



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLÁN

TESIS: INCONSISTENCIAS EN EL REGIMEN JURIDICO DE LOS  
PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN DERECHO  
PRESENTA:

GUADALUPE IRENE CARDENAS GUZMAN.

ASESOR: MAESTRO JUAN BLAS ARRIAGA HUERTA.

MÉXICO, SEPTIEMBRE 2010.



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**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.

---

## AGRADECIMIENTOS.

*A mis padres, Bárbara Guzmán del Agua y Cutberto Cárdenas Escobar, que han sido para mí, el mejor de los ejemplos; de trabajo, dedicación, providez y dignidad, a ellos cuyo esfuerzo por educarme no hubo que no valiera la pena, ni sacrificio que no estuvieran dispuestos a hacer o cosa alguna a dar, por su infalible presencia inquebrantable.*

*A mi asesor, al Maestro Juan Blas Arriaga Huerta, pues más que haber encontrado un mentor, encontré un amigo, a quien por permitirme aprender de él expreso profundamente gratitud, admiración, cariño y respeto.*

*A quienes dedico mis logros y mis éxitos*

*A mis hermanos a quienes gracias a que también se esforzaron y mostraron solidaridad conmigo es por lo que ahora puedo presentar este trabajo y dar el crédito que también merecen a Vicente, Maricruz, Amalia y Martín.*

*Por su apoyo y afecto, agradezco profundamente a mi querida amiga Gabriela Sánchez Martínez*

*Agradezco a los sinodales por su labor y desinteresada colaboración al servicio de la comunidad universitaria.*

*Lic. Roberto Rosales Barrientos.  
Mtra. María Eugenia Peredo García Villalobos.  
Mtro. Juan Blas Arriaga Huerta.  
Mtro. José Manuel Galván Azcona.  
Mtro. Julio Cesar Cabrera Mendieta.*

*Dedicatoria especial;*

*A mi abuelo Don Melquiades Cárdenas Tiburcio por su guía y siempre buen consejo.*

*Con profunda admiración, cariño y respeto a su memoria*



---

## INDICE

### CAPITULO 1 DE LAS CONTRIBUCIONES E IMPUESTOS

<b>1.1. ANTECEDENTES GENERALES.</b>	<b>8</b>
1.1.1. Actividad Fiscalizadora del Estado.	
1.1.2. Justificación y objeto de la relación jurídico-tributaria de los impuestos.	
1.1.3. Principios doctrinales de los impuestos según Adam Smith.	
<b>1.2. CONTRIBUCIONES.</b>	<b>15</b>
1.2.1. Fundamento constitucional.	
1.2.2. Fundamento legal de las contribuciones.	
1.2.3. Concepto de contribución.	
1.2.4. Clasificación de las contribuciones.	
1.2.4.1. Aportaciones de seguridad.	
1.2.4.2. Contribuciones de mejoras.	
1.2.4.3. Derechos.	
<b>1.3. IMPUESTOS.</b>	<b>22</b>
1.3.1. Antecedentes.	
1.3.2. Definición.	
1.3.3. Clasificación.	
1.3.3.1 Impuestos directos.	
1.3.3.2 Impuestos indirectos.	
1.3.3.3 Impuestos reales.	
1.3.3.4 impuestos personales.	
1.3.3.5 Impuestos sobre el capital.	
1.3.3.6 Impuestos sobre la renta.	
1.3.3.7 Impuesto sobre el consumo.	
<b>1.4. IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b>	<b>28</b>
1.4.1. Antecedentes.	
1.4.2. Definición.	
1.4.3. Elementos.	
1) sujetos.	
2) objeto.	
3) tasa o tarifa.	
4) base gravable.	

---

**1.5. GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA. 31**

- 1.5.1. Introducción.
- 1.5.2. Garantía de legalidad.
- 1.5.3. Garantía de equidad.
- 1.5.4. Garantía de proporcionalidad.
- 1.5.5. Excepciones a los principios constitucionales.

**CAPITULO 2.  
PRECIOS DE TRANSFERENCIA.**

**2.1. Antecedentes históricos. 35**

- 2.1.1 Introducción
  - 2.1.1.1. Antecedentes en el ámbito internacional.
  - 2.1.1.2. La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).
  - 2.1.1.3. Antecedentes en el ámbito nacional.

**2.2. DEFINICIONES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA. 41**

- 2.2.1 Definición sobre los precios de transferencia.
- 2.2.2 Definición de partes relacionadas.
- 2.2.3 Personas sujetas a precios de transferencia.

**2.3. OPERACIONES SUJETAS A PRECIOS DE TRANSFERENCIA. 47**

- 2.3.1 Introducción.
  - 2.3.1.1 Operaciones de financiamiento.
  - 2.3.1.2 Operaciones de prestación de servicios.
  - 2.3.1.3 Operaciones de uso, goce o enajenación de bienes tangibles.
  - 2.3.1.4 Operaciones de explotación o transmisión de propiedad de bienes intangibles.
  - 2.3.1.5. Operaciones de enajenación de acciones.

**2.4. ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS. 52**

- 2.4.1 Advanced Prices Agreement.
- 2.4.2 Arm's Length Principle.
- 2.4.3 Comparabilidad.

---

**CAPITULO 3.  
NORMATIVIDAD APLICABLE A PRECIOS DE TRANSFERENCIA.**

**3.1. NORMATIVIDAD INTERNACIONAL 62**

- 3.1.1. Documentos emitidos por la organización para la cooperación y el desarrollo económico.
- 3.1.2. Acuerdos para evitar la doble tributación.
- 3.1.3. Tesis jurisprudenciales para la interpretación y aplicación de los tratados.

**3.2. NORMATIVIDAD INTERNA. 68**

- 3.2.1. Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- 3.2.2. Reglamentó de la Ley del Impuesto Sobre la renta.
- 3.2.3. Resoluciones misceláneas.
- 3.2.4. Principios contables generalmente aceptados.

**CAPITULO 4.  
FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

**4.1. CONSULTAS. 75**

- 4.1.1. Facultades genéricas.
- 4.1.2. Facultades específicas.
- 4.1.3. Análisis.

**4.2. FISCALIZACION. 79**

- 4.2.1. Facultades genéricas.
- 4.2.2. Facultades específicas.
- 4.2.3. Análisis.

**4.3. MEDIOS DE DEFENSA. 84**

- 4.3.1. Recurso de Revocación.
- 4.3.2. Procedimiento contencioso administrativo.
- 4.3.3. Amparo.
- 4.3.4. Recurso de Revisión.

<b>CONCLUSIONES.</b>	<b>95</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.</b>	<b>110</b>
<b>LEGISLACION.</b>	<b>111</b>
<b>JURISPRUDENCIA</b>	<b>112</b>
<b>FUENTES ELECTRONICAS.</b>	<b>113</b>

---

## **JUSTIFICACION DEL TEMA.**

Las inconsistencias en el régimen jurídico actual, aplicables a las operaciones sujetas a precios de transferencia, en gran medida violan el sentido de las garantías constitucionales de certeza y seguridad jurídica, legalidad, proporcionalidad, equidad tributaria.

## **OBJETIVO.**

El presente tiene como objeto que a través de la investigación realizada, demostrar la existencia de inconsistencias presentes en el régimen jurídico de precios de transferencia en el derecho interno, que violan las garantías constitucionales de certeza, seguridad, legalidad, proporcionalidad, equidad jurídica tributaria.

---

## INTRODUCCIÓN.

El escrito que ahora tengo oportunidad de presentar, ha sido resultado de una investigación, que fundamentalmente está encaminada a hacer un análisis crítico que tiene por objeto demostrar la existencia de las inconsistencias en el régimen jurídico de los precios de transferencia, que violentan las garantías constitucionales de certeza y seguridad jurídica, legalidad, proporcionalidad, equidad tributaria, con respecto a la normatividad que contempla la configuración y determinación de las operaciones sujetas a los precios de transferencia.

Este trabajo abarca principalmente, los conceptos dogmáticos más elementales del derecho fiscal, su aplicación al régimen jurídico fiscal y su relevancia con las inconsistencias planteadas en la legislación actual que impiden dotar de seguridad, legalidad y certidumbre jurídica a los actos celebrados con motivo del tratamiento tributario de los impuestos correspondientes a las operaciones sujetas a precios de transferencia, por lo cual se deduce que dadas las circunstancias económicas y sociales que a que se somete constantemente la práctica jurídica se hace necesaria la reestructuración de la norma, pues las actividades empresariales y el auge tanto económico como industrial repercuten de forma directa en la legislación mexicana de tal modo que se presenta de forma imperante adoptar en la legislación interna los aspectos involucrados en las prácticas comerciales y normatividad internacional para la correcta fiscalización de impuestos en territorio nacional.

La Universidad Nacional Autónoma de México, me ha otorgado la oportunidad de llevar a cabo este proyecto, sobre el cual se manejan conceptos no nuevos, pero que sin embargo han sido poco explorados de derecho ya que en décadas recientes dicho sea de paso se ha hecho inducción al sistema tributario vigente de forma intrascendente, pues por ahora tratarse de un tema poco estudiado e investigado por el área jurídica, es considerado complejo y más aún en el Derecho Interno, lo que de alguna forma podría considerarse como un tema novedoso, no obstante es un inicio que pretende de algún modo legislar normas de carácter más confiable y eficientes, que sean instrumento de derecho positivo y vigente, aplicables de manera funcional al Derecho Fiscal Mexicano, por tal es de relevante importancia subsanar de fondo los elementos normativos que tomen como base las condiciones que contemplan el rubro objeto de este proyecto.

Hablando propiamente del contenido del presente, en el primer capítulo, como primer tema se hace referencia a la actividad fiscalizadora del Estado, la justificación y objeto de la relación jurídica de esta y los principios doctrinales de los impuestos con la finalidad de tenerlos presentes durante el desarrollo de los temas subsecuentes. El tema segundo contiene el fundamento jurídico constitucional y legal de las contribuciones, así como su clasificación, a la par suyo en el tercer tema se considera la definición de los impuestos y su clasificación, además se habla en específico del impuesto sobre la renta así como de los elementos que lo integran, al final de este capítulo se consideran las garantías constitucionales en

---

matearía tributaria, tomando en cuenta además las excepciones constitucionales a cerca de las mismas.

El segundo de los capítulos trata fundamentalmente de la incursión del concepto de precios de transferencia y los antecedentes en ámbito internacional, pasando por las definiciones aplicables para su determinación y configuración, así como las operaciones sujetas a este régimen fiscal consideradas por la legislación mexicana, integrando complementariamente a este capítulo en la última parte el concepto de los Acuerdos de Precios Anticipados, el principio *arm's length principle* y *comparabilidad*, así como de la descripción de estos y la enunciación de sus ventajas y desventajas con motivo de su aplicación.

Para referirnos al tercer capítulo es sólo de mencionar que aquí se incluyen como contenido la normatividad emitida en el ámbito internacional fundamentalmente los documentos emitidos por la OCDE, los convenios para evitar la doble tributación, y las tesis jurisprudenciales para la interpretación y aplicación de los tratados, que son de tomarse en cuenta considerando que complementan en gran proporción lo establecido en la norma federal aplicable de manera interna tema, para el cual además se considero prudente incluir lo manifestado por la ley del impuesto sobre la renta, su reglamento, la miscelánea fiscal y los principios contables generalmente aceptados.

Para el último de los capítulos contenidos en este trabajo se estimó prudente la integración entre los temas de apoyo las facultades específicas y genéricas por parte de las autoridades fiscales relativas a consultas y fiscalización en materia de precios de transferencia así como el contenido de un breve análisis, considerando para el final aquellos que se sugieren como medios de defensa procedentes en relación a la materia en comento.

Al final del capitulado se incluye un apartado con motivo de conclusiones arrojadas a partir de la investigación y documentación del presente, respecto a las inconsistencias en el régimen jurídico en los precios de transferencia, enumeradas de forma sucinta en el orden del desarrollo del tema aunada a la propuesta de integración de los conceptos de precios de transferencia y acuerdos de precios anticipados.



## CAPITULO 1. DE LAS CONTRIBUCIONES E IMPUESTOS.

### 1.1. ANTECEDENTES GENERALES

#### 1.1.1. Actividad Fiscalizadora del Estado.

El Estado a partir de su actividad financiera *“debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines tanto lo referente a la selección de sus objetivos como las erogaciones a la obtención de las medidas para atenderlas y a la gestión y manejo de ellos cuyo conjunto constituye la actividad financiera.”*<sup>1</sup>

En base a lo anterior se puede señalar que para el ejercicio del Estado y la actividad financiera que ejerce, deberá recurrir a la obtención de recursos y como señalamiento propio los obtendrá de los bienes y servicios que proporcione a los gobernados, que a su vez seguirán beneficiándose de ellos, ya que por su naturaleza, la relación entre estos dos entes se dirige a toda la sociedad, lo que le da carácter de público y entonces tenemos que para que exista esta relación tributaria debe emerger del contrato social contraído por los sujetos, por ende se manifiesta la conducta del Estado con la facultad de *“imponer a los particulares la obligación de apuntar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.”*<sup>2</sup>

Carrasco Iriarte cita a Dino Jarach afirmando que la obligación tributaria o simplemente el tributo constituye en su esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre un sujeto a favor del Estado al cual tiene derecho como consecuencia de su poder de imposición.

#### 1.1.2. Justificación y objeto de la relación jurídico-tributaria de los impuestos.

En una sociedad, cualquiera que sea el lugar de origen u orden existe una relación lógica entre la población y sus gobernantes (Estado-Gobernados). A partir de esto, es prudente decir que el mismo Estado habrá de sufragar sus gastos y cumplir con sus objetivos a partir de ingresos que obtenga de los mismos gobernados, es así como en México se adopta constitucionalmente como

<sup>1</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, *“Derecho Financiero Mexicano”*, Página 5, Editorial Porrúa, México 2006.

<sup>2</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo, Página 6, IURE Editores, México 2007.

---

una de las obligaciones de los Ciudadanos mexicanos, contribuir con los gastos Públicos (art.31 fracción VI CPEUM).

En base a lo anterior podría establecerse bajo precepto de derecho común una relación lógico-jurídica existente entre los sujetos involucrados a partir de los siguientes razonamientos:

1. El Estado es una persona moral, (Artículo 25. C.C.F.)<sup>3</sup> por tanto es sujeto de orden público ya que constitucionalmente está integrado por una generalidad, es decir una sociedad con población y territorio, que además se regirá por una serie de disposiciones generales (Artículo 40.C.P.E.U.M).<sup>4</sup>
2. Por ser considerado con personalidad jurídica, el Estado está dotado con atributos de la personalidad que la legislación civil advierte para la existencia de personas jurídicas, entre los cuales podemos distinguir el nombre (Artículo 27 y 28 C.C.F)<sup>5</sup>, el patrimonio (Artículo 27C.P.E.U.M.)<sup>6</sup> y el domicilio (Artículo 44 C.P.E.U.M. y Artículo 33 C.C.F)<sup>7</sup> que de acuerdo con la forma de gobierno y la estructura constitucional podemos identificar sin mayor problema.
3. Se puede concluir que; siendo una persona dotada de atributos jurídicos, en especial los que corresponden al patrimonio, este servirá de principal instrumento, para dar cumplimiento con los objetivos que al momento de su constitución se propuso efectivamente, el patrimonio del que el Estado dispone está integrado por bienes inmuebles, muebles y pecuniarios, estos a su vez deben generar riqueza, para lo cual el Estado tendrá que recurrir a la planeación financiera integrada en un sistema para generar recursos destinados a sufragar los gastos de orden público, esto quiere decir que los ingresos que el Estado perciba se dirigirán al gasto público que solventaran las necesidades de la sociedad que lo integra.
4. Los ingresos que reciba el Estado, serán proporcionados por los gobernados, integrantes de la sociedad que lo conforma, los cuales estarán obligados a contribuir con los gastos públicos ya que se verán

---

<sup>3</sup> Artículo 25. C.C.F. <sup>3</sup> “Son personas morales:

I. La Nación, los Estados y los Municipios....”)

<sup>4</sup> Artículo 40.C.P.E.U.M. “Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.”

<sup>5</sup> Artículo 27.C.C.F”Las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan sea por disposición de la ley o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos.”

Artículo 28.C.C.F- Las personas morales se regirán por las leyes correspondientes, por su escritura constitutiva y por sus estatutos.”

<sup>6</sup> Artículo 27C.P.E.U.M.” La propiedad de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional, corresponde originariamente a la Nación, la cual ha tenido y tiene el derecho de transmitir el dominio de ellas a los particulares, constituyendo la propiedad privada.”

<sup>7</sup> . Artículo 44 C.P.E.U.M.<sup>7</sup> La Ciudad de México es el Distrito Federal, sede de los Poderes de la Unión y Capital de los Estados Unidos Mexicanos. Se compondrá del territorio que actualmente tiene y en el caso de que los poderes Federales se trasladen a otro lugar, se erigirá en el Estado del Valle de México con los límites y extensión que le asigne el Congreso General.”

Artículo 33. C.C.F.- Las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se halle establecida su administración.

---

beneficiados de todos los actos que el Estado ejerza con motivo del cumplimiento de sus objetivos y funciones como soberano (Art.31 fracción IV C.P.E.U.M).

El estudio del vínculo jurídico existente entre el Estado y sus contribuyentes, es complejo, ya que más que una aportación de parte de uno u otro de los involucrados es una serie de contraprestaciones o es así como debe entenderse. A hora bien es importante precisar que la doctrina se ha encargado de dar una terminología apropiada a la actividad del Estado como fisco de esta forma al considerarse dentro del Derecho Financiero, pero más importante aún, es restringir el estudio de la relación tributaria dentro del ámbito del Derecho Fiscal lo que nos lleva al estudio doctrinal de los tributos o impuestos.

### 1.1.3. Principios doctrinales de los impuestos Según Adam Smith.

A partir del Siglo XVIII el incremento de las prácticas comerciales y la apertura de la economía dieron origen a máximas y principios que los doctrinarios consideraron debían inspirar fundamentos para la creación de las normas legales que regularan la estructura jurídica de dichas prácticas. Es así como el distinguido economista inglés Adam Smith consagra sus ideas al respecto en su obra titulada **"Una investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones"**, donde señala *"integrar un orden que aliente al esfuerzo, la productividad y la imaginación creativa que son causas de la riqueza."*<sup>8</sup>

Este apartado ahondara principalmente a los postulados de la doctrina mencionada de la siguiente forma:

Como primer principio Adam Smith propone que *"los súbditos de cualquier Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción a sus respectivas capacidades, es decir en proporción al ingreso del que respectivamente disfrutan bajo la protección del Estado."*<sup>9</sup>

El postulado en comento expresa indudablemente la necesidad que dentro de las características que debe cubrir un impuesto es la *proporcionalidad* entendiendo a esta como lo justo y equitativo en un sistema tributario cuya contribución no baste ser de forma cuantitativa mayor a quienes tengan mayor ingreso que a los de menores de ellos, sino que además es necesario que esa

---

<sup>8</sup> ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. *"Derecho Fiscal"*, Editorial THEMIS, México 2005. Pp. 209

<sup>9</sup> SMITH, Adam *"Una investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones"*, Pág. 746, Libro V, Ed., Alianza Editorial S. A, Madrid, España 2001.

---

aportación económica se haga de forma cualitativa, a su vez es importante señalar que desde el principio histórico del estudio de los impuestos se ha preocupado porque la obtención de los ingresos se hagan de forma eficiente, y este principio puede lograr que se cumpla con el objetivo principal de la recaudación de impuestos que es precisamente la obtención de recursos ya que si bien es cierto que debe tomarse en cuenta la tasa porcentual para fijar la tarifa de un impuesto también hay que tomar en cuenta el impacto fiscal que tenga efecto en la economía del contribuyente, al respecto de este principio podemos decir que lo más notable sin duda, es la afirmación de lo proporcional, Arrijoa Vizcaíno para la ilustración que atiende este principio apunta lo siguiente;

*“Si dos ciudadanos que respectivamente ganan 10 y 50 se les aplica la misma tasa impositiva del 3 % ...El que gane 50 contribuirá cuantitativamente más que el que gane 10, pero no lo hará cualitativamente....ya que en ambos casos el impacto fiscal será exactamente el mismo; equivaldrá al 3 % de la ganancia obtenida... Si en vez de emplearse una tasa fija del 3% para ambos casos, se aplicara al que gana 10 una tasa del 1% y al que percibe 50 una cuota contributiva del 5% se habrá cumplido en plenitud con la invocada máxima de proporcionalidad.”<sup>10</sup>*

En simples palabras el principio de proporcionalidad propuesto por Smith atiende a elevar una tasa porcentual en virtud de que tan altas sean las ganancias, cumpliéndose entonces el impacto fiscal cualitativamente más fuerte a los contribuyentes que tengan ingresos elevados, siempre que se está *“dentro de una correcta planeación del orden jurídico fiscal.”<sup>11</sup>*

Por otra parte el doctrinario expone entre su postulado con respecto a los principios que rigen los impuestos, la existencia de certidumbre o certeza, para la recaudación de un impuesto expresándose del siguiente modo *“El impuesto que cada individuo debe pagar debe ser cierto y no arbitrario”<sup>12</sup>*, como principal característica refiere que un tributo o impuesto que deba enterar el contribuyente, debe ser cierto, determinado y por supuesto debe estar establecido por la ley fiscal *“El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo, ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona.”<sup>13</sup>*

Al comentario Arrijoa señala que; *“todo tributo debe poseer fijeza en sus elementos constitutivos”<sup>14</sup>*, es decir que estos proporcionen un fundamento

---

<sup>10</sup> Ob. Cit. Pp. 212

<sup>11</sup> Ob. Cit. Pp. 214. \*Hoy en día el Estado hace explotación directa o inmediata de esta fuente de ingresos, lo que implica la necesidad de la incursión del principio de proporcionalidad a la creación de impuestos y de normas fiscales.

<sup>12</sup> SMITH, Adam, Ob. Cit. Página, 747.

<sup>13</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO. Ob. Cit Página. 216.

<sup>14</sup> Ídem.

---

lógico -jurídico obedeciendo a los lineamientos que el Estado establece por medio de su planeación como actividad potestativa.

En base a lo anterior es necesario establecer cuáles son los elementos constitutivos de los impuestos como;

- 1) **El sujeto pasivo** (es el destinatario o causante de cada tributo llámese persona física o moral).
- 2) **Objeto** (es la forma de especificar con toda claridad los casos en que se incurra en el hecho generador, es decir la hipótesis normativa).
- 3) **Tasa cuota o tarifa** (esta ha de ser la fórmula aritmética que se utilice para la determinación del tributo o impuesto, que especifique en todo caso la forma numérica o porcentual, que no incurra en confusión para el contribuyente).
- 4) **Base gravable** (es decir la base del impuesto, puede ser tanto la utilidad fiscal, como el resultado fiscal).\*
- 5) **Fecha de pago** (este elemento corresponde en esencia lo que indica en su título, es decir dentro de la ley fiscal deben establecerse las fechas, plazos y términos en que el contribuyente debe enterar el impuesto que corresponde al hecho generador).
- 6) **Sanciones aplicables** (principalmente corresponde al poder sancionador del fisco, a través de la imposición de multas, recargos, gastos de ejecución que deban estar específicamente encuadrados dentro de la legislación, en caso de omisión del entero del tributo).

Tomando en cuenta lo anterior se puede afirmar que la certeza o certidumbre jurídica es una consecuencia de la proporcionalidad tributaria ya que a partir del estudio del acto generador del impuesto cualitativa y cuantitativamente, se dará origen a la creación de una norma jurídica que lo regule, cuyo efecto deberá ser la creación de un vínculo jurídico en un orden establecido eficiente, por lo que este principio debe ser utilizado como medio de defensa frente a los abusos que pudieran existir o exigencias arbitrarias por parte de las autoridades fiscales.

Las condiciones constitutivas del tributo o impuesto deben ser expresas en la ley no sólo para la facilitación del entero, sino a su vez, una forma de control fiscal contra cualquier desviación del poder. El doctrinario Adam Smith, expresa que deben ser tomados en cuenta el tiempo de cobro, la forma de pago y la cantidad a satisfacer puesto que *“la incertidumbre en la tributación estimula la insolencia y favorece la corrupción de una clase de personas naturalmente impopulares, incluso allí donde no son insolentes ni corruptos”*,<sup>15</sup> el dinamismo

---

\*Esta será aquella que indique imperiosamente la porción del ingreso utilidad o rendimiento gravable precisa y objetiva que ha de sumarse a la tasa para la determinación líquida de la contribución a enterar.

<sup>15</sup>SMITH; Adam, Ob. Cit. Página 747.

---

cotidiano y la evolución fiscal se hacen extensivos a los elementos constitutivos y estos deben fortalecerse para lograr inpermeable de todo vicio a la actividad fiscalizadora del Estado.

Según la doctrina que Smith propone que; *“todos los impuestos deben ser recaudados en el momento y forma que probablemente resulten más convenientes para el contribuyente”*,<sup>16</sup> este postulado retoma lo que corresponde, fechas, plazos, términos y lugar para enterar el impuesto o tributo conforme a las leyes establecidas para el efecto, así como el procedimiento que deba llevarse a cabo, desprendiendo de aquí el tercero de los principios, el de *comodidad*, el objeto de la observancia de este principio es evitar que los contribuyentes se encuentren en perjuicio para el entero del tributo. Al respecto Arrijoja expone las ideas de Margain Monautou a manera de opinión; *“Nuestra legislación federal respeta este principio...”*, al respecto da una serie de ejemplos mencionando entre ellos la ley del ISR refiriéndose específicamente a la fecha de pago, la cual debe ser dentro de los 3 meses siguientes al celebrar el balance en el caso de los ingresos mercantiles el cual se paga dentro de los primeros 20 días del mes siguiente a la declaración de ingresos y por último el impuesto predial el cual se analiza por bimestres etc. De igual forma resume en 3 puntos sus ideas respecto del principio de comodidad como sigue;

***a)** Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por tanto, para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o periodos que en atención a la naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para que el causante realice su pago.*

***b)** Asimismo, debe de facilitarse el entero tributario designando lugares adecuados para el desarrollo de las funciones recaudadoras del Estado, en donde los sujetos pasivos sean tratados con decoro y atención, como sostenedores que sean del gasto del público y no como insignificantes vasallos o presuntos delincuentes. Además que deben proporcionar otro tipo de facilidades, como el que el pago de determinadas contribuciones pueda efectuarse por correo.*

***c)** Finalmente el acatamiento al Principio de Comodidad implica que los documentos que los contribuyentes deben elaborar para efectuar el pago (declaraciones de impuestos, formularios, etcétera) aparezcan redactados en forma sencilla y comprensible, de manera que puedan ser correctamente presentadas sin incurrir en error, por cualquier ciudadano promedio.”<sup>17</sup>*

A lo anterior es importante decir que la forma de pago o la declaración fiscal, deben reunir los métodos y requisitos de tal modo, que no se viole el principio de certeza jurídica, esta observación se hace necesaria ya que de no ser específicos los métodos o formas de declaraciones, su elaboración o presentación por parte

---

<sup>16</sup> Ídem.

<sup>17</sup>ARRIOJA VIZCAÍNO, Ob. Cit., página 224

---

de los contribuyentes pueden llevarse a acabo de forma errónea ya sea omitiendo datos o bien haciéndolo equívocamente y en el peor de los casos, volverse causantes incumplidos por no haber satisfecho adecuadamente sus deberes tributarios.

Smith en su postulado doctrinal apunta principalmente a las Finanzas Públicas del Estado, por lo cual considera un cuarto principio, el de economía *“Un impuesto puede extraer o impedir que entre a los bolsillos de la gente mucho mas de los que ingresa en el tesoro público”*,<sup>18</sup> con respecto a este principio señala Arriola, que la diferencia entre el monto total de la recaudación fiscal y lo que efectivamente ingresa a las arcas del erario público debe ser la menor posible, en otras palabras el Estado como ente fiscalizador no debe efectuar gastos de cobro mayor al monto de de la cantidad adeudada por el contribuyente ya que resultaría incosteable, de tal modo que no se vería beneficiado por la contribución a la que tiene derecho recibir.\*

Respecto de lo anterior Smith considera que en un primer lugar la recaudación puede requerir de un número considerable de funcionarios cuyos salarios pueden absorber gran parte del producto del impuesto, lo cual puede dar origen a un impuesto adicional,\*el doctrinario también hace consideración a que de ser posible el Estado reciba una exagerada cantidad en beneficio del erario público fomentaría entonces la falta de incursión de las fuerzas productivas a otras ramas de de la actividad económica, el postulado en comento de este doctrinario también toma en cuenta que al ser un impuesto exagerado genera una *“gran tentación a evadirlo”*, lo que sin duda a la larga también produce una incosteabilidad al recaudo de un tributo pues los intereses y gastos de ejecución seguirán corriendo hasta el momento en que le sean requeridos al contribuyente con las debidas multas y sanciones así, que producirán un efecto negativo a los procedimientos efectuados por la hacienda pública de un Estado.

---

<sup>18</sup> SMITH, Adam, Ob. Cit. Página.748.

\*Al considerar los métodos de recaudación de un impuesto principio de economía debe estar muy presente ya que bajo ninguna circunstancia los gastos de ejecución deben exceder el importe del impuesto a requerir de pago pues generaría perjuicio al erario de la hacienda pública invalidando los objetivos a los que puede ser dirigido el importe a la contribución del gasto público

\*En la actualidad el procedimiento de creación de leyes y por ende la de imposición de tributos no toma en cuenta ni una ni otra máxima, el asunto es que en México suele castigarse con la misma intensidad o impacto fiscal a los contribuyentes, siendo por ejemplo que las actividades que gravan las riquezas no son de ningún modo las mismas, es decir la fuente de ingreso no es igual, no se desempeñan las mismas actividades, no son percibidos los mismos salarios, ni es el ingreso el mismo resultado del esfuerzo y trabajo de cada contribuyente.

---

## 1.2. CONTRIBUCIONES.

### 1.2.1. Fundamento constitucional.

En el tema anterior se estableció conforme a la doctrina fiscal los elementos o principios que deben contener un impuesto o tributo justo con lo cual debemos hacer una referencia esencial, el fundamento constitucional de las contribuciones, está motivado jurídicamente en el Art. 31 Fr. IV, es de aquí donde deriva el Derecho Fiscal:

“.....  
*VI. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”*

Ponce Gómez en su obra Derecho Fiscal hace referencias importantes a este precepto constitucional, un desglose de elementos que contiene dicha fracción en cita y que se numera en cinco:

1. La obligación de los mexicanos a contribuir para los gastos públicos; esto es la obligación de pagar impuestos emana de esta fracción.
2. Reconoce como sujetos activos de los impuestos a la federación, Distrito Federal, Estados y Municipios, es decir, son las entidades que tienen derecho a percibir impuestos.
3. El Estado y Municipio que puedan gravar son los de la residencia del causante.
4. Todos los gravámenes deben establecerse por medio de leyes, es decir, disposiciones de carácter general, abstracción, impersonales y emanadas del poder legislativo.
5. De manera proporcional y equitativa.”<sup>19</sup>

La idea principal de este numeral y lo expuesto por Ponce Gómez, es dejar en claro que las disposiciones fiscales para la recaudación de impuestos contienen como principales elementos:

- ❖ Los sujetos involucrados activo y pasivo representados respectivamente por el Estado y los contribuyentes.
- ❖ La base gravable, es el valor monetario que tiene el impuesto de la utilidad final gravable.

---

<sup>19</sup> PONCE GÓMEZ, Francisco, *“Derecho Fiscal”*, Página 74, Editorial Limusa, Decimoprimer Edición, México 2007.

- 
- ❖ Tarifa es el porcentaje o valor que se aplica sobre la base gravable o renta líquida gravable para determinar el impuesto a cargo.
  - ❖ La tasa que constituye el monto expresado para el cobro y pago de los impuestos.
  - ❖ Objeto es aquella finalidad que da origen a la creación del impuesto.

Por otro lado aunque existe una rama del derecho que estudia el aspecto fiscal de las contribuciones conviene afirmar que el principio de legalidad debe recubrir a cada una de las partes en la relación tributaria ya que los contribuyentes y el fisco deben regirse por la leyes que hayan de aplicarse en cada caso y tomar en cuenta además que es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos la que en un principio rige este vinculo por lo cual es menester prestar atención a la correcta aplicación de lo establecido.

### **1.2.2. Fundamento legal de las contribuciones.**

Derivado del precepto constitucional tenemos la legislación reglamentaria a la fracción IV del art. 31 C.P.E.U.M, el Código Fiscal de la Federación, el cual en su primer artículo, Título I, Capítulo Primero, señala lo que a continuación se transcribe;

*“...Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.*

*La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.*

*Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.*

*Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.”*

Lo citado señala con claridad que los sujetos del impuesto son aquellos que deberán cumplir con las disposiciones fiscales correspondientes derivadas de otros preceptos constitucionales y regulados por leyes, reglamentos, circulares y decretos etc. en lo aplicable a la materia según sea el caso.

---

### 1.2.3. Concepto de contribución.

Según el Diccionario de Derecho Financiero y Fiscal, de Gabriela Ríos Granados provee el concepto siguiente *“La contribución es una carga unilateral establecida por la ley a los habitantes de un Estado, destinado a satisfacer el gasto público.”*<sup>20</sup>

Bajo una percepción puramente jurídica podríamos decir que contribución desde el punto de vista etimológico atiende al vínculo jurídico establecido entre el gobernante y el gobernado mediante la aportación voluntaria de un valor pecuniario, en nuestra legislación se encuentra contemplado de forma específica en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por otra parte es pertinente mencionar la cita hecha con respecto al origen de los impuestos señalado por Carrasco Iriarte *“Las contribuciones tienen su origen en el pacto social Jean-Jacques Rousseau hace alusión en su contrato social... al hombre libre y mediante voluntad popular elige a sus representantes, quienes en asamblea o congreso legislativo establecen los tributo.”*<sup>21</sup>

### 1.2.4. Clasificación de las contribuciones.

Para comentar este artículo es necesario mencionar que aquello que corresponda los impuestos será tratado en tema aparte puesto que son contemplados jurídicamente, y que sin embargo nos remitiremos únicamente a lo considerado por la legislación tributaria con respecto de los demás rubros que integran esta clasificación, es importante tener en cuenta y centrar la atención en que para los fines de este proyecto se estima prudente referir una clasificación para las contribuciones y otra para los impuestos.

#### 1.2.4.1. Aportaciones de seguridad.

La conceptualización de las Aportaciones de seguridad social se emplea dentro del Código Fiscal Federal de la siguiente forma;

*“Artículo 2º.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social...”*

---

<sup>20</sup> Diccionarios Jurídicos Especializados Derecho Fiscal, Editorial Oxford, México 2002, Página 260.

<sup>21</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo, *“Derecho Fiscal I”*, IURE Editores, México 2006, Página 178.

---

*“II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.”*

Bajo este rubro se presume que las contribuciones aún cuando sea el patrón sustituido por el Estado u otro ente u organismo descentralizado que corresponda a la administración pública, este debe cumplir con la función de proporcionar seguridad social y de salud, las aportaciones que correspondan al cumplimiento de este encomiendo constitucional se tomaran como de esta naturaleza en base a lo establecido por el artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que a la letra dice:

*“Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social de trabajo, conforme a la ley.*

*El Congreso de la Unión, sin contravenir a las bases siguientes deberá expedir leyes sobre el trabajo, las cuales regirán:*

**A.** *Entre los obreros, jornaleros, empleados domésticos, artesanos y de una manera general, todo contrato de trabajo:*

.....

**XII.** *Toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo, estará obligada, según lo determinen las leyes reglamentarias a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Esta obligación se cumplirá mediante las aportaciones que las empresas hagan a un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos en favor de sus trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad tales habitaciones.*

*Se considera de utilidad social la expedición de una ley para la creación de un organismo integrado por representantes del Gobierno Federal, de los trabajadores y de los patrones, que administre los recursos del fondo nacional de la vivienda. Dicha ley regulará las formas y procedimientos conforme a los cuales los trabajadores podrán adquirir en propiedad las habitaciones antes mencionadas.*

.....

**XXIX.** *Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares.*

.....

**XXX.** *Asimismo serán consideradas de utilidad social, las sociedades cooperativas para la construcción de casas baratas e higiénicas, destinadas a ser adquiridas en propiedad, por los trabajadores en plazos determinados.*

---

**B.** Entre los Poderes de la Unión, el Gobierno del Distrito Federal y sus trabajadores:

**XI.** *La seguridad social se organizará conforme a las siguientes bases mínimas:*

**a)** *Cubrirá los accidentes y enfermedades profesionales; las enfermedades no profesionales y maternidad; y la jubilación, la invalidez, vejez y muerte.*

**b)** *En caso de accidente o enfermedad, se conservará el derecho al trabajo por el tiempo que determine la ley.*

**c)** *Las mujeres durante el embarazo no realizarán trabajos que exijan un esfuerzo considerable y signifiquen un peligro para su salud en relación con la gestación; gozarán forzosamente de un mes de descanso antes de la fecha fijada aproximadamente para el parto y de otros dos después del mismo, debiendo percibir su salario íntegro y conservar su empleo y los derechos que hubieren adquirido por la relación de trabajo. En el período de lactancia tendrán dos descansos extraordinarios por día, de media hora cada uno, para alimentar a sus hijos. Además, disfrutarán de asistencia médica y obstétrica, de medicinas, de ayudas para la lactancia y del servicio de guarderías infantiles.*

**d)** *Los familiares de los trabajadores tendrán derecho a asistencia médica y medicinas, en los casos y en la proporción que determine la ley.*

**f)** *Se proporcionarán a los trabajadores habitaciones baratas, en arrendamiento o venta, conforme a los programas previamente aprobados. Además, el Estado mediante las aportaciones que haga, establecerá un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos en favor de dichos trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad habitaciones cómodas e higiénicas, o bien para construirlas, repararlas, mejorarlas o pagar pasivos adquiridos por estos conceptos. Las aportaciones que se hagan a dicho fondo serán enteradas al organismo encargado de la seguridad social regulándose en su Ley y en las que corresponda, la forma y el procedimiento conforme a los cuales se administrará el citado fondo y se otorgarán y adjudicarán los créditos respectivos.”*

Conforme a lo anterior es prudente expresar que la primera intención es dotar de seguridad social a los trabajadores o empleados de una empresa o negocio dentro de los términos establecidos para igualar las condiciones de las fuerzas productivas del país, por otro lado, cuando no se tomen en cuenta los parámetros implementados por las leyes para proporcionar seguridad social a los trabajadores se estará produciendo inequidad entre las condiciones de trabajo, de igual forma el Estado previendo esta situación, se ha visto en la necesidad de sustituir a los patrones de manera coercitiva, para dotar de igualdad las condiciones de salud y vivienda, en busca del cumplimiento de esta encomienda se introduce a la legislación fiscal las aportaciones de seguridad social, dicha sustitución no extingue la obligación del patrón de proporcionar los servicios a favor de los grupos vulnerables a su cargo, sólo sucede que el patrón cubre la parte proporcional a la cuota del otorgamiento de los servicios de salud y vivienda para que sea el Estado que mediante el sistema del Sector Salud y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda Para los Trabajadores quien proporcione en

---

medida de lo posible las condiciones igualitarias entre la población de la clase trabajadora.

Por otra parte se incluyen las aportaciones de seguridad social dentro de los tipos de contribución dada la naturaleza de la obligatoriedad a que se atañe al sujeto pasivo o mejor dicho a los sujetos involucrados con una finalidad explícita para el cumplimiento de un objetivo del Estado.

#### **1.2.4.2. Contribuciones de mejoras.**

Para hablar de Contribuciones de mejoras se hace necesario recurrir nuevamente a la legislación correspondiente que a la letra dice;

*..... “III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.” .....*

Esta clasificación incluye todo tipo de obras públicas por ejemplo; el señalamiento que hace el artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos<sup>22</sup> en virtud de que no sólo se trata de un beneficio de fines propios si no se trata de un beneficio de orden público, ya que el Estado para el cumplimiento de sus objetivos, como se hizo comentario en el tema anterior, es necesario que los contribuyentes, miembros de la sociedad efectúen una cierta aportación en este caso de forma bilateral, como lo marca la ley.

---

<sup>22</sup>III. Los Municipios tendrán a su cargo las funciones y servicios públicos siguientes:

- a) Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales;
- b) Alumbrado público.
- c) Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos;
- d) Mercados y centrales de abasto.
- e) Panteones.
- f) Rastro.
- g) Calles, parques y jardines y su equipamiento;
- h) Seguridad pública, en los términos del artículo 21 de esta Constitución, policía preventiva municipal y tránsito; e
- i) Los demás que las Legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socio-económicas de los Municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.

IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

---

### 1.2.4.3. Derechos.

La finalidad que se tiene para hacer referencia a los Derechos, es justamente no beneficiarse excesivamente de la riqueza de los contribuyentes sino emplear un rubro equitativo, en relación a la propiedad o patrimonio que tiene el Estado en virtud de las facultades que le otorga la soberanía de los gobernados, y por ello la legislación en comento (CFF) en su artículo segundo fracción IV señala lo siguiente;

*“IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.*

*Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.*

*Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el Artículo 1º.”*

Es importante señalar que dentro de esta fracción la ley contempla no sólo los derechos que pueden percibir los particulares y que están obligados a pagar como por ejemplo; los que enlista Arnulfo Sánchez Miranda en obra de comentario al Código Fiscal Federal que consisten principalmente en los siguientes;

- ❖ Por percibir servicios que presta el Estado en funciones de derecho público.
- ❖ Por el uso de aprovechamiento de bienes del dominio público.
- ❖ Derecho a los hidrocarburos (por la extracción de petróleo).

---

## 1.3. IMPUESTOS.

### 1.3.1. Antecedentes.

El sistema financiero mexicano y las partes que lo integran en especial el aspecto fiscal desde sus inicios considero imperantemente captar recursos de los nuevos actos jurídicos que iban emergiendo de las situaciones sociales y económicas situación que sigue vigente en nuestros días.

A través de la historia se han generado diversos acontecimientos que dieron origen a la organización política, social y económica

Carrasco Iriarte señala algunas causas:

1. *Por voluntad del más fuerte.*-"los tributos se pagan por la fuerza, de modo tal que un grupo domina a otro."
2. *Por mandato divino.*-"Los impuestos se pagan por mandato de la voluntad divina...Los impuestos se utilizaban para los gastos de la corte con el fin de sufragar los grandes lujos con que vivían los reyes y para cortejar las guerras..."
3. *Por mandato legal (concepción positivista).*-"Lo que justifica el pago del tributo es la ley, de manera que tanto el tributo emane de la ley habrá que pagarlo. Lo grave de esta concepción es que no se discute si la ley es injusta o injusta. Por ser esta una disposición material y formalmente legislativa, debe obedecerse."

### 1.3.2. Definición.

En México se define al impuesto mediante el artículo 2º CFF, contemplándolo dentro de las contribuciones, es importante hacer el señalamiento siguiente:

En el tema anterior a partir de la concepción de las contribuciones, se llega al entendimiento que en la actualidad los legisladores mexicanos mantienen una concepción equivocada entre contribución e impuesto aun existiendo especificaciones técnicas e históricas además, insisten en equiparar las definiciones de impuesto y contribución.

---

El artículo 2° del C.F.F. el impuesto es una variante de contribución, y la define como aquella que debe pagar una persona física o moral que a la letra dice;

*“Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos...”*

*I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.”*

El artículo en comento hace mención que los impuestos serán las contribuciones establecidas en ley que deben ser pagadas por las personas físicas o morales que se encuentren en una situación jurídica o de hecho, es decir, que aunque no mencione cuales son, pueden existir contempladas en un catálogo legislativo o bien una ley como por ejemplo la ley del ISR o IVA.

Ahora bien en base a lo anterior no existe diferencia alguna, tanto la ley como la doctrina por muchos años señalan a los impuestos como una especie de contribuciones, ahora bien análogamente, existe una diferencia que puede ser un tanto rebuscada pero que es necesario mencionar y que para ello de la transcripción siguiente:

*“Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos”. \**

La definición en cita es considerada como la más adecuada, en virtud de lo siguiente; por prestación debemos entender la obligatoriedad existente para enterar al Estado la parte proporcional que corresponde a los ingresos del causante para cumplir con lo constitucionalmente establecido por el artículo 31 fracción IV, por otra parte se mantiene el hecho de que es dirigido un impuesto a todo miembro de la población que se encuentre en la situación jurídica contemplada por la ley, es decir es de carácter objetivo en función del hecho que atañe a la obligación impositiva, es de carácter subjetivo pues el objeto del impuesto sólo recae a los causantes obligados, siendo su finalidad de carácter general dirigir los recursos obtenidos al funcionamiento y creación de obras públicas y servicios de interés general que la Administración Pública en cualquiera de sus ámbitos espaciales de competencia lleva a cabo.

En consecuencia de lo anterior podemos afirmar que un impuesto no es una contribución como tal, valga la redundancia es una *imposición*, pues no es de carácter bilateral entendiendo a esta como una *“característica típica de todo acto*

---

*de autoridad*”,<sup>23</sup> significa que es una disposición fijada unilateralmente por parte del Estado y que sólo es dirigida específicamente a los sujetos que se encuentren en la situación descrita por la ley para su aplicación y que además no obstante a la generalidad de este supuesto, las contraprestaciones o el beneficio de la obtención del recurso no será proporcionado de manera directa como en el caso de las demás expresas en el art 2 de la LISR.

Para una mejor explicación a lo antes dicho hay que rescatar lo siguiente Hugo Carrasco Iriarte anota en su libro de Derecho Fiscal I *“Una de las características de los impuestos es que son obligatorios y no se recibe una prestación inmediata por el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria cuando, los paga...”*,<sup>24</sup> lo citado confirma que la definición jurídica y doctrinal actual es un mero intento por establecer legalidad y certeza a la legislación fiscal vigente, sin embargo hay aspectos importantes a rescatar de lo anterior como establecer lo siguiente;

El impuesto es:

- ❖ Es una prestación en dinero o en especie que no tiene contraprestación directa por parte del Estado.
- ❖ La imposición se establece unilateralmente por el Estado en forma general, es de carácter coactivo, es decir, si no se cumple, el Estado puede utilizar el poder legal para hacerlo cumplir.
- ❖ El destino de los impuestos es satisfacer necesidades colectivas, es decir se utilizan en obras para el bienestar social.

### **1.3.3. Clasificación de los impuestos.**

Con respecto al tema actual, se hablará de la clasificación de los impuestos, como primera impresión pudiera sonar redundante acerca de lo planteado, sin embargo imperante es nuevamente su enunciación ya que si bien se ha llevado a cabo una clasificación por parte del legislador, la clasificación que ahora se sugiere se da en cuanto a la repercusión y el impacto fiscal que las mismas tienen sobre los sujetos, por lo tanto hay que referirse a una clasificación en base al objeto que grava, no cada contribución, sino en específico al conjunto que conforman los impuestos encuadrados en los supuestos de hecho o derecho, como son los impuestos directos, indirectos, reales, personales, sobre el capital, la renta y el consumo.

---

<sup>23</sup> ARRIJOJA VIZCAÍNO, Ob. Cit. Página 353

\*Artículo 2° Código Fiscal de la Federación de treita de Diciembre de 1966, vigente al 31 de Diciembre de 1982.

<sup>24</sup> CARRASCO IRIARTE, Ob. Cit., Página 177.

---

### 1.3.3.1. Impuestos directos.

“Son aquellos que no se pueden trasladar”, es decir que inciden de forma directa en el patrimonio del contribuyente, pues por no estar en posibilidad de trasladarlo, es decir cobrarlo a otro, no podría recuperar el pago que hizo de él y por ello se ve afectado en su riqueza personal (patrimonio).

Por otra parte Venegas Alvares los señala de la siguiente forma: *“los que gravan manifestaciones de riqueza que no constituyen un índice directo de la capacidad económica de quien la ostenta”*,<sup>25</sup> en otras palabras se trata de aquellos impuestos que gravan la utilidad disponible de los ingresos finales del contribuyente.

### 1.3.3.2. Impuestos indirectos.

Por impuesto indirecto se entiende como aquel que es posible trasladar, cuyo efecto no influye en la disminución del patrimonio del contribuyente, y repercute en el patrimonio de aquel de quienes se recupera el sujeto pasivo, no constituyen una afectación en la utilidad neta del contribuyente, sin embargo tienen el mismo impacto fiscal, este tipo de impuestos es identificado por los adquirentes de productos o servicios a quienes es dirigido (por ejemplo; el impuesto del valor agregado), el entero del impuesto ha sido pagado por el adquirente último de un producto o servicio objeto de este impuesto, sin embargo no será este quien cubra el entero de forma personal, sino que es sustituido por el proveedor, la obligación no se extingue al momento de la sustitución entre sujetos, sino que al momento de la adquisición de un producto o servicio al que es dirigido el impuesto se traslada el importe del mismo, de un sujeto a otro preponderando la existencia de la obligación y por ende el entero del impuesto.

### 1.3.3.3. Impuestos reales.

Este tipo de impuestos son los que atienden de manera exclusiva, a los que se establecen sobre los bienes o cosas que gravan y afectan directamente su patrimonio, es decir, *“se desentienden de las personas; por ejemplo el predial... tenencia o uso de vehículos.”*<sup>26</sup>

Por otro lado este impuesto en su naturaleza; *“afecta a una unidad de riqueza producida o que se posee, sin tomar en consideración las condiciones personales del contribuyente”*,<sup>27</sup> el gravamen del impuesto recae directamente en un objeto-cosa, algo tangible propiedad de una persona.

---

<sup>25</sup> VENEGAS ALVARES, Sonia, *“Presunciones y ficciones en el Impuesto Sobre la Renta en México”*, UNAM, México 2007. Página 238.

<sup>26</sup> PONCE GÓMEZ, Ob. Cit., Página 98.

<sup>27</sup>VENEGAS ÁLVARES, Ob. Cit., Página 239.

---

#### 1.3.3.4. Impuestos personales.

“Son los que se establecen en atención a las personas...a los contribuyentes o a quienes se prevé que paguen los gravámenes...”<sup>28</sup> Este tipo de impuestos están dirigidos específicamente no a los bienes del sujeto pasivo, sino a su persona, como es el caso del impuesto sobre la renta, en donde recae el gravamen en la actividad de obtención de riqueza o rendimientos del sujeto pasivo.

Es prudente señalar que al estudiar detenidamente la definición y clasificación del impuesto se atribuye a este lo siguiente; el impuesto tomando en cuenta las condiciones en forma particular (personal) del contribuyente “*mediante el sistema de deducciones y de cargos, por razón de las cuales el legislador se esfuerza en aproximar la carga tributaria a la efectiva capacidad contributiva del sujeto pasivo.*”<sup>29</sup>

#### 1.3.3.5. Imposición al consumo.

Al principio se llamó al ordenamiento que gravaba el impuesto al consumo ley de Ingresos Mercantiles, en 1979 hubo una reestructuración del sistema fiscal mexicano y se le llamó después Ley del impuesto al valor agregado, de entre las principales características podemos mencionar que este tipo de imposiciones se aplica al incremento del valor que “*se agrega a los bienes y servicios al pasar estos por las diferentes etapas del proceso económico: productor, distribuidor, mayorista, detallista, etcétera.*”<sup>30</sup>

Otra característica importante a destacar dentro de este tipo de imposición, es que los sujetos que tengan que constreñirse al pago de este tipo de impuestos serán aquellos que realicen actos u operaciones establecidos como objeto de esta ley, siendo básicamente cuatro: a) *Enajenación de bienes;* b) *Prestación de servicios independientes;* c) *Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes;* d) *Importación de bienes o servicios.*”<sup>31</sup>

#### 1.3.3.6. Impuestos a la renta.

Desde un punto de vista coloquial puede afirmarse que gravar la riqueza de un individuo es imponer un tributo con objeto de gravar el **ingreso** del individuo costeable en activo y pasivo. Por ingreso dice Carrasco Iriarte hay que entender

---

<sup>28</sup> PONCE GÓMEZ, Ob. Cit., Página 98.

<sup>29</sup> VENEGAS ÁLVARES, Ob. Cit., Página 239.

<sup>30</sup> CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, “*Derecho Fiscal*”, UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, México, 1991, Página 93.

<sup>31</sup> Ídem.

---

lo que obtiene un contribuyente, ya sea en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o en cualquier otra forma durante un ejercicio fiscal”.<sup>32</sup>

Chapoy Bonifaz y Fernández y Cuevas señalan la importancia que tiene la imposición a la riqueza en el sistema fiscal mexicano explicándola de la siguiente forma: “*Como medida de las posibilidades económicas que originan la capacidad contributiva de una persona, debe atenderse tanto al flujo del ingreso — sujeto al impuesto sobre la renta —, a la porción que de él es gastada — gravada por los tributos al consumo—, y al valor de los bienes y derechos poseídos en un momento determinado — objeto de la imposición a la riqueza*”.<sup>33</sup>

### **1.3.3.7. Impuestos sobre el capital.**

Han existido impuestos que no son considerados en el catálogo de los mismos o no han sido especificados como tales, pues hablar del impuesto sobre la renta, es hablar de aquellos que se gravan no sólo sobre el patrimonio, sino también al gasto que se genere con motivo de su adquisición o bien de cualquiera otro que se considere excedente, de igual forma al hablar del impuesto al valor agregado es hablar del gasto efectuado para el mantenimiento de los bienes que se tengan por consumir adecuando tasas y tarifas en este momento es prudente señalar que hay otros tipos de impuestos que no gravan, la renta como fuente de riqueza, ni el consumo de bienes o servicios nos referimos a aquellos que se consideran como capital en manos del contribuyente, que dicho de otra forma son las utilidades obtenidas a partir del consumo de bienes y servicios que lleva acabo para la conservación de la fuente de riqueza que le genera la obtención de otros bienes pecuniarios o no que van en aumento.

Lo anterior bien puede sustentarse bajo la clasificación que se hace en la obra publicada por Chapoy Bonifaz y Cuevas que a la letra dice; “*De una manera expresa la ley menciona las siguientes clases de ingresos: 1) en efectivo; 2) ingresos en bienes; 3) ingresos en servicios; 4) ingresos en crédito*”,<sup>34</sup> aunado a lo anterior es importante decir que existe un impuesto que se suma a esta clasificación y se contempla por los autores separadamente, que son los “*impuestos de cualquier otro tipo*”, aquí cabe hacer referencia que son considerados por los autores de este modo dado que este tipo de impuestos son los obtenidos por la disminución real de sus deudas.

En otras palabras podemos definir que los impuestos sobre el capital engloban el gravamen aquellos ingresos que tiendan a otorgar un beneficio en por medio del excedente de los ingresos mínimos exentos del contribuyente.

---

<sup>32</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo, Ob. Cit. Página 72

<sup>33</sup> CHAPOY BONIFAZ, Dolores, Fernández y Cuevas José Mauricio, Ob. Cit. Página 99.

<sup>34</sup> Ob. Cit. Página 45

---

## 1.4. IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

### 1.4.1. Antecedentes.

Al hablar del impuesto sobre la renta se hace necesario puntualizar algunas aspectos, entre ellos, sus generalidades, y es que de mucho tiempo atrás a la actualidad existen una gama de normas que establecen o mejor dicho desvirtúan la naturaleza del impuesto sobre la renta por ejemplo; desde el siglo XVIII, la fuente preferida por el legislador como obtención de los ingresos de un Estado ha sido la renta, lo que nos lleva a transcribir algunos señalamientos que hace Sonia Venegas Álvarez que enumera en las siguientes tendencias:

1. *Se presenta una mayor atención a considerar los gastos que realizan los contribuyentes para la obtención de sus ingresos necesarios para su subsistencia y la de sus dependientes económicos, así como cierto énfasis en el respeto y observancia de las garantías constitucionales.*
2. *Se aspira de cierta forma de legitimación tributaria.*
3. *Los países de la Unión Europea, entre ellos España, han entendido que la política fiscal no es propiamente la clave para resolver todos los problemas de la economía nacional, es decir, existen también otras variables que fijan sus circunstancias económicas; no así los países latinoamericanos, entre ellos México, que insisten en reformas sin atender otras facetas de la política económica de equiparable importancia al aspecto tributario.*
4. *Es evidente la internacionalización de las relaciones económicas, así como sus efectos fiscales, lo cual limita o debe limitar en alguna medida a la política fiscal interna.*
5. *Son tres los principios básicos que se claman socialmente a nivel mundial para la tributación: justicia, desarrollo y simplicidad.*
6. *El legislador tributario en casi todo el orbe es partidario de ampliar las bases para poder reducir las tasas.*
7. *A pesar de las nuevas tendencias ideológicas, como la imposición dual nórdica, los legisladores tributarios, españoles y mexicanos, pugnan por mantener la progresividad como principio básico para alcanzar una justicia fiscal”.*<sup>35</sup>

Tomando en cuenta lo anterior Venegas Álvarez hace referencia que tanto en México como en España se define legislativamente y señala al impuesto sobre la renta como una institución, afirmando que el sistema español, grava la renta solamente en lo disponible y no al total, mientras que el sistema mexicano sólo marca un mínimo exento, que supone la nula afectación del gravamen.

---

<sup>35</sup> VENEGAS ALVARES, Sonia, Ob. Cit. Página 236

---

Es por demás importante hacer hincapié en que el impuesto sobre la renta de las personas físicas en los sistemas de análisis, se encuentra sujeto a los principios de generalidad, igualdad y progresividad, sólo que en caso del sistema impositivo español estos principios consagrados en la Constitución, son reiterados en forma expresa en el Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en tanto que en el sistema tributario mexicano, a pesar de que la Constitución enuncia dichos principios, la ley secundaria ya no los presenta de manera expresa, si no que los utiliza como límites legislativos y conceptos de presumible sobre entendimiento.

#### 1.4.2. Definición.

El impuesto sobre la renta es un impuesto directo, calificado como tal en base a la manifestación económica gravable de forma directa a la capacidad contributiva y económica. *“Por su objeto y por su método de imposición, este tributo es paradigma de los impuestos directos: grava la renta que es, junto con el patrimonio, la capacidad económica misma o desde luego, su manifestación más directa”*<sup>36</sup>, también hay que comentar que el impuesto sobre la renta se concentra dentro de los impuestos personales ya que no importa la fuente de obtención del mismo por parte del contribuyente, sino que asume preponderantemente la naturaleza personal del impuesto es decir el impuesto es *independiente de la técnica o del sistema de imposición (individual o conjunta)*<sup>37</sup>.

#### 1.4.3. Elementos.

Constitucionalmente los impuestos están dotados de elementos, los cuales se encuentran enunciados en el artículo Constitucional 31, fracción IV, que se encuadran en una serie de garantías de la misma naturaleza, que tendrán por su puesto lugar en tema aparte, pero de los que se desprende concomitante lo siguiente;

Los impuestos están compuestos por algunos elementos, entre los que destacan los siguientes aplicables al Impuesto Sobre la Renta.

- 1) **Sujeto:** son los agentes que participan en el proceso de recaudación. De este modo tenemos que, existen dos tipos de sujetos:

**Sujeto activo:** Aquellos que tienen el derecho de exigir el pago de los tributos. En este grupo tenemos a la federación, las entidades federativas y a los municipios.

---

<sup>36</sup> Ob. Cit., Pág. 238.

<sup>37</sup> Ob. Cit., Pág. 239.

---

**Sujeto pasivo:** Son los causantes o contribuyentes que pueden ser personas físicas o morales, mexicanas o extranjeras que tienen legalmente la obligación de pagar algún impuesto.

2) **Objeto del impuesto:** Es aquello que normalmente da el nombre a la contribución respectiva, por ejemplo: el ingreso, el valor agregado, el activo, etc.

3) **Tasa:** Es el monto del impuesto expresado, por lo regular, en porcentaje. Existen las siguientes modalidades:

**Tasa proporcional:** Cuando los ingresos personales varían en la misma proporción que lo hacen los impuestos;

**Tasa progresiva:** Cuando los ingresos personales se incrementan en una mayor proporción que el incremento en los impuestos.

**Tasa regresiva:** Cuando los ingresos personales se incrementan en una menor proporción que el incremento en los impuestos.

4) **Base gravable:** Es el valor monetario o la unidad de medida del hecho imponible al cual se le aplica la tarifa del impuesto, en el caso del impuesto sobre la renta la base gravable se desprende de la utilidad generada en base a la renta obtenida.

---

## 1.5. GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUARIA.

### 1.5.1. Introducción.

Anteriormente se comentó la existencia de diferencias entre la contribución y el impuesto, una vez hecha dicha puntualización, es momento de señalar las compatibilidades que existen para su régimen jurídico y aplicación, sobre todo en el cumplimiento práctico de los mismos, pues tanto los impuestos como las contribuciones deben hacer valer las garantías constitucionales que a continuación se explican en relación al artículo Constitucional 31 fracción IV.

### 1.5.2. Garantía de Proporcionalidad.

La Garantía de proporcionalidad bajo las condiciones doctrinales y legales que atienden al tema tributario, se enfoca principalmente a la capacidad económica tributaria que poseen los contribuyentes así como la obligación de los mismos para contribuir de manera proporcional y equitativa a los gastos públicos, de modo tal que en un momento determinado la autoridad fiscal disponga bajo las leyes correspondientes, lo que el hecho generador detente como imposición, en igualdad de condiciones a los que se encuentren en el mismo supuesto jurídico impositivo o tributario.

### 1.5.3 Garantía de Equidad.

Se refiere la garantía de equidad en sentido amplio a que debe darse un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, esto como alusión a principios generales del derecho, que en la materia nos ocupa es de fundamental importancia tenerlo presente ya que la falta de objetividad jurídica, dirige sin duda a consecuencias garrafales en la aplicación del derecho.

En estos puntos es necesario mencionar que tanto la proporcionalidad como la equidad *“implican que las contribuciones se deben establecer atendiendo a la capacidad económica del contribuyente(o capacidad contributiva); deben ser proporcionales a las facultades de los contribuyentes, a las rentas o al capital, según el sistema que se adopte; y se deben establecer con las mismas reglas para todos aquellos que estén situados en los mismos supuestos que señalan las disposiciones fiscales.”*<sup>38</sup>

---

<sup>38</sup>. SÁNCHEZ MIRANDA, Ob. Cit. Página 55

---

En cuanto a la definición de equidad debemos atender según el maestro Serra Rojas Andrés como *“una igualdad de ánimo”* es decir la unilateralidad del acto al obligarse al deber o la conciencia, sin embargo atendiendo a la definición más común en el ámbito del derecho fiscal nos referimos a equidad como la aplicación de la justicia a casos concretos, sin embargo lo más importante en este momento es estimar al impuesto o tributo como equitativo cuando el impacto económico *“sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.”*<sup>39</sup>

#### **1.5.4. Garantía de Legalidad.**

El artículo 31 fracción IV hace referencia a la garantía de legalidad en su parte final... *según lo dispongan las leyes, es decir que la obligación de contribuir se haga de manera en que lo han establecido las leyes “Esto implica que, para que se pueda dar la exigibilidad de contribuir para los gastos públicos se deben establecer en leyes.”*<sup>40</sup>

Este principio se encuentra estrechamente vinculado a la capacidad económica de los contribuyentes, *“la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial de destino no sea sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la distribución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez, a los ingresos obtenidos”*<sup>41</sup>, además de ser establecido conforme a lo descrito, debe ser contenido en una ley, especificando quienes serán los sujetos a los que se dirige, el objeto, tasa, tarifa, fecha y lugar destinado para el entero del impuesto, estableciendo los formularios que deban presentarse para la misma finalidad, los métodos aplicables para su determinación líquida, así como contar con un lenguaje claro, preciso e inteligible dirigido al causante.

Entre lo más importante a resaltar es que *“sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta donde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado y qué derechos puede hacer valer ante posibles abusos por parte del Fisco.”*<sup>42</sup>

#### **1.5.5. Excepciones a los principios constitucionales.**

Bajo los rubros anteriores se expusieron de manera general las principales garantías que sustentan el derecho fiscal y que regulan la base de los impuestos y las contribuciones, señalando en resumidas cuentas, que todo impuesto o

---

<sup>39</sup> MARGAIN MONAUTOU, Emilio, citado por Arrijo Vizcaíno Adolfo, Página, 259

<sup>40</sup> SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Ob. Cit. Página 55.

<sup>41</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Ob. Cit. Página 257.

<sup>42</sup> Ob. Cit. Página 267.

---

contribución debe estar establecido en una ley de forma específica, creado por el proceso regular correspondiente a la creación de leyes, facultad ejercida por el poder legislativo es aquí donde descansa fundamentalmente el principio y garantía de legalidad y que da sustentabilidad a la garantía de proporcionalidad, equidad y certeza tributaria, no obstante es importante recordar que existen otras áreas del derecho a relucir en este breve apartado, pues si bien es cierto hay un orden legal establecido, hay también normas de carácter general que determinan excepciones a las garantías expuestas en razón de lo siguiente;

Han quedado establecidas, las bases constitucionales de los impuestos, y de igual forma el poder legislativo ha creado un método de excepción expuesto constitucionalmente, en los casos previstos de los artículos 29 y 131, sin duda alguna son de fundamental apreciación para revestir de legalidad y constitucionalidad los actos generados bajo las permisivas de estos receptos,<sup>43</sup> no así a las facultades que constitucionalmente que se otorgan al congreso de la unión según el artículo 73 en sus párrafos VII y XXIX.<sup>44</sup>

---

<sup>43</sup> **Artículo 29.** En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los Titulares de las Secretarías de Estado y la Procuraduría General de la República y con la aprobación del Congreso de la Unión y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación; pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde.

**Artículo 131.** Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

<sup>44</sup>**Artículo 73.** El Congreso tiene facultad:

**VII.** Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

**XXIX.** Para establecer contribuciones:

- 1o. Sobre el comercio exterior;
- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
- 5o. Especiales sobre:
  - a) Energía eléctrica;
  - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
  - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
  - d) Cerillos y fósforos;
  - e) Aguamiel y productos de su fermentación; y
  - f) Explotación forestal.
  - g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

Garantía	Art. 29	Art. 131
Certeza tributaria	Por tratarse de una norma jurídica emitida de forma extraordinaria, se considera hacer excepción a esta garantía, pues no existen antecedentes, ni planeación para legislar sobre los rubros previstos por los artículos en comento.	
Legalidad tributaria	Atendiendo al decreto con motivo, de invasión, o perturbación grave de la paz, genera excepción pues al no haber iniciado y concluido un proceso de creación de leyes se encuentra sin duda en un marco jurídico contemplado de forma extraordinaria, cuyas características en un momento dado pueden no cumplir con los requerimientos formales que agotan de manera regular la iniciativa de ley, y que sin embargo tendrá el mismo efecto para su aplicación y vigencia.	Este tipo de decreto, al contrario del decreto-delegado a pesar de ser legislado de forma extraordinaria, cumple con los requisitos de fondo que la ley emitida de un proceso legislativo formal agota, pues según el mismo artículo en comento hace expreso que debe cumplir para sus efectos, con la aprobación del congreso constituyente para su vigencia y aplicación, sin embargo hay que considerar que de tratarse en este caso, aplicara sobre la misma directriz no se trata de una ley en toda forma sino de un decreto que se publica sin haber agotado el procedimiento ordinario de creación de leyes.
Equidad tributaria	El cumplimiento de la ley supone en el caso del art 29 la posibilidad de suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías por un tiempo limitado, siendo de carácter general, según la circunscripción territorial, sin embargo tratándose de la suspensión de normas de carácter federal se estaría llegando a la excepción de la garantía de equidad puesto que a los sujetos exentos territorialmente, se estará aplicando de forma regular las normas federales de forma ordinaria.	Este artículo constitucional ejecuta la excepción la garantía de equidad tributaria en razón de la modificación de las tarifas que consistan en aumentar, disminuir o suprimir las mismas en parte o en la totalidad del territorio en el primero de los casos pondría en riesgo la economía de los contribuyentes exentos de la aplicación territorial de dicho decreto.
Proporcionalidad tributaria	Lo establecido por ambos numerales hacen excepción a esta garantía en cuanto a que los aspectos que darán origen a los decretos no serán los que cumplan con un objetivo o fin específico de carácter general, sino será parcial en el caso de ser dirigido en una circunscripción territorial y en el caso de que sea dirigido en la generalidad.	
Seguridad jurídica tributaria	Se considera la existencia de excepción en razón de tratarse de una norma emitida de forma extraordinaria faltando al proceso ordinario de creación de leyes previsto por el artículo 73 párrafos VII y XXIX*	

\*En cualquiera de los caso expuestos por los artículos en comento podría en determinado momento poner en riesgo la seguridad jurídica que la leyes fiscales otorgan a los contribuyentes, pues según lo establecido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ninguna norma está por encima de las leyes federales y sus reglamentos, excepto la misma constitución y los tratados internacionales en los que México haya celebrado, así mismo, es la máxima norma la que hace mención de la permisiva, de pasar por alto este precepto del derecho común para establecer lineamientos extemporáneos que permitan la solución a eventualidades, ajenas a la planeación, recaudación y manejo de los recursos a que el Estado tiene derecho.



## CAPITULO 2.

### PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

#### 2.1. ANTECEDENTES HISTORICOS.

##### 2.1.1. Introducción.

Con la creciente relación de México con el ámbito empresarial internacional de las últimas décadas, en la actualidad existen una serie de hechos y fenómenos jurídicos que desencadenan una serie de problemáticas especialmente en el ámbito del Derecho Fiscal y es que con la residencia de empresas extranjeras en el país y las nacionales que mantienen relaciones comerciales con empresas extranjeras y la internacionalización económica, se ha incrementado el temor de las Administraciones tributarias en los diferentes Estados sobre los riesgos de deslocalización de rentas.

En los últimos años el desarrollo económico ha fluctuado con gran intensidad en México y el ámbito internacional, al mismo tiempo que se hace necesario incluir a nuestra legislación en materia de *precios de transferencia* los principales conceptos de fiscalización y tratamiento tributario en el mismo sentido, lo que implica hacer una recapitulación de los antecedentes tanto en el ámbito internacional como en el ámbito nacional. En este capítulo se podrá observar cada una de las partes medulares para la determinación, configuración y el tratamiento tributario más elemental en materia de precios de transferencia, pues en temas adelante habrá de procurarse establecer definiciones en cuanto a los sujetos, precios de transferencia, la operaciones sujetas a estos y los acuerdos anticipados, así como de los elementos que los integran como el principio arm's length y comparabilidad.

##### 2.1.1.1. Antecedentes en el ámbito internacional.

Con respecto a la normatividad aplicable en ámbito internacional que en este capítulo se considera es de suma importancia mencionar que los Estados Unidos de América fue pionero en las prácticas comerciales y la regulación a los "*precios de transferencia*". El federalismo estadounidense dio origen al federalismo fiscal, explicado de otro modo; al incursionar la práctica política y económica a un tiempo clave se "*permitía que las tasas correspondientes por el impuesto del ingreso varia de un Estado a otro Estado o territorio asociado... por lo que algunas*

---

*personas físicas y morales tendían a mover la utilidad de un lugar a otro con el explícito fin de pagar menos impuestos.”<sup>1</sup>*

A partir de lo anterior desde 1935 los Estados Unidos de América, establecieron una legislación preventiva de las prácticas comerciales con motivo de evasión fiscal tomando medidas drásticas, frenando de algún modo las manipulaciones de los precios de transferencia, apegando las transacciones de esta índole al principio Arm's Length.

### **2.1.1.2. La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).**

Al término de la segunda Guerra Mundial nace el Convenio para la Cooperación Económica, el 16 de abril de 1948 se agruparon a el 18 países cuyo propósito era reconstruir económicamente a los países europeos que intervinieron en dicha guerra, de aquí surge la OCDE que fundada en el año de 1960 el 14 de diciembre en París, Francia, Estados Unidos de América y Canadá se convierten en miembros, y la organización entra en vigor de sus funciones el 30 de septiembre de 1961, y México se convierte en miembro hasta 1994.

Aunque en un primer momento las prácticas comerciales sujetas a precios de transferencia eran llevadas a cabo frecuentemente por los Estados Unidos de América, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) retoma y reforma los conceptos en comento para hacer recomendaciones a sus miembros sobre sus administraciones fiscales.

En la actualidad la OCDE tiene como objetivo:

1. *Alcanzar el mayor crecimiento económico...*
2. *Contribuir a la expansión del desarrollo económico...*
3. *Contribuir a la expansión del comercio internacional en una base multilateral..., de acuerdo con las obligaciones internacionales.”<sup>2</sup>*

### **2.1.1.3. Antecedentes en el ámbito nacional.**

Los doctrinarios en la materia señalan la aparición del tópico de precios de transferencia a partir de la aparición incipiente en 1995, de una legislación formal aunque solamente se dio a las empresas denominadas “maquiladoras” y el

---

<sup>1</sup> Comisión de Precios de Transferencia *“Precios de Transferencia”*, Ed. IMPC, México 2008 Página 36

<sup>2</sup> Cerda Ayala, Mónica, Ob. Cit. Página. 29

---

régimen legal era aplicado mediante la Resolución Miscelánea Fiscal. Una vez abierta la economía mexicana se generaron alrededor de ella un sin número de aspectos para su regulación especialmente a su legislación en materia federal, le siguió una serie de “ajustes” principalmente se empezaba a notar relevancia en cuanto a las facultades conferidas a las autoridades fiscales y de este modo la ampliación de la aplicación del concepto de precios de transferencia, más allá de la industria maquiladora en nuestro país.

La legislación que ha marcado pauta al marco jurídico nacional sobre los precios de transferencia entró en vigor el 1º de enero de 1997, la cual adoptó los lineamientos internacionales en esta materia con la intención de asegurar que las operaciones que se efectúen entre “partes relacionadas” se apegaran a los valores prevalecientes en el mercado entre “partes no relacionadas”.

Entre los aspectos más destacados del nuevo concepto incluido se encuentran los siguientes;

La fracción XV del Art. 58 de la LISR de 1997, establecía la obtención y conservación de la documentación comprobatoria y el contenido de los siguientes datos:

1. *Nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal*
2. *Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente.*
3. *Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos.*
4. *El método aplicado conforme al Art. 65 de esta Ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables.*<sup>3</sup>

En un esfuerzo por mantener una posición jurídicamente controlada el numeral 64-A de la ley en comento señala la obligación de los contribuyentes a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas considerando los precios y montos de las contraprestaciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes relacionadas.

En el último párrafo de este precepto para entonces hacia una equivalencia entre las operaciones entre partes relacionadas y operaciones comparables, no obstante se inclina hacia una metodología un tanto rebuscada para la aplicación

---

<sup>3</sup> Datos obtenidos de la obra Precios de Transferencia; Marco Teórico, Jurídico y Práctico” Capítulo 2, Página 41

---

de los métodos que debieran usarse para la configuración y determinación en materia de precios de transferencia, en su artículo 65.<sup>4</sup>

De lo anterior es importante sustraerse que cuando alguna persona jurídica se encuentra en el hecho de abarcar más de algún tipo de operación o se hiciese necesario emplear más de uno de los métodos para los movimientos comerciales efectuados tendría que aplicar el Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, que implicaba, además de probar de manera global que las operaciones se encaminaban a valores del mercado se haría de manera indirecta.

En vista de las disposiciones fiscales de 1997 para efectos de las facultades que poseen las autoridades fiscales en cuanto a la materia al hacer las respectivas diligencias, si una parte relacionada con residencia en el extranjero hubiera utilizado operaciones con parte independiente en operaciones comparables, la autoridad podría determinar el valor en el mercado de las operaciones comparables y entonces requerir el pago del impuesto omitido y las actualizaciones, así como los recargos que correspondieran y además una multa que variaría entre el 70 y 100% del valor de la contraprestación en razón de los montos de las contraprestaciones sometidas a precios de transferencia.

Para el año 2000 la fracción XIV del Art.58 de la ley del ISR hacia reformas a lo dispuesto a la ley de 1997 acentuándose en las siguientes consideraciones; para la aplicación de las multas en caso de contar con la documentación probatoria sería 50% menores al valor de la contraprestación que diera origen a esta de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 76 en sus fracciones I y II, en resumen la reforma consiste en que para la determinación de los precios de transferencia tendría que cumplirse con lo siguiente;

1. *El nombre y denominación social, domicilio y residencia fiscal de las partes relacionadas con las que se celebren operaciones, y la documentación que demuestre la participación directa o indirectamente con estas.*
2. *Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados por el contribuyente por cada tipo de operación.*

---

<sup>4</sup> Método de precio comparable no controlado.  
Método de precio de reventa.  
Método de costo adicionado.  
Método de partición de utilidades.  
Método residual de partición de utilidades.  
Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación.

- 
3. *Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada así como el tipo de operación según lo dispuesto por el artículo 65 de la ley del ISR.*
  4. *Por último señala la presentación del método aplicado conforme al artículo 65 la ley mencionada, incluyendo la información y documentación sobre operaciones y empresas comparables que correspondan a cada tipo de operación.*

Lo anterior implicó que cada contribuyente para la determinación de los precios de transferencia tuviera que hacer un análisis “transaccional”, es decir llevar a cabo un estudio por separado de cada transacción y además la declaración correspondiente a las operaciones con partes relacionadas en el extranjero al mes de febrero con respecto a lo efectuado al año calendario anterior, que debía ser presentada ante las oficinas autorizadas en formato oficial y que sólo estuvo vigente hasta 2001, y que en 2002 cambió a ser un formato electrónico múltiple, el plazo se modificó a que debiera presentarse conjuntamente a la declaración de cada ejercicio, no obstante a lo mencionado, surgió una obligación paralela a la reforma antes expuesta, en los artículos 81 y 82 del CFF se estableció que de no ser presentada dicha declaración informativa, o de no presentarse o hacerlo con omisiones o en su defecto de manera errónea se impondría una multa que de inicio podría variar de entre \$35.000 a \$70.000, este mismo año se establecía la aplicación de los métodos contemplados en el artículo 216 de la ley de ISR, la exención para hacer los estudios antes referidos (análisis transaccional) se modificó y desaparecieron los pagos provisionales trimestrales mismo que se regulaba entonces por el artículo 86 (LISR), no obstante aún cuando ya existe la obligación de contar con un estudio de precios de transferencia, no es del todo clara en cuanto a los requisitos de dichos estudios, (según afirman los encargados de aplicar y llevar a cabo dicho análisis) además de anexar al artículo 215 de la multicitada ley para la interpretación de lo dispuesto por el capítulo correspondiente a la materia que sean aplicables las Guías sobre precios de transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales aprobadas por la OCDE en 1995 bajo la consigna de ser congruentes de la LISR y los tratados internacionales con México de igual forma se fueron incluyendo otros aspectos en este año como; la incorporación que hace al artículo 32 en su fracción XXVI que corresponde a que no serán deducibles los intereses derivados de las deudas excesivas con parte independiente residente en el extranjero, las deudas sobre créditos hipotecarios o lo hubiese otorgado una o varias partes relacionadas.

En 2006 se hicieron otras modificaciones sustanciales entre las cuales se encuentra la consigna de que sólo podrán aplicarse los métodos aplicables en las fracciones II, III, IV, V y VI, siempre que el método sea el indicado para los supuestos en que el artículo 215 fracción I (LISR) no sea el apropiado y que bajo

---

este supuesto tendrá que haberse entregado al contribuyente una resolución favorable, sobre este en los términos del artículo 34-A del CFF.<sup>5</sup>

Para 2007 la fracción XXVI del artículo 32 de la LISR que ya había sufrido cambios en 2005, volvió a modificarse focalizándose en la no deducibilidad de las deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero en los términos del artículo central en materia precios de transferencia, especificando la determinación de estos en los párrafos siguientes.

En 2008, las modificaciones que se hicieron enfatizan un tanto más hacia las pérdidas sufridas por enajenación de acciones, al respecto el artículo 32 de la ley del ISR en la fracción XVII, el cual en resumido comentario prevé deducción a estas en la enajenación de acciones no colocadas entre el gran público inversionista, y así mismo una serie de nuevos requisitos que se enuncian a continuación:

- ❖ Considerar que resulte mayor al pactado en la operación y el precio de venta de las acciones conforme a la metodología establecida en el artículo 216 de la LISR.
- ❖ Presentar un estudio sobre la determinación del precio conforme el inciso e) y a los elementos que indica el artículo 215 de la ley del ISR, cuando la operación se realice con y entre partes relacionadas.
- ❖ Para las operaciones que se enajenen fuera de la bolsa, en cuanto a los títulos valor y operaciones bursátiles, así como presentar aviso dentro de los 10 días siguientes cuando haya pérdida, el estudio de precio de venta de las acciones.

---

<sup>5</sup> Este artículo se refiere a la facultad de la autoridad para resolver sobre las consultas con motivo de la metodología utilizada para la determinación de las operaciones contenidas en el artículo 215 en comentario.

---

## 2.2. DEFINICIONES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

### 2.2.1. Definición sobre los precios de transferencia.

En términos sencillos y eficientes no existe una definición concreta, jurídica o doctrinal de lo que podríamos determinar cómo precios de transferencia de tal modo que es necesario transcribir lo que asemeja una definición formal, Barrios Bettinger Herbert menciona que; *“Debemos entender como precio de transferencia, 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.”*<sup>6</sup>

El precio de transferencia puede definirse como *“el precio fijado para un producto o servicio suministrado por parte de una entidad perteneciente a un grupo a una entidad o parte de dicho grupo.”*<sup>7</sup> La existencia de un precio de transferencia implica dos elementos;

- (a) Una transacción económica valuable, que es
- (b) Realizada entre dos partes relacionadas o asociadas.

La ubicación de dichas partes o entidades en diferentes jurisdicciones tributarias determina la necesidad de establecer la atribución de los rendimientos correspondientes a la transacción económica valuable a las partes asociadas, función que desempeña entre otros mecanismos la regulación tributaria de los precios de transferencia. Las transacciones típicas incluyen el precio de venta de bienes y derechos, las rentas de arrendamientos y cesiones de bienes, los cánones por la transferencia de tecnología, las remuneraciones por prestaciones de servicios, o los rendimientos de cesiones de capital. *“En atención a la naturaleza de las entidades asociadas participantes puede distinguirse entre relaciones o precios de transferencia intra-societarias o relaciones inter-societarias.”*<sup>8\*</sup>

Se observa, pues, como la formulación del concepto de precio de transferencia es neutra, sin intervenir elemento alguno de intención, ánimo o finalidad elusoria, evasiva o defraudatoria, ni referencia alguna a los propósitos

---

<sup>6</sup> BETTINGER BARRIOS, Herbert, *“Precios de Transferencia”*, Ediciones fiscales ISEF, México 2005, Página 47

<sup>7</sup> ESTUDIOS Y NOTAS / CRÓNICA TRIBUTARIA 117-2005F. A. GARCÍA PRATS / «Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea, página 36

<sup>8</sup> Ídem. \*Existe una relación intra-societaria cuando la transacción se realiza entre diferentes partes de una misma empresa localizadas en diferentes jurisdicciones tributarias .normalmente, entre establecimientos permanentes de la misma entidad localizados en diferentes territorios, o entre la casa central y un establecimiento permanente de la misma entidad.

Existe una relación inter-societaria, cuando la transacción tiene lugar entre diferentes entidades asociadas con personalidad jurídica distinta.

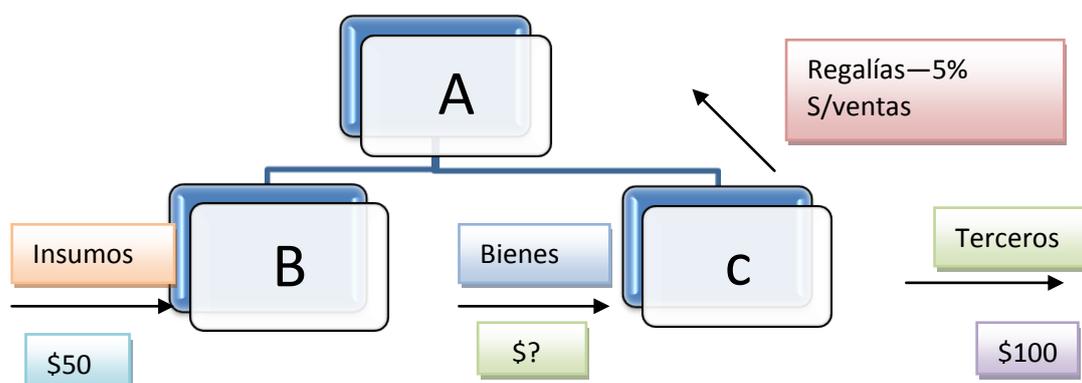
---

fiscales de la operación, tal como ha reconocido la OCDE en sus Guías sobre precios de transferencia, párrafo 1.2 y en los Comentarios al Modelo de Convenio, párrafo 2 de los Comentarios al artículo 9. Es la propia entidad empresarial, o el propio grupo el que tiene interés por conocer el peso económico relativo de cada entidad integrante, desarrollándose al efecto los oportunos mecanismos de verificación y control interno, entre ellos la fijación de una correcta política de precios de transferencia.

Ahora bien por otra parte la legislación mexicana no lo especifica de manera tal que pueda determinarse, no a si se encuentra enmarcado jurídicamente en la ley del Impuesto Sobre la Renta en el artículo 215, que a la letra dice:

*“Los contribuyentes del Título II 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.*

Para una mayor comprensión del precepto jurídico en cita habrá que referirse a la doctrina, que hasta el momento ha surgido sobre el tema en materia, el IMPC ha hecho aportaciones importantes para la definición de los precios de transferencia y que se hace necesario enunciar para hacer precisiones jurídicas, por lo cual hay que proceder a explicar con el siguiente esquema.



La estructura del anterior puede explicarse en forma resumida en estos puntos:

- ❖ Las tres empresas forman parte de un grupo multinacional (puede no serlo).
- ❖ Son partes relacionadas.
- ❖ Se ubican en países o territorios distintos.

---

Para llegar a una definición más clara es fundamental recurrir a la descripción de las actividades de cada empresa y para ello es importante referirse de forma textual de la obra realizada por el IMC a cargo del Contador Público José Casas Chávelas: *“La empresa A además de ser la tenedora del grupo, es dueña de la marca de los productos que elabora la empresa B. Por consiguiente, esta última es la empresa encargada de manufacturarlos para este ejemplo, diremos que son televisores. Por último, la empresa C se dedica a la distribución de estos televisores... de acuerdo a lo anterior, el precio de transferencia se conoce como el precio de venta de los televisores de B a C, y el monto pagado por C a A por el uso de la marca”,*<sup>9</sup> entonces tenemos que el precio de transferencia se conoce como *“el precio al que se pactan las operaciones entre partes relacionadas”,* según señalan los doctrinarios en la materia será el precio de transferencia en este caso aquel precio que pactarían la venta de los televisores de B a C, y el monto pagado por C a A por el uso de la marca, por supuesto que esta de explicación es un tanto austera para el marco jurídico ya que en términos precisos hay que hacer el planteamiento del supuesto jurídico sobre el que se deba dar la imposición, no obstante para los fines a que este proyecto está encaminado según simples palabras del catedrático de la Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM) José Manuel Miranda de Santiago es idóneo definirlo del siguiente modo; *“El termino Precios de Transferencia define la practica realizada por las empresas multinacionales al determinar el precio y las condiciones para la transferencia de mercancías y servicios entre ellas y sus empresas afiliadas ubicadas en distintas jurisdicciones fiscales.”*<sup>10</sup>

### **2.2.2. Definición de partes relacionadas.**

Para dar inicio a lo que propiamente podría considerarse como una definición adecuada de partes relacionadas, se hace necesario dar referencia de las directrices que emite la OCDE con respecto del Modelo de Convenio Fiscal para evitar la doble tributación, *“se dice que dos empresas son asociadas una respecto de la otra cuando;*

**1a)** *una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o*

**1b)** *unas de las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado, y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que abrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.”*

Datos obtenidos de la obra Precios de Transferencia; Marco teórico jurídico y práctico, página 59

---

<sup>9</sup> CASAS CHÁVELAS José *“Precios de Transferencia”,* Ob. Cit. Página 18.

<sup>10</sup> <http://www.nuevoconsultoriofiscal.com.mx/enviar050d.pdf?type=2&Bid=505>

---

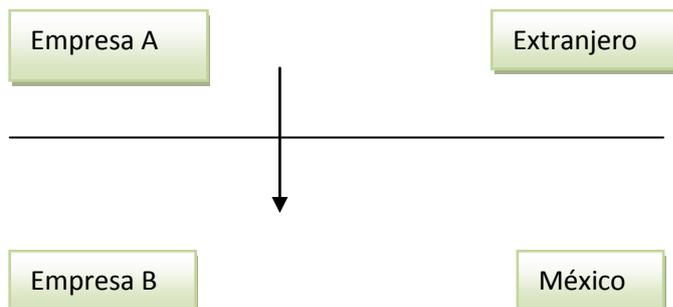
### 2.2.3. Personas sujetas a precios de transferencia

Una de las definiciones que se puede dar en un primer momento es la que da el artículo 215 de la LISR de la cual podríamos extraer los siguientes supuestos;

.....  
“...Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando...”

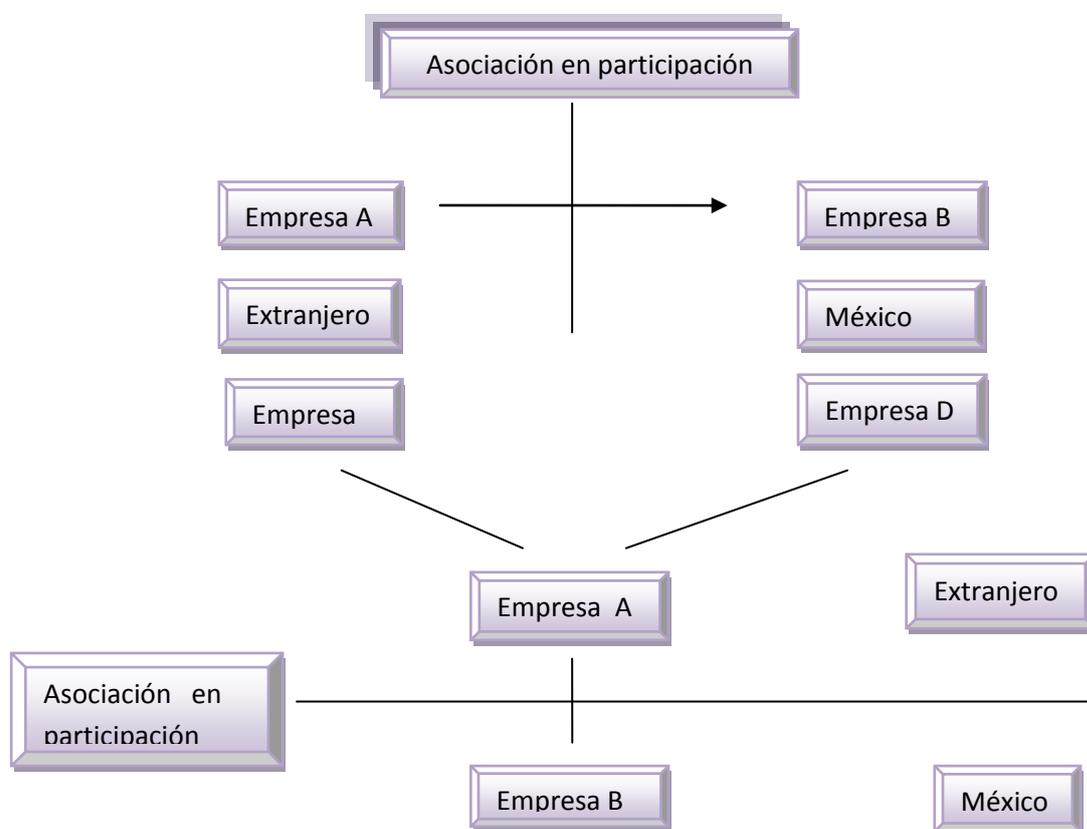
- .....
1. Una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra.
  2. Cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas.
  3. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes.
  4. Las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.
  5. Se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.

Ahora bien bajo este precepto impositivo hay que mencionar que los doctrinarios sólo hacen referencia a los casos 1 y 2 en relación a cómo debe encuadrarse en los presupuestos jurídicos, lo que implicaría inseguridad acerca de la aplicación de métodos y formas de configurar el impuesto en las operaciones que celebren varias empresas a lo largo del país, pues los demás no son contemplados con claridad y que por supuesto hay que encaminar una explicación precisa sobre el tema, la doctrina señala que en un primer caso, existen dos empresas *A* y *B*, siendo *A* una empresa residente en el extranjero que tiene participación importante en el capital de *B*, la cual es una empresa residente en territorio nacional, como lo muestra el siguiente esquema;



El anterior ilustra la relación directa y la obligación que tendría la empresa *B* sobre la documentación para efectos de precios de transferencia en nuestro país, de acuerdo a la relación accionaria directa que mantiene con la empresa *A*, más aún, por otro lado, se destaca en otra observación el segundo de los casos bajo el supuesto en que *A* no tenga la mayoría de acciones, pero que aún así tenga injerencia sobre el nombramiento de los accionistas y en este caso *A* y *B* son consideradas partes relacionadas.

Ahora bien haciendo énfasis sobre las condiciones que la ley señala en el artículo 215 del ISR con apego al tercer supuesto que trata de los casos en que operan las empresas en participación como partes relacionadas, no está de más decir que es un tanto más ambiguo o confuso con respecto de los anteriores, ya que así como las personas que encuadran jurídicamente con la descripción, es importante señalar lo siguiente a través del siguiente esquema.



En un primer momento hay que pensar en lo siguiente *A* y *B* forman una asociación en participación, la empresa *A* es poseída por otras empresas *C* y *D*, entonces, por consecuencia y lógica podrían considerarse también partes relacionadas de *B* dado la asociación en participación con *A*, y es entonces tendrá que recurrir estrictamente a la protocolización de precios anticipados para distinguir cual de las empresas será quien deba asumir el precio de transferencia con motivo de las transacciones comerciales realizadas entre sí, directa o

---

indirectamente y de este modo se estaría dilucidando en medida entendible el cuarto punto.

Con respecto al quinto de los referidos supuestos del citado artículo y ubicándonos bajo este precepto de la existencia de la relación de dos sujetos con carácter de establecimiento permanente, es decir aquellos que señalen en territorio nacional, la casa matriz u otros de la misma, según el artículo 2 de la ley del ISR<sup>11</sup> estamos frente a una imprecisión jurídica ya que toma en cuenta a todas las empresas que estén vinculadas como establecimiento permanente y las que no lo son, y a su vez torna el hecho impositivo a imprecisiones, que a todas luces podría desencadenar una serie de confusiones para aquellos que estén en la obligación de enterar con motivo del impuesto sobre precios de transferencia y no estén familiarizados al cien por ciento de la praxis del tratamiento tributario en cuestión.

---

<sup>11</sup> **Artículo 2o.** Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes...las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales..., cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país..., aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios..., que no sean de las mencionadas en el artículo 3o. de esta Ley.

De igual forma, se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad. Para estos efectos, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Tenga existencias de bienes o mercancías, con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
- II. Asuma riesgos del residente en el extranjero.
- III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
- IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.
- V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades...

---

## 2.3. OPERACIONES SUJETAS A PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

### 2.3.1. Introducción.

En el sistema fiscal mexicano se contemplan cinco operaciones susceptibles de ser verificadas bajo el procedimiento del precio de transferencia, Bettinger Barrios enumera de la siguiente forma;

1. Las de financiamiento;
2. Las de prestación de servicio;
3. Las de uso, goce o la enajenación de bienes intangibles;
4. Las de exportación o transmisión de la propiedad de un bien intangible; y
5. La enajenación de acciones.

#### 2.3.1.1. Operaciones de financiamiento.

Son consideradas operaciones de financiamiento aquellas que involucran una deuda derivada de los créditos otorgados, según lo marca la primera fracción del artículo 215 de LISR, considerando los siguientes elementos utilizados para su determinación como precios de transferencia;

- ✓ El monto principal de la deuda.
- ✓ El plazo.
- ✓ Las garantías otorgadas.
- ✓ La tasa de interés.

Si bien es cierto, importante es de tomar en cuenta lo antes enunciado, también lo es considerar además los criterios legales, según los expertos en la materia contable estos deben ser congruentes al estudio realizado por ellos y que según las opiniones al respecto deben además relacionarse en forma especial, el monto que representa la cantidad principal en la operación, la relación al flujo de efectivo el plazo concedido y demás elementos mencionados aunados al congelamiento de los intereses pactados al momento de la adquisición de la deuda.

Para efectos de la determinación de precios de transferencia mediante operaciones de financiamiento hay que tomar en cuenta aquellos que involucren descuentos, pues Bettinger asegura; *deben considerarse las opiniones de carácter contable, al hacer referencia a el caso en el que se presenten bienes donde estas operaciones sean superiores o inferiores a lo que comúnmente se aprecia en el mercado, ya que existe la presunción de estar ante un evento valuable bajo el rubro de precios de transferencia, entonces lo mencionado se*

---

vuelve de importancia pues considerar las condiciones en que los bienes objeto de la operación fueron enajenados puede ser de mucha ayuda cuando se halle necesario probar el demérito de estos, la autoridad deberá entonces tomar en cuenta dichas probanzas para formular su criterio al respecto y además considerar para este efecto la condición económica y financiera del contribuyente bajo el entendido, de que si este presenta una precaria condición económica inevitablemente, afecta de manera considerable el capital y en su defecto la reducción de sus actividades, lo que por lógica implica el incumplimiento de sus obligaciones fiscales que en conjunto causaría a la incosteabilidad de las diligencias correspondientes al requerimiento de las mismas por parte de la autoridad.

### **2.3.1.2. Operaciones de prestación de servicios.**

La fracción I del artículo 215 de la LISR señala en su inciso b) las operaciones que se consideran como de prestación de servicios para efectos de determinación de precios de transferencia observando los siguientes elementos;

- ✓ Naturaleza del servicio.
- ✓ Si involucra o no una experiencia o conocimiento técnico.

Siguiendo la pauta descriptiva del presupuesto jurídico en este sentido hay algunos supuestos a considerar en cuanto a los sujetos como los siguientes;

- *Entre personas morales, residentes en el país o el extranjero.*
- *Personas físicas*
- *Establecimientos permanentes*
- *Asociaciones en participación en el país de residentes en el extranjero*
- *Operaciones a través de fideicomisos, si se encuentran relacionados entre ellos.*
- *O terceros que tengan interés en los negocios o bienes de estos.*

Bettinger hace el señalamiento siguiente; *“la autoridad podrá aplicar el principio de precio de transferencia, cuando se determinen montos distintos idénticos o similares, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares.”*<sup>12</sup>

Las opiniones contables anteriormente citadas, consideran que se debe tomar en cuenta si el precio es proporcional al beneficio adquirido. Por otro lado desde el punto de vista legal sería de fundamental importancia contar con que el

---

<sup>12</sup> BETTINGER BARRIOS, Ob. Cit. Página 54.

---

experto que presta el servicio, cuenta realmente con el conocimiento y la experiencia, necesaria o suficiente según los términos contractuales, en otras palabras que los elementos contenidos en el precepto legal creen en conjunto certeza jurídica, de tal manera que el servicio sea congruente al contribuyente existiendo una relación directa, que permita que el honorario que se pague genere ingresos derivados de esta operación haciendo proporción entre los ingresos del contribuyente y las deducciones autorizadas bajo las condiciones desprendidas del criterio de la autoridad.

### **2.3.1.3. Operaciones de uso, goce o enajenación de bienes tangibles.**

Los Precios de transferencia son aplicables a este rubro en cuanto a lo establecido en el inciso c) del artículo en comento en los puntos anteriores, los elementos a considerar se enuncian en el siguiente orden;

- ✓ Características físicas.
- ✓ Calidad, y...
- ✓ Disponibilidad del bien.

En este tipo de operaciones se ha de seguir la pauta de los anteriores y es que la desviación del monto del precio o en su defecto, en este caso la renta, según lo explica Bettinger *“sea distinto al que se hubiere cobrado, por el uso o goce en el momento de la enajenación de bienes tangibles idénticos o similares o en... transacciones independientes con o entre partes relacionadas y bajo condiciones idénticas o similares.”*<sup>13</sup>

Para los efectos de determinación de Precios de Transferencia consideran los expertos tomar en cuenta lo siguiente;

- El precio de adquisición.
- La inversión del propietario en el bien que se otorga para las condiciones señaladas por el tipo de operación.
- El costo del mantenimiento.
- Tipo de bien.
- Condiciones del bien y;
- Todos los elementos que permitan reflejar una operación que tenga ánimo de trasladar utilidades de una empresa a otra.

---

<sup>13</sup> Idem

---

Aunado a lo anterior es importante considerar entre los aspectos jurídicos que corresponden al precio de adquisición del bien, la inversión del propietario del bien, el costo de mantenimiento y las condiciones en que se encuentra el mismo al momento de la operación, dado que se empleara la suma de los anteriores para la determinación de la suma principal de la operación.

#### **2.3.1.4. Operaciones de explotación o transmisión de propiedad de bienes intangibles.**

Desde la perspectiva legal es importante establecer el supuesto de pretender o conceder la explotación de un bien intangible, ya que bajo estos rubros cuando se trate de partes relacionadas sólo habrá de tomarse en cuenta la aplicación de precios de transferencia en cuanto a la suma total de pagos y regalías cobradas en relación a la producción, ventas, utilidades u otros así como el pago objeto de la concesión o registro recíprocos, cuando difiera con el monto que se hubiera obtenido por la concesión de explotación o transmisión de bienes idénticos o similares, bajo las condiciones enunciadas por el Art. 215 en su inciso d);

- ✓ Marca
- ✓ Nombre comercial o transferencia de tecnología.
- ✓ La duración.
- ✓ El grado de protección.

Para este tipo de operaciones, lo anterior es de prestar especial atención, pues según la ley hay que tomar en cuenta la similitud con una patente, sólo que en este caso la distinción será la diferencia del precio por concepto del pago realizado entre aquellos obtenidos, cuando se traten de partes no relacionadas o interesadas, para la determinación de los precios de transferencia.

#### **2.3.1.5. Operaciones de enajenación de acciones.**

Para referirse a precios de transferencia en operaciones que consistan en la enajenación de acciones habrá que destacar los elementos para la determinación de los precios de transferencia en razón de estas según el artículo 215 inciso e), de la ley que nos ocupa enunciados en la siguiente forma;

- ✓ El capital contable actualizado
- ✓ El valor presente de las utilidades o flujo de efectivo proyectados
- ✓ La capitalización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.

---

De tal modo que se estará frente al hecho generador, cuando las transmisiones de los títulos valor que al momento de su enajenación no tome en cuenta para la fijación de su precio el precio de venta o no corresponda al capital contable actualizado de la empresa emisora *“al valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o a la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.”*<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> BETTINGER BARRIOS, Herbert, Ob. Cit. Página 61.

---

## 2.4. ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS.

### 2.4.1. Advanced Prices Agreement.

En temas atrás se hizo lánguida referencia a lo que son los APA, cuyo significado en español es; acuerdos anticipados de precios, estos son métodos empleados para la determinación de precios de transferencia, aunque en la legislación Mexicana no se encuentran propiamente regulados como tales, en un momento dado, son posibles de aplicar tomando en cuenta los tratados internacionales para evitar la doble tributación y las directrices emitidas por la OCDE, ya que México se encuentra suscrito como miembro de dicha organización.

Este tipo de acuerdos son empleados a menudo a nivel internacional y nacional por las empresas multinacionales, los APA se encuentran definidos por los especialistas en materia como método alternativo para la configuración de precios de transferencia cuyo objeto es determinar el impuesto correspondiente a estos durante un periodo determinado de forma anticipada.

El acuerdo establecido por el contribuyente y la autoridad fiscal tiene como efecto el evitar la disputa del entero del impuesto derivado de una transacción entre partes relacionadas que no fueran realizadas bajo el principio de Arm's length (es decir bajo las condiciones de libre competencia) el resultado de los acuerdos realizados entre los sujetos involucrados generan una variedad de acuerdos y procedimientos que hay que identificar para la determinación y configuración del impuesto tomando en cuenta para ello las partes involucradas en un APA bajo lo siguiente;

- 1) **Unilateral:** involucra únicamente al sujeto pasivo, su Parte Relacionada y la autoridad fiscal.
- 2) **Bilateral:** En este tipo de acuerdos toma parte el contribuyente, la parte relacionada con quien hade efectuar las operaciones sujetas a precios de transferencia y las autoridades involucradas nacional y extranjera.
- 3) **Multilateral:** Las partes involucradas son; el contribuyente, la parte relacionada, la autoridad fiscal interna y más de una autoridad extranjera.

Existe otro factor legal a considerar dentro del campo de los Acuerdos Anticipados de Precios, estos son los litigios pendientes, pues en un momento determinado al existir elementos suficientes para determinar los precios de transferencia sobre asuntos similares, relacionados en años anteriores, sobre productos que involucren asuntos aduanales, litigios de carácter comercial o

---

simplemente los hechos que sean potencialmente sujetos a un acuerdo anticipado propuesto por el contribuyente puede llevar a cabo la autoridad la revocación del APA al contravenir las condiciones requeridas por la ley en asuntos inconclusos.

Es menester enfatizar sobre los APA, como peculiar característica la de ser absolutamente específicos, lo que sugiere que en un momento dado se tornen obsoletos para su práctica, pues sólo tienen efectividad para circunstancias específicas proyectadas con anterioridad y son aplicables en períodos limitados del ejercicio fiscal del contribuyente para su ilustración Bettinger Barrios lo ejemplifica del siguiente modo “... *no sería razonable considerar que la tasa de interés a corto plazo en una relación de igualdad para una compañía con prestamos internos del grupo, se por ejemplo del 8% durante los próximos tres o más años. Sería más razonable predecir que dicha tasa sea igual a un instrumento financiero que se ajuste con base en la economía de país como pudiera ser el CEFÉ, más un porcentaje fijo o variable*”,<sup>15</sup> por lo cual hay que cuidar no exceda los límites del método aplicado para la configuración de los precios de transferencia, ya que su aplicación y efectividad dependen de un acontecimiento futuro proyectado en base a la información que se refiera al mercado, a las operaciones y obligaciones adquiridas que tengan por objeto recibir una utilidad. Los APA sobre los precios de transferencia se inician de manera formal en una solicitud por parte del contribuyente ante la autoridad fiscal, cuando el contribuyente requiere de una empresa relacionada, controlada o controladora negociaciones transaccionales por medio de operaciones comparables o similares y para llevarse a cabo la determinación del impuesto sobre la renta con motivo de precios de transferencia solicita la intervención de las autoridades fiscales en cualquiera de las competencias de estas. A su vez los APA tienen como finalidad indirecta complementar los métodos tradicionales para la configuración y determinación de precios de transferencia, así como los procedimientos judiciales y las litis que surjan bajo estos rubros.

Otra de las características sobre los acuerdos anticipados, es que difieren de muchos de los métodos tradicionales que suelen aplicar las autoridades fiscales, que son específicos por la ley y que contempla en el artículo 216 de la LISR, en contraposición a esto es más consistente y real en cuanto a las situaciones contractuales sobre las operaciones comerciales sujetas a precios de transferencia, bajo el entendido que la metodología tradicional posee limitaciones, ya que los hechos presentados por el contribuyente son enfocados a lo establecido legalmente, sin embargo, puede suceder un hecho inherente a los actos ejecutados por el particular, y de aplicarse sólo lo establecido por la legislación, el contribuyente al momento de la presentación de la documentación o declaración y entero del impuesto, puede generar serias complicaciones de liquidez y hasta el pago de sanciones, multas, recargos y accesorios, que podría provocar una inestabilidad económica y financiera en el causante, así mismo la imposibilidad de cumplir con las obligaciones fiscales o en otro escenario podría incluir omisiones, en su defecto errores y en un supuesto extremo la evasión fiscal al momento de rendir la declaración correspondiente, o en condiciones diferentes,

---

<sup>15</sup> BETTINGER BARRIOS, Herbert, Ob. Cit. Página 128.

---

podría alguna de estas conductas ser considerada delito fiscal y entonces las consecuencias en perjuicio no serían sólo para el contribuyente, también para el fisco, pues además las diligencias correspondientes a la autoridad acarrearían gastos innecesarios del erario público en la práctica de las funciones con motivo de ello.

De lo anterior hay que señalar como ventaja sobre los APA que desde el inicio de la aplicación de este método se acuerdan además de un precio, las condiciones en que se llevaran a cabo las operaciones sujetas a precios de transferencia previendo los hechos y riesgos futuros sometiéndose de forma posterior a los ajustes que se requieran para la metodología aplicada o en su defecto la aplicable para la configuración y determinación correcta de los precios de transferencia y que es posible de requerirlo aplicar a una o a varias operaciones, donde puedan incluirse o combinarse para la aplicación de un método estadístico diferente jurídicamente permitido que sea efectivo y capaz de resolver complicaciones en un futuro y focalizarse o ajustarse en los cambios que se requieran, con motivo de los hechos generados, ya que en el caso de efectuarse un dictamen tradicional bajo un criterio también tradicional se focaliza llanamente en una sola operación que tendrá encuadrar en una metodología única ya descrita por la ley de la cual no es seguro sea la adecuada para los movimientos transaccionales efectuados por el contribuyente. En otras palabras los APA son una serie de pronósticos de eventos futuros que han de generar ingresos o utilidades objeto de transacción entre empresas con partes relacionadas, controladas o controladoras cuya propuesta debe presentarse ante las autoridades fiscales para la determinación anticipada de precios de transferencia, ya que puede no sólo configurarlos, sino además brindar flexibilidad para limitar de alguna forma los alcances de las operaciones internas de las empresas con sus filiales, otorgando la oportunidad de aplicación del método alternativo de precios anticipados por acuerdo en operaciones similares de ejercicios anteriores siempre que se cuente con la aprobación correspondiente por parte de las autoridades fiscales.

Para la presentación de la propuesta de los APA ante las autoridades fiscales en este caso a la Administración Central de Fiscalización de precios de transferencia, se hace necesario que los sujetos involucrados cuenten con la información apropiada de acuerdo al tipo de operaciones sobre las que se desee acordar anticipadamente, así mismo con la documentación que respalde la propuesta, datos relacionados al tipo de industria, mercado y los países involucrados a dicho acuerdo, debiendo también identificar por ejemplo las actividades comerciales no controladas que sean similares o comparables a las realizadas en condiciones de precios de transferencia, además hay que tomar en cuenta para estos acuerdos, los costos, riesgos u otros, a fin de la realización de las diligencias correspondientes a la presentación de la solicitud<sup>16</sup> (mediante las

---

<sup>16</sup>Consultas en materia de precios de transferencia

II.2.9.2.....

II. Información específica:

a) Las transacciones u operaciones por las cuales el contribuyente solicita resolución particular, proporcionando sobre las mismas la información siguiente:

---

reglas establecidas por la resolución miscelánea 2009) para llevar a cabo un APA, deberá llevarse a cabo sin duda alguna un análisis funcional, lo anterior aseguran los expertos en la materia contable, puede verse como una ventaja sobre el proceso de un acuerdo mutuo entre los sujetos involucrados, y habiendo concluido con estas diligencias preparatorias deberá apegarse el promoverse de dicho proyecto a las reglas que fijan la Resolución miscelánea con respecto a este rubro, las cuales son en términos generales las de información mínima como;

- *Nombre, denominación social, domicilio fiscal, país de residencia del contribuyente, de sus partes relacionadas y las que mantengan relaciones contractuales o de negocios con el contribuyente.*
- *La descripción de las principales.*

Los sujetos a la presentación de la solicitud mencionada, deben contar con la documentación apropiada que respalde la propuesta, datos relacionados al tipo de industria, mercados y países involucrados en el acuerdo pudiendo también identificar por ejemplo las actividades comerciales no controladas, comparables y/o similares a la realizadas bajo condiciones de precios de transferencia o partes independientes, como riesgos costos y otros, realizar un análisis funcional es una ventaja sobre un proceso de acuerdo mutuo tradicional, pues aunada a la documentación y el proyecto de acuerdo anticipado deben incluir los supuestos que se basen en los hechos, cada uno de estos deberá deferirse de forma anticipada por supuesto limitando la información necesaria para cada una de las etapas propuestas de los APA y es aquí donde la problemática jurídica tendrá nuevamente fuerza es decir deben establecerse y describirse concretamente en cada uno de los supuestos planteados ya que lo anterior *“surge como una parte de una revisión a la declaración del contribuyente basada en hechos que puedan*

---

1. Descripción detallada de las funciones o actividades que realizan el contribuyente y las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con él, que mantengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente, incluyendo una descripción de los activos y riesgos que asumen cada una de dichas personas.

2. El método o métodos que propone el contribuyente, para determinar el precio o monto de la contraprestación en las operaciones celebradas con las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con él, incluyendo los criterios y demás elementos objetivos para considerar que el método es aplicable para dicha operación o empresa.

Adicionalmente, el contribuyente deberá presentar la información financiera y fiscal correspondiente a los ejercicios por los que solicita la resolución, aplicando el método o métodos propuestos para determinar el precio o monto de la contraprestación en las operaciones celebradas con las personas relacionadas.

**b)** Información sobre operaciones o empresas comparables, indicando los ajustes razonables efectuados para eliminar dichas diferencias, de conformidad con el artículo 215, tercer párrafo de la Ley del ISR.

**c)** Especificar si las personas relacionadas con el contribuyente, residentes en el extranjero, se encuentran sujetas al ejercicio de las facultades de comprobación en materia de precios de transferencia, por parte de una autoridad fiscal y, en su caso, describir la etapa que guarda la revisión correspondiente. Asimismo, se deberá informar si dichas personas residentes en el extranjero están dirimiendo alguna controversia de índole fiscal en materia de precios de transferencia ante las autoridades o los tribunales y, en su caso, la etapa en que se encuentra dicha controversia. En el caso de que exista una resolución por parte de la autoridad competente o que se haya obtenido una sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes, se deberán proporcionar los elementos sobresalientes y los puntos resolutivos de tales resoluciones.

**d)** La demás documentación e información que sea necesaria, en casos específicos, para emitir la resolución a que se refiere el artículo 34-A del CFF, que sea requerida por la autoridad.

*CFF 34-A, LISR 215, LGSM 128*

---

*ser relevantes para determinar el riesgo legal del contribuyente*”,<sup>17</sup> tomando en cuenta como elemento adicional, que el contribuyente debe considerar el costo que se genere al pretender acogerse a un Acuerdo Anticipado de Precios de forma directa y los derivados, sin embargo también hay que considerar que mientras no sea productivo un APA existe la posibilidad de que los costos sobre pasen exponencialmente los beneficios.

Si bien es cierto que los APA son eficientes para identificar las condiciones de libre competencia y legalidad sobre las cuales se deban llevar a cabo las transacciones comerciales pretendidas para la obtención de una resolución favorable, la funcionalidad de la documentación proporcionada a la autoridad para la solicitud de un acuerdo anticipado no debe dar lugar al inicio de una revisión fiscal a los sujetos solicitantes, Bettinger Barrios enuncia lo siguiente al respecto “ *los hechos inherentes a una petición de dictamen privado no pueden ser cuestionados por la administración fiscal*”, lo que significa en otras palabras que la autoridad no puede de manera discrecional, tomarlas en cuenta en contra del contribuyente, ya que de ser el caso, se efectuaría entonces de manera global el informe contable incluyendo en esta el costo total de las operaciones, por lo tanto se estaría afectando sustancialmente la configuración y determinación de los precios de transferencia pues el informe global que se haga al respecto carecerá de la confiabilidad de este y entonces no se podrá evitar la omisión, o demora en el entero del impuesto correspondiente en los plazos establecidos por la legislación.

Se ha hablado de algunas de las inconsistencias que radican en la legislación aplicable a precios de transferencia en un rubro más específico los Acuerdos de Precios Anticipados, la misma ley fiscal aplicable alude a la aplicación tácita de estos a partir de los convenios a los que México se compromete mediante los tratados internacionales, por otro lado si bien es cierto que la ley del ISR establece los métodos a los que se deberán apegar los contribuyentes sujetos de la imposición de precios de transferencia y su determinación, el CFF fija las bases en razón de la materia fiscal, para que a petición del contribuyente la autoridad fiscal analice el procedimiento para fijar la forma impositiva de determinar los precios de transferencia o bien dictaminar en base a alguno de los métodos contenidos en las fracciones I, II, III y IV del artículo 216 de la LISR o en su defecto plantea Bettinger “*el sujeto pasivo puede plantear la determinación de los precios de transferencia en base a una combinación de métodos*”. Ahora bien la autoridad al resolver habrá de indicar los términos y resultados que arrojen las conclusiones hechas sobre el método propuesto por el sujeto pasivo con objeto de evitar alguna acción fiscal derivada de una revisión que determine una carga al contribuyente en función de algún gravamen y a su vez el procedimiento o la instancia a que tenga someterse.

---

<sup>17</sup> Bettinger Barrios Herbert, Ob. Cit. Página 142

---

## 2.4.2. ARM'S LENGTH.

En cada uno de los temas expuestos se ha hablado de las garantías aplicables a la regulación de la relación jurídico-tributaria y principios doctrinales en materia de precios de transferencia, sin embargo hay un principio que debe tomarse en cuenta, el de *Arm's Length* a cuya traducción al español pertenece la de *libre competencia o independencia*. La doctrina y la legislación tanto nacional como internacional se fundan en este principio para la creación y aplicación de la normatividad que hay en torno a los precios de transferencia y de las prácticas comerciales con relación a estos, este principio actúa especialmente ligado a los conceptos a que este proyecto se ha dirigido como los de partes relacionadas, operaciones comparables y los Acuerdos Anticipados de Precios.

En la legislación mexicana este principio se encuentra consagrado en el artículo 28 constitucional, bajo sus específicas reservas a fin de resguardar la soberanía del mismo Estado mexicano, entre cuyas consignas se encuentran las siguientes;

**Artículo 28.** *En los estados unidos mexicanos quedan prohibidos:.....*

- Los monopolios.
- Las prácticas monopólicas.
- Las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijen las leyes.

Así mismo es de mencionar que el mismo numeral en comento hace específica notoriedad lo siguiente “*Las leyes fijarán 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*”, el argumento sugerido por la legislación debe tomarse como máxima, en la aplicación de usos y costumbres comerciales, pues la actividad comercial actual en nuestro país pasa por alto este principio lo que genera inestabilidad en la económica.

Para evitar el acaparamiento de los mercados, las autoridades fiscales nacionales y extranjeras se han visto en la necesidad de establecer legislación que supere la ocupación de prácticas económicas desleales y de doble tributación, pues estas medidas frenan en gran medida y proporción las manipulaciones de precios sometidos a transacción entre empresas, principalmente en materia de precios de transferencia, sin embargo la normatividad que la regula no es al cien por ciento clara y debido a los aspectos sustanciales inconclusos que surgen entre las autoridades fiscales y los

---

ocupantes de actividades comerciales en su mayoría empresas multinacionales desencadenan una falta de uniformidad de criterios lo que implica el aumento de incertidumbre y la escasas seguridad jurídica y legalidad.

### 2.4.3. COMPARABILIDAD.

En temas atrás se mencionó el término de operaciones comparables, lo cual es un tema fundamental abordar tratándose de precios de transferencia, pues es un elemento básico sobre el tratamiento tributario que ha de otorgarse a la materia en exposición, es además un aspecto imprescindible ya que las autoridades fiscales, los expertos y doctrinarios en el tema, fundan y elaboran sus conclusiones y análisis respectivamente sobre la determinación y configuración de los precios de transferencia *comparando* las características en cuanto al objeto-cosa de la operación comercial realizada o a realizarse según sea el caso, sin embargo no existe una concepción o definición legal al respecto por lo que a criterio propio es factible dar la siguiente; comparabilidad es el método para la configuración y determinación de los Precios de Transferencia que surge a partir de “...analizar dos o más bienes, tangibles o intangibles, servicios o empresas similares con el fin de descubrir sus afinidades y semejanzas u de esta manera poder definir si es posible calcular o ajustar sus diferencias materiales que afectan el precio”.<sup>18</sup>

En los rubros legales el artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se considera operaciones comparables de la siguiente manera:

*Artículo 215. "... 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..."*

La comparabilidad desde el punto de vista doctrinal, cuenta con la siguiente definición “*analizar dos o más bienes tangibles o intangibles, servicios o empresas similares con el fin de descubrir sus afinidades y semejanzas y de esta manera poder definir si es posible calcular o ajustar sus diferencias materiales que afectan el precio*”,<sup>19</sup> tiene como objeto además determinar los bienes que son similares para determinar la configuración de precios de transferencia, más aún cuando se trata de determinarlo bajo una metodología tradicional o bien no haber sido determinado sino mediante una revisión fiscal, de modo tal que la comparabilidad podría en un momento dado considerarse como método para la configuración y determinación de precios de transferencia, pero además la comparabilidad genera otros efectos, la doble tributación en tanto no se hagan los ajustes correspondientes entre los impuestos por ejemplo; en un acto comercial donde se cumpla con el principio de la plena competencia, si la autoridad en virtud de las facultades que le correspondan lleva a cabo una revisión, entonces será de

---

<sup>18</sup> Bettinger Barrios Herbert, Ob. Cit. Página 88

<sup>19</sup> ídem

---

aplicarse lo dispuesto por el art 215 de la LISR, por lo cual las autoridades fiscales podrán determinar el precio o monto de la contraprestación surgida de aquellos actos que hubiesen realizado en operaciones comparables, o entre partes independientes y cuyo efecto tendrá además determinar ingresos acumulables o las deducciones que correspondan según los actos y condiciones del contribuyente, a fin de modificar la utilidad como pérdida fiscal, a lo anterior los expertos lo llaman “ajuste primario” para luego dar lugar al *ajuste correspondiente* cuya explicación se transcribe textualmente de la obra precios de transferencia “*el monto del ingreso que originalmente había acumulado una de las partes equivalía al monto de la erogación que la otra parte había reconocido para efecto de deducción; sin embargo, por virtud del ajuste que efectuó la autoridad tributaria el monto del ingreso acumulable derivado de la operación, por otro lado el ajuste primario, este resultará superior al monto que la otra parte había reconocido como para efecto de la deducción, rompiéndose así la simetría, es decir rompe el equilibrio entre la renta gravable de uno de los sujetos que se incrementa mientras que la otra parte relacionada ya pago el impuesto sobre la misma utilidad ya que no disminuyo su renta gravable en virtud de la deducción por el monto del ajuste efectuado.*”<sup>20</sup>

El ajuste correspondiente efectuado de la aplicación de un APA es más controvertido aun de lo que se cree, pues no existe disposición legal que obligue a los sujetos involucrados a llevarlo a cabo, ya que toma fuerza solamente y atañe su opcional cumplimiento mediante el criterio contable implementado al dictamen efectuado.

En resumen el punto de partida a considerar a fin de determinar las operaciones sujetas a precios de transferencia surgen de compararse las características en cuanto a bienes tangibles, intangibles, funciones, activos,

---

<sup>20</sup> Art 215 “. 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:

- I. Las características de las operaciones, incluyendo:
  - a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés;
  - b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;
  - c) En el caso de uso, goce o enajenación, de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;
  - d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección; y
  - e) En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos tales como el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.
- II. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación;
- III. Los términos contractuales;
- IV. Las circunstancias económicas; y
- V. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes de dos o más ejercicios, anteriores o posteriores.

---

riesgos, y los elementos mencionados por el artículo 215 aplicable en materia a fin de encontrar el comparable e idóneo entre las operaciones comerciales efectuadas.

Una de las problemáticas de tratar sobre este tema es que en ocasiones hay quienes dan el mismo significado de comparables a idénticos, lo cual es erróneo ya que si fuesen lo mismo estaríamos hablando de comparables perfectos es decir bienes presentados por la misma empresa y que para efectos de determinación de precios de transferencia no serían aplicables, pues se rompería nuevamente con el principio arm's length, pues se trataría de un monopolio.<sup>21</sup> Por otro lado salvo prueba en contrario, se presume que las

---

<sup>21</sup> **Artículo 28.** En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, la **(las, sic DOF 03-02-1983)** 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 **(las, sic DOF 03-02-1983)** 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 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.

No constituirán monopolios las funciones que el Estado ejerza de manera exclusiva en las siguientes áreas estratégicas: correos, telégrafos y radiotelegrafía; petróleo y los demás hidrocarburos; petroquímica básica; minerales radioactivos y generación de energía nuclear; electricidad y las actividades que expresamente señalen las leyes que expida el Congreso de la Unión. La comunicación vía satélite y los ferrocarriles son áreas prioritarias para el desarrollo nacional en los términos del artículo 25 de esta Constitución; el Estado al ejercer en ellas su rectoría, protegerá la seguridad y la soberanía de la Nación, y al otorgar concesiones o permisos mantendrá o establecerá el dominio de las respectivas vías de comunicación de acuerdo con las leyes de la materia.

El Estado contará con los organismos y empresas que requiera para el eficaz manejo de las áreas estratégicas a su cargo y en las actividades de carácter prioritario donde, de acuerdo con las leyes, participe por sí o con los sectores social y privado.

El Estado tendrá un banco central que será autónomo en el ejercicio de sus funciones y en su administración. Su objetivo prioritario será procurar la estabilidad del poder adquisitivo de la moneda nacional, fortaleciendo con ello la rectoría del desarrollo nacional que corresponde al Estado. Ninguna autoridad podrá ordenar al banco conceder financiamiento.

No constituyen monopolios las funciones que el Estado ejerza de manera exclusiva, a través del banco central en las áreas estratégicas de acuñación de moneda y emisión de billetes. El banco central, en los términos que establezcan las leyes y con la intervención que corresponda a las autoridades competentes, regulará los cambios, así como la intermediación y los servicios financieros, contando con las atribuciones de autoridad necesarias para llevar a cabo dicha regulación y proveer a su observancia. La conducción del banco estará a cargo de personas cuya designación será hecha por el Presidente de la República con la aprobación de la Cámara de Senadores o de la Comisión Permanente, en su caso; desempeñarán su encargo por períodos cuya duración y escalonamiento provean al ejercicio autónomo de sus funciones; sólo podrán ser removidas por causa grave y no podrán tener ningún otro empleo, cargo o comisión, con excepción de aquéllos en que actúen en representación del banco y de los no remunerados en asociaciones docentes, científicas, culturales o de beneficencia **(beneficencia, sic DOF 20-08-1993)**. Las personas encargadas de la conducción del banco central, podrán ser sujetos de juicio político conforme a lo dispuesto por el artículo 110 de esta Constitución.

---

operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas, en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, tomando en cuenta por ejemplo los bienes sujetos a comparabilidad se tratan de productos perecederos, y es aquí donde encontramos que el supuesto se encuadra en alguna de las operaciones descritas en el tema anterior.

---

No constituyen monopolios las asociaciones de trabajadores formadas para proteger sus propios intereses y las asociaciones o sociedades cooperativas de productores para que, en defensa de sus intereses o del interés general, vendan directamente en los mercados extranjeros los productos nacionales o industriales que sean la principal fuente de riqueza de la región en que se produzcan o que no sean artículos de primera necesidad, siempre que dichas asociaciones estén bajo vigilancia o amparo del Gobierno Federal o de los Estados, y previa autorización que al efecto se obtenga de las legislaturas respectivas en cada caso. Las mismas Legislaturas, por sí o a propuesta del Ejecutivo podrán derogar, cuando así lo exijan las necesidades públicas, las autorizaciones concedidas para la formación de las asociaciones de que se trata.

Tampoco constituyen monopolios los privilegios que por determinado tiempo se concedan a los autores y artistas para la producción de sus obras y los que para el uso exclusivo de sus inventos, se otorguen a los inventores y perfeccionadores de alguna mejora.

El Estado, sujetándose a las leyes, podrá en casos de interés general, concesionar la prestación de servicios públicos o la explotación, uso y aprovechamiento de bienes de dominio de la Federación, salvo las excepciones que las mismas prevengan. Las leyes fijarán las modalidades y condiciones que aseguren la eficacia de la prestación de los servicios y la utilización social de los bienes, y evitarán fenómenos de concentración que contraríen el interés público.

La sujeción a regímenes de servicio público se apegará a lo dispuesto por la Constitución y sólo podrá llevarse a cabo mediante ley.

Se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación. El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta.



## CAPITULO 3.



### NORMATIVIDAD APLICABLE A PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

#### 3. 1. NORMATIVIDAD INTERNACIONAL.

##### 3.1.1. Documentos emitidos por la organización para la cooperación y el desarrollo económico.

La OCDE es el organismo encargado de proveer de legislación en materia de precios de transferencia a nivel internacional, ( en razón de los convenios firmados por sus miembros) esta organización a su vez cuenta con una entidad especializada; el Comité de Asuntos fiscales, dedicado entre otros temas, al estudio continuo de la doble tributación, en 1979 publicó un reporte intitulado “*precios de transferencia y empresas multinacionales*” desarrollando el Principio de *Arm’s Length*, incluido por la Sociedad de Naciones en 1934.

De la primera publicación a la actualidad han existido diversos documentos para el tratamiento tributario internacional de los precios de transferencia, las guías que ha emitido la OCDE fueron aprobadas por el Comité de Asuntos Fiscales en 1995 integradas en un principio por cinco capítulos en listados de la siguiente forma;

#### Capítulo

- I. *Arm’s Length*
- II. Métodos tradicionales transaccionales.
- III. Otros métodos.
- IV. Enfoque administrativo para evitar y resolver desacuerdos originados por precios de transferencia.
- V. Documentación.

En años posteriores han sido integrados capítulos referentes a los actos efectuados no previstos en los anteriores como;

- VI. Consideraciones especiales para servicios intragrupo.
- VII. Consideraciones especiales para la propiedad intangible.
- VIII. Acuerdo de contribución de costos.

A demás de los anteriores la misma comisión se ha encargado de incluir documentos complementarios para la interpretación de las guías emitidas entre las cuales destacan las siguientes;

---

Ejemplos para ilustrar las guías de la OCDE (1998) de las cuales se destacan la referencia a;

- La aplicación de los resultados del método de partición de utilidades, “incluyendo la determinación de la utilidad rutinaria y el cálculo de la utilidad residual total, la distribución de la utilidad residual y el recálculo de la utilidad” y ...
- *Ejemplos de Valoración de la propiedad intangible e incierta*. De estos ejemplos dicha publicación hace la aclaración la comisión deben ser consideradas como tales y no como ajustes prescritos y la guías deben ser aplicadas en consideración a los principios correspondientes a cada caso y de acuerdo a las circunstancias que presenten, la última de las publicaciones emitidas por la comisión en cita fue en 1999, el anexo denominado; *“lineamientos para la conducción de Acuerdos de Precios Anticipados (APA) Bajo el Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM)*.

### **3.1.2. Acuerdos para evitar la doble tributación.**

Ante la situación económica que ha enfrentado el comercio internacional, el Comité de asuntos Fiscales inicio sus trabajos en 1956 con el propósito de establecer un Proyecto de Convenio que resolvería de forma eficiente los problemas de doble imposición evidentes entre los países Miembros de la OCDE y que fuera aceptable para todos ellos. Entre 1958 y 1961 el Comité Fiscal preparó su Informe final, titulado *Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio*, a partir de entonces comienza una incansable labor por emitir normatividad viable a estos rubros y aunque los objetivos de los negociadores de los Convenios bilaterales puedan variar, lo que se refleja en las reservas de los Estados, al Modelo de Convenio y en las cláusulas específicas de los tratados concretos, los Convenios regularmente utilizan la estructura del modelo propuesto de la OCDE, incluso se utilizan los mismos términos, de ahí la indudable importancia que tienen, por lo que en la medida en que el Modelo se adecua a las intenciones de las partes más posibilidad hay de homogenizar la práctica y aplicación de estos.

Por otra parte México como sujeto de derecho y en virtud de su soberanía ha seguido sus propias directrices para evitar la doble tributación tomando como referencia los modelos que la OCDE ha publicado en relación al tema, esencialmente se han seguido las rutas sugeridas en las negociaciones respecto a la obligación de la aplicación del principio de *“plena competencia”* y los llamados *“ajustes correspondientes”* sin embargo es también de mencionar que las directrices empleadas en el tema no tienen carácter normativo y por consiguiente es fundamental consultar en su totalidad el texto del tratado que se pretenda aplicar, tomando en cuenta que los convenios celebrados por México no aparecen como tales en el derecho interno, los procedimientos enunciados

---

presentan modificaciones en función de las negociaciones prácticas o acuerdos considerados sólo en el ámbito nacional no se homologan a los enunciados en el ámbito internacional. Ahora bien, en vista de la falta de reglamentación absoluta y formal sobre algunos aspectos, es importante recalcar que los miembros del IMCP están a la expectativa de documentos que la OCDE tenga a bien difundir para su apreciación internacional, con respecto al tratamiento tributario y contable para la determinación y configuración de los precios de transferencia.

### **3.1.3. Tesis jurisprudenciales para la interpretación y aplicación de los tratados.**

Una de las principales preocupaciones en el derecho fiscal internacional es evitar la doble imposición por medio de Convenios bilaterales o de medidas unilaterales. La legislación mexicana, por su parte considera la incursión de los convenios celebrados, por las organizaciones internacionales a que pertenece con la finalidad de que en un momento dado al existir conflictos de carácter internacional puedan considerarse estos como normas que diriman controversias tratándose sólo cuando una de las partes en las operaciones sujetas al régimen en comento tenga carácter extranjero, sin embargo en otro aspecto debiera considerarse para la incursión al derecho interno la homologación de los conceptos que integren la configuración y determinación del régimen jurídico de los precios de transferencia, este argumento puede sustentarse bajo el criterio que la Suprema Corte de Justicia de la Nación hace acerca del tratamiento y nivel jerárquico de los tratados suscritos de carácter internacional;

**Registro No.** 172650

**Localización:**

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXV, Abril de 2007

Página: 6

Tesis: P. IX/2007

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional

#### **TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL.**

La interpretación sistemática del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos permite identificar la existencia de un orden jurídico superior, de carácter nacional, integrado por la Constitución Federal, los **tratados internacionales** y las leyes generales. Asimismo, a partir de dicha interpretación, armonizada con los principios de derecho internacional dispersos en el texto constitucional, así como con las normas y premisas fundamentales de esa rama del derecho, se concluye que los **tratados internacionales** se ubican jerárquicamente abajo de la Constitución Federal y por encima de las leyes generales, federales y locales, en la medida en que el Estado Mexicano al suscribirlos, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena Sobre el Derecho de los **Tratados** entre los Estados y Organizaciones **Internacionales** o entre Organizaciones **Internacionales** y, además, atendiendo al principio fundamental de derecho internacional consuetudinario "pacta sunt servanda", contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas invocando normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional.

---

Amparo en revisión 120/2002. Mc. Cain México, S.A. de C.V. 13 de febrero de 2007. Mayoría de seis votos. Disidentes: José Ramón Cossío Díaz, Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas, José de Jesús Gudiño Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Andrea Zambrana Castañeda, Rafael Coello Cetina, Malkah Nobigrot Kleinman y Maura A. Sanabria Martínez.

El Tribunal Pleno, el veinte de marzo en curso, aprobó, con el número IX/2007, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a veinte de marzo de dos mil siete.

Nota: En la sesión pública de trece de febrero de dos mil siete, además del amparo en revisión 120/2002, promovido por Mc Cain México, S.A. de C.V., se resolvieron los amparos en revisión 1976/2003, 787/2004, 1084/2004, 1651/2004, 1277/2004, 1576/2005, 1738/2005, 2075/2005, 74/2006, 815/2006, 948/2006, 1380/2006, y el amparo directo en revisión 1850/2004, respecto de los cuales el tema medular correspondió a la interpretación del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a que se refiere esta tesis aislada.

Sin embargo aunque la interdependencia económica, es cada vez más estrecha de los países con relaciones económicas entre sí, hay que reconocer que se extiende la necesidad de la creación de una red de Convenios bilaterales o multilaterales según sea el caso de riesgo de doble imposición, de cuyas características fundamentales sea normativamente eficaz y positiva como lo señala nuestro derecho interno, dando como resultado que a la implementación de dichos Convenios se logre un acuerdo de principios, definiciones, reglas y métodos uniformes, así como un acuerdo de interpretación común ya que sirven de base a los sistemas jurídicos internos como el caso de México, sobre todo con los que tratan principalmente del impuesto sobre la renta y en específico cuando se trata de precios de transferencia y los modelos convenios celebrados por la OCDE pues ya que México es miembro hay que tomar en cuenta que *“Los Convenios bilaterales determinan qué administración tributaria es la competente para gravar los específicos tipos de renta tal y como se definen por los mismos”*,<sup>1</sup> esto desde luego no implica resolver de manera expedita la problemática del tratamiento tributario con dicho respecto, y entonces puede recurrirse a lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido mediante la siguiente jurisprudencia.

**Registro No.** 166817

**Localización:**

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXX, Julio de 2009

Página: 91

Tesis: P. XXXVI/2009

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa.

**RENTA. LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, EMITIDOS POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, SON UNA FUENTE DE INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES DE LOS TRATADOS BILATERALES QUE SE CELEBREN CON BASE EN AQUÉL, EN MATERIA DEL IMPUESTO RELATIVO.**

---

<sup>1</sup> Bokobo Moiche Susana, *“LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO: INTERPRETACION Y CALIFICACION”* CRONICA TRIBUTARIA NUM. 114/2005 (27-34).

---

Los comentarios al indicado Modelo de Convenio pueden ubicarse entre las fuentes que doctrinalmente se denominan "ley suave" ("soft law", en inglés), entendido dicho concepto como referencia a instrumentos cuasi legales que, o bien no tienen fuerza vinculante, o la que lleguen a tener es de algún modo más "débil" que la legislación tradicional. Así, en el contexto del derecho internacional, el término "ley suave" generalmente se refiere a acuerdos entre Estados que no llegan a calificar como derecho internacional en sentido estricto, entre los que se cuentan las "directivas", "comunicaciones" y "recomendaciones", entre otras, que son elaborados por algunas organizaciones **internacionales** con el objeto de establecer o codificar parámetros uniformes a nivel internacional. En relación con lo anterior, los comentarios al Convenio Modelo, aprobados en el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, pueden considerarse como una explicación de sus artículos y como una fuente de interpretación de éstos, tomando en cuenta que el Consejo de la mencionada Organización recomendó a los gobiernos de los países miembros que sus administraciones tributarias sigan los comentarios al Modelo de Convenio cuando apliquen e interpreten las disposiciones de sus convenios fiscales bilaterales, pero sin soslayar el hecho de que los comentarios no son un tratado internacional ni son una fuente formal de derecho fiscal. En tal virtud, si bien no son la única ni la principal forma de acercarse al contenido de las disposiciones de los **tratados** que concretamente celebre México, los mencionados comentarios no pueden desatenderse como una fuente de interpretación, motivo por el cual la argumentación que se haga contra su contenido, cuando menos, debe presentar razones suficientes para superar la forma de interpretación que el autor del Convenio Modelo le otorga al mismo, como documento base para la celebración de los **tratados** bilaterales que lleguen a celebrarse, para lo cual, adicionalmente, deberá valorarse en cada caso si existen observaciones o reservas a los artículos de que se trate.

Amparo en revisión 107/2008. Cemex Net, S.A. de C.V. y otras. 9 de septiembre de 2008. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretarios: Paola Yaber Coronado, Juan Carlos Roa Jacobo, Francisco Octavio Escudero Contreras, Pedro Arroyo Soto y Rogelio Alberto Montoya Rodríguez.

Amparo en revisión 49/2007. Telesistema Mexicano, S.A. de C.V. 11 de septiembre de 2008. Mayoría de siete votos. Ausentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo; en su ausencia hizo suyo el asunto José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Juan Carlos Roa Jacobo, Paola Yaber Coronado, Pedro Arroyo Soto, Francisco Octavio Escudero Contreras y Rogelio Alberto Montoya Rodríguez.

Amparo en revisión 264/2007. Cemex, S.A. de C.V. y otras. 11 de septiembre de 2008. Mayoría de siete votos. Ausentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Pedro Arroyo Soto, Juan Carlos Roa Jacobo, Francisco Octavio Escudero Contreras, Rogelio Alberto Montoya Rodríguez y Paola Yaber Coronado.

El Tribunal Pleno, el veinte de mayo en curso, aprobó, con el número XXXVI/2009, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a veinte de mayo de dos mil nueve

En razón de lo anterior se puede afirmar que los tratados que no tengan absoluta aplicación o no exista una tipificación lógico-jurídica en la aplicación del derecho Mexicano según es nuestro caso, puede carecer de eficacia bajo el supuesto que se tenga que dirimir controversias con algún sujeto de derecho internacional que no tenga relación o inscripción en el tratado aplicable, así pues se tendrían sólo dos opciones; que de estar suscritos o ratificado a dicho convenio en un primer plano sería de aplicarse este y que de no estarlo en segundo lugar por ser sujeto de derecho y por tratarse de la aplicación territorial del derecho fiscal mexicano, para el cobro de contribuciones se tendría que apegar a los principios que rijan dicha materia en el derecho interno bajo el sustento de criterio jurídico que la Suprema Corte de Justicia señala;

---

**Registro No.** 171269

**Localización:**

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXVI, Septiembre de 2007

Página: 2678

Tesis: I.11o.C.175 C

Tesis Aislada

Materia(s): Civil

**TRATADOS INTERNACIONALES. SÓLO OBLIGAN AL ESTADO QUE LO SUSCRIBE.**

De acuerdo a la doctrina aceptada, sobre el derecho internacional, no todo tratado internacional o documento internacional que suscriba y ratifique un Estado como México, puede ser aplicado a otro Estado si este último es ajeno a dicho pacto; es decir aunque para México dicha convención es obligatoria, ello sólo ocurre con los Estados parte de dicho documento y no puede aplicarse a aquellos sujetos de derecho internacional que no formen parte de él. Por otro lado, conforme a los artículos 4º, 17, 27, 19, 24, 28 y 34 de la "Convención de Viena sobre el Derecho de los **Tratados**", los **tratados internacionales** entre uno o varios Estados y una o varias organizaciones **internacionales** o entre organizaciones **internacionales** estén sometidos en virtud del derecho internacional independientemente de la convención, sólo se aplicarán a los Estados que los hayan celebrado, por haber dado su consentimiento, el cual sólo surtirá efecto si el tratado lo permite o los Estados celebrantes y las organizaciones celebrantes o, según el caso, las organizaciones suscriptoras convienen en ello, y si se indica claramente a qué disposiciones se refiere el consentimiento. De lo anterior, se deriva que un tratado entre uno o varios Estados y una o varias organizaciones **internacionales** sólo será obligatorio para cada uno de los Estados que formaron parte de los mismos, de tal suerte que, un tratado no crea obligaciones ni derechos para un tercer Estado o una tercera organización sin el consentimiento de ese Estado o de esa organización.

DÉCIMO PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 361/2004. Jacobo Xacur Eljure. 27 de octubre de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: María del Carmen Sánchez Hidalgo viuda de Magaña Cárdenas. Secretario: Fidel Quiñónez Rodríguez.

Una vez, que el Convenio ha designado cual es la autoridad competente, es el derecho interno de uno de los Estados el que determina el definitivo tratamiento tributario del concreto tipo de renta. Así pues, los Convenios determinan los supuestos de hecho que afectan bien a un sujeto bien a determinado tipo de renta y que da al derecho interno la aplicación de estos en las circunstancias obligadas según lo aplicable del tratado o bien los aplicables del derecho interno como lo es el caso de la ley del ISR en el último párrafo del artículo 215 y la regla I.2.1.22 de la Resolución Miscelánea para el ejercicio 2009.

---

## 3.2. NORMATIVIDAD INTERNA.

### 3.2.1. Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La aplicación práctica de lo contenido en el artículo 215 en materia de precios de transferencia, no aborda de forma clara y precisa las definiciones y mecanismos de aplicación, ya que por ejemplo; denota el tercer párrafo del antes citado artículo el concepto de comparabilidad bajo lo siguiente “*dos operaciones o empresas son comparables cuando no existen diferencias entre estas y que afectan significativamente el precio y el monto de la contraprestación o el margen de la utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 216, así mismo cuando existen tales diferencias, estas se eliminan mediante ajustes razonables*”. Lo anterior puede requerir de la especificación de ciertos conceptos como;

- *Afectan significativamente*
- *Se eliminan (diferencias).*
- *Ajustes razonables*

Los doctrinarios en materia aprecian que estos conceptos no constituyen ciencia exacta, de modo tal que requiere de juicio y sentido común en su interpretación, sin embargo la misma puede ser válida sólo en el tema fiscal contable, por lo cual las interpretaciones a que se refiere no se conceptualizan desde el punto de vista jurídico o bien la interpretación de dicho concepto no se hacen en cuanto el sistema normativo interno, si no en cuanto a los lineamientos emitidos por la OCDE, por lo cual no existe certeza, ni seguridad jurídica sobre la aplicación y práctica en los mecanismos de los conceptos enunciados, dado que no existe normatividad que establezca rangos específicos para la aplicación de los términos empleados sobre los cuales se efectuó. Aunque por otro lado el artículo 216 en el segundo párrafo de su fracción VI hace referencia a otro concepto “*rango de precios*” y que no describe ni da una definición exacta sobre sí, aludiendo lo siguiente;

.....

*VI...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.*

Lo transcrito sin duda amplía los rasgos ambiguos antes mencionados en cuanto a la interpretación jurídica de los preceptos que nos ocupan, pues emplea

---

conceptos no establecidos como por ejemplo; "rango ajustado", en base a lo anterior bien pareciera imponer las obligación de aplicar un ajuste de carácter estadístico mediante un método, mismo no descrito, ni especificado por la LISR, además de considerarse dicho método para su aplicación el monto de las contraprestaciones o margen de utilidad existiendo dos o más operaciones como comparables por lo que deductivamente es de aplicarse el precepto de forma invertida, pues en un primer momento la operación efectuada debe ser comparable para que en segundo término pueda efectuarse el ajuste de rango de precios, de acuerdo al método estadístico no descrito, y cuya aplicación raya en incongruencia con el precepto legal 215 de la misma ley que a la letra del primer párrafo dice;

*"Artículo 215. Los contribuyentes del Título II 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."*

La interpretación legal compromete en un primer momento la existencia de una operación efectuada con parte relacionada bajo la consideración de los precios y montos de las contraprestaciones que sean comparables con las operaciones efectuadas entre partes independientes y en segundo lugar que exista la contraprestación y por ende la obtención de utilidad que estarán sujetas a determinación y configuración en base a terminología inconclusas y métodos no específicos o determinantes.

### **3.2.2. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la renta.**

Para complementar el tema anterior es importante considerar lo correspondiente a la materia con respecto al reglamento de la ley del ISR, el punto de partida sigue la línea antes expuesta en cuanto a la aplicación práctica de la legislación en materia.

Es el artículo 216 del Reglamento de la LISR el que hace referencia a la interpretación de la aplicación del artículo 276 del mismo ordenamiento, pues para hablar sobre la aplicación de rangos a partir de los métodos estadísticos para la determinación de comparabilidad en operaciones sujetas a precios de transferencia principalmente al rango intercuartil, se emplea la transcripción siguiente:

---

**“Artículo 276.** Para los efectos del artículo 216, penúltimo párrafo de la Ley, el rango de precios, de montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, se podrá ajustar mediante la aplicación del método intercuartil.”<sup>2</sup>

Tras lo expuesto es menester poner a la vista que la ejecución del precepto legal, no implica el esclarecimiento de la aplicación formal de los artículos aplicables en materia de precios de transferencia, el rango intercuartil descrito por el artículo, puede someterse a discusión en base a la falta de congruencia entre el artículo 216 del ISR el artículo 276 del RLISR, pues del primer precepto hay que considerar el fragmento siguiente: “...*estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos...*” lo importante del fragmento se encuentra en la última parte, en virtud de las consideraciones siguientes:

- Deja en disposición del contribuyente la aplicación de métodos distintos al dispuesto por el artículo 276 RLISR (con respecto al rango intercuartil).
- La reducción propia del art 276 RLISR, pareciera establecer la condición optativa de aplicar el rango intercuartil, en su defecto

- 
- <sup>2</sup> I. Se deberán ordenar los precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad en forma ascendente de acuerdo con su valor.
- II. A cada uno de los precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, se le deberá asignar un número entero secuencial, iniciando con la unidad y terminando con el número total de elementos que integran la muestra.
- III. Se obtendrá la mediana adicionando la unidad al número total de elementos que integran la muestra de precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad, dividiendo el resultado entre 2.
- IV. El valor de la mediana se determinará ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del resultado obtenido en la fracción anterior.
- Cuando la mediana sea un número formado por entero y decimales, el valor de la mediana se determinará de la siguiente manera:
- a) Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo de esta fracción y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.
  - b) El resultado obtenido en el inciso anterior se multiplicará por el número decimal correspondiente a la mediana.
  - c) Al resultado obtenido en el inciso anterior se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de esta fracción.
- V. El percentil vigésimo quinto, se obtendrá de sumar a la mediana la unidad y dividir el resultado entre 2. Para los efectos de este párrafo se tomará como mediana el resultado a que hace referencia la fracción III.
- VI. Se determinará el límite inferior del rango ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del percentil vigésimo quinto.
- Cuando el percentil vigésimo quinto sea un número formado por entero y decimales, el límite inferior del rango se determinará de la siguiente manera:
- a) Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo de esta fracción y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.
  - b) El resultado obtenido en el inciso anterior se multiplicará por el número decimal del percentil vigésimo quinto.
  - c) Al resultado obtenido en el inciso anterior se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de esta fracción.
- VII. El percentil septuagésimo quinto, se obtendrá de restar a la mediana a que hace referencia la fracción III la unidad y al resultado se le adicionará el percentil vigésimo quinto obtenido en la fracción V de este artículo.

---

cualquier otro método estadístico establecido en el último párrafo del mismo haciendo alusión a procedimiento amistoso.

- En un momento dado existe la falta de manifestación de este precepto, a la aplicación del método sugerido por parte de la autoridad en virtud de lo manifestado por el artículo 215 de la LISR.

### 3.2.3. Resoluciones misceláneas.

Bajo el entendido que significa apoyarse de la normatividad existente y aplicable para determinar y configurar los precios de transferencia, es necesario considerar las reglas de carácter general en el derecho fiscal mexicano. En líneas atrás se hablaba de la aplicación normativa del artículo 276 del RLISR, retomando este numeral se hace necesario dar cita al último de sus párrafos.

.....  
*“Cualquier método estadístico diferente al anterior podrá ser utilizado por los contribuyentes, siempre y cuando dicho método sea acordado en el marco de un procedimiento amistoso previsto en los tratados para evitar la doble tributación suscritos por México o cuando dicho método sea autorizado mediante reglas de carácter general que al efecto expida el SAT.”*

Se puede observar que dicho párrafo hace referencia a la facultad que tienen las partes relacionadas para la elección de un método estadístico cualquiera que este sea, siempre que se haya autorizado mediante las reglas de carácter general expedidas por la autoridad fiscal. Es aquí donde de forma clara se observa la incongruencia existente entre uno y otro ordenamiento pues mientras que en el art. 216 de LISR enuncia la obligación de seguir un procedimiento estadístico explícito y determinado por la legislación principal aplicable, (art. 215 LISR) el art. 276 de su reglamento sugiere indudablemente la aplicación de aquel método que sea conveniente a los intereses de las operaciones y manejos de estas para la configuración y determinación de precios de transferencia.

El numeral en cita también permite y hace expreso de forma enunciativa la aplicación de los tratados para evitar la doble tributación cuando se trate intentar un procedimiento de Acuerdo Anticipado de Precios solicitado mediante lo dispuesto por el artículo 34-A, como lo menciona la regla 1.2.1.22,<sup>3</sup> hay que

---

<sup>3</sup> **Interpretación de los tratados para evitar la doble tributación**

1.2.1.22. Para la interpretación de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, serán aplicables los comentarios del modelo de convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, el 21 de septiembre de 1995, o aquella que la sustituya, en la medida en que tales comentarios sean congruentes con las disposiciones de los tratados internacionales celebrados por México. Para los efectos del Artículo 7 de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, se

---

mencionar que la ley federal no contempla los estándares de requisitos a cubrirse ante la Administración Central de Fiscalización de precios de transferencia y que es nuevamente la resolución miscelánea encargada de enumerarlos mediante la regla II. 2.9.2, por supuesto de forma supletoria al tratarse de las consideraciones hechas con respecto a precios de transferencia mediante consultas,<sup>4</sup> por lo que se deduce que no es la legislación actual suficiente ni remotamente compatible a la realidad comercial que contemplan los actos jurídicos de las operaciones sujetas a precios de transferencia lo que implica el retroceso del sistema legislativo en materia fiscal.

### 3.2.4. Principios contables generalmente aceptados.

Dentro de los aspectos a destacar sobre la normatividad y principios contables generalmente aceptados, encontramos la repercusión que ha de tener un precio de transferencia en el dictamen e informe que se haga en cuanto a la

---

entenderá por el término "beneficios empresariales", a los ingresos que se obtengan por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 16 del CFF.*CFF 1,16*

#### <sup>4</sup> Consultas en materia de precios de transferencia

**II.2.9.2.** Para los efectos del artículo 34-A del CFF, la solicitud de resolución a que se refiere dicho precepto deberá presentarse ante la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia, anexándose, por lo menos, la siguiente información y documentación:

**I.** Información general:

- a)** El nombre, la denominación o razón social, el domicilio fiscal, la clave del RFC, el número de identificación fiscal y el país de residencia de:
1. El contribuyente, indicando, en su caso, si tiene sucursales en territorio nacional.
  2. Las personas residentes en México o en el extranjero que tengan participación directa o indirecta en el capital social del contribuyente, anexando copia del registro de acciones nominativas previsto en el artículo 128 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.
  3. Las personas relacionadas residentes en México, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente.
  4. Las personas relacionadas residentes en el extranjero, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente.
- b)** Cuando el contribuyente forme parte de un grupo multinacional, se deberá proporcionar descripción de las principales actividades que realizan las empresas que integran dicho grupo, incluyendo el lugar o lugares donde realizan las actividades, describiendo las operaciones celebradas entre el contribuyente y las empresas relacionadas que formen parte del mismo grupo de interés, así como un organigrama donde se muestre la tenencia accionaria de las empresas que conforman el citado grupo.
- c)** Copia de los estados de posición financiera y de resultados, incluyendo una relación de los costos y gastos incurridos por el contribuyente, y de las personas relacionadas residentes en México o en el extranjero que tengan una relación contractual o de negocios con el mismo, así como de las declaraciones anuales normales y complementarias del ISR del contribuyente, correspondientes a los ejercicios por los que se solicita la expedición de la resolución, así como de los 3 ejercicios inmediatos anteriores.
- Los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, en lugar de presentar los estados de posición financiera y de resultados a que se refiere el párrafo anterior, deberán anexar copia del dictamen, así como los estados financieros dictaminados y sus anexos respectivos.
- d)** Copia en idioma español de los contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y las empresas relacionadas con el mismo, residentes en México o en el extranjero.
- e)** Fecha de inicio y de terminación de los ejercicios fiscales de las personas residentes en el extranjero relacionadas con el contribuyente, que tengan una relación contractual o de negocios con este último.
- f)** Moneda en la que se pactaron o pactan las principales operaciones entre el contribuyente y las personas residentes en México o en el extranjero, relacionadas con él.

*CFF 34-A, LISR 215, LGSM 128*

---

revisión de la situación fiscal, pues si bien es cierto que el IMCP ha emitido documentos a los que no hay que hacer caso omiso es importante entender que los mencionados en líneas anteriores no son los únicos, y es que hay que tomar en cuenta la propiedad de cada área (tanto jurídica como contable) sus competencias y para fines prácticos su auxilio entre una de la otra en virtud de lo siguiente;

Para la realización del examen contable correspondiente existe una etapa para formular conclusiones en base a la usancia de juicio profesional de importancia relativa por parte del experto contable ya que “...*juzgar aquellos hechos que se deben incluir en su dictamen e informe sobre la revisión en la situación fiscal...*”,<sup>5</sup> lo anterior implica un riesgo donde puede existir una revisión de gabinete, pues queda latente que el juicio del especialista para dictaminar conforme a su criterio no sea el apropiado o el aplicable de acuerdo al criterio de la autoridad fiscal.

El IMCP señala la teoría básica de la contabilidad financiera, como instrumento principal para la emisión de un criterio en materia, entre otros aspectos el instituto tiene otra función como; la de publicar una serie de boletines sobre el tratamiento que debe darse a los conceptos que integran los estados financieros, que en el tema de precios de transferencia tienen fundamental importancia para la determinación de los mismos con la finalidad de dar una base más firme tanto a los contadores que producen la información contable como a los interesados en la misma”.<sup>6</sup>

El tema de los precios de transferencia tiene importancia trascendental desde su aparición, la legislación del año de su incursión (1997) contemplaba por primera vez algunas de las obligaciones para los causantes que efectuaran operaciones con partes relacionadas, bajo los boletines que se expiden desde entonces se encuentran;

- .Boletín C-13 que establece reglas de revelación de estas transacciones
- .Boletín 5060 se recomienda un proceso de auditoría tendiente a identificar las partes relacionadas, la revisión de transacciones y salidas entre ellas.

Según el IMCP en esta primera parte se incluyen boletines relativos a los principios de contabilidad generalmente aceptados que debieran ser considerados, para lo cual también llevan a cabo la aplicación de las normas emitidas por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos con lo referente a los estados financieros mismos que formaran parte del informe global que deberá ser entregado para la revisión de gabinete y que tengan como objeto la configuración y determinación de contribuciones en

---

<sup>5</sup> Comisión Representativa IMCP “*Compendio sobre Precios de Transferencia*”, editado por IMCP A.C, México 2001. Página 253

<sup>6</sup> Ob.cit Página 432.

relación a las operaciones que se hayan efectuado bajo el régimen de precios de transferencia.

Ahora bien al hacerse presente la situación planteada el impacto de los precios de transferencia en el dictamen e informe acogiéndose a los planteamientos emitidos por el IMCP quedaran como sigue:

<b>Situación</b>	<b>Documentación de la auditoría</b>	<b>Impacto en el dictamen e informe</b>
Se cuenta con un estudio de Precios de Transferencia.	El estudio ha sido realizado y en las circunstancias los precios de las transacciones entre partes relacionadas con similares al precio del mercado.	Dictamen e informes limpios.
No se cuenta con un estudio de Precios de Transferencia.	El estudio ha sido revisado y en las circunstancias no es razonable, y las transacciones entre las partes no se ajustan a los precios del mercado.	Dictamen e informe con limitaciones en el alcance. El auditor debe evaluar si esta limitación resultará en una salvedad o en una abstención de opinión.
No se cuenta con un estudio de Precios de Transferencia.	El auditor selecciona una muestra en su revisión y los resultados son razonables en las circunstancias: El precio de las transacciones revisadas entre las partes es similar a los precios de mercado.	Dictamen limpio e informe con salvedad por falta de la documentación requerida por la ley fiscal.
No se cuenta con un estudio de Precios de Transferencia.	El auditor selecciona una muestra en su revisión y los resultados de estas pruebas no son razonables.	Dictamen con salvedad por desviación de los principios de contabilidad por insuficiencia en la provisión del impuesto sobre la renta (ISR), Informe con salvedad por falta de documentación requerida por la Ley y porque los precios de las transacciones no son similares a los precios en el mercado.
No se cuenta con un estudio de Precios de Transferencia.	No se puede concluir	Dictamen e informe con limitaciones en el alcance: El auditor debe evaluar si esta limitación resultará en una salvedad o en una abstención de opinión.



## CAPITULO 4. FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

### 4.1. CONSULTAS.

#### 4.1.1. Facultades genéricas.

Las consultas como bien es sabido es una práctica de asistencia a los contribuyentes, de la cual no debe hacerse omisión en la materia que nos ocupa, tomando en cuenta que para beneficiarse un contribuyente de dichas consultas hay que someterse a la validez y vigencia de las resoluciones que se emitan con motivo de las mismas, considerando que *“La validez de las resoluciones que recaigan sobre las consultas aplicables a residentes en el extranjero, podrán estar condicionadas al cumplimiento de requisitos de información que soliciten las autoridades fiscales en dichas resoluciones”*,<sup>1</sup> en otras palabras se refiere a la facultad de la autoridad para establecer a criterio un mecanismo de solicitud y requisitos para la admisión de dichas consultas, más aun tratándose de residentes extranjeros o partes relacionadas, pues la admisión de dichas consultas ejecutan a su vez una condicionalidad para aquellos que cubran dichos requisitos o se apoyen en resoluciones emitidas por parte de la autoridad que se hayan originado de las consultas consideradas como validas y aplicables, implicando que la ejecución o la emisión de dicha consulta no sea contraria a derecho”,<sup>2</sup> sin embargo puede existir hipotéticamente que varios sujetos se encuentren en una misma situación y el criterio de la autoridad fiscal resuelve en el mismo sentido, empero a ello hay que tomar en cuenta que *“en la práctica existen una serie de resoluciones sobre situaciones reales y concretas emitidas por la autoridad fiscal en las cuales se confirman las interpretaciones de las disposiciones fiscales.”*<sup>3</sup>

Algunos de los puntos a considerar dentro de las consultas, son sin duda la emisión de criterios por supuesto relación a las facultades otorgadas a la autoridad, de los cuales pueden existir diversidad entre algunos, por ejemplo; los que sean dirigidos al cumplimiento de obligaciones fiscales y que sólo serian de no aplicarse tomando en cuenta que a los contribuyentes *“...no les producen obligaciones a su cargo y únicamente les derivan derechos si hay publicación...”*<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Ob. Cit. Carrasco Iriarte, Hugo, Página 189.

<sup>2</sup> Estas disposiciones que se consideran como requisitos, están contenidos en la regla II.2.9.2 de la resolución miscelánea para el ejercicio fiscal 2009.

<sup>3</sup> Ibídem

<sup>4</sup> Las resoluciones solo tendrán vigencia y aplicación cuando se encuentren publicadas en el DOF de acuerdo a lo establecido por el artículo 35 del CFF.

---

Ante las consideraciones anteriores es preciso no olvidar que a falta de resolución, de acuerdo a la forma o términos señalados por las leyes fiscales, existe el supuesto de estar ante la negativa ficta de la autoridad, es decir existe tácitamente la negativa por parte de la autoridad con respecto a la pretensión del contribuyente de acuerdo a lo establecido por el artículo 37 CFF<sup>5</sup> y que sin embargo puede acarrear a los sujetos entre otros conflictos, no sólo un perjuicio económico, sino además la incertidumbre de no conocer el criterio formal de la autoridad a cerca de los rubros que motivan dicha consulta.

Otro de los rubros a considerar dentro de las facultades de la son los que se dictan como medida de apremio, pues si bien es cierto que la solicitud práctica de una consulta no implica el ejercicio de una visita domiciliaria, la autoridad si puede en un momento dado aplicar los instrumentos jurídicos que correspondan en virtud de hacer valer sus facultades de comprobación en medida de la discrecionalidad que la autoridad fiscal este decidida a efectuar, estando en posibilidad de recurrir a las medidas de apremio, siempre que los contribuyentes se opongan u obstaculicen el ejercicio de sus facultades (art 40 CFF),<sup>6</sup> además que también existen medidas de apremio cuando algún supuesto en el que los contribuyentes debieran presentar declaraciones, avisos y demás documentos, no lo hacen en los plazos señalados pudiendo identificar entre estas pagos provisionales o el embargo precautorio o la posibilidad de imponer multas o sanciones.

#### **4.1.2. Facultades específicas.**

Dentro de las facultades específicas en materia de precios de transferencia con respecto a las consultas el artículo 34-A CFF establece;

*“Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el*

---

<sup>5</sup> **Artículo 37.-** Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

El plazo para resolver las consultas a que hace referencia el artículo 34-A será de ocho meses.

Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.

<sup>6</sup> **Artículo 40.-** Cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán indistintamente:

**I.** Solicitar el auxilio de la fuerza pública.

**II.** Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código.

**III.** Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.

Para efectos de este artículo, las autoridades judiciales federales y los cuerpos de seguridad o policiales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal.

En los casos de cuerpos de seguridad pública de las Entidades Federativas, del Distrito Federal o de los Municipios, el apoyo se solicitará en los términos de los ordenamientos que regulan la Seguridad Pública o, en su caso, de conformidad con los acuerdos de colaboración administrativa que se tengan celebrados con la Federación.

---

*contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.*

El supuesto más importante a señalar es *“la mecánica en la fijación de la metodología para la determinación de los precios de transferencia en operaciones llevadas a cabo entre partes relacionadas debe surgir justamente del sujeto pasivo a través de la presentación de un escrito en el cual consulta a la autoridad fiscal y de a conocer el procedimiento que sigue para que la fijación de los precios se considere correcta.”*<sup>7</sup>

De acuerdo al artículo transcrito los contribuyentes que formulen consultas en virtud de sus intereses con motivo de aplicación en la metodología para la determinación de precios de transferencia deben presentar información, datos y documentación necesaria, relativa al tema de consulta sólo debe ser en específico sobre las características planteadas en la formulación de esta ya que la emisión del criterio de la autoridad será únicamente en relación al sentido formulado en consulta pues hay que considerar que pueden existir una extensa variedad de situaciones que se determinaran por el tipo de procedimientos de las operaciones transaccionales que tengan por objeto la determinación o configuración de los impuestos en relación a precios de transferencia, dependiendo también de los sujetos involucrados, siendo dicha emisión de criterios los que deriven derechos a favor de los interesados por lo que no produce en ningún momento obligación alguna a su cargo con motivo de la consulta expuesta y cuya vigencia en el caso de ser aceptada *“comprenda el ejercicio en el que soliciten, el ejercicio inmediato anterior y hasta por tres ejercicios fiscales siguientes a aquel en que soliciten.”*<sup>8</sup>

El precepto en cita hace referencia expresa a dos de las condiciones planteadas; una con respecto a los acuerdos de precios anticipados y otra a la aplicación de los tratados para evitar la doble tributación, que aplicados al tema expresa la posibilidad que de las resoluciones derivadas de las consultas se emita un acuerdo entre las autoridades fiscales competentes de cada país donde puedan existir otros beneficios, como la condonación total o parcial sobre recargos, por ejemplo; siendo este el caso, estas resoluciones pueden en un momento dado tener vigencia de mayor tiempo, siendo derivados el procedimiento amistoso, aunado a ello las resoluciones que la autoridad expida con motivo de las consultas planteadas deben quedar condicionadas al cumplimiento de la metodología, objeto del análisis de la consulta formulada,<sup>9</sup> de lo contrario no tendría sentido el haberla efectuado y no sería correcto el no

---

<sup>7</sup> Ob Cit. Bettiger Barrios, Pagina 136.

<sup>8</sup> Artículo 34-A...Las resoluciones que en su caso se emitan en los términos de este artículo, podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se soliciten. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional de que México sea parte....

<sup>9</sup> Artículo 34-A...La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

---

sancionar la falta de cumplimiento una vez concedida la pretensión que el solicitante expusiera a la autoridad.

#### **4.1.3. Análisis.**

La aplicación del texto legal que funda la facultad de las autoridades fiscales para efectuar las resoluciones con respecto a las consultas implica que los efectos que surtan estas disposiciones, sean aplicables al ejercicio inmediato anterior y los tres ejercicios siguientes, por lo que la validez sólo podrá condicionarse al cumplimiento de los ejercicios que las operaciones efectuadas se encuentran dentro del objeto de la resolución, no obstante además de lo anterior es necesario que para que la autoridad fiscal competente emita una resolución favorable o no al contribuyente, este tiene que cumplir con las condiciones protocolarias como la presentación de la información y los requisitos mencionados en la normatividad aplicable para tal fin.<sup>10</sup>

Las consultas además podrán derivar de un acuerdo con las autoridades fiscales de un país del cual se tenga una relación por medio de un tratado para evitar la doble tributación, tras efectuarse una consulta se prevén de condiciones para la aplicación de ajustes correspondientes tratándose de los casos en los que la parte relacionada no sea residente en algún país que haya celebrado convenios para evitar la doble imposición con México.

---

<sup>10</sup> Resolución Miscelánea para el ejercicio 2009. **Análisis con las autoridades previo a las consultas sobre operaciones con partes relacionadas**

**1.2.10.12.** Los contribuyentes podrán analizar conjuntamente con la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia, la información y metodología que pretenden someter a consideración de esa Administración Central, previamente a la presentación de la solicitud de resolución a que se refiere el artículo 34-A del CFF, sin necesidad de identificar al contribuyente o a sus partes relacionadas.

*CFF 34-A*

---

## 4.2. FISCALIZACION.

### 4.2.1. Facultades genéricas.

Para hablar de las facultades genéricas con respecto a la fiscalización de los impuestos debe mencionarse que estas son varias y variadas según lo dispuesto por el artículo 42 CFF.

Entre lo importante en el tema de precios de transferencia se consideran las facultades de la autoridad dirigidas a la finalidad de comprobar si los causantes y los involucrados así como las partes relacionadas cumplen con las disposiciones fiscales, o con el objeto de determinar contribuciones o la comprobación de delito, para lo cual puede;

.....  
*I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.*

*II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.*

*III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.*

*IV.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.*

*V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.*

*Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e*

---

*inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.*

**VI.-** *Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.*

**VII.-** *Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.*

**VIII.-** *Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.*

*Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.*

*En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III y IV de este artículo y en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia de la pérdida fiscal, independientemente del ejercicio en que se haya originado la misma, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.*

*La revisión que de las pérdidas fiscales efectúen las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.*

#### **4.2.2. Facultades específicas.**

Dentro de las facultades que las autoridades fiscales ejecutan de forma específica en el tema de precios de transferencia se encuentran los métodos estadísticos que son utilizados para la configuración de precios, para llegar a un mejor entendimiento de ello es importante destacar lo expuesto por Bettinger *“como métodos estadísticos pudiéramos considerar todo aquello que es comparable entre empresas independientes, cuando acuden a los mercados especializados y de los que se obtienen resultados comparables que permitan medir la eficacia y eficiencia de las empresas que participan”*,<sup>11</sup> abordar estos métodos estadísticos es necesario, pues dentro de nuestra legislación para los efectos del cálculo de utilidad fiscal de los contribuyentes, el artículo 90 de la LISR<sup>12</sup> ha considerado sectores que parten de la generalidad que podrán de

---

<sup>11</sup> Ob. Cit. Bettinger Barrios, Página 83

<sup>12</sup> **Artículo 90.** Las autoridades fiscales, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que a continuación se indican:

- I.** Se aplicará 6% a los siguientes giros:  
Comerciales: Gasolina, petróleo y otros combustibles de origen mineral.
- II.** Se aplicará 12% en los siguientes casos:

---

forma presuntiva a fin de determinar esta utilidad fiscal, que al considerarse pueden tomarse en cuenta como rectores para la aplicación de los métodos estadísticos.

La presunción anterior surge del siguiente razonamiento;

De la aplicación de los métodos que establece el artículo 216 de la multicitada LISR, en específico la fracción VI, párrafos 3 y 4 señalan lo conducente a rangos y la aplicación eficiente de métodos dirigidos a demostrar que el costo y precios de venta se encuentran a precios del mercado son los medios idóneos, para cumplir las expectativas de comparabilidad, en el caso de que los montos de contraprestaciones aplicables a los márgenes de utilidad, siempre que existan dos o más operaciones que sean comparables entre si no exista la posibilidad de comparar ya sean las operaciones o los métodos que se analizaran, no será de aplicarse este numeral pues *“los contribuyentes tomando*

---

Industriales: Sombreros de palma y paja.

Comerciales: Abarrotes con venta de granos, semillas y chiles secos, azúcar, carnes en estado natural; cereales y granos en general; leches naturales, masa para tortillas de maíz, pan; billetes de lotería y teatros.

Agrícolas: Cereales y granos en general.

Ganaderas: Producción de leches naturales.

**III.** Se aplicará 15% a los giros siguientes:

Comerciales: Abarrotes con venta de vinos y licores de producción nacional; salchichonería, café para consumo nacional; dulces, confites, bombones y chocolates; legumbres, nieves y helados, galletas y pastas alimenticias, cerveza y refrescos embotellados, hielo, jabones y detergentes, libros, papeles y artículos de escritorio, confecciones, telas y artículos de algodón, artículos para deportes; pieles y cueros, productos obtenidos del mar, lagos y ríos, substancias y productos químicos o farmacéuticos, velas y veladoras; cemento, cal y arena, explosivos; ferreterías y tlapalerías; fierro y acero, pinturas y barnices, vidrio y otros materiales para construcción, llantas y cámaras, automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo, con excepción de accesorios.

Agrícolas: Café para consumo nacional y legumbres.

Pesca: Productos obtenidos del mar, lagos, lagunas y ríos.

**IV.** Se aplicará 22% a los siguientes rubros:

Industriales: Masa para tortillas de maíz y pan de precio popular.

Comerciales: Espectáculos en arenas, cines y campos deportivos.

**V.** Se aplicará 23% a los siguientes giros:

Industriales: Azúcar, leches naturales; aceites vegetales; café para consumo nacional; maquila en molienda de nixtamal, molienda de trigo y arroz; galletas y pastas alimenticias; jabones y detergentes; confecciones, telas y artículos de algodón; artículos para deportes; pieles y cueros; calzado de todas clases; explosivos, armas y municiones; fierro y acero; construcción de inmuebles; pintura y barnices, vidrio y otros materiales para construcción; muebles de madera corriente; extracción de gomas y resinas; velas y veladoras; imprenta; litografía y encuadernación.

**VI.** Se aplicará 25% a los siguientes rubros:

Industriales: Explotación y refinación de sal, extracción de maderas finas, metales y plantas minero-metalúrgicas.

Comerciales: Restaurantes y agencias funerarias.

**VII.** Se aplicará 27% a los siguientes giros:

Industriales: Dulces, bombones, confites y chocolates, cerveza, alcohol, perfumes, esencias, cosméticos y otros productos de tocador; instrumentos musicales, discos y artículos del ramo; joyería y relojería; papel y artículos de papel; artefactos de polietileno, de hule natural o sintético; llantas y cámaras; automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo.

**VIII.** Se aplicará 39% a los siguientes giros:

Industriales: Fraccionamiento y fábricas de cemento.

Comerciales: Comisionistas y otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles.

**IX.** Se aplicará 50% en el caso de prestación de servicios personales independientes.

Para obtener el resultado fiscal, se restará a la utilidad fiscal determinada conforme a lo dispuesto en este artículo, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de ejercicios anteriores.

---

*en cuenta sus operaciones pueden someter a la autoridad un método que les permita evitar un procedimiento de precios de transferencia.”<sup>13</sup>*

La fiscalización no puede reducirse a considerar solamente lo concerniente a las prácticas de las autoridades fiscales y el ejercicio de sus facultades, los expertos en la materia advierten desventajas potenciales *“cuando una autoridad fiscal ha celebrado varios acuerdos anticipados de determinación de precios (APA) que involucran solamente algunos de las empresas relacionadas dentro de un grupo de empresas transaccionales. Puede existir una tendencia a armonizar la base para concluir posteriormente estos acuerdos de manera similar a los concluidos antes...”<sup>14</sup>* Otro de los casos en que pueden existir problemas es cuando las autoridades fiscales hicieran mal uso de la información obtenida de la solicitud de consulta que tenga por objeto la obtención de un acuerdo anticipado de precios, que pueda utilizar para guiar o poner en práctica sus facultades de fiscalización, pues si el contribuyente en un momento dado retirara la petición para la celebración de un APA o si dicha solicitud fuese rechazada *“después de considerar todos los hechos ninguna información es basada en los hechos proporcionados por el contribuyente en relación con la petición del acuerdo anticipado de determinación de precios (tal como ofertas de acuerdos, razonamientos opiniones y juicios), puede ser tratado como relevante de algún aspecto de auditoría.”<sup>15</sup>*

Con motivo de lo anterior cada una de las autoridades fiscales involucradas en los APA tendrá la necesidad de vigilar el cumplimiento de este, en relación de los contribuyentes de su jurisdicción pudiendo en primer lugar requerir que un contribuyente que haya celebrado un APA, presente informes anuales en los que se demuestre el grado en que se cumple con sus términos y condiciones y en segundo lugar la administración fiscal puede examinar de forma constante al contribuyente mediante ciclos normales de auditoría, salvo la evaluación de metodología, respecto de la determinación de precios de transferencia, la autoridad fiscal puede someter a examen la contabilidad y precisión de las declaraciones incluidas en el APA, los informes anuales y la precisión y consistencia de la metodología aplicada.

#### **4.2.3. Análisis.**

Además de las facultades que se han mencionado en este capítulo la autoridad puede poner en práctica, aquella de solicitar datos, informes y documentación con el fin de llevar a cabo una planeación y programación de los actos de fiscalización que se estimen necesarios en relación a lo expresado por el artículo 42-A del CFF <sup>16</sup> cuyos actos no serán considerados como facultades de

---

<sup>13</sup> Ob. Cit. Bettinger Barrios, Página 133.

<sup>14</sup> Ídem.

<sup>15</sup> José Manuel Miranda de Santiago, *Precios de transferencia, Defensa ante las revisiones de gabinete*, primera parte, consultorio fiscal n.º 459, Facultad de Economía y administración

<sup>16</sup> **Artículo 42-A.-** Las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este Código.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

---

comprobación cuando exista solamente la solicitud de dichos informes sin necesidad de emitir oficio de observaciones que señala el artículo 48 del CFF,<sup>17</sup> esta facultad comprende dos vertientes; la primera que de solicitarse informes, datos y documentos por parte de la autoridad al contribuyente con respecto a las operaciones sujetas a precios de transferencia, no es considerada iniciada la diligencia que conciernen facultades de comprobación, sin embargo con lo dispuesto en los numerales citados la autoridad fiscal está en la obligación de emitir notificaciones que corresponda al acto y además de formular de manera circunstanciada en un oficio de observaciones de los hechos u omisiones que se conozcan y que señalen incumplimiento de las obligaciones fiscales pues de no existir estas, la autoridad fiscal deberá mediante oficio comunicar la conclusión de dicha revisión de gabinete. La segunda de estas vertientes hace excepción a las obligaciones de la autoridad en relación a la entrega del oficio de observaciones señalado por el ya apuntado artículo 48 del CFF en sus fracciones IV a la IX y es que el numeral en comento señala que estarán las autoridades exentas de la emisión de estas cuando se trate de llevar a cabo una planeación y programación de fiscalización, por no considerarse que han sido iniciadas las facultades de comprobación que el mismo artículo refiere con la mención de que estos pueden efectuarse en cualquier momento.

### 4.3. MEDIOS DE DEFENSA.

---

<sup>17</sup> **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:.....

**IV.** Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.

**V.-** Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.

**VI.-** El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV de este artículo se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.

El plazo que se señala en el primero y segundo párrafos de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

**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 dos meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.

**VIII.-** Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, a que se refieren las fracciones VI y VII, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.

**IX.-** Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en dicha fracción.

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, se considera como parte de la documentación o información que pueden solicitar las autoridades fiscales, la relativa a las cuentas bancarias del contribuyente.

---

#### 4.3.1. Recurso de revocación.

El recurso de revisión como medio de defensa en el tema que corresponde a precios de transferencia es aplicable en razón de lo establecido por el artículo 116 y 117 del CFF, pues de forma enunciativa cabe mencionar que estos preceptos estiman procedente el mencionado recurso para combatir los actos administrativos siempre que estos constituyan *“una resolución que determine entre otros supuestos contribuciones.”*<sup>18</sup>

La normatividad aplicable a este recurso se focaliza en el CFF a cuyo medio de defensa se establece como un procedimiento administrativo<sup>19</sup> por lo que refiere a la materia que ocupa, se estima procedente en cuanto se cumplan con los elementos en los artículos enunciados según los presupuestos jurídicos planteados por los numerales contenidos en la legislación aplicable y basta que sea emitida por la autoridad fiscal, una resolución de carácter definitivo que conste en la determinación de contribuciones que trate sobre cualquiera de los aspectos involucrados con la configuración y determinación o cualquier otro en materia de precios de transferencia, si la hipótesis descrita se cumple se estará con toda seguridad contando con los elementos que den procedencia a dicho recurso.

Con lo correspondiente al plazo de interposición, el artículo 121 del respectivo ordenamiento (CFF) señala que el recurso referido deberá interponerse dentro de los cuarenta y cinco días, entendiéndose que estos serán los siguientes a que se haya emitido una resolución donde se hayan determinado contribuciones con respecto a las operaciones que tengan por objeto fijar precios de transferencia, sin embargo la notificación se pretenderá impugnar mediante este recurso bajo los rubros expuestos nos guía a la posibilidad de aplicar lo expuesto por la Ley Federal de Derechos al Contribuyente que señala la ampliación del plazo hasta los noventa días<sup>20</sup> cuando se trate, de que en la resolución que haya determinado el acto administrativo no se haga mención de aquel medio de defensa o recurso que resulte procedente de la resolución emitida por parte de la autoridad, así como el plazo y órgano de interposición .

La suspensión de este recurso lo señala el artículo 121 párrafo tercero la ley fiscal aplicable (CFF) reuniendo las condiciones siguientes:

- *Al fallecimiento del particular afectado donde no se hubiere aceptado el cargo del representante legal de la sucesión durante el plazo legal establecido dentro de los 45 días).*

---

<sup>18</sup> Ob. Cit. IMPC, Página.210

<sup>19</sup> Los actos denominados por la ley fiscal procedentes de acuerdo a lo establecido en el Capítulo I “de los procedimientos administrativos” del título V de CFF.

<sup>20</sup> **Artículo 23.-** Los contribuyentes tendrán a su alcance los recursos y medios de defensa que procedan, en los términos de las disposiciones legales respectivas, contra los actos dictados por las autoridades fiscales, así como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse. Cuando en la resolución administrativa se omita el señalamiento de referencia, los contribuyentes contarán con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.

- 
- *Cuando el particular elige solicitar a la autoridad fiscal iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble imposición, incluyendo en su caso el procedimiento arbitral, cesando la suspensión en ambos casos cuando se haga la notificación de la resolución que dé por terminado dicho procedimiento, aun cuando se dé por terminado a petición del interesado.*

En un primer plano no hay elementos que puedan hacer prohibición para la ampliación de la suspensión a un plazo para la interposición del recurso de revocación, sin embargo la legislación contempla terminología diversa a la empleada en los tratados internacionales aplicables a la materia de precios de transferencia, como es el caso de la expresión “*Procedimientos de resolución de controversias*”, es necesario tener en cuenta que cuando se refiere a esta expresión lo que en realidad la ley refiere es la aplicación o la solicitud de la aplicación del procedimiento amistoso, es prudente ahora señalar de las causas de improcedencia del recurso en comento, estas en la multicitada legislación figura en un enlistado del que se consideran sobre salientes las siguientes:

**Artículo 124.-** *Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:...*

**VIII.** *Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.*

**IX.** *Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.*

Por lo que respecta a las causas de sobreseimiento el artículo 124-A del CFF hace las siguientes referencias;

*“...Procede el sobreseimiento en los casos siguientes:*

**I.-** *Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.*

**II.-** *Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo 124 de este Código.*

**III.-** *Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada.*

**IV.-** *Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada.”*

Como primer término a lo anterior hace falta hacer conexidad entre las causas de la suspensión, improcedencia y sobreseimiento pues se hace mención de la interrupción de esta segunda, en razón que si el contribuyente decide solicitar el procedimiento para la resolución de controversias incluyendo el

---

procedimiento arbitral, cuando se haga la notificación de la resolución que dé por terminado dicho procedimiento o cuando se dé por terminado a petición del interesado, por lo cual se concluye que a la interrupción de la suspensión sigue la improcedencia de la interposición del recurso en comento, por otra parte la legislación mexicana hace referencia al procedimiento de resolución de controversias mientras que la legislación internacional se refiere a este como procedimiento amistoso o llamado también de mutuo acuerdo, la problemática que destaca al aplicarse de forma gramatical la legislación surge a partir de que de considerarse el numeral tal cual pudiera sugerir entonces que el contribuyente podría seguir en otro momento con el proceso de dicho recurso al cesar la suspensión según lo refiere el artículo 121 del CFF,<sup>21</sup> a pesar de esto el artículo 124, expresa que dará causa de improcedencia para la interposición de este recurso (recurso de revocación), es fundamental haber obtenido resolución al respecto del acto impugnado por medio de un procedimiento de resolución de controversias o bien si este se inicia después de haber obtenido una resolución que se emita con motivo de la conclusión de un juicio de nulidad, por lo que en pocas palabras y en razón de lo establecido por la ley no estamos ante un caso de improcedencia si no ante un caso de sobreseimiento, pues habiendo substanciándose en otro medio de impugnación, no se estima procedente dicho recurso pues el objeto y materia del recurso se pierde ante la mala planeación e interposición del mismo no obstante también a la mala redacción de que el derecho interno es víctima.

En el tema de precios de transferencia, se podría sólo estimar como casos de sobreseimiento los que correspondan al desistimiento del recurso, cuando quede demostrado, que no existe el acto o resolución impugnada, aunque esté pudiera ser admitido ya que en la notificación que se haya emitido en principio

---

<sup>21</sup> **Artículo 121.-** El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación excepto lo dispuesto en los artículos 127 y 175 de este Código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en los mismos se señala.

El escrito de interposición del recurso podrá enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecutó el acto, por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente. En estos casos, se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo, la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos.

Para los efectos del párrafo anterior, se entenderá como oficina de correos a las oficinas postales del Servicio Postal Mexicano y aquéllas que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Si el particular afectado por un acto o resolución administrativa fallece durante el plazo a que se refiere este artículo, se suspenderá hasta un año, si antes no se hubiere aceptado el cargo de representante de la sucesión. También se suspenderá el plazo para la interposición del recurso si el particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación incluyendo, en su caso, el procedimiento arbitral. En estos casos, cesará la suspensión cuando se notifique la resolución que da por terminado dicho procedimiento inclusive, en el caso de que se dé por terminado a petición del interesado.

En los casos de incapacidad o declaración de ausencia, decretadas por autoridad judicial, cuando el particular se encuentre afectado por un acto o resolución administrativa, se suspenderá el plazo para interponer el recurso de revocación hasta por un año. La suspensión cesará cuando se acredite que se ha aceptado el cargo de tutor del incapaz o representante legal del ausente, siendo en perjuicio del particular si durante el plazo antes mencionado no se provee sobre su representación.

---

debe contener la indicación del tipo de recurso que deba interponer el afectado recurrente y por último la mención de lo referido en la fracción VIII del artículo 124 (CFF) como se ha mencionado en líneas anteriores.

#### **4.3.2. Procedimiento contencioso administrativo.**

El procedimiento contencioso administrativo o juicio de nulidad en el Sistema Jurídico Mexicano es propio de aplicarse a la materia de precios de transferencia en virtud de lo establecido por el artículo 2 de La Ley Federal del Procedimiento Contencioso administrativo que a la letra dice;

*“...El juicio contencioso administrativo federal, procede contra las resoluciones administrativas definitivas que establece la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.”*

Asimismo, procede dicho juicio contra los actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta en unión del primer acto de aplicación.

Las autoridades de la Administración Pública Federal, tendrán acción para controvertir una resolución administrativa favorable a un particular cuando estime que es contraria a la ley.

En materia de precios de transferencia se considera procedente, si existe una resolución que emita los que tengan como objeto los rubros en esta materia, así como una resolución que se haya emitido en recurso de revocación considerando los aspectos que involucre inconformidad, para que este medio de defensa tenga procedencia hay que tener en cuenta lo establecido en el artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa,<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> **ARTÍCULO 14.-** El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación:

- I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación;
- II. Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales;...
- IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores;... Cuando para fundar su demanda el interesado afirme que le corresponde un mayor número de años de servicio que los reconocidos por la autoridad respectiva, que debió ser retirado con grado superior al que consigne la resolución impugnada o que su situación militar sea diversa de la que le fue reconocida por la Secretaría de la Defensa Nacional o de Marina, según el caso; o cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado o tiempo de servicios militares, las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sólo tendrán efectos en cuanto a la determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponda, o a las bases para su depuración;...
- IX. Las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los Estados o los Municipios, así como de sus entidades paraestatales;...

---

por otra parte el plazo de interposición que señala la LFPCA en su artículo 13, que esta deberá ser de 45 días siguientes, hábiles a que la notificación que se pretenda controvertir surta efecto, por otro lado a lo expuesto existe al igual que en el recurso de revocación, la misma posibilidad de ampliar al doble el plazo bajo las condiciones señaladas por la LFDC en el mencionado artículo 23 también aplicable en este caso. Las condiciones para darse la suspensión al juicio de nulidad siguen las condiciones que en su caso requiere el recurso de revocación por lo que resulta de irrelevancia hacer nueva mención. No obstante a lo anterior es menester hablar de las causas que pudieran dar origen a la improcedencia del juicio de nulidad y que para referencia exacta hay que mencionar lo descrito en el artículo 8 en su fracción XIV de la LFPCA;

*“...Es improcedente el juicio ante el Tribunal en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:*

*VI. Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquéllos cuya interposición sea optativa.*

*XIV. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que recaiga a un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal.*

*XVI. En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de esta Ley o de una ley fiscal o administrativa.*

*La procedencia del juicio será examinada aun de oficio.”*

La transcripción del mencionado numeral podría en primera impresión hacer pensar que al efectuarse una resolución en las condiciones establecidas y que de

- 
- XI.** Las dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo;
- XII.** Las que decidan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo;
- XIII.** Las que se funden en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscrito por México, o cuando el demandante haga valer como concepto de impugnación que no se haya aplicado en su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos;
- XIV.** Las que se configuren por negativa ficta en las materias señaladas en este artículo, por el transcurso del plazo que señalen el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo o las disposiciones aplicables o, en su defecto, en el plazo de tres meses, así como las que nieguen la expedición de la constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta, cuando ésta se encuentre prevista por la ley que rijan a dichas materias.  
No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior en todos aquellos casos en los que se pudiere afectar el derecho de un tercero, reconocido en un registro o anotación ante autoridad administrativa, y
- XV.** Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal.  
Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.  
El Tribunal conocerá, además de los juicios que se promuevan contra los actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta con motivo de su primer acto de aplicación.  
El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias señaladas en las fracciones anteriores como de su competencia.

---

no estar de conformidad al interés del recurrente, este no tendrá oportunidad de impugnar el acto que le genere perjuicio.

Hay que tener especial cuidado en razón de lo expuesto, pues de no tener claras las condiciones en las que se determinarían obligaciones con carga fiscal en las operaciones sujetas a precios de transferencia podríamos fácilmente caer en un error procedimental que pudiera no llevar a la solución del asunto a controvertir ante el TFJFA, esto en virtud de lo establecido por el artículo 1 de la LFPCA donde señala en el segundo párrafo las condiciones que fijan las disposiciones que regirán los juicios en el mencionado tribunal, ahora bien, pensando un poco más en los puntos que darán fundamento a la impugnación pretendida, sólo se lograrán controvertir por este medio, las resoluciones que no satisfagan el interés jurídico del demandante, siendo el caso que la controversia impugne la resolución recaída a un recurso administrativo, aunque sólo será en la parte que le continúe afectando, lo que implica que en este momento puede el contribuyente hacer valer conceptos de impugnación que no se hubieren planteado en el recurso anteriormente interpuesto previo al juicio, en este caso el recurso de revocación, con respecto a las resoluciones dictadas con motivo de haberse llevado a cabo un Procedimiento de Acuerdo Mutuo aplicable en materia de precios de transferencia, pues la ley hace mención de que serán regidos por la ley cuando no se contravengan los tratados internacionales, he de aquí que se encuentra fuera de toda posibilidad de impugnar una resolución administrativa que de origen sea de un procedimiento de tal magnitud ya que a grandes rasgos un acto emitido en materia de precios de transferencia por autoridades administrativas por medio de este procedimiento, pueda ser modificado, revocado o anulado, sin embargo no puede ser que una resolución internacional pueda ser revocada, modificada o anulada por una autoridad local y esta sólo podrá emitir criterio acerca de las cuestiones que no estén contempladas por el procedimiento amistoso o cualquier otro que tenga por objeto dirimir controversias en el tema de precios de transferencia.

#### **4.3.3. Amparo.**

El Instituto Mexicano de contadores Públicos, señala con motivo de la experiencia de que cuentan los integrantes del mismo, que son muy pocos y procesalmente complicados los casos en los que el contribuyente acude al juicio de amparo indirecto,<sup>23</sup> sin embargo en el ámbito jurídico se establece la posibilidad de tener un medio de defensa a favor del contribuyente cuando recaída una resolución en materia de precios de transferencia pueda verse perjudicado, siempre que se trate de la determinación de contribuciones con motivo de precios de transferencia y que se hayan efectuado por medio de la aplicación de tratados internacionales de acuerdo al artículo 89 constitucional en su fracción I, también se estima procedente en los casos donde exista la

---

<sup>23</sup> Ob. Cit. IMCP Página 218.

---

aplicación de normas de carácter federal como reglamentos decretos o acuerdos que por su sola entrada en vigor o su aplicación causen perjuicio al quejoso.

En materia de precios de transferencia debe mantenerse sigilo al momento de la interposición de algún recurso o medio de defensa, ya que se trata de erogación de recursos no sólo por parte del contribuyente, sino también del Estado, en líneas atrás se mencionó de la vertiente a seguir con respecto a la interposición del juicio de amparo como medio de defensa, siguiendo esta pauta, es de considerar que dicho amparo sólo podrá solicitarse en razón de los actos que no provengan de tribunales administrativos, cuando dentro del procedimiento la ley conceda algún recurso o medio de defensa según lo expresa el artículo 73 de la Ley de Amparo<sup>24</sup>, sin embargo a la conclusión de dicho procedimiento en medio de defensa llevado a cabo por el particular y aun existiendo afectaciones a sus intereses la misma ley posibilita la emisión de una resolución de tales características en consideración a la interposición de este medio de defensa según lo dispone el artículo 114<sup>25</sup> de la mencionada ley, señalando además que también pueden ser controvertidos los actos ejecutados fuera de juicio y aquellos que no sean emitidos por autoridad administrativa.

---

<sup>24</sup> **Artículo 73.-** El juicio de amparo es improcedente:

**XIII.-** Contra las resoluciones judiciales o de tribunales administrativos o del trabajo respecto de las cuales conceda la ley algún recurso o medio de defensa, dentro del procedimiento, por virtud del cual puedan ser modificadas, revocadas o nulificadas, aun cuando la parte agraviada no lo hubiese hecho valer oportunamente, salvo lo que la fracción VII del artículo 107 Constitucional dispone para los terceros extraños.

Se exceptúan de la disposición anterior los casos en que el acto reclamado importe peligro de privación de la vida, deportación o destierro, o cualquiera de los actos prohibidos por el artículo 22 de la Constitución.

**XV.-** Contra actos de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, que deban ser revisados de oficio, conforme a las leyes que los rijan, o proceda contra ellos algún recurso, juicio o medio de defensa legal por virtud del cual puedan ser modificados, revocados o nulificados, siempre que conforme a las mismas leyes se suspendan los efectos de dichos actos mediante la interposición del recurso o medio de defensa legal que haga valer el agraviado, sin exigir mayores requisitos que los que la presente ley consigna para conceder la suspensión definitiva, independientemente de que el acto en sí mismo considerado sea o no susceptible de ser suspendido de acuerdo con esta ley.

No existe obligación de agotar tales recursos o medios de defensa, si el acto reclamado carece de fundamentación;

Las causales de improcedencia, en su caso, deberán ser examinadas de oficio.

<sup>25</sup> **CAPITULO I. De los actos materia del juicio Artículo 114.-** El amparo se pedirá ante el juez de Distrito:

**I.-** Contra leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional, reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación, causen perjuicios al quejoso:

**II.-** Contra actos que no provengan de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo.

En estos casos, cuando el acto reclamado emane de un procedimiento seguido en forma de juicio, el amparo sólo podrá promoverse contra la resolución definitiva por violaciones cometidas en la misma resolución o durante el procedimiento, si por virtud de estas últimas hubiere quedado sin defensa el quejoso o privado de los derechos que la ley de la materia le conceda, a no ser que el amparo sea promovido por persona extraña a la controversia.

**III.-** Contra actos de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo ejecutados fuera de juicio o después de concluido.

Si se trata de actos de ejecución de sentencia, sólo podrá promoverse el amparo contra la última \_ resolución dictada en el procedimiento respectivo, pudiendo reclamarse en la misma demanda las demás violaciones cometidas durante ese procedimiento, que hubieren dejado sin defensa al quejoso.

Lo anterior será aplicable en materia de extinción de dominio.

Tratándose de remates, sólo podrá promoverse el juicio contra la resolución definitiva en que se aprueben o desapruében;

---

El amparo indirecto deberá ser promovido ante un juez de distrito según lo indicada la propia ley; como principales requisitos deben hacerse expresos en la formulación de la demanda según el artículo 116 LA los siguientes:

1. Nombre y domicilio de quejoso y de quien promueve a su nombre.

Debe hacerse notar que en caso específico que estamos tratando (la aplicación de tratados internacionales) nos referimos por supuesto a los llamados APA (acuerdos anticipados de precios) se hizo mención en varios temas atrás sobre cómo debía hacerse esta solicitud y en algún momento se aclaró que para ejecutar una consulta sobre precios de transferencia había que tomar en cuenta, que este método y las personas que pudieran representar los intereses del contribuyente que pretendiera acogerse a estas APA, debía haber obtenido título de Licenciado en derecho, contador o de alguna carrera afín. No así quien promueva a nombre del contribuyente en el caso de la interposición de amparo única y exclusivamente deberá ser licenciado en derecho, ya que se trata no de un instancia de tramitación burocrática donde deba hacerse una interpretación técnica de procedimientos económico o financieros, sino de una profesionalización e interpretación de procedimientos, pura y llanamente jurídicos de los cuales los anteriores serán sólo herramientas y elementos que puedan aportar pruebas en el procedimiento que se siga para la resolución de conflicto.

2. El nombre y domicilio del tercero perjudicado.

3. La autoridad o autoridades responsables en este caso el contribuyente debe tener claro, de la subdependencia y dependencia de las cuales se obtuvo el agravio, la titularidad de quien emitió la resolución con motivo de la materia de precios de transferencia, que se pretenda impugnar.

4. La ley o acto que de cada autoridad se reclame, esta es la oportunidad que la ley expresa para hacer de conocimiento del órgano judicial los hechos o abstenciones que constituyan antecedentes en el acto reclamado en este caso, la determinación que constituyan obligaciones fiscales con motivo de precios de transferencia o fundamentos de los conceptos de violación.

5. Los preceptos constitucionales que contengan las garantías individuales que el quejoso estime violadas.

A este respecto habrá que mencionar dentro de la demanda correspondiente se deben incluir aquellos aspectos que el quejoso considere que afectan o violentan las garantías individuales con respecto a su persona, en este caso estamos hablando del patrimonio del contribuyente entratándose de la determinación y/o configuración de precios de transferencia, con respecto por ejemplo los métodos utilizados para la configuración de los mismos, el tipo de operaciones consideradas como comparables para su determinación así como el tipo de productos y servicios, las operaciones de financiamiento o las normas aplicables para el caso de los tratados internacionales para evitar la doble tributación.

---

El juicio constitucional de amparo además es de interponerse en virtud de lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional donde se faculta a las autoridades para llevar a cabo visitas domiciliarias con motivo de efectuar una revisión o al momento de efectuar los actos de autoridad no se encuentren debidamente fundados, motivados, notificados o consten en el acta circunstanciada correspondiente, de acuerdo a las formalidades planteadas por la legislación fiscal o en consideración a lo establecido por el artículo 14 de la CPEUM, pues los citados preceptos protegen las garantías de privacidad e inviolabilidad así como el correcto seguimiento de los procedimientos contenidos en las leyes aplicables a la materia fiscal.

En otro de los escenarios también podríamos tomar en cuenta para la interposición del amparo la revisión de gabinete según lo establecido y comentado del artículo 34 del CFF, considerando que también es viable el recurso de revocación y que sin embargo al substanciarse el asunto en juicio de amparo no podrá ser recurrido mediante revocación una notificación que sea estimada inconstitucional tomando en cuenta el principio de definitividad.

#### **1.3.4. Recurso de revisión.**

Dentro de los denominados medios de defensa, no podríamos dejar sin la debida mención al recurso de revisión, este es dirigido a rescatar de perjuicio a la Hacienda Pública, como es sabido existen medios y formas de defensa dirigidas a salvaguardar las garantías y derechos de los contribuyentes, de igual forma existen medios de defensa para resguardar, las condiciones a que constitucionalmente tiene derecho el Estado como es el caso de las contribuciones. El recurso de revisión tiene fundamento en la ley del Procedimiento Contencioso Administrativo y está dirigido a las resoluciones emitidas en los términos del artículo 63, entre algunos serán las resoluciones emitidas por el Pleno o secciones de la sala superior, el artículo 34 de la ley del SAT y las que se dictan conforme a la ley federal de Responsabilidad Hacendaria, así mismo la interposición de este medio de defensa tendrá que hacerse dentro de los 15 días siguientes en que surta efecto la notificación respectiva bajo alguno de los siguientes supuestos;

*“ARTÍCULO 63. Las resoluciones emitidas por el Pleno, las Secciones de la Sala Superior o por las Salas Regionales que decreten o nieguen el sobreseimiento, las que dicten en términos de los artículos 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 6° de esta Ley, así como las que se dicten conforme a la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado y las sentencias definitivas que emitan, podrán ser impugnadas por la autoridad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica o por la entidad federativa coordinada en ingresos federales correspondiente, interponiendo el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede del Pleno, Sección o Sala Regional a que corresponda, mediante escrito que se presente ante la responsable, dentro de los quince días siguientes a aquél en que surta sus efectos la notificación respectiva, siempre que se refiera a cualquiera de los siguientes supuestos:*

.....

---

*En el caso de contribuciones que deban determinarse o cubrirse por periodos inferiores a doce meses, para determinar la cuantía del asunto se considerará el monto que resulte de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el periodo que corresponda y multiplicar el cociente por doce.*

*.....*  
**III.** *Sea una resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Servicio de Administración Tributaria o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales y siempre que el asunto se refiera a:*

*.....*  
**IV.** *Sea una resolución dictada en materia de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.*

*.....*  
**VII.** *Sea una resolución en la cual, se declare el derecho a la indemnización, o se condene al Servicio de Administración Tributaria, en términos del artículo 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.*

*.....*  
**VIII.** *Se resuelva sobre la condenación en costas o indemnización previstas en el artículo 6º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.*

*.....*  
*En los juicios que versen sobre resoluciones de las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, el recurso podrá ser interpuesto por el Servicio de Administración Tributaria, y por las citadas entidades federativas en los juicios que intervengan como parte.*

*Con el escrito de expresión de agravios, el recurrente deberá exhibir una copia del mismo para el expediente y una para cada una de las partes que hubiesen intervenido en el juicio contencioso administrativo, a las que se les deberá emplazar para que, dentro del término de quince días, comparezcan ante el Tribunal Colegiado de Circuito que conozca de la revisión a defender sus derechos.”*

En base a lo anterior se puede decir que este recurso habilita a las autoridades impugnar alguna resolución que no le favorezca o en el peor de los casos le cause perjuicio a la Hacienda pública en materia de precios de transferencia es importante tenerlo presente ya que tratándose de constreñir al contribuyente a la declaración y pagó de sus obligaciones fiscales, puede en un momento dado ser parte de este procedimiento ya que en cualquier momento la autoridad fiscal está facultada para interponer ante el tribunal colegiado de circuito dicho recurso y la forma de substanciarse se hará de acuerdo a las formalidades expresas del artículo 84 de la Ley de Amparo.

Conforme a nuestra legislación es procedente llevar a cabo este recurso sin embargo aunque puede ser una opinión viable para la autoridad fiscal interna existen variantes de otra índole por ejemplo; al tratarse de un contribuyente que es parte relacionada en el extranjero o la revisión de las resoluciones que tengan origen a nivel nacional hay que intentar impedir se violen o alteren las competencias de las administraciones fiscales extranjeras pues la determinación final de los precios de transferencia deciden el cumplimiento de los tratados con respecto al tema en comento.

---

En la fiscalización en materia de precios de transferencia podemos encontrar que los Acuerdos Anticipados de Precios cuentan con tan minucioso estudio que no podrían ser objeto de recurso de revisión, así como los procedimientos y métodos de determinación y estadísticos, sin embargo en base a alguna ley, acuerdo o tratado internacional o nacional si existe la posibilidad de llevar a cabo una revisión a los dictámenes finales o documentación que los acredite así como el seguimiento a la efectividad de los mismos.

Así que mientras en un aspecto la autoridad se somete de forma restrictiva tiene también la posibilidad de interponer este recurso cuando así lo considere necesario, en tanto una de las partes solicite o interponga este recurso como medio de defensa impugnando las resoluciones que le sean favorables la parte contraria puede argumentar en su favor mediante una revisión adhesiva a la cual faculta la LFPCA en su artículo 63 fracción V, párrafo cuarto, esta revisión, puede significar en base de medio de prueba una resolución más favorable a ambas partes, sin embargo en el tema de precios de transferencia podría ser rebuscado y hasta tedioso pues no sólo implicaría hacer un análisis para la configuración y determinación de precios de transferencia sino dos o más según sea el caso para recurrir de las resoluciones e instancias que se emitan en revisión.

---

## CONCLUSIONES.

En razón de la investigación realizada se llegan a las consideraciones siguientes;

**Primera.** El Estado como único poseedor de la soberanía nacional establece y determina la forma de recaudación de los ingresos a que constitucionalmente tiene derecho con el fin de llevar a cabo el cumplimiento de sus objetivos, de igual manera está obligado a procurar el orden jurídico acorde a los actos de recaudación de impuestos. Se puede decir entonces que todo tributo o impuesto deber ser generado por alguna circunstancia específica (tal es el caso del régimen jurídico de los precios de transferencia) de modo que el hecho generador tenga una regulación jurídica acorde a los principios doctrinales y constitucionales, es decir que sea claro preciso, específico, y sobre todo entendible, fácil de enterar por el causante, en todo caso que estén estrictamente apoyados conforme a la distribución económica y fuerza productiva de los causantes, tomando en cuenta la capacidad contributiva de los gobernados y proporcionalmente de los ingresos de tales indicadores, pues el sistema jurídico mexicano y las partes que lo integran en especial el régimen fiscal, tributario y la imperiosa necesidad de captación de recursos surgen a partir de la constante aparición de movimientos económicos, sociales y comerciales, por principio se hace necesario llegar a establecer definiciones concretas sobre los elementos que integran configuran y determinan los rubros del impuesto sobre las operaciones sujetas a precios de transferencia de modo que subsanen las inconsistencias que presenta el régimen jurídico actual.

**Segunda.** Remitiendo al punto anterior hay que poner especial atención sobre las condiciones normativas en la materia que nos ocupa, pues en la legislación mexicana, el multireferido artículo 215 de la LISR, por principio no hace mención expresa de la existencia de los precios de transferencia. Por lo tanto el hasta ahora tecnicismo “*precios de transferencia*” sólo puede ser valorado gramaticalmente, este concepto por sí en la legislación no ha sido incluido aunque por otra parte si es acogido en el caso del artículo 34-A del CFF o la resolución miscelánea para 2009 en la regla número II.2.9.2 o bien las guías emitidas por la OCDE con respecto a los tratados para evitar la doble tributación, así como de la jurisprudencia emitida por la Corte a este respecto. Uno de los aspectos más sobresalientes temas se inclina a que algunos doctrinarios y expertos no consideran importante la incursión de este concepto dentro de la legislación mexicana, la verdad es que en un momento dado los contribuyentes podrían verse afectados ante la eminente confusión o ignorancia de la ley en materia, ya que en efecto la norma marca claramente cuáles son las operaciones efectuadas con partes relacionadas pero no hace referencia que estas estarán sujetas a precios de transferencia y este aspecto es determinante ya que el derecho como fuente formal en nuestro sistema mexicano interno es en un porcentaje amplio escrito.

Por otro lado hay que dar una concepción integral de lo que, son *precios de transferencia* y estos pueden considerarse como **“los precios o montos de contraprestaciones que establecen en sus negocios u operaciones, dos o más empresas pertenecientes a un mismo grupo sujeto a control**

---

**común**”,<sup>1</sup> en otras palabras referimos a operaciones sujetas a precios de transferencia a la práctica realizada entre partes relacionadas que determinan la configuración de precios para la transferencia de mercancías, ubicadas en las jurisdicciones fiscales involucradas por medio de operaciones comparables, como las que se llevarían a cabo con partes independientes, el fondo de esta concepción engloba los diferentes aspectos que si están incluidos en el régimen fiscal nacional, y responde a la necesidad de otorgar certidumbre y seguridad al principio de legalidad tributaria.

Con respecto a, cómo se incluye el concepto de partes relacionadas en la legislación mexicana y la doctrina, es preciso mencionar que no hace distinción alguna a lo que en el respectivo capítulo segundo se destacó como la posibilidad de crear inseguridad en cuanto a los métodos aplicables y sobre todo la rendición de declaración de las utilidades resultantes de las operaciones efectuadas de estas y no sólo esto sino también puede crear errores en los análisis que se tengan como medida para la planeación de configuración de los precios de transferencia.

En otro aspecto los actos que involucran los elementos constitutivos el régimen fiscal en comento, son aquellos que tengan que ver con el tipo de operaciones sujetas a este régimen fiscal como la práctica desleal de las mismas, el común denominador que produce según el citado artículo 215 de la LISR es el variado costo de los servicios y productos de las mismas prácticas comerciales, en tanto singularmente el precio o monto de la contraprestación sea menor al que se pactaría con partes independientes, esto bajo el razonamiento siguiente; el interés que se tenga por disminuir el valor de lo declarado, para contribuir fiscalmente en baja proporción, tomando en cuenta que algunos de los contribuyentes no toman en cuenta que al llevar a cabo dicha disminución también están en la poca posibilidad de deducir los impuestos donde se lleva a cabo la operación transaccional.

En aras de establecer condiciones óptimas para la correcta configuración y determinación de los precios de transferencia la legislación mexicana ha tomado en cuenta la incursión de la aplicación de los tratados en la materia que no ocupa de manera formal.

Si bien es cierto los APA producen certeza jurídica al ser específicos sobre las operaciones resultas o efectuadas durante un periodo determinado, y que proporcionan resultados favorables al 100 %, hay que tomar en cuenta las especificaciones que a continuación se exponen; puede considerarse por parte de la autoridad que la metodología que el contribuyente pretenda para la determinación de los precios de transferencia, no sea la apropiada ni congruente con el principio de equidad e igualdad jurídica ya que se trata de la aplicación del método más conveniente, en otras palabras el sujeto pasivo elige la metodología que determina los precios de transferencia, por lo tanto puede su propuesta ser

---

<sup>1</sup> Análisis de las disposiciones del Régimen de precios de transferencia. Maestro en Derecho Juan Blas Arriaga Huerta, Catedrático de la Universidad Nacional Autónoma de México, Campus; Facultad de Estudios Superiores Acatlán.

---

rechazada en virtud de las facultades otorgadas jurídicamente a las autoridades fiscales pues “... si el contribuyente acepta un acuerdo que genere una mayor cantidad de ingresos al país en donde celebre el acuerdo anticipado de determinación de precios, con objeto de evitar prolongadas y costosas investigaciones sobre la determinación de precios de transferencia o multas excesivas, la carga administrativa se transfiere del país que otorga el acuerdo anticipado a los otras jurisdicciones fiscales que se encuentran relacionadas en las operaciones internacionales”<sup>2</sup> en este caso entonces estamos frente a una imprecisión jurídica ya que se toma en cuenta a todas las empresas que estén vinculadas como establecimiento permanente, y a su vez en torno al ambiente impositivo, por otra parte se debe seguir un orden de ideas preciso así que se puede tomar inicio a partir de lo siguiente;

- Los APA pueden significar la eliminación de la incertidumbre jurídica en el tratamiento tributario.
- Pueden lo APA mejorar el tratamiento fiscal en operaciones tanto internacionales como nacionales.
- En algunos casos de acuerdo al criterio empleado los APA ofrecen la posibilidad de ampliar el periodo de aplicación implicando una estabilidad armónica de los ingresos recaudados por la Hacienda Pública.
- De existir una renegociación con las autoridades fiscales para la determinación de los precios de transferencia por medio de los APA, también existe la efectividad de este por lo que otros contribuyentes podrían adherirse al convenio o solicitar la aplicación de los acuerdos del tipo que satisfaga las condiciones de estos.
- A su vez la proyección idónea que sugiera certidumbre jurídica puede emplearse para propiciar el cumplimiento de las responsabilidades fiscales del sujeto pasivo.
- Existen posibilidades de no recurrir a controversias para la determinación, configuración, pago de contribuciones omitidas, multas recargos y sanciones y otro tipo de conflictos.
- En resultados efectivos y eficaces de estos acuerdos anticipados evitaría revisiones en varios de los aspectos involucrados al tema que propicien diligencias costosas y tardías por parte de la autoridad.
- Los APA pueden evitar en el mejor de los casos omisiones impositivas y la doble imposición (en cada caso de acuerdo a los criterios establecidos en los tratados internacionales y los criterios empleados por las autoridades fiscales).

Lo anterior implica una tendencia a armonizar la base impositiva concluyendo posteriormente los APA de forma similar a los concluidos con anterioridad, también hay que tomar en cuenta que no es posible y es preciso tener cuidado al momento de interpretar los resultados arrojados de los estudios como en cierto momento se comentó pues estos, son representativos de todos los mercados, ya que los métodos que fijan los montos de las contraprestaciones, entre partes relacionadas o independientes, que se llevan a cabo en México o el extranjero, que pretendan las autoridades fiscales nacionales

---

<sup>2</sup> Ob. Cit. Bettinger Barrios, Página 132.

---

o extranjeras no determinan en su totalidad los precios de transferencia por medio de procedimientos administrativos, de revisión o ejecutivos donde hay criterios de las autoridades que no se consideraron en las declaraciones correspondientes, hoy en día se consideran los APA como un método alternativo para la determinación de precios de transferencia, lo que implica que de igual forma se obliga al sujeto pasivo a cumplir con una definida metodología incluida en la legislación que probablemente no se adecuen con las necesidades de las operaciones que efectúen los contribuyentes y por consiguiente se afecten en proporción o seriamente en los estados financieros y económicos del contribuyente .

Ahora por último respecto de los APA es importante hacer mención de las desventajas que estos podrían arrojar como por ejemplo las costosas diligencias que se lleven con motivo de las consultas, análisis, recavación de la documentación, informes, estados financieros y además del desvío de recursos públicos bajo el riesgo de ser rechazados o de ser aceptados, también estar en riesgo o ser revocados por la autoridad, según los resultados de su efectividad y cumplimiento con el principio Arm's Length y de acuerdo a ello las autoridades están en la facultad de establecer las condiciones de operaciones, el valor de las mercancías y precios en el mercado ya que en base a esas se determinarían las contribuciones relativas para posteriormente determinar las utilidades implícitas que finalmente darán origen al impuesto que al enterarse formara parte del patrimonio de Estado.

Ante la eminente aparición de los precios de transferencia surgen otros elementos que le integran como la comparabilidad para la cual se considera como idónea la siguiente definición *“la comparabilidad puede considerarse como método para el análisis para la determinación de precios de transferencia”* ya que de tomarse en cuenta de forma errónea genera efectos como la posibilidad de la doble Tributación y por tanto se hace necesario esclarecer en lo posible el concepto de operaciones comparables.

**Tercera.** La normatividad aplicable a la materia de precios de transferencia los que han destacado los documentos emitidos por la OCDE, los acuerdos para evitar la doble tributación y las tesis Jurisprudenciales para la interpretación y aplicación de los tratados. Es cierto que una adecuada planificación de los precios de transferencia por parte de las entidades multinacionales llega a proporcionar un importante ahorro de erogación de impuestos, como consecuencia del aprovechamiento de las diferencias tributarias existentes entre los regímenes fiscales involucrados, en beneficio de lo mencionado, el impacto del Modelo se ha extendido más allá del ámbito de la OCDE, al utilizarse en veces como documento básico de referencia en las negociaciones entre países Miembros, incluso entre países no miembros, así como en los trabajos de otras organizaciones internacionales mundiales o regionales en el ámbito de la doble imposición, el reconocimiento mundial de las disposiciones del Convenio Modelo y su incorporación a la mayoría de los convenios bilaterales ha contribuido a convertir los comentarios a las disposiciones del Modelo en una guía ampliamente aceptada para la interpretación y aplicación de las disposiciones de los convenios bilaterales existentes, lo importante a destacar entre las normas emitidas, son los conceptos básicos como; precios de transferencia, partes relacionadas, acuerdos

---

anticipados de precios y operaciones comparables, sin embargo aun con los alcances que se han logrado, aun existen limitaciones, con respecto a cómo saber cual esta norma aplicable al caso concreto, o las reglas para esclarecer jurídicamente los elementos o partes constitutivas y determinación del impuesto en relación a las operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia.

No obstante a lo mencionado y sentada la prevalencia de los Convenios sobre la norma interna, es preciso que se traten dos problemas relativos a la aplicación de los Convenios, el primero de ellos se hace latente a la interpretación de los términos que utiliza un Convenio en específico el tratado para evitar la doble tributación, la interpretación, consiste en la determinación del significado de los conceptos que utiliza este pues en todo caso, esta labor hermenéutica ha de ser uniforme en los Estados contratantes entre ellos México evidentemente, todo Convenio de doble imposición, en cuanto tratado internacional, se aplica el Convenio de Viena sobre el Derecho de los tratados, por otro lado en segundo lugar la calificación establece la aplicación de la interpretación desde el punto de vista del derecho interno, así pues encontramos que el carácter interpretativo debiera ser dotado de efectividad para su aplicación, sin embargo es algo complejo debido a la naturaleza dual de los Convenios ya que por una parte son normas internacionales, sujetas a los criterios interpretativos de todo tratado internacional y por otra, una vez que se cumplen los requisitos de integración en el ordenamiento jurídico del Estado son normas aleatorias a las internas.

De lo anterior, sólo es preciso aclarar, que toda vez que la normatividad emitida por la entidad internacional como nacional, hagan emisión de criterios concordantes, existirá una mejor aplicación no sólo de los tratados, sino también la efectividad en el sistema jurídico interno pues homologados los conceptos tendientes a la determinación de precios de transferencia, ha de encontrarse una concepción universal que contenida en la legislación Mexicana logre desvanecer la incertidumbre jurídica logrando dotar de seguridad y legalidad cada uno de los actos involucrados para la correcta evaluación, análisis, configuración y determinación de las operaciones sujetas a precios de transferencia además podrá en el mejor de los casos proveer de un instrumento efectivo a las autoridades fiscales para la recaudación adecuada de los impuestos pues en base a la facilidad de interpretación y aplicación de la norma se estaría ante la posibilidad del mejor cumplimiento de esta por parte del contribuyente, optimistamente se podría decir que se reduciría en proporciones considerables la omisión de cumplimiento para tributar y la reducción de gasto de recursos administrativos por parte de la autoridad.

**Cuarta.** La Ley del Impuesto Sobre la Renta y su reglamento considerando lo relativo en la aplicación práctica se ha mencionado, ente otros, la interpretación acerca de la aplicación del artículo 216 de la referida y lo conducente al artículo 276 del reglamento de la misma, propicia inseguridad jurídica y falta de equidad tributaria refiriéndose específicamente a la presunción existente sobre la aplicación de rangos a partir de métodos estadísticos para la determinación de precios y montos de contraprestaciones o margen de utilidad que se determinen con objeto configurar o determinar un impuesto tratándose de operaciones sujetas a precios de transferencia, pues es de saberse que mientras el primero de estos artículos señala que únicamente serán los métodos enumerados los que deban

---

aplicarse para determinar el grado de comparabilidad entre las operaciones sujetas a precios de transferencia, plantean además que existe la posibilidad de efectuar, un ajuste de precios, en el cual podrá llevarse a cabo cualquier método estadístico diferente al rango intercuartil señalado por la legislación en el contenido de los artículos en cita, siempre que sea acordado en el marco de un procedimiento amistoso previsto en los tratados para evitar la doble tributación suscritos por México o cuando dicho método sea autorizado mediante reglas de carácter general que al efecto expida el SAT, la hipótesis que encuadra la problemática descansa en el supuesto de que cuando los contribuyentes que no estén sujetos a la naturaleza de las condiciones contempladas no podrán someterse a otros métodos diferentes, cuando no se determinen mediante consultas o no les sea aplicable la normatividad en cuestión, lo cual no es aceptable, tomando en cuenta el principio de jerarquía de leyes, pues no debe sopesar una norma inferior a una federal, como es el caso de la aplicación de la normatividad complementaria, es decir el criterio de la autoridad fiscal no debe estar por encima de la ley federal aplicable, por completo queda fuera de considerar que la carga impositiva de los sujetos pasivos conservan las características de ser proporcionales y equitativas, como lo dispone la Constitución en su artículo 34, fracción IV. En sentido contrario al optar el contribuyente por la aplicación de método diferente para la emisión de dictamen, cuando se trate de los llamados ajustes que se señala el artículo 216 de la LISR en el supuesto de que a criterio de la autoridad no sea idóneo, acarrea entonces no sólo inconformidad por parte del contribuyente, sino además la erogación de gastos innecesarios por parte del particular y del erario público.

Ahora bien las resoluciones misceláneas, significan un apoyo práctico en materia, pues en determinados asuntos donde involucren precios de transferencia hay que auxiliarse de las normas de carácter general para llevar a cabo cualquier trámite, solicitud o consulta a la autoridad fiscal competente, siguiendo con el ejemplo anterior se hace nuevamente referencia a la “facultad” que tienen las partes relacionadas para la elección de un método estadístico cualquiera que este sea, siempre que se haya autorizado mediante reglas de carácter general, empero a ello se observa de forma clara la ambigüedad existente entre los numerales aplicables por la ley del ISR, su reglamento y las reglas de carácter general, ya que de forma enunciativa esta última señala que podrá llevarse a cabo según lo dispuesto a la aplicación de los tratados para evitar la doble tributación, cuando se sugiera intentar un procedimiento de Acuerdo Anticipado de Precios, bajo este rubro se hace necesario mencionar que las condiciones en que se lleve a cabo la información y documentación que acompañan la solicitud de los mencionados APA, no debieran ser objeto de práctica de las facultades por parte de la autoridad que pudieran señalarse contrarias a derecho, pues de llevarse a cabo una visita domiciliaria por parte de las autoridad con motivo de una revisión fundada en la documentación de estados financieros y los aspectos que estén involucrados en la fiscalización de una utilidad para la determinación o vigilancia del cumplimiento de la obligaciones fiscales, respecto a la utilidad resultante de la aplicación de métodos diferentes que determinen precios de montos o contraprestaciones que configuren operaciones sujetas a precios de transferencia o la aplicación o cumplimiento con las disposiciones de carácter general, también es de mencionar que el rechazo de un APA no puede dar motivo para la

---

aplicación a las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, como lo es el caso de la solicitud y presentación de consultas, pues las conclusiones y criterios emitidos por parte de la autoridad fiscal se tratan de razonamientos opiniones y juicios aislados a la posición actual a la solicitud de un APA para la determinación y/o configuración de precios de transferencia y que de ser tomadas estas condiciones para la implementación de una revisión, estarían los actos de autoridad siendo de violatorios a las garantías constitucionales conferidas por el artículo 14 de la constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y dar incumplimiento a los requerimientos planteados por el artículo 16, párrafo quinto del mismo ordenamiento.

Con respecto a los Principios contables generalmente aceptados se puede sobre entender que son precisamente la repercusión que ha de tener la aplicación del libre criterio del dictaminador con respecto a precios de transferencia, pues el IMCP ha emitido documentos no tomados en cuenta a la propiedad del área jurídica como contable pues dentro de cada una existen competencias o actividades a realizar donde una y otra no debieran invadirse entre sí, pues hay que tomar en cuenta que el experto contable debe sólo limitarse a la realización del examen contable correspondiente a formular conclusiones en base a la usancia de juicio profesional de importancia relativa a los aspectos puramente que le competen, ya que además con ello suma un riesgo de auditoría, pues queda latente el juicio del especialista para dictaminar conforme a su criterio juzgando aquellos hechos que se deben incluir en su dictamen e informe sobre la revisión en la situación fiscal, ahora que si bien es cierto estos dictámenes deben acogerse minuciosamente a lo legislativamente permitido no por ello quedará en libertad de aplicar la legislación como lo considere conveniente ya que se hace necesario que la praxis contable también sea minuciosamente considerada y contemplada por la ley a fin de otorgar legalidad a los actos a que los expertos analistas en el sistema contable lleven a cabo.

**Quinta.** Las inconsistencias planteadas en régimen jurídico con respecto a los conceptos involucrados y a los elementos que integran la configuración y determinación de las operaciones sujetas a precios de transferencia, sugieren además combatirse mediante los medios de defensa que salvaguarden los derechos de las partes involucradas es así, como con el recurso de revocación, siendo fundamentalmente de un medio de defensa de carácter administrativos dirigido a controvertir una resolución desfavorable bajo la premisa siguiente; basta que sea emitida por la autoridad fiscal, una resolución de carácter definitivo que conste en la determinación de contribuciones que trate sobre cualquiera de los aspectos involucrados con la configuración o determinación o cualquier otro en materia de precios de transferencia, la hipótesis referida en es con toda seguridad un medio de defensa ante la aplicación discrecional de los actos de autoridad y que en virtud de la existencia de esta situación, la ley prevé los actos de desvío de poder para que los contribuyentes estén en la posibilidad de recurrir aquellas resoluciones que lejos de proporcionar seguridad jurídica, provoque perjuicio y bajo esta misma línea prevé las irregularidades que pudieran existir durante el procedimiento que le sigue, sin embargo a simple contraluz se puede afirmar que no es suficiente y que la ley (en este caso la legislación fiscal) no es del todo

---

eficiente, ni eficaz, pues se ha llegado al grado de crear una ley que pueda subsanar de algún modo las ineficiencias del Código Fiscal, dada la tediosa tarea de recurrir burocráticamente, una resolución donde existen elementos de error u omisión, para la determinación de impuestos, como lo es el caso de la Ley de los Derechos del Contribuyente que si bien es cierto no da una solución concreta a las inconsistencias planteadas, funciona como muletilla para la ampliación de los plazos establecidos con motivo de la práctica de diligencias que deban llevarse a cabo en un procedimiento de carácter fiscal. Por otra parte a cerca la suspensión del recurso de revocación en el CFF señala en su artículo 121 párrafo tercero, algunas de las condiciones que sugieren especial atención por ejemplo; respecto a la expresión “Procedimientos de resolución de controversias”, pues como se ha mencionado la legislación contempla terminología diversa a la empleada en los tratados internacionales aplicables a la materia de precios de transferencia, en realidad esta expresión se refiere a la aplicación o la solicitud de la aplicación del procedimiento amistoso que es el que corresponde a la materia de operaciones sujetas a precios de transferencia, pues de intentar aplicar de forma gramatical la ley podría no permitir dirimir conflictos con conexidad de causa a los ya suscitados por su naturaleza a consecuencia de la aplicación de las normas jurídicas internas.

En cuanto a las causas de improcedencia del recurso en comento, existe uniformidad de criterios para determinar la procedencia e improcedencia del mismo y es que un ejemplo claro sobre esto puede darse cuando el contribuyente decida solicitar el procedimiento para la resolución de controversias mediante el ya referido procedimiento amistoso, la problemática que destaca es al interpretarse conforme la ley gramaticalmente encontramos la ambigüedad antes planteada en cuanto a la prosecución de un acto jurídico por parte del contribuyente, sin embargo hay que tomar en cuenta el principio de definitividad, para encontrar la vía más conveniente para la defensa ante la consideración de plantear una controversia, ya que puede optarse por la interposición del procedimiento de resolución de controversias en lugar del recurso de revocación cuando se trate de operaciones donde uno de los sujetos involucrados se trate de un residente en el extranjero o se halla sometido a lo dispuesto por el Convenio para evitar la doble tributación (procedimiento de acuerdo mutuo o amistoso) ya que si este se inicia antes de haber obtenido una resolución que se emita con motivo de la interposición de un recurso de revocación o bien a la conclusión de un juicio de nulidad, no estamos ante un caso de improcedencia si no ante un caso de sobreseimiento, por lo que hay que poner especial atención en el medio de defensa por el que se pudiera optar de llevarse a cabo este supuesto pues, tanto el recurso de revocación como el juicio de nulidad quedaría sin materia.

Podría plantearse, además la posibilidad para la interposición del Procedimiento Contencioso Administrativo, cuando no se satisfaga el interés del promovente, es te medio de impugnación podría considerarse optativo al recurso de revocación pues también procede contra las resoluciones administrativas definitivas como lo menciona el artículo 1 de la LFPCA, por lo que corresponde a las demás consideraciones procedimentales hay que poner especial atención con lo expuesto por artículo 8 del mismo ordenamiento jurídico en su fracción XIV, que hace expresa la improcedencia de una demanda en contra de las resoluciones dictadas por la autoridad administrativa en un procedimiento de

---

resolución de controversias ya que tratándose de un tribunal de carácter internacional, la autoridad fiscal interna sólo tiene facultad para dictar y resolver sobre los puntos que no estén contemplados por la normatividad internacional. También este medio de impugnación podría en cierta forma obligar a los involucrados causantes a llevar un estricto control de los aspectos del asunto a controvertir, pues en este momento puede el contribuyente hacer valer conceptos de impugnación que no se hubieren planteado en el recurso administrativo interpuesto previo al juicio, en contrario si acuden a esta instancia en lugar de recurrir a un medio de impugnación de carácter administrativo, pierden totalmente la posibilidad de llevar a cabo un procedimiento administrativo que les permita recurrir una resolución.

No distante de lo anterior es menester comentar de aquellos casos en los que el medio de defensa idóneo no pudiera ser, el recurso de revocación o el Procedimiento Contencioso Administrativo, en el apartado que corresponde a este tema, se hace mención de la postura que el IMPC tiene con respecto a la interposición de este medio de defensa enfatizando que son pocos y procesalmente complicados los casos que se pretenden substanciar bajo estos rubros, en cambio tomando en cuenta con especial atención los presupuestos jurídicos podría en cierto momento tratarse del mejor medio de impugnación con el que el contribuyente pudiera contar en última instancia, pues el juicio de amparo es por excelencia el medio idóneo para subsanar las irregularidades de cualquier procedimiento, en este momento puede el contribuyente hacer valer conceptos de impugnación que no se hubieren planteado en el recurso anteriormente interpuesto previo al juicio, trátase de la materia que se trate y en vista de las inconsistencias ya planteadas en el tema que nos ocupa no podía ser excepción, podría estimarse procedente en materia de precios de transferencia en virtud de la existencia de la aplicación de carácter federal que causa perjuicios al quejoso, en este caso al contribuyente como lo estima el artículo 89 Constitucional en otras palabras este medio de defensa tiene por objeto combatir los actos por parte de la autoridad que provoquen detrimento o afectación con lo dispuesto del artículo 14 Constitucional, en otra de las vertientes en que el amparo puede proceder es cuando trate de promoverse de forma directa en relación a la falta de cumplimiento con los aspectos procedimentales en materia de operaciones sujetas a precios de transferencia, tomando en cuenta lo establecido por el artículo 26 de la CPEUM donde se tenga conocimiento de las inconsistencias que ya han sido planteadas en aspectos sustantivos donde involucre por ejemplo algunos de los aspectos que ya se han planteado en el desarrollo del presente por ejemplo; algunas de las causantes que puedan darse con motivo de interposición son las notificaciones que surjan con motivo del acto, las omisiones o errores que las resoluciones plantean en su contenido con motivo de la aplicación de las facultades de las autoridades fiscales en relación al tema de precios de transferencia tal es el caso de la revisión de gabinete, la planeación y programación de actividades de fiscalización, la realización de una visita domiciliaria, efectuar consultas con respecto a la documentación, información y dictámenes con motivo de la solicitud de un APA o la aplicación de un método estadístico para la determinación y configuración de precios de transferencia o simplemente el desvío de poder de cualquier tipo que afecte al causante en alguna de sus formas o garantías constitucionalmente conferidas. En el caso por ejemplo de llevarse a cabo una visita domiciliaria por parte de la

---

autoridad con motivo de una revisión en la documentación estados financieros y los aspectos que estén involucrados en la fiscalización de un APA o alguna consulta con respecto a precios de transferencia puede el contribuyente recurrir alguno o todos los actos mencionados mediante amparo directo por tratarse de inconstitucionalidad o bien la violación de garantías constitucionales causante en virtud del acto de autoridad que ha efectuado para la determinación de utilidad o vigilancia del cumplimiento de la obligaciones fiscales con respecto a precios de transferencia o alguno de los aspectos involucrados.

Por último dentro de los ya enunciados medios de defensa, también se considera al recurso de revisión, fundamentalmente está dirigido a rescatar de perjuicio a la Hacienda Pública, ya que constitucionalmente y debido a la naturaleza constitutiva de su personalidad está impedida a llevar a cavo un medio de impugnación como el amparo, a si que el legislador decidió de proveer a esta entidad de un recurso donde pudiera salvaguardar los derechos que constitucionalmente se confieren, el recurso de revisión como medio de defensa en el tema que corresponde a precios de transferencia es aplicable en razón de lo establecido por el artículo 116 y 117 del CFF, pues de forma enunciativa cabe mencionar que estos preceptos estiman procedente al mencionado recurso para combatir los actos administrativos siempre que estos constituyan una resolución que determine entre otros supuestos, contribuciones, de este modo lo primero a deducir es la poca efectividad de los métodos y conceptos aplicados a la configuración y determinación de impuestos en materia de precios de transferencia pues basta con entender que si estos fuesen los adecuados no existiría error o habría un mínimo de ello en las resoluciones emitidas por la autoridad fiscal, por ende no habría necesidad del gasto de recursos públicos para resarcir los daños provocados por las insuficiencias e inconsistencias de la norma jurídica en la aplicación de esta a la determinación y configuración precios de transferencia. No obstante a lo planteado en estas líneas, la legislación también prevé la adhesión de la parte favorecida por la resolución impugnada para que haga los debidos argumentos que le permitan defender su posición ante el recurrente, está puede ser una opinión viable para la autoridad fiscal interna, sin embargo pueden existir alteraciones de otra índole por ejemplo al tratarse de un contribuyente que es parte relacionada en el extranjero, así como la revisión de las resoluciones, pueden tratarse a nivel nacional hay que intentar impedir se violen o alteren las competencias de las administraciones fiscales extranjeras pues la determinación final de los precios de transferencia deciden el cumplimiento de los tratados con respecto al tema en crítica sin embargo, en otros de los aspectos, pueden también involucrarse las limitaciones que la ley hace expresas, como por ejemplo; en el tema en los APA, que exceptúan por su naturaleza la posibilidad de recurrir el tratamiento tributario con respecto a la determinación de las utilidades que serán objeto de imposición y la relación que se tengan para con la configuración y determinación de precios y montos de contraprestaciones de operaciones sujetas a precios de transferencia, pues el estudio transaccional ha sido de tan minucioso estudio y de aceptación de las autoridades fiscales que sólo podrían hacerse intentos estériles para su impugnación por este medio dejando como única salida a estos la revocación del mismo acuerdo.

---

Mediante los argumentos lógico-jurídicos existentes en el régimen jurídico de los precios de transferencia, que se han expuesto, **se concluye**;

Deben integrarse a la legislación mexicana los conceptos de; precios de transferencia y acuerdos de precios anticipados, estos deberán acogerse en la legislación aplicable de forma general a las personas físicas y morales nacionales y extranjeras, a fin de proporcionar la eficiencia de la actividad fiscalizadora del Estado a fin de dotar de Seguridad jurídica, proporcionalidad, equidad y certeza impositiva a las normas aplicables al régimen de operaciones comparables sujetas a precios de transferencia, contribuyendo al fortalecimiento de la legislación fiscal, tomando en cuenta, los actos jurídicos realizables entre particulares y el vínculo de los mismos con el Estado, fomentando a su vez la participación y cultura fiscal entre los contribuyentes.

## **CAPÍTULO II DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES**

**Artículo 215.** Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones **sujetas a precios de transferencia** con partes relacionadas, residentes en el extranjero **o en territorio nacional**, 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.

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 **sujetas a precios de transferencia** 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.

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:

I. Las características de las operaciones, incluyendo:

- a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés;

---

**b)** En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;

**c)** En el caso de uso, goce o enajenación, de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;

**d)** En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección; y

**e)** En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos tales como el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.

**II.** Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación;

**III.** Los términos contractuales;

**IV.** Las circunstancias económicas; y

**V.** Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes de dos o más ejercicios, anteriores o posteriores.

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 capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

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

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

---

**Para los efectos de esta ley se consideran precios de transferencia a los precios o montos de contraprestaciones en dinero o en especie que establecen en sus negocios u operaciones dos o más empresas pertenecientes a un mismo grupo, sujeto a control común o se consideren partes relacionadas en los términos de este artículo.**

Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México.

**Artículo 216.** Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 215 de esta Ley, los contribuyentes deberán aplicar los siguientes métodos:

**I.** Método de precio comparable no controlado, que consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

**II.** Método de precio de reventa, que 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. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

**III.** Método de costo adicionado, que 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. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

**IV.** Método de partición de utilidades, que 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.

---

V. Método residual de partición de utilidades, que 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 de la siguiente manera:

1. Se determinará la utilidad mínima que corresponda 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 VI de este artículo, 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.

VI. Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, que 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.

**VII. Método alternativo para la determinación de precios de transferencia mediante acuerdos de precios anticipados, tiene por objeto que las personas físicas y morales determinen de forma anticipada las utilidades de precios y montos de contraprestaciones en operaciones sujetas a precios de transferencia, entre partes relacionadas residentes en el país o en el extranjero tomando en cuenta para su determinación los precios y montos de las contraprestaciones que se hubieren pactado u obtenido en operaciones comparables entre partes independientes, este método será contemplado alternativamente, cuando en un primer término el método descrito en las fracción I no sea el apropiado o en los casos en los que la situación transaccional de los contribuyentes sujetos de este impuesto no se adecue a los casos previstos en las fracciones II, III, VI, V y VI de este artículo, para cuya aplicación, formalidades, análisis y calificación se llevaran a cabo conforme a lo establecido por el artículo 34-A del CFF y 276 del reglamento de la ley del impuesto sobre la renta, así como para el mismo efecto deberán los contribuyentes proporcionar información y documentación suficientes que funden la proyección de la determinación de utilidades que deberán obtenerse en operaciones sujetas a precios de transferencia de forma anticipada.**

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.

Los contribuyentes deberán aplicar en primer término el método previsto por la fracción I de este artículo, y sólo podrán utilizar los métodos señalados en las fracciones II, III, IV, V y VI del mismo, cuando el método previsto en la fracción I citada no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales a que se refiere el último párrafo del artículo 215 de esta Ley.

Para los efectos de la aplicación de los métodos previstos por las fracciones II, III y VI de este artículo, se considerará que se cumple la metodología, siempre que se demuestre que el costo y el precio de venta se encuentran a precios de mercado. Para estos efectos se entenderán como precios de mercado, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables o cuando al contribuyente se le haya otorgado una resolución favorable en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, deberá demostrarse que el método utilizado es el más apropiado o el más confiable de acuerdo con la información disponible, debiendo darse preferencia a los métodos previstos en las fracciones II y III de este artículo.

Para los efectos de este artículo y del artículo 215 de esta Ley, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

---

## BIBLIOGRAFIA.

BETTINGER BARRIOS, Herbert, ***“Precios de Transferencia: Sus efectos fiscales”***, Ediciones Fiscales ISEF, México 2003.

IMPC, (Comisión de Precios de Transferencia), ***“Precios de Transferencia...Marco teórico, jurídico y práctico”***, Facultad de Economía y Administración, México 2008.

ARILLA VILA, Manuel, ***“Derecho Fiscal y Económico de la Empresa”***, Editorial Cárdenas, México 1981.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, ***“Derecho Fiscal”***, Editorial Themis, México 2005.

BETTINGER BARRIOS, Herbert, ***“Los precios de Transferencia: sus efectos fiscales y repercusiones ante el TLC”***, Ediciones Fiscales ISEF, México 1994.

BETANCOURT PARTIDA, Carlos Enrique, ***“El ABC de Los Impuestos en México”***, Editorial Internacional Thosom, México 2005.

CARRASCO IRIARTE Hugo, ***“Derecho Fiscal I”***, IURE Editores, México 2006.

Comisión Representativa del IMCP, ***“Compendio Sobre Precios de Transferencia”***, Editado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., México 2001.

GALEGOS REYES, Humberto, ***“Juicio De Nulidad Y Amparo En Materia Fiscal”***, Ediciones Fiscales ISEF, México 2007.

LATAPI RAMÍREZ, Mariano, ***“Casos Prácticos sobre los Precios de Transferencia 2003”***, Ediciones Fiscales ISEF, México 2003.

NEUMAN PHILIP Charles, ***“Historia de las doctrinas económicas”***, Editorial Juventud, S.A., Barcelona 1963.

ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, ***“Derecho Procesal Fiscal”***, Editorial Porrúa, México 2007.

PONCE GÓMEZ Francisco, Ponce Castillo Rodolfo, ***“Derecho Fiscal”***, Editorial Limusa, México 2008.

ROLL, Erick, ***“Historia de la Doctrinas Económicas”***, Fondo de Cultura Económica, México 1982.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, ***“Derecho Fiscal Mexicano”***, Editorial Porrúa, México 1999.

SANCHEZ MIRANDA, Arnulfo, ***Código Fiscal 2008 (Comentado)***, Ediciones Fiscales ISEF, México 2008.

SMITH, Adam, ***“Una investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones”***, Ed., Alianza Editorial S. A, Madrid, España 2001.

---

URESTI ROBLEDO, Horacio, *“Los impuestos en México”*, Tax Editores, México 2002.

VENEGAS ÁLVARES, Sonia, *“Presunciones y ficciones en el impuesto Sobre la Renta”*, UNAM, México 2007.

## **LEYES.**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Código Fiscal de la Federación

Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo.

Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes.

Ley de Amparo.

## **JURISPRUDENCIAS.**

**Registro No.** 166817

**Localización:**

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXX, Julio de 2009

Página: 91

Tesis: P. XXXVI/2009

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

**RENTA. LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, EMITIDOS POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, SON UNA FUENTE DE INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES DE LOS TRATADOS BILATERALES QUE SE CELEBREN CON BASE EN AQUÉL, EN MATERIA DEL IMPUESTO RELATIVO.**

**Registro No.** 172650

**Localización:**

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXV, Abril de 2007

Página: 6

Tesis: P. IX/2007

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional

---

**TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL.**

**Registro No.** 172366

**Localización:**

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Mayo de 2007

Página: 1092

Tesis: 2a./J.81/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

**RENTA.EL PARRAFO OCTAVO DE LA FRACCIÓN XXVI DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRASGREDE LA GARANTIA DE EQUIDAD TRIBUTARIA AL LIMITAR A LOS CONTRIBUYENTES QUE TIENEN PARTES RELACIONADAS A UTILIZAR SOLO LOS METODOS ESTABLECIDOS EN LAS FRACCIONES IV, V Y VI, DEL ARTICULO 216 DE LA PROPIA LEY, PARA DETERMINAR PRECIOS POR OPERACIONES COMPARABLES.**

## **FUENTES ELECTRONICAS**

<http://www.scjn.gob.mx/Paginas/PaginaPrincipal2008.aspx>

[file:///C:/Documents%20and%20Settings/administrador.DOM\\_MOCHICAHUI/onfiguraci%F3n%20](file:///C:/Documents%20and%20Settings/administrador.DOM_MOCHICAHUI/onfiguraci%F3n%20)

<http://fca.uasnet.mx/Archivos/GuiaEUCperiodo2003.doc>

<http://www.colegio-fiscal.com/informa1.html>

[http://www.congreso.gob.pe/biblio/artic\\_29.htm](http://www.congreso.gob.pe/biblio/artic_29.htm)

[www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc\\_09\\_01.pdf](http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_09_01.pdf)

[http://www.ief.es/Publicaciones/Revistas/Cronica%20Tributaria/114\\_Bokobo.pdf](http://www.ief.es/Publicaciones/Revistas/Cronica%20Tributaria/114_Bokobo.pdf)

<http://www.oecd.org/dataoecd/34/0/36741632.pdf>

[www.economia.gob.mx/work/sneci/organismos/ocde/pdfs/Guidelines.pdf](http://www.economia.gob.mx/work/sneci/organismos/ocde/pdfs/Guidelines.pdf)

[www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf](http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf)

<http://www.nuevoconsultoriofiscal.com.mx/enviar050d.pdf?type=2&amp%3Bid=505>

<http://www.abc-preciosdetransferencia.com/573/657.html>

<http://www.abc-preciosdetransferencia.com/573/index.html>