; Amparo en revisión 3075/89. Consultoría Directiva, S.A. de C.V. 26 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Salvador Castro Zavaleta; Amparo en revisión 1042/89. Cydsa, S.A. de C.V. 26 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas; Amparo en revisión 3710/89. Autos La Viga, S.A. de C.V. 26 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas; Amparo en revisión 3754/89. Compañía Inmobiliaria y de Inversiones Universidad, S.A. de C.V. 26 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas;

Tesis

- García Hernández, María Gabriela. "Precios de Transferencia en México". Tesis del Seminario de Investigación Contable de la UNAM, Facultad de Contaduría y Administración. México, 2001.
- Mandujano Flores, Olga Lilia. "Los Precios de Transferencia y su Aplicación en Organizaciones". Tesis del Seminario de Investigación Contable de la UNAM, Facultad de Contaduría y Administración. México, 2001.
- Ramírez Santa Rita, Gabriel. "Análisis General sobre los Precios de Transferencia". Tesis del Seminario de Investigación Contable de la UNAM, Facultad de Contaduría y Administración. México, 1998.

Otras Fuentes

"Actualización Miscelánea" Dofiscal Editores, 76ª ed. México, 2003.