UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

DOCTORADO EN CIENCIAS EN NEGOCIOS INTERNACIONALES

“DISEÑO DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN MÉXICO”

TESIS

Que para obtener el grado de:

DOCTOR EN CIENCIAS EN NEGOCIOS INTERNACIONALES

Presenta:

M.D.P.P. ÁNGEL MARTÍN RODRÍGUEZ ZEPEDA

Director:

DR. GERARDO GABRIEL ALFARO CALDERÓN

MORELIA, MICHOACÁN, MAYO 2019

ININEE
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES ECONOMICAS Y EMPRESARIALES

UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES
COORDINACIÓN DEL DOCTORADO EN CIENCIAS EN NEGOCIOS INTERNACIONALES

DR. JOSÉ CARLOS ALEJANDRO RODRÍGUEZ CHÁVEZ
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES
P R E S E N T E.-

Por medio de la presente, nos permitimos hacer de su conocimiento que, una vez revisada la Tesis Doctoral titulada: **Diseño de los Precios de Transferencia en México,** del **M.C. Ángel Martín Rodríguez Zepeda**, alumno del Doctorado en Ciencias en Negocios Internacionales que se ofrece en este Instituto, hemos encontrado que satisface plenamente los requerimientos hechos por el Jurado Sinodal, por lo que otorgamos nuestra autorización para que se lleve a cabo la impresión de la versión definitiva de la citada tesis, y se continúe con el proceso de graduación correspondiente.

Sin otro asunto que tratar por el momento, aprovechamos para enviarle un cordial saludo y quedamos a sus órdenes para cualquier aclaración al respecto.

A T E N T A M E N T E
Morelia, Mich., 08 de abril de 2019.

Dr. Gerardo Gabriel Alfaro Calderón
Presidente

Dr. Jorge Víctor Alcaraz Vera
Secretario

Dr. Francisco Javier Ayvar Campos
Primer vocal

Dr. José Carlos Alejandro Rodríguez Chávez
Segundo Vocal

Dr. Federico González Santoyo
Tercer Vocal

UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

CARTA DE CESIÓN DE DERECHOS

En la ciudad de Morelia, Michoacán, el día 12 de abril de 2019, el (la) que suscribe **M.C. Ángel Martín Rodríguez Zepeda**, alumno (alumna) del Programa de Doctorado en Ciencias en Negocios Internacionales adscrito al Instituto de Investigaciones Económicas y Empresariales, manifiesta que es autor (autora) intelectual del presente trabajo de tesis bajo la dirección del (de la) **Dr. Gerardo Gabriel Alfaro Calderón** y, cede los derechos del trabajo titulado: **Diseño de los Precios de Transferencia en México**, a la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo para su difusión con fines académicos y de investigación.

Los usuarios de la información no deben reproducir el contenido textual, gráficas o datos del trabajo sin permiso expreso del autor (de la autora) y/o director (directora) del mismo. Este puede ser obtenido escribiendo a la siguiente dirección:angel_martin_r@hotmail.com. Si el permiso se otorga, el usuario deberá dar el agradecimiento correspondiente y citar la fuente del mismo.

ATENTAMENTE

M.C. Ángel Martín Rodríguez Zepeda

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios por bendecirme en la vida, por guiarme a lo largo de mi existencia, ser el apoyo y fortaleza en aquellos momentos de dificultad y debilidad.

A la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo y en especial al Instituto de Investigaciones Económicas y Empresariales por darme la oportunidad de realizar el Doctorado en Ciencias en Negocios Internacionales.

Al Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología por el apoyo brindado durante mis estudios de Doctorado en Ciencias en Negocios Internacionales.

A mi director de tesis Dr. Gerardo Gabriel Alfaro Calderón por su gran apoyo en la realización de mi tesis y por haber estado presente en todo el proceso. También agradezco a mis sinodales Dr. José Carlos Alejandro Rodríguez Chávez, Dr. Federico González Santoyo, Dr. Francisco Javier Ayvar Campos y Dr. Jorge Víctor Alcaraz Vera, por sus valiosas aportaciones y observaciones para poder concluir con mi tesis.

A todos ustedes, mi mayor reconocimiento y gratitud

ÍNDICE

Índice de cuadros V
Glosario VI
Glosario de siglas IX
Resumen XI
Abstract XII
Introducción XIII
CAPÍTULO 1. FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN 1
1.1. Situación problemática 1
1.2. Planteamiento del Problema 7
1.3. Preguntas de investigación 8
1.4. Objetivos de la investigación 8
1.5. Justificación 9
1.6. Horizonte temporal 11
1.7. Viabilidad de la investigación 12
1.8. Tipo de investigación 12
1.9. Método de investigación 13
1.10. Diseño de la investigación 14
1.11. Hipótesis de la investigación 18
1.12. Variables 18
1.13. Instrumentos 20
1.14. Alcance, limitaciones y trascendencia 20
CAPÍTUO 2. CONTEXTUALIZACIÓN DEL PROBLEMA DE ESTUDIO 22
2.1. Situación de los Precios de Transferencia 22
CAPÍTULO 3. MARCO TEÓRICO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA 39
3.1. Precios de transferencia 39
3.2. Estructura de la OCDE 42
3.3. Modelo de negociaciones en el ámbito internacional 48
3.4. Intercambio de información en materia fiscal OCDE 50

3.5. Erosión de la base gravable y la transferencia de utilidades “BEPS” 51
3.6. Negocios internacionales vs precios de transferencia 54
3.7. Estructura de la ley del impuesto sobre la renta en los precios de transferencia 57
3.8. Tratados internacionales y precios de transferencia 61
3.9. Estructura del Código Fiscal de la Federación en los precios de trasferencia .. 65
3.10. Impacto de los precios de transferencia en los ingresos del Estado 74
3.11. La Relación tributaria Vs precios de transferencia 76
3.12. El hecho generador o hecho imponible de la carga tributaria 80
3.13. Naturaleza del hecho imponible en los precios de transferencia 83
3.14. Sujetos de los precios de transferencia 84
3.15. Normas de información financiera y los precios de transferencia 87
3.16. Fundamentos constitucionales del derecho fiscal mexicano y los precios de transferencia 96
3.17. La interpretación fiscal en materia de precios de transferencia 113
3.18. Tratamiento de los precios de transferencia por otros Estados 118
CAPITULO 4 . MÉTODO DE INVESTIGACIÓN 136
4.1. Planteamiento del problema 140
4.2. Formulación de hipótesis 142
4.3. Diseño del protocolo de colección de datos 143
4.4. Redacción del 1er, 2do y 3er caso individual 145
4.5. Delineación de las conclusiones al caso cruzado 145
4.6. Modificación de la teoría 150
4.7. Implicaciones políticas 153
4.8. Redacción del reporte del caso cruzado 155
CAPÍTULO 5. DISEÑO DE LA PROPUESTA DE MODIFICACION A LA POLÍTICA PÚBLICA PARA LOS NEGOCIOS INTERNACIONALES EN PRECIOS DE TRANSFERENCIA 160
5.1. Identificación de la política pública 161
5.1.1. Definición del problema 162
5.1.2. Definición de variables 163
5.2. Diseño de iniciativa de los PT en México 169

5.2.1. Diseño de iniciativa para una mejor determinación de los PT en México .. 169
5.2.2. Diseño de iniciativa de modificación de la LISR y CFF 182
5.3. Características de la política pública 185
5.3.1. Fase de discusión y aprobación por las cámaras de diputados y senadores 187
5.4. Evaluación 190
5.4.1. Fase integradora de la eficacia 190
5.4.2. Seguimiento a la nueva ley en materia de PT 192
5.5. Retroalimentación 192
5.5.1. Retroalimentación al seguimiento de la nueva LISR en materia de PT 192
CAPÍTULO 6. RESULTADOS 195
6.1. Resultados 195
6.2. Conclusiones 197
6.3. Recomendaciones 199
6.4. Futuras líneas de investigación 202
Bibliografía 204
ANEXOS 234

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 1. Tipos básicos de diseño para estudios de caso 16

Cuadro 2. Método del estudio de caso 17

Cuadro 3.Control patrimonial..... 94

Cuadro 4. Evolución de los precios de transferencia en Argentina 121

Cuadro 5. Evolución de los precios de transferencia en Brasil..... 121

Cuadro 6. Evolución de los precios de transferencia en Canadá 122

Cuadro 7. Evolución de los precios de transferencia en Chile 122

Cuadro 8. Evolución de los precios de transferencia en EEUU..... 123

Cuadro 9. Evolución de los precios de transferencia en México 123

Cuadro 10. Evolución de los precios de transferencia en Perú 124

Cuadro 11. Evolución de los precios de transferencia en Uruguay 124

Cuadro 12. Evolución de los precios de transferencia en Uruguay 125

Cuadro 13. Métodos utilizados en México Vs otros países 125

Cuadro 14. Diversos estudios sobre precios de transferencia. 127

Cuadro 15. Utilización de Matrices para organizar la información..... 137

Cuadro 16. Tipos básicos de diseño para estudios de caso 138

Cuadro 17. Método del estudio de caso 139

Cuadro 18. Ventajas en la metodología propuesta en la modificación al marco jurídico ... 157

GLOSARIO

Base tributaria. Término Economía magnitud tributaria, expresada en dinero o en elementos de hecho, que se utiliza como punto de partida para calcular la cuantía del impuesto que ha de pagar el contribuyente (Gran Diccionario de la Lengua Española, 2016).

Deberes formales. Son actuaciones explicitas que impone la administración tributaria, a los administrados o contribuyentes, en virtud de las disposiciones que establecen las leyes y reglamentos (Pirela, 2015).

Derecho positivo. Conjunto de normas jurídicas en vigor en un Estado o Comunidad concretos, en un momento dado, con independencia de la fuente de que procedan (Enciclopedia jurídica, 2014).

Empresas maquiladoras. "Proceso industrial o de servicio destinado a la elaboración, transformación o reparación de mercancías de procedencia extranjera, importadas temporalmente, para su exportación o a la prestación de servicios de exportación", el término se refiere a cualquier manufactura parcial, ensamble o empaque llevado a cabo por una empresa que no sea el fabricante original (Secretaría de Economía, 2010).

Erosión de la base tributaria. Las empresas multinacionales asignan sus ganancias fiscales a lugares distintos a los en que la actividad se realiza efectivamente (IDConline, 2010).

Globalización. Proceso por el que las economías y mercados, con el desarrollo de las tecnologías de la comunicación, adquieren una dimensión mundial, de modo que dependen cada vez más de los mercados externos y menos de la acción reguladora de los Gobiernos (Real Academia Española, 2014).

Laspeyres. Se refiere al índice del economista francés Etienne Laspeyres, el cual sobrevalora sistemáticamente la inflación. Un dato importante es que este índice se utiliza para calcular el INPC (índice de precios del consumo en México). Su índice es utilizado comúnmente para medir la inflación de un mercado o país entre 2 periodos de tiempo. (elinpc, 2012)

Precios de transferencia. Son los valores convenidos entre partes relacionadas durante la celebración de operaciones internacionales, comerciales o de servicios, dispuestos a la observación de ciertos lineamientos orientados a demostrar a la autoridad que la sola relación de las partes no ha influido el resultado de sus negociaciones y, por consiguiente, no ha originado un efecto fiscalmente favorable a sus intereses corporativos (Hernández y Vázquez, 2010).

Principio de fuente. Con base en este principio, se sostiene que todo Estado posee la potestad tributaria de gravar todos los actos u operaciones llevados a cabo por extranjeros, que se realicen o surtan sus efectos en el territorio del propio Estado. A grandes rasgos, este es el criterio que sigue nuestra legislación tributaria, particularmente la LISR (Arrioja, 2003).

PRODECON.- La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, que proporciona de forma gratuita, ágil y sencilla servicios de orientación, asesoría, consulta, representación legal y defensa, investigación, recepción y trámite de quejas y reclamaciones contra actos u omisiones de las autoridades fiscales federales que vulneren los derechos de los contribuyentes, así como de acuerdos conclusivos como un medio alternativo para resolver de forma anticipada y consensuada los diferendos que durante el ejercicio de las facultades de comprobación surjan entre las autoridades fiscales los contribuyentes, o bien, para regularizar la situación fiscal de estos últimos (PRODECON, 2017).

Sujeto pasivo o contribuyente. Es aquella persona física o jurídica obligada al cumplimiento de las obligaciones tributarias, puede ser como contribuyente o como responsable (Debitoor, 2014).

GLOSARIO DE SIGLAS

ACAJNH	Administración Central de Apoyo Jurídico y Normatividad de Hidrocarburos.
ACAJNI	Administración Central de Apoyo Jurídico y Normatividad Internacional.
ACFPT	Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia.
AF	Administración Fiscal.
AGH	Administración General de Hidrocarburos.
AP	Administración Pública.
APAs	Acuerdos Anticipados Sobre Precios de Transferencia**.**
APF	Administración Pública Federal.
ARM´S LENGTH	Principio de Valor de Mercado.
AT	Administración Tributaria.
BEPS	Erosión de la Base Gravable
CA	Comité de Auditoría.
CFF	Código Fiscal de la Federación.
CINIF	Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera.
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
CPF	Código Penal Federal.
DOF	Diario Oficial de la Federación.
DT	Derecho Tributario.
EEUU	Estados Unidos de América.
EP	Establecimiento Permanente.
GPT	Guías de Precios de Transferencia.
IMCP	Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
ISR	Impuesto Sobre la Renta.
IVA	Impuesto al Valor Agregado.
JBIF	Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal.
LFDC	Ley Federal de Derechos del Contribuyente.

LFPCA	Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.
LFTAIPG	Ley Federal de Transparencia y acceso a la Información Pública Gubernamental.
LGSM	Ley General de Sociedades Mercantiles.
LIF	Ley de Ingresos de la Federación.
LIESPS	Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
LIMPAC	Ley del Impuesto al Activo.
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
NI	Negocios Internacionales.
NIA	Normas Internacionales de Auditoria.
NIF	Normas de Información Financiera.
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
PGM	Primera Guerra Mundial.
PIB	Producto Interno Bruto.
PRODECON	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
PT	Precios de Transferencia.
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal.
SAT	Servicio de Administración Tributaria.
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación.
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
SGM	Segunda Guerra Mundial.
SJF	Semanario Judicial de la Federación.
TLCAN	Tratado de Libre Comercio de América del Norte.
UNAM	Universidad Nacional Autónoma de México.

RESUMEN

Los Estados buscan mediante la figura de los Precios de Transferencia (PT) impedir la manipulación de los precios de bienes y servicios entre miembros de grupos empresariales en los negocios internacionales (NI), la presente tesis hace una extensión a la metodología existente para la determinación de los PT incorporando una iniciativa de ley que permitirá conocer de manera clara cada uno de los principales factores y elementos integrantes de los PT y su influencia en los NI, llevando por tema “Diseño de los Precios de Transferencia en México”. El objetivo del presente trabajo, es proponer cambios a las normas jurídicas mexicanas para dar seguridad al marco jurídico en la determinación de los PT dando seguridad jurídica a los contribuyentes. La presente investigación se realizó haciendo uso del método científico, aplicándolo en el análisis y descripción de las variables independientes como lo es el marco jurídico, seguridad jurídica y como variable dependiente los PT relacionándolo con su importancia en los NI, este estudio se lleva a cabo mediante un enfoque cualitativo del análisis bibliográfico, conforme al método descriptivo y sustentado en aportes de especialistas y de las legislaciones existentes en la materia. Contrastando mediante la metodología de estudio de caso con relación a los PT desde la particularidad y la complejidad de un caso singular, para llegar a comprender su actividad en circunstancias importantes, dando como resultado que el llevar a cabo una modificación al marco jurídico mexicano se genera seguridad jurídica para los gobernados en las operaciones de PT en los NI con reglas claras en su determinación, las cuales de aplicarse se vería reflejado en resultados que llevarían a una mejor recaudación para el país.

Palabras Clave: Precios de transferencia, inseguridad jurídica, marco jurídico, negocios internacionales.

ABSTRACT

The States seek through the figure of Transfer Prices (TP's) to prevent the manipulation of the prices of goods and services between members of business groups in international business (IB), this thesis makes an extension to the existing methodology for the determination of the TP's, incorporating a law initiative that will allow-know it possible clearly each of the main factors and elements that make up the TP's and their influence on the IB, with the theme "Design of Transfer Prices in Mexico". The objective of this paper is to propose changes to the Mexican legal norms to give security to the legal framework in the determination of the TP's, giving legal security to the taxpayers. The present investigation was carried out using the scientific method, applying it in the analysis and description of the independent variables such as the legal framework, legal security and as a dependent variable the TP's related to its importance in the IB, this study is carried out through a qualitative approach to bibliographic analysis, according to the descriptive method and supported by contributions from specialists and existing legislation on the subject. Contrasting through the methodology of case study in relation to the TP's from the particularity and complexity of a singular case, to get to understand its activity in important circumstances, resulting in that carrying out a modification to the Mexican legal framework is generated legal security for the governed in the operations of TP's in the IB with clear rules in their determination, which if applied would be reflected in results that would lead to a better collection for the country.

Key words: Transfer prices, legal uncertainty, legal framework, international business.

INTRODUCCIÓN

Cuando se llevan a cabo NI entre empresas que pertenecen a un mismo grupo multinacional, los precios pactados en dichas transacciones (de bienes, servicios o instrumentos financieros), pueden ser el resultado de decisiones administrativas y no de las fuerzas del mercado. En este contexto, los precios en operaciones llevadas a cabo entre empresas de un mismo grupo, se denominan en el ámbito fiscal como PT, se han ubicado en la actualidad como uno de los factores críticos, tanto para empresas como gobiernos, en materia de NI (Linares y Morales, 2014).

Para Hernández y Vázquez (2010), el significado de los PT se considera que son los valores convenidos entre partes relacionadas durante la celebración de NI, en operaciones comerciales o de servicios, dispuestos a la observación de ciertos lineamientos orientados a demostrar a la autoridad que la sola relación de las partes no ha influido el resultado de sus negociaciones y, por consiguiente, no ha originado un efecto fiscalmente favorable a sus intereses corporativos.

La presente investigación se realizó haciendo uso del método científico aplicándolo en el análisis y descripción del marco jurídico de los PT relacionándolo con su importancia en los NI, el principio de PT establece que el precio de toda transacción que se realice entre compañías relacionadas debe pactarse considerando los precios y montos de contraprestación que se hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Bajo este principio, los precios establecidos entre empresas relacionadas reflejarán los precios que hubieran surgido bajo las leyes de la oferta y la demanda (Linares y Morales, 2014).

A partir de 1970, los países desarrollados comenzaron a legislar en materia de PT con la finalidad de evitar la erosión de la base tributaria[1]. La alineación de las legislaciones domésticas en materia de PT con los principios aceptados en los NI

[1] Erosión de la base tributaria. Las empresas multinacionales asignan sus ganancias fiscales a lugares distintos a los en que la actividad se realiza efectivamente (IDConline, 2010).

permite, entre otros aspectos, evitar la transferencia artificial de beneficios fuera de su jurisdicción, proporcionar seguridad jurídica a las empresas transnacionales sobre el tratamiento fiscal aplicable, conforme México se fue convirtiendo en un destino importante de inversión extranjera y en una región atractiva para el establecimiento de empresas multinacionales, las autoridades fiscales demandaron una mayor atención en el tratamiento fiscal de las operaciones entre partes relacionadas (Linares y Morales, 2014).

México a partir de los cambios realizados a nivel internacional y la preocupación de los estados por regular esta figura de PT, se encuentra en la necesidad de establecer un marco jurídico que regule esta nueva figura y es en 1997, que incorpora en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), formalmente un conjunto de reglas que contienen la metodología aplicable para determinar los PT, con la intención de darle seguridad jurídica a los contribuyentes que lleven a cabo inversiones en este país, posteriormente a partir del 2012 surge una nueva LISR la cual contiene disposiciones legales, mediante las cuales se pretende estén en armonía y se cumplan con los principios de plena competencia *(Arm`s Lenght),* principio regulado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

Para que el Estado pueda efectuar de manera satisfactoria sus actividades, se requiere un sustento económico que debe provenir de los ciudadanos, particulares o gobernados que, desde luego, son los que se benefician de obras públicas, educación, seguridad social, comunicación, etc., lo que hace necesario establecer normas jurídicas por parte del Estado que beneficien a la sociedad, sobre todo cuando existe un aumento de la población, y el Estado tiene que prever el gasto público (Sol, 2012).

El objetivo del presente trabajo es proponer cambios a las normas jurídicas para efectos de darle seguridad jurídica a las partes que lleven a cabo NI en México, de lo contrario se encontraría el contribuyente ante una inseguridad jurídica y estaría en riego su patrimonio y el de cualquier contribuyente llámese local o extranjero.

A manera de resumen, esta tesis se conforma de seis capítulos. En el primero de ellos se encuentran contenidos los fundamentos de investigación, espacio donde se expone la situación problemática que se pretende resolver, se exponen los medios para conseguirlo, y se detalla la forma en que el estudio se llevará a cabo.

Este primer capítulo establece la metodología empleada en la investigación mediante un enfoque cualitativo del análisis bibliográfico, conforme al método descriptivo y sustentado en aportes de especialistas y de las legislaciones existentes en la materia. Contrastándolo con la metodología de estudio de caso en relación a los PT desde la particularidad y la complejidad de un caso singular mediante el análisis de casos expedidos por PRODECON[2] en los cuales la autoridad responsable emite una liquidación a los contribuyentes con la cual no le permite hacer deducibles varios gastos realizados por el contribuyente, en virtud de no haber presentado las declaraciones informativas a las cuales hace alusión la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF), para lo cual se menciona el procedimiento que debería resultar una vez que la autoridad modifique la ley y los ordenamientos por los cuales está emitiendo una liquidación al contribuyente, utilizando la metodología propuesta en este trabajo se conseguirían darle a las operaciones realizadas en NI seguridad y garantía jurídica a los contribuyentes en su proceder.

En el segundo capítulo se expone la contextualización del problema de los PT haciendo un análisis mediante la evidencia empírica de los autores tratadistas del tema y los ordenamientos normativos, la importancia que tienen los PT para el crecimiento económico del país y su inserción en los NI, situación por la cual México en aras de ser competitivo ha tomado las medidas necesarias de conformidad con los ordenamientos establecidos por los organismos internacionales como lo es la

[2] La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, que proporciona de forma gratuita, ágil y sencilla servicios de orientación, asesoría, consulta, representación legal y defensa, investigación, recepción y trámite de quejas y reclamaciones contra actos u omisiones de las autoridades fiscales federales que vulneren los derechos de los contribuyentes, así como de acuerdos conclusivos como un medio alternativo para resolver de forma anticipada y consensuada los diferendos que durante el ejercicio de las facultades de comprobación surjan entre las autoridades fiscales los contribuyentes, o bien, para regularizar la situación fiscal de estos últimos (PRODECON, 2017).

OCDE para regular de manera correcta los PT por la importancia que implican para el desarrollo del país.

En el tercer capítulo se expone todos los antecedentes de los PT, su ingreso a México y su tratamiento, el marco teórico con el cual se estudia la legislación mexicana que regula los PT y los autores que han tratado el tema y lo que han expuesto al respecto, se conocen las variables de investigación, primeramente la dependiente, que corresponde a los PT y las independientes las cuales son características de la anterior como son el marco jurídico y la seguridad jurídica, que inciden en las operaciones cotidianas de NI los cuales han sido considerados en la materia de PT por la OCDE, México y algunos autores; todos estos aspectos son analizados bajo el enfoque cualitativo de un análisis bibliográfico conforme al método descriptivo y sustentado por los aportes de especialistas expertos con base en las legislaciones existentes en la materia, comprobados mediante el uso de la metodología del estudio de caso.

En el cuarto capítulo, se utiliza el análisis de caso para la comprobación de la metodología aplicada en materia de PT en el proceso de investigación científica, mediante el método histórico comparativo, este método consiste en diferentes niveles de construcción teórica. El primer nivel se logra mediante la descripción del tema a estudiar; en las ciencias administrativas, el resultado de la descripción se le llama “caso de estudio”. El segundo nivel ésta constituido por la formulación teórica, es decir, una descripción de las teorías ya existentes Jay (2018), a través del análisis de metodologías y datos relacionados con las diferentes fuentes relacionadas con los PT, se logra hacer un razonamiento general de lo que está pasando en el horizonte de estudio de los PT.

En el quinto capítulo y con base en los anteriores; y a las variables expuestas se establece una propuesta metodológica para el diseño de los PT en los NI, la cual se encuentra integrada por los siguientes elementos:

1. Identificación de la política pública.
2. Diseño de iniciativa de los PT en México.
3. Características de la política pública.
4. Evaluación.
5. Retroalimentación.

En los puntos anteriores lo que se pretende es exponer los elementos que intervienen en la determinación de los PT en los NI, mediante la propuesta de una política pública, la cual es definida por Tamayo (2015), como el conjunto de objetivos, decisiones y acciones que lleva a cabo un gobierno para solucionar los problemas que en un momento determinado los ciudadanos y el propio gobierno consideran prioritarios, resultando importante la modificación de la metodología en materia jurídica al no encontrarse todos los elementos que integran los PT regulados en México dentro de las leyes de este país, es por ello que se propone la modificación a la ley, logrando con esto que todos los ordenamientos emitidos por las autoridades y aplicados al momento de realizar las operaciones normales en los NI de los PT se encuentren debidamente integrados en una ley, resultando con esto un marco jurídico completo que le brinde seguridad jurídica a los nacionales y extranjeros que lleven a cabo operaciones internacionales con sus partes relacionadas o empresas de grupo, para efectos de llevar a cabo la contrastación de la hipótesis mediante la aplicación del método de estudio de caso.

Finalmente, el capítulo sexto de Resultados, Conclusiones y Recomendaciones en el cual se expone él porque es tan importante que todos los elementos y procedimientos que existen en materia de PT deben estar en ley, por los costos y riesgos tan altos que implica este tipo de estudios, por lo que resulta necesario modificar la ley para efectos de hacer más accesible y segura la forma de llevar a cabo un estudio de PT y se establezcan en ley los elementos de una manera clara y sencilla, para que le dé certeza jurídica a los contribuyentes en los NI al aplicar los

PT, logrando con ello una mejor recaudación para el país en beneficio de sus gobernados.

CAPÍTULO 1

FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.1. Situación problemática

En un mundo totalmente interrelacionado, la globalización se convierte en un terreno fértil para la apertura comercial y tecnológica, el intercambio financiero, el movimiento de mercancías y las tendencias sofisticadas de manufactura en los NI (Comisión, 2008).

Con el afán de favorecer sus NI, las empresas optimizan sus recursos y benefician sus operaciones, atendiendo así a un marco internacional (Comisión, 2008).

México ha desempeñado un papel dinámico en el tema de la apertura de NI desde muy diversos aspectos, incluidos los temas del comercio y la industria (Comisión, 2008).

Como resultado de la globalización comercial en el ámbito de los NI, a partir de 1998 nace un nuevo concepto para determinar ingresos presuntos a los contribuyentes y que es el de PT en Partes Relacionadas, en México ya existían antecedentes del concepto, pero solo se aplicaba para las empresas maquiladoras[3] que tienen el 100% de capital extranjero (Navarrete, 2000).

Se presenta el fenómeno en NI que fueron las que dieron origen a los acuerdos para evitar el manejo indebido de precios entre partes relacionadas (Santamaría 2000).

De acuerdo con Santamaría (2000), existen los siguientes conceptos desde el punto de vista del origen y controversias tributarias internacionales.

[3] Empresas maquiladoras. “Proceso industrial o de servicio destinado a la elaboración, transformación o reparación de mercancías de procedencia extranjera, importadas temporalmente, para su exportación o a la prestación de servicios de exportación”, el término se refiere a cualquier manufactura parcial, ensamble o empaque llevado a cabo por una empresa que no sea el fabricante original (Secretaría de Economía, 2010).

- Esto puede provocar controversia entre los países respecto de la fuente de riqueza, para efectos fiscales.
- Los PT permiten la planeación de los ingresos, los gastos y las utilidades gravables en cada país.
- Es decir, definir cuál de los países donde se opera la negociación debe gravar las utilidades mundiales.
- Riesgo de doble tributación o de doble deducción,
- Evitando la doble o múltiple acumulación de ingresos o elusión de la acumulación.

Por su parte la OCDE establece algunos objetivos del porque los PT resultan ser operaciones necesarias para las empresas transnacionales en sus NI normales como son: (Santamaría, 2000).

- Impulsar la expansión de la economía y el empleo a través de afinar los sistemas de mercado y ampliar el libre comercio.
- Promover el bienestar económico y social mediante la coordinación de políticas entre los países miembros.

Los países miembros de la OCDE y a los cuales les aplica las regla en la determinación de los PT hoy en día son.

América

- Canadá, EEUU y México.

Europa

- Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Grecia, Holanda, Hungría, Irlanda, Islandia. Italia, Luxemburgo, Noruega, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suecia, Suiza y Turquía.

Asia y Oceanía

- Corea, Japón, Nueva Zelanda y Australia.

En este sentido la OCDE determinó que las decisiones que se tomen en la Convención de Viena como son los países miembros, es de observancia general, y para aplicar las recomendaciones hace falta únicamente el mutuo acuerdo de los países miembros.

Con la llegada del proceso de globalización[4], el cual se manifiesta a partir de los años 90, transformó decisivamente los NI, debido a que este proceso de integración intrínseca se asocia con la flexibilización de los movimientos de mercancía, capital y personas entre países; asimismo, se le atribuye el logro de un mercado común, libre de barreras aduaneras, en donde la movilidad de los factores de producción y la información poseen gran agilidad y bajo costo de transacción; lo cual se ha convertido en un hecho sustancialmente apetitoso tanto en el sector empresarial como para los Estados (países), en virtud de que también se le atribuye la finalidad de alcanzar un aumento del bienestar social y mejorar la asignación de recursos económicos (Fernández, 2005).

Sin embargo, está apertura de las fronteras al libre comercio globalizado de bienes y servicios, ha propiciado en las organizaciones la adopción de estrategias gerenciales que permiten mitigar el impacto fiscal de las políticas impositivas establecidas por los sistemas tributarios de los países, en los cuales se desenvuelve la actuación mercantil de las empresas, proliferando las operaciones de planificación tributaria internacional, tales como la migración de capitales a paraísos fiscales y el aumento

[4] La globalización consiste en integración de las diversas sociedades internacionales en un único mercado capitalista mundial. Definición.de (2015)

de la práctica de los PT en los NI entre empresas vinculadas; lo cual ha significado que las empresas pertenecientes a un mismo grupo, que realizan operaciones fiscales en diversos países, extiendan sus posibilidad de obtener ventajas financieras a través de la compra y venta de determinada mercancía, activo o servicio; la distribución de los costos; o bien, con la contratación de préstamos con empresas vinculadas a ellas; y con ello, lograr reducir sus obligaciones tributarias totales producto de la diferencia de tributación efectiva entre los países (Fernández, 2005).

En este sentido, los PT en los NI surgen como consecuencia inmediata de la competición tributaria a nivel internacional (políticas competitivas entre los fiscos); y su manipulación, para las AF en las diversas naciones puede acarrear distorsiones relacionadas con la evasión de los impuestos, elusión fiscal y disparidades en la asignación de recursos.

Según Santoyo y Sánchez (2010), los PT en los NI son los valores convenidos entre partes relacionadas durante la celebración de operaciones internacionales, comerciales o de servicios, dispuestos a la observación de ciertos lineamientos orientados a demostrar a la autoridad que la sola relación de las partes no ha influido el resultado de sus negociaciones y, por consiguiente, no ha originado un efecto fiscalmente favorable a sus intereses corporativos. Con base en esta definición, surge en los sistemas tributarios (especialmente en los instaurados en países denominado desarrollados) el combate a los PT en los NI, lo cual representa un alto costo para las finanzas públicas de los países afectados, puesto que además de una pérdida de la migración de su base tributable, requiere la elaboración de una legislación moderna y la inversión en una fiscalización eficiente (equipos sofisticados, mano de obra calificada, información confiable, etc.) aunado a la minimización de tiempo y esfuerzos necesarios para conseguir rastrear operaciones que son realizadas a altas velocidades gracias al avance de las telecomunicaciones (Fernández, 2005).

Para los países en desarrollo, importadores netos de capitales, a pesar de que se abre la posibilidad de atraer cada vez mayores porcentajes de la base tributaria[5] mundial, este fenómeno acarrea la entrada a un proceso de competición tributaria iniciada en el entorno internacional, en el cual las diferencias entre sistemas impositivos, pueden ocasionar desvíos de los flujos internacionales de producción y capital, en dirección a aquellos países con carga tributaria menor (o paraísos fiscales), por lo tanto, también podrían sus sistemas tributarios ser víctimas de la práctica de los PT, motivo por el cual, algunos países en desarrollo, con la finalidad de equilibrar la balanza dentro de los NI, han incorporado en sus regímenes tributarios las normas de control de PT (Fernández, 2005).

En el caso específico de México, las normas para los NI en la determinación de PT se materializan en la reforma de la LISR del año 2014 y básicamente, la normativa está dirigida a responder a la necesidad del fisco de regular y establecer claramente los parámetros para la determinación de los costos y deducciones permitidas ante el desarrollo de las nuevas tendencias de NI (Fernández, 2005).

De acuerdo con la exposición de motivos de la LISR de 2014, en México, el concepto de PT surge originalmente en transacciones entre partes vinculadas que operaban bajo una misma jurisdicción; sin embargo en la actualidad, este concepto ha sido dirigido a los NI con la finalidad de solucionar dos problemas de tributación: en primer lugar, la manipulación de los precios entre miembros de grupos empresariales, mediante transferencia artificial de sus utilidades de un país con altas tasas de imposición a países con tasas más reducidas o inclusive a jurisdicciones de baja imposición fiscal, también llamados paraísos fiscales. Y en segundo lugar, evitar que los mismos grupos multinacionales transfieran artificialmente sus utilidades de compañías en el grupo que tienen ganancias, a otras compañías del mismo grupo con pérdidas fiscales. Por lo tanto, queda manifiesta en la legislación mexicana que el objetivo fundamental de esta práctica, está dirigido a reducir o eliminar el impacto

[5] Base tributaría. Término economía magnitud tributaria, expresada en dinero o en elementos de hecho, que se utiliza como punto de partida para calcular la cuantía del impuesto que ha de pagar el contribuyente (Gran Diccionario de la Lengua Española, 2016)

impositivo en los NI entre partes vinculadas, con la consecuencia directa para los fiscos de los países que sufren las transferencias, de verse privados de manera injusta de los tributos a que legalmente tienen derecho (Fernández, 2005).

Dentro del entorno de NI, esta problemática permitió a las AF sustentar la implementación del sistema de PT, el cual tiende a determinar la base tributaria apropiada en cada jurisdicción; en tal sentido, internacionalmente se han adoptado dos principios básicos para el logro de la transparencia fiscal, el primero es el de entidades separadas conforme al cual cada entidad del grupo multinacional está sujeta a tributación sobre el ingreso que le es atribuible (conocido también como el principio *arm´s length*); y el segundo se denomina principio del operador independiente (que es el adoptado en la LISR en México) el cual se basa en el tratamiento de cada empresa vinculada como si fuera una entidad separada y no como un miembro de un solo negocio unificado. Con el mismo se evita que el grupo multinacional establezca condiciones económicas especiales distintas de las que hubiese establecido de haber actuado como empresa independiente en condiciones de libre mercado (Fernández, 2005).

La incorporación de los lineamientos en materia de PT en la legislación mexicana, además de estructurar un marco regulatorio moderno en materia tributaria, que busque una distribución más equitativa y justa de la base imponible en los NI, apegándose al Principio Internacional de Transparencia Tributaria, promueve el nacimiento de nuevas obligaciones tributarias sobre las transacciones económicas operadas entre empresas vinculadas, y pone de manifiesto la necesidad de evaluar los efectos e impactos fiscales generados por la práctica de los PT (Fernández, 2005).

Hasta ahora la AF, en el ejercicio de sus potestades, determina los efectos e impactos fiscales, a través de una herramienta denominada proceso de fiscalización, el cual está asociado a la implementación de una auditoría tributaria por un ente

gubernamental, a los fines de lograr el ejercicio del control fiscal sobre una entidad (sujeto pasivo o contribuyente[6]) (Fernández, 2005).

1.2. Planteamiento del Problema

Los Estados buscan mediante la figura de PT en los NI impedir la manipulación de los precios entre miembros de grupos empresariales, evitando que las utilidades o pérdidas generadas en un país, sean trasladadas a otro cuyo régimen fiscal les sea más conveniente, por medio de operaciones simuladas, para los contribuyentes o empresas al no contar con una regulación jurídica clara que contenga todos y cada uno de los elementos en la determinación de los PT, les resulta confuso el llevar a cabo las operaciones de conformidad como lo que establecen las disposiciones fiscales en México, por lo que cuando existen diferencias en contra de los contribuyentes éstas carecen de soporte jurídico o una correcta fundamentación al no estar reguladas por una ley que muestre de forma clara y precisa la determinación de los PT en los NI, situación que resulta una carga adicional y genera molestias a los contribuyentes en virtud de que existe incertidumbre e inseguridad jurídica en su aplicación y procedimiento generando cargas económicas adicionales a los contribuyentes. Por lo tanto, el problema de la presente investigación es que se desconoce cuál sería el marco jurídico de los PT en los NI, tal que permita una seguridad jurídica para que no se encuentre en riesgo el patrimonio del contribuyente, llámese local o extranjero.

[6] Es aquella persona física o jurídica obligada al cumplimiento de las obligaciones tributarias, puede ser como contribuyente o como responsable.

1.3. Preguntas de investigación

Pregunta General de la Investigación

¿Cuál será el marco jurídico de los PT en los NI que permita una seguridad jurídica para que no se encuentre en riesgo el patrimonio del contribuyente llámese local o extranjero?

Preguntas Específicas de la Investigación

- ¿Cuál es el marco jurídico que le permita al contribuyente la determinación de los PT en los NI mediante un estado de derecho que le otorgue seguridad jurídica y protección de su patrimonio?
- ¿Cómo generar seguridad jurídica en las empresas mediante la figura de los PT en los NI, logrando con ello un marco jurídico que permita la protección de su patrimonio de los contribuyentes llámese local o extranjero?

1.4. Objetivos de la investigación

Objetivo general

Proponer cambios a las normas jurídicas mexicanas en materia de PT para efectos de darle seguridad jurídica a las partes que lleven a cabo NI en México, para lograr proteger el patrimonio de los contribuyentes local o extranjero.

Objetivos específicos

- Identificar las disposiciones jurídicas aplicables en materia de PT en los NI que le permitan seguridad jurídica en su patrimonio a los contribuyentes local o extranjero.

- Determinar la seguridad jurídica en las empresas mediante la figura de los PT en los NI, estableciendo el proceso legal para la modificación de ley, logrando con ello proteger las operaciones realizadas, entre partes relacionadas nacionales y extranjeras.

1.5. Justificación

La presente investigación presenta un interés fundamental por la necesidad de hacer un seguimiento al conjunto de modalidades fiscales que están incorporadas en el sistema tributario a través de la reforma de la LISR de 1997 y que luego se perfeccionan en la reforma del año 2014, con relación al tratamiento fiscal de PT en los NI para los cuales no existe un tratamiento normativo claro, lo que hace que su manejo no sea adecuado sobre operaciones de intercambio de bienes y servicios entre compañías relacionadas o vinculadas, las cuales se adoptan en México a los efectos de modernizar al sistema tributario, en consecuencia de que a nivel de NI las transacciones mercantiles que las constituyen, tienen una complejidad alta, y que de acuerdo con las experiencias fiscales presentes en el ámbito internacional, basados en modelos de recaudación de países en condiciones socioeconómicas muy diferentes a la realidad mexicana, es importante la presente investigación en virtud de que es el Estado el que se vería beneficiado al tener un marco regulatorio que le permitirá recaudar mayores ingresos en beneficio de sus gobernados, porque el continuar como hasta el día de hoy, se puede ocasionar desvíos de la base impuesta a los contribuyentes hacia otras naciones con AF más flexibles y con menor carga tributaria, lo cual ha propiciado la proliferación de hechos de evasión y elusión de impuestos en diversas naciones, y, a su vez, el establecimiento de nuevos mecanismos de control fiscal (Herrero, 1999).

En las ciencias económico-administrativas, se encuentra una disciplina denominada Normas de Información Financiera (NIF), la cual, a través del uso de sus principales elementos, se convierte en una herramienta eficaz para la realización de los procesos de control fiscal, ejercidos por la AF, que permite

evaluar y establecer la adecuación con las normas tributaria en vigencia, de los componentes relacionados con eventos económicos, sistemas y procesos, entre otros aspectos que intervienen en la naturaleza de las transacciones desarrolladas por los contribuyentes sujetos al régimen de impuestos, por lo tanto, con la introducción en el sistema tributario mexicano del mecanismo de control de PT, se plantea una nueva necesidad, la de abordar el tema de los PT bajo una nueva óptica, la de generar seguridad jurídica a las empresas llenando este vació que existe en la legislación mexicana mediante el correcto cumplimiento con el estudio de PT que exigen las AF, el cual ayudara a atender las exigencias de la sociedad a través del gasto público, lo anterior evitaría costos innecesarios como sanciones y multas por no aplicar correctamente las disposiciones legales que establece el marco jurídico mexicano en relación con los PT en los NI, lo que justifica plenamente la presente investigación, en virtud de que en ella se presentaran propuestas para aclarar y evitar vacíos en la ley que le impacten negativamente a la operación de las empresas en el ámbito fiscal empresarial.

Partiendo de los planteamientos señalados en párrafos anteriores, esta investigación significa un gran avance en el estudio de la materia tributaria en México, sobre todo en lo que se refiere a la AT en las operaciones de bienes y servicios realizadas por los contribuyentes en los NI y que repercuten en este país, debido a lo novedoso que resulta la aplicación de las normas sobre los PT en México conforme a los lineamientos establecidos por la legislación en vigencia (Reforma de la LISR), ya que durante muchos años el sistema tributario paso por alto las operaciones realizadas entre partes relacionadas en materia tributaria, y hoy en día, impulsado por los NI a nivel mundial, se incorpora el criterio de PT en la determinación de la renta para modernizar los sistemas tributarios del país y lograr el cumplimiento de los principios de equidad y justicia tributaria para las naciones afectadas por la práctica de operaciones entre empresas relacionadas o vinculadas, de allí parte la necesidad de estructurar un mecanismo que les permita a los contribuyentes obligados a la determinación de los PT, cumplir con esta obligación tributaria y a la vez, darle certeza jurídica en la utilización de esta figura de PT, a los empresarios y personas

que intervienen en el proceso de producción y comercialización de la empresa, sobre el cual reposa poca bibliografía y estudios en el país.

Por esta razón, este estudio presenta una alternativa que le resulte interesante a los contribuyentes al momento de cumplir con la obligación que establecen las disposiciones legales tributarias en materia de PT en los NI, basado en lo previsto en la LISR en vigencia, de manera que por medio de esta modalidad se logre contribuir al establecimiento de procedimientos de verificación, análisis y evaluación de eventos económicos para garantizar la adecuada determinación de las obligaciones tributarias entre compañías relacionadas (o vinculadas), y el cumplimiento de las normas establecidas en la Ley, en aras de lograr mayor transparencia fiscal en México y con el resto de las AF del mundo.

1.6. Horizonte temporal

Con el objeto de delimitar este estudio, se ha determinado que dicha investigación se desarrollará a nivel nacional por todas las operaciones que se realizan con personas físicas y morales en el intercambio de bienes y servicios al momento de realizar NI, porque existe una influencia significativa en el ámbito internacional con sus partes relacionadas de otros países en materia fiscal, con relación a las normas establecidas por la OCDE respecto del tratamiento y aplicación de los PT, dentro del período comprendido entre 1997-2018, para lograr que ésta se lleve a efecto de manera sistema y ordenada, deben establecerse tiempos de inicio y de terminación de cada una de las actividades, entre las que destacan la selección del tema a investigar; la investigación bibliográfica, la recopilación de datos e información teórica y conceptual para establecer el estado de los PT, la búsqueda, análisis, selección e implementación de la metodología a emplear, la elaboración del instrumento de recolección de datos; la aplicación del instrumento de recolección de datos; el análisis, tratamiento y obtención de información del instrumento de recolección de datos; la presentación de la información obtenida mediante el instrumento de recolección de datos; y la presentación del borrador final, que incluye los

fundamentos de la investigación, el marco teórico, el estudio de caso, las conclusiones y recomendaciones.

1.7. Viabilidad de la investigación

Esta investigación es posible realizar ya que existe información disponible en las distintas organizaciones e instituciones, de los ordenamientos jurídicos disponibles con los que se cuenta para la presente investigación de PT entre ellos la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), OCDE, LISR, CFF, y artículos de especialistas en la materia, que en conjunto permiten llevar a cabo mediante una metodología. Con respecto a la información teórica, mediante la investigación cualitativa se han identificado fuentes confiables y suficientes para construir un marco teórico robusto que sustente a la investigación, en conclusión, efectuar la investigación propuesta es totalmente viable ya que existe suficiente información disponible para concretarla exitosamente en el tiempo pautado así como los recursos requeridos para lograrlo.

1.8. Tipo de investigación

Dada la naturaleza de dicho trabajo es una investigación que se basa en un contexto teórico de revisiones y propuestas, es también una investigación de tipo descriptiva y no experimental; de acuerdo con Tamayo, (2014), comprende la descripción, registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual, y la composición o procesos de los fenómenos. El enfoque se hace sobre conclusiones dominantes o sobre cómo una persona, grupo o cosa se conduce o funciona en el presente, ya que se busca ampliar, profundizar y desarrollar propuestas para cambiar las normas jurídicas mexicanas. Según el período temporal es una investigación longitudinal, Loeber y Farrington (1995), establecen los estudios longitudinales son aquellos que recogen datos sobre un grupo de sujetos, siempre los mismos (la muestra), en distintos momentos a lo largo del tiempo puesto que permite ver la evolución de las características y variables a estudiar en un tiempo prolongado.

Dado el tipo de investigación a desarrollar se usan enfoques cualitativos de acuerdo con Tamayo (2014), en lo cualitativo de orden explicativo, sin proceder a comprobaciones muy rígidas de la realidad objeto de estudio; permite de forma rápida llegar a situaciones y contextos sociales como grupos y comunidades, pues su diseño flexible enfrenta de forma ágil a las poblaciones objeto de estudio, en donde lo subjetivo e interioridad de los autores y protagonistas se asume como fuente de conocimiento, para lo cual utilizamos leyes, reglamentos, normas, recomendaciones por parte de organismos internacionales, libros, revistas y circulares relacionadas con los PT en la normatividad mexicana.

1.9. Método de investigación

La presente investigación se realizó haciendo uso del método científico, para lo cual de conformidad con Tamayo (2014), el método científico, lleva a eliminar el plano subjetivo en la interpretación de la realidad, permitiendo la objetividad en el proceso investigativo, haciendo uso de otra herramienta dentro de la investigación científica como lo es el método histórico comparativo, este método consiste en diferentes niveles de construcción teórica. El primer nivel se logra mediante la descripción del tema a estudiar; en las ciencias administrativas, al resultado de la descripción se le llama “caso de estudio”. El segundo nivel está constituido por la formulación teórica, es decir, una descripción de las teorías ya existentes de conformidad con Jay (2018), este segundo método es aplicable en virtud de que se analiza la evolución acerca de los PT en México, a su vez se dará un tratamiento con las herramientas necesarias para el análisis de éstos, y sirve como base para posibles propuestas de cambios.

Dicha investigación será de gran utilidad debido a que, a través del análisis de metodologías y datos relacionados con las diferentes fuentes relacionadas con los PT, se podrá hacer un razonamiento general de lo que está pasando en el horizonte de estudio de los PT.

La investigación además se basa en el método hipotético-deductivo establecido por

Popper (2002), procedimiento metodológico que consiste en tomar unas aseveraciones en calidad de hipótesis y en comprobar tales hipótesis deduciendo de ellas, conclusiones que conforman los hechos, ya que se parte del análisis de la LISR contrastándola en relación con las recomendaciones de la OCDE y las aportaciones de algunos estudiosos de la materia. El análisis se realiza desde la entrada en vigor de los PT en México desde 1997 hasta el 2018, lo que permite llegar a un conocimiento pleno de los PT en México.

De acuerdo con los enfoques metodológicos a usar en la investigación se realizan las siguientes etapas en el proceso de estudio, inicialmente se trabajará con todas las leyes, reglamentos, normas, recomendaciones por parte de organismos internacionales, libros, revistas y circulares en el tema, que reflejan el estado actual y comportamiento evolutivo de los PT en los NI, una vez obtenidas y analizadas, se determina la claridad y deficiencia en la integración de los PT, así como la deficiencia en los procesos de aplicación a los contribuyentes, lo que permitirá determinar el grado de interacción directa entre las variables de estudio.

1.10. Diseño de la investigación

La finalidad es resolver la problemática específica de los PT en el NI dado desde la cooperación del cambio con los PT. En este marco el informe evidencia con claridad todas las espirales que se dio al proceso mediante el estudio de caso y aportar información en dirección a la toma de decisiones y realización de reformas estructurales, mediante la utilización de códigos vinculatorios los cuales son: prácticas reconocidas explícitamente y prácticas potenciadoras (Hernández, *et al.*, 2010).

Utilización de matrices para organizar la información:

Categoría: Practicas orientadas a fortalecer la inclusión	Resultados Estudio de caso1	Resultados Estudio de caso2	Resultados Estudio de caso3	Resultados observación
Prácticas reconocidas	"… Cumplimiento extemporáneo de una obligación formal"…	"… Cumplimiento extemporáneo de una obligación formal"…	"… Interpretación sistemática y progresiva de la ley en los términos establecidos por la SCJN"…	"… Falta de regulación jurídica"…
Prácticas potencializadoras	"… No debe ser la razón para el rechazo o negación del derecho a deducir gastos efectuados …"	"… No debe ser la razón para el rechazo o negación del derecho a deducir gastos efectuados …"	"… No prohibir de manera absoluta e irrestricta la deducción de gastos en el extranjero …"	"… Que exista claridad en las normas sujetas a precios de transferencia…"

Elaboración propia con apoyo en Hernández *et al.,* (2010).

En este apartado se precisa el análisis de caso para la comprobación de la metodología aplicada en materia de PT en el proceso de investigación científica está integrada por los elementos: 1) Planteamiento del problema, 2) Formulación de hipótesis, 3) Diseño del protocolo de recolección de datos, 4) Redacción del reporte del 1er, 2do y 3er caso individual, 5) Delineación de las conclusiones al caso cruzado, 6) Modificación de la teoría, 7) Implicaciones políticas y 8) Redacción del reporte del caso cruzado

De conformidad con lo citado Stake (2005: 11), la nota distintiva del estudio de casos está en la comprensión de la realidad objeto de estudio: "El estudio de casos es el estudio de la particularidad y de la complejidad de un caso singular, para llegar a comprender su actividad en circunstancias importantes". Existen algunos tipos de estudio de caso como lo menciona Robert (2010), que por sus caracteristicas y

particularidades la teoría ha especificado un conjunto claro de proposiciones así como las circunstancias dentro de las cuales se cree que las proposiciones son verdad. Para confirmar, desafiar o extender la teoría, ahí puede existir un caso simple o multiple, desde una unidad de análisis holistica o integrada como a continuación se presenta en la siguiente grafica.

Cuadro 1. Tipos básicos de diseño para estudios de caso

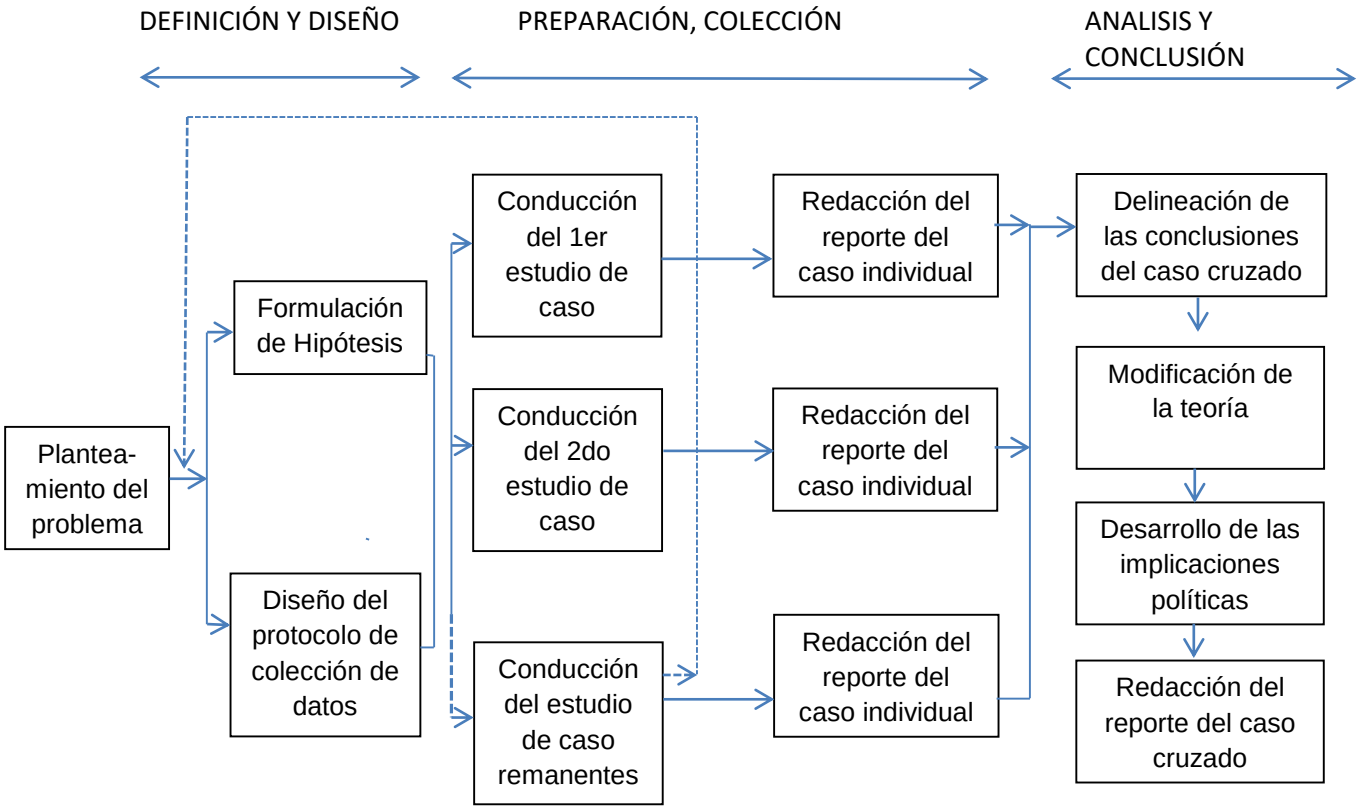
	Diseño de caso simple	Diseño de caso múltiple
Holística (Unidad de análisis simple)	TIPO 1	TIPO 2
Integrada (Unidad de análisis múltiple)	TIPO 3	TIPO 4

Fuente: COSMOS Corporación, (2012).

La matriz asume que los estudios de caso simple y múltiple reflejan las diferentes situaciones del diseño y que dentro de estos dos tipos, puede haber unitarias o múltiples unidades de análisis. Así, para la estrategia de estudio de caso los cuatro tipos de planes son: a) diseños de casos simple (holístico), b)diseños de caso simple (integrado), c)diseño de caso múltiple (holístico), y d) diseño de caso múltiple (integrado), que para la presente investigación científica aplicada al estudio de PT corresponde el inciso “a)” al tratarse del estudio de casos simples analizando todos y cada uno de sus componentes desde una perspectiva holística, en el cual la teoría ha especificado un conjunto claro de proposiciones así como las circunstancias dentro de las cuales se puede confirmar, desafiar o extender la teoría encontrándose todas las condiciones para probar la teoría (Yin, 2010).

A continuación, se muestra la metodología aplicada en la teoría de estudio de caso de los PT, como una alternativa de investigación la cual contribuye al conocimiento y estudio en el desarrollo de los PT su determinación, regulación y aplicación por parte de los actores como son la AF y los contribuyentes, los cuales tienen un interés considerable en el desarrollo de esta figura.

Cuadro 2. Método del estudio de caso



Fuente: Elaboración propia con apoyo en Yin, (2006).

1.11. Hipótesis de la investigación

Hipótesis general

No existe seguridad jurídica en la determinación de los PT aplicable en los NI, en virtud de que el marco jurídico no contiene todos y cada uno de los elementos integrantes de los PT, situación que pone en riego el patrimonio del contribuyente llámese local o extranjero.

Hipótesis específicas de la investigación

- El marco jurídico es determinante para otorgar seguridad jurídica y protección al patrimonio del contribuyente llámese local o extranjero en relación con los PT en los NI.
- La seguridad jurídica es fundamental para las empresas en la determinación de los PT para el desarrollo de los NI.

1.12. Variables

Definición conceptual y operativa de la variable

Las variables definidas para la realización de la presente investigación son:

Variable Dependiente: Precios de transferencia

Variables Independientes: Marco jurídico; Seguridad jurídica

En la presente investigación, se entiende por variable general los PT en los NI, cabe señalar que se trata de un control de PT, basado en lo previsto en la LISR, sobre los

métodos de PT, aplicado a las empresas relacionadas de carácter internacional, con la finalidad de verificar el cumplimiento de los deberes formales[7] y la adecuación de la información financiera del contribuyente a la normativa citada, sobre todo, en materia de PT en los NI.

De esta variable general se desprenden las variables específicas, como son marco jurídico y seguridad jurídica, que corresponden a la identificación de los factores principales que intervienen en la determinación de los PT entre empresas relacionadas, mediante la utilización de los métodos existentes conforme al procedimiento de PT establecido en la LISR en México.

Las dimensiones de las variables específicas se enmarcan para la identificación de las operaciones comerciales de bienes y servicios en el ámbito de los NI de las empresas relacionadas correspondiente al aspecto tributario, relacionado con las disposiciones de la LISR y otras disposiciones tributarias, para identificar las transacciones entre partes vinculadas; y a su vez, caracterizar los métodos existentes por la movilidad de los factores que intervienen en las operaciones entre empresas sujetas al procedimiento de PT (deberes formales, documentación, acuerdos, registros, etc.), respectivamente.

Estas variables específicas desencadenan la identificación de varios indicadores que las caracterizan, como partes relacionadas, el tipo de sujeto pasivo, análisis organizacional, procesos, funciones, naturaleza y riesgos de las transacciones, los cuales están estructurados en función al control, participación, influencia, y/o dirección del capital, o transacciones en las operaciones entre dos o más empresas, aplicando los métodos existentes para la determinación de los PT en los NI, con la aliciente tributaria de que una de ellas se ubica en el exterior.

Todos estos aspectos son analizados bajo el enfoque cualitativo de un análisis

[7] Deberes formales. Son actuaciones explicitas que impone la administración tributaria, a los administrados o contribuyentes, en virtud de las disposiciones que establecen las leyes y reglamentos (Pirela, 2015).

bibliográfico conforme al método longitudinal y sustentado por los aportes de especialistas expertos obtenidos mediante el análisis bibliográfico y legislaciones existentes en la materia.

1.13. Instrumentos

El instrumento cualitativo es la técnica que se utilizó para la elaboración de esta investigación que de conformidad con Tamayo (2014), es lo cualitativo de orden explicativo, sin proceder a comprobaciones muy rígidas de la realidad objeto de estudio; permite de forma rápida llegar a situaciones y contextos sociales como grupos y comunidades, pues su diseño flexible enfrenta de forma ágil a las poblaciones objeto de estudio, en donde lo subjetivo e interioridad de los autores y protagonistas se asume como fuente de conocimiento, y para efectos del presente trabajo como fuentes del conocimiento son: las leyes, reglamentos, normas y recomendaciones por parte de organismos internacionales, en virtud de que son los ordenamientos legales existentes que regulan los PT en los NI, adicionalmente está investigación hace uso de la demás literatura existente como lo son los libros, revistas y circulares en el tema, que reflejan el estado actual y comportamiento evolutivo de los PT en México.

1.14. Alcance, limitaciones y trascendencia

La presente investigación está dirigida al diseño y determinación de los PT en los NI mediante una iniciativa de propuesta de reforma a la LISR en la cual se incluyan todos los elementos que exige un estudio de PT, generando con ello seguridad jurídica a las empresas relacionadas sujetas a PT, basado en lo previsto en la LISR vigente, con la finalidad de precisar las operaciones sujetas al régimen y los fundamentos que rigen la fijación de los PT, para con ello, verificar el cumplimiento de las disposiciones legales y la adecuada determinación de los efectos fiscales originados por las operaciones realizadas entre partes relacionadas sometida al control fiscal de acuerdo al marco regulatorio vigente en México.

En los NI, existe una gran variedad de criterios, procesos y métodos tributarios en el tema de los PT y su control fiscal, los cuales están dirigidos a las condiciones socioeconómicas y políticas que cada país ha promovido en el uso de esta modalidad; se encuentra en la LISR mexicano y que en su defecto se sujetara a lo propuesto por la OCDE para el establecimiento del control de PT en aquellos casos que no estén expresamente señalados en la misma; este estudio se desarrolla con la intención de presentar aquellos aspectos que están contenidos en la LISR vigente, con la finalidad de que exista un marco jurídico que regule la forma correcta en la asignación y medición de las funciones, en beneficio de las empresas relacionadas sujetas a PT.

Este estudio se lleva a cabo a partir de la reforma de 1997 y su desarrollo presenta interés ya que, en este país, es reciente y novedoso, además de que no es preciso su tratamiento en la normatividad vigente para que el tema de PT en los NI sea aplicado de forma clara, precisa, eficiente y eficaz por presentar grandes vacíos en la ley. Aunado a la carencia de información pública sobre los modelos tributarios sugeridos por las autoridades y órganos competentes, puesto que en fechas recientes el gobierno mexicano aprobó la instalación y constitución del Departamento de PT, en el principal órgano de representación de la AF que es el Servicio de Administración Tributaria (SAT), y hasta la fecha, existen pocos pronunciamientos sobre las estrategias a seguir por parte de la AF para abordar esta nueva modalidad fiscal y se está en un proceso de preparación del equipo y logística fiscal a emplear en esta materia, por lo tanto, esta investigación tiene una trascendencia relevante porque el diseño y aplicación del proceso metodológico de los PT en los NI permitirá darle seguridad jurídica y económica a los contribuyentes.

En el siguiente capítulo se expone la contextualización del problema de los PT haciendo un análisis mediante la evidencia empírica de los autores tratadistas del tema y los ordenamientos normativos, la importancia que tienen los PT para el crecimiento económico del país y su inserción en los NI.

CAPÍTUO 2

CONTEXTUALIZACIÓN DEL PROBLEMA DE ESTUDIO

2.1. Situación de los Precios de Transferencia

Los PT desde el punto de vista de la autoridad existen desde el momento que se lleva a cabo operaciones comerciales o de servicios en los NI entre entes de un mismo grupo empresarial a los cuales se les llama partes relacionadas, situación por la cual se requiere de llevar a cabo un control y, por lo tanto, genera una tranquilidad en el sentido de que los sujetos pasivos multinacionales celebran operaciones entre sí a valor de mercado, la experiencia de los PT se recoge en la LISR en el artículo 64-A (actualmente 215), mismo que a su vez ha sufrido desde el inicio de su vigencia severas modificaciones hasta que prácticamente ha quedado estructurado en los términos que a nivel internacional se contempla en otros países que de la misma manera recogen en su legislación la regulación de los PT. Por lo tanto, para definir el concepto de partes relacionadas se entiende tanto el interés directo como es detentar acciones o cualquier otra forma de participación en el capital de una persona moral, como el interés indirecto que implica un interés económico y de control en la toma de decisiones de una parte conceptualizada como parte relacionada, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, es indispensable que los ingresos acumulables que se generen o, en su caso, las deducciones que se efectúen, deberán resultar de considerar para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables (Barrios, 1999).

De acuerdo con Barrios, (1999), la instrumentación de los PT surge durante la Primera Guerra Mundial (PGM), a través de una legislación simple basada en principios preventivos más que operativos.

En los NI el primer país que se ocupó de estos precios fue la Gran Bretaña en 1915, seguido de los Estados Unidos de América (EE.UU), el cual los implementó

en el año 1917. Durante los años 1915 hasta 1960, en los países industrializados no fue generalizada la utilización de los PT a pesar de estar contenida en sus legislaciones. Sin embargo, una vez que la economía mundial se fortaleció, después de la Segunda Guerra Mundial (SGM), el tema de los PT ha cobrado importancia, y actualmente se mantienen en vigencia debido, por una parte, a la virtual desaparición de las barreras arancelarias y los controles de cambio en el mercado internacional producto de la globalización, y por la otra, a las disputas relativas a los PT, las cuales sobrepasan el 80% de los casos tributarios en litigios en los países desarrollados (Academia de Estudios Fiscales de la Contaduria Pública, 2015).

Como breve contexto histórico según García, (2013), en el año de 1997 nace la necesidad de saber qué es y para qué sirve un estudio de PT en los NI, con la reforma de la LISR del año 1997, se introducen en la legislación mexicana, los lineamientos para el establecimiento del control de PT, y con ello, los conceptos de Establecimiento Permanente (EP).

La preparación de un estudio de PT tiene el objetivo de cumplir con los requisitos que indica la LISR, pero además del cumplimiento fiscal, ese estudio conlleva el respeto de principios como el de equidad, justicia y buen manejo de la competencia económica en los NI. La libre competencia, en la cual se ampara cualquier economía sana, es el punto de partida para que consumidores y productores determinen tanto los precios como los términos de una negociación cantidad, calidad, plazos, precio, etcétera, con el fin de satisfacer las necesidades y aceptación de ambas partes en los NI, lo cual lleva a lograr un máximo de la utilidad privada y social. Cuando una empresa tiene residencia fiscal en México, está constituida y regida bajo leyes mexicanas, y además genera utilidades, entonces quiere decir que participa en la operación de un grupo de empresas multinacionales; por tanto, esas utilidades deberían quedarse en el país que las generó y beneficiar a las personas y autoridades del mismo donde esas utilidades se generaron (García, 2013).

Uno de los problemas más importantes para las administraciones ha sido el referente a los PT en los NI. En la doctrina sobre la materia, continuamente existe que los PT incrementaron significativamente su incidencia en las transacciones entre partes relacionadas como consecuencia de la globalización, no obstante, a pesar de la reiteración con que los problemas de valoración de bienes y determinación de precios se plantean, éstos todavía no están resueltos, ni en el ámbito de los convenios de doble imposición, ni en el de las legislaciones internas. A los problemas tradicionales se unen otros nuevos. Así, el desarrollo del comercio y de los medios de comunicación favorecido por la globalización económica ha provocado que las transacciones entre empresas relacionadas (vinculadas) revistan características cada vez más complejas, pues los bienes o servicios que se transfieren incluyen en su producción y comercialización, en una proporción importante, avances tecnológicos específicos, bienes intangibles de alta rentabilidad, asistencia técnica y de gestión, cesiones de licencia, patentes, experiencia, etcétera, que difícilmente se transfieren entre empresas independientes al momento de llevar a cabo NI y con ello los PT con los cuales se realizaron dichas operaciones. Esta situación ha despertado un gran interés en las administraciones tributarias (AT), y es constatable cómo se ha puesto de manifiesto su percepción generalizada de que las empresas vinculadas eluden el pago de impuestos mediante la "manipulación" en las operaciones comerciales de los PT utilizados contractualmente entre ellas cuando se localizan en países con diferente carga fiscal (Torre, 2017).

De conformidad con Gragwohl y Zamora (2011), Si existen inversiones nacionales y extranjeras habrá empleo; y con inversión y empleo habrá impuestos y bienestar social. Es decir, se dará lugar al círculo virtuoso que tanto le urge a la nación, de lo contrario se profundizará el círculo vicioso en el cual se encuentra el país y en el que, además de no recaudar lo suficiente, se está generando un malestar social que puede llegar a ser difícil de revertir.

La clave, entonces, es tener un esquema fiscal competitivo en el contexto internacional, pues con ello la recaudación y todo lo demás llegará por añadidura.

Considerando lo anterior, es preocupante que al día de hoy México no cuente con un esquema fiscal como el que se ha señalado. Resulta interesante el análisis y desarrollo del intercambio de información en México, bajo la premisa de que, como parte de una participación mayor en el entorno económico mundial, México se encuentra negociando diversos convenios de intercambio de información con muchos países, los cuales "históricamente" han sido considerados como "paraísos fiscales", y que su compromiso con los lineamientos de la OCDE les ha permitido ir limpiando su estatus a lo largo de los años. (Gradwohl y Zamora, 2011)

Tres rasgos esenciales definen la nueva estrategia de fiscalización de PT del gobierno mexicano: el primero, la necesidad de elevar la recaudación de impuestos para compensar la caída de los ingresos petroleros (no tributarios) y equilibrar de esa manera las finanzas públicas sin recurrir a mayor endeudamiento público. Un segundo rasgo se trata del nuevo enfoque en las "auditorías integrales", las cuales combinan múltiples áreas de fiscalización e infinidad de temas impositivos simultáneamente; y un tercero, es el énfasis en el combate a las prácticas fiscales denominadas "agresivas" o prácticas "que erosionan la base gravable", según el nuevo sistema fiscal internacional denominado "BEPS" (erosión de la base gravable) (Cabrera, 2016).

En atención a Fernández (2005), esté aspecto histórico permite presumir que el uso de los PT en las operaciones de NI entre empresas vinculadas en México, probablemente, fue de uso común en el ejercicio de las operaciones comerciales de los años cincuenta, y en virtud de ello es que, hoy en día, se encuentran materializados los lineamientos en materia de PT en el sistema tributario mexicano, dado que más que por una creación espontánea del legislador, pareciera ser que está modalidad responde a las realidades del acontecer nacional, para minimizar el impacto de este tipo de operaciones sobre la Administración Fiscal (AF) y los contribuyentes.

Según Aquino (2015); el Estado para cubrir las necesidades públicas colectivas, y con ello los fines institucionales sociales y políticos necesita disponer de recursos, que los obtiene, por un lado, a través del ejercicio de su poder tributario que emana de su propia soberanía, y por el otro, del usufructo de los bienes propios que el Estado posee y los recursos del endeudamiento a través del crédito público.

La explicación es muy sencilla, la debilidad de las finanzas públicas del país ha generado la necesidad del Estado de recaudar contribuciones prácticamente a cualquier costo (inclusive vulnerando flagrantemente el Estado de Derecho). Cabe señalar que sigue siendo la misma base de contribuyentes quienes sostienen dichas finanzas públicas; no obstante, que es clara desde hace décadas, la galopante economía informal y los famosos esquemas de cooperativas, sindicatos, entre otros esquemas de outsourcing, que evaden cantidades multimillonarias de contribuciones, pero que por razones desconocidas para el ciudadano común, son intocables. (Torres, 2010)

En este orden de ideas, los costos y gastos correspondientes a las transacciones de los contribuyentes, en materia de bienes o servicios, de conformidad con la LISR (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 (Calvo 2015).

Ahora bien, son las AT quienes podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas

físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos. (Calvo 2015)

Para efectos de la LISR, 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.

Por las consideraciones anteriores, las bases legales están conformadas por el cuerpo de leyes tributarias y disposiciones reglamentarias elaboradas por el Estado u organismos competentes para normar la actuación tanto de la AT como la de los contribuyentes en base al establecimiento de un tributo que recaerá sobre un sujeto pasivo, que en el caso específico del presente estudio se trata de los efectos de los PT sobre las operaciones entre empresas relacionadas.

Cabe señalar que el marco legal del tema, necesariamente ha sido abordado en el marco teórico dado que la norma está intrínsecamente ligada a las conceptualizaciones empleadas en el tema. Asimismo, el criterio anteriormente señalado, es aplicable a los parámetros que estandarizan los trabajos en materia de la AT, por cuanto, la base de esta disciplina radica en el seguimiento de las NIA, que, aunadas a las NIF y NIIF, se destacan en las bases teóricas, por esta razón el marco legal indicado en esta sección, se expresó a través de elementos genéricos del marco jurídico regente en México (Fernández 2005).

Hoy en día, se estima que aproximadamente el 70% del comercio mundial se lleva a cabo entre partes relacionadas" (www.oecd.org). La legislación fiscal en México no ha sido contundente en el contenido de las normas, con base en los objetivos esenciales de los PT, que es el evitar la doble tributación y manipulación, así como la fuga de utilidades o pérdidas a otro país, incluyendo que los lineamientos de PT de la OCDE son enfocados a partes relacionadas residentes en el extranjero. Por ende, tal

situación ha creado confusión entre los contribuyentes. Aunque no debe ser una obligación en términos de PT documentar las operaciones con partes relacionadas nacionales, sí se requiere que éstas se efectúen a precios de valor de mercado (Rizo y Guerra, 2005).

El estudio de PT es un requisito indispensable para poder deducir una erogación solamente cuando sea efectuada a un residente en el extranjero y no a una parte relacionada nacional, debido a que la fracción V del artículo 31 de la LISR se refiere exclusivamente a pagos al extranjero y no a pagos a nacionales (García, 2010).

Los países miembros de la OCDE han continuado sus esfuerzos de diseñar y revisar sus formas fiscales pertinentes, principalmente certificados de retención de impuestos, incrementando constantemente datos que coadyuven al auxilio de los otros Estados, en sus esfuerzos de lograr que sus residentes, nacionales, o ciudadanos reporten todos sus ingresos de fuentes extranjeras y paguen adecuadamente los impuestos en sus países. Los tiempos actuales parecen brindar posibilidades sumamente promisorias para mejorar sustancialmente la calidad de la información que se intercambie. El uso del Internet, los avances en la telecomunicación y en la computación, así como el deseo vehemente de los países por lograr una adecuada y justa imposición sobre sus residentes, sus nacionales o sus ciudadanos, sustancialmente se traducirán en una recaudación más efectiva, lo que permitirá acortar sustancialmente los tiempos para obtenerla (Rodríguez y Cruz, 2003).

Tal como se ha visto, las reformas efectuadas en los últimos años, algunas plausibles, las leyes mexicanas, incluyendo las fiscales, fueron hechas partiendo de premisas y principios ajenos al entorno tecnológico que se suscitaría en un futuro. Si bien es cierto que la OCDE, a través de distintos grupos de trabajo, ha venido analizando posibles modelos para la adecuada fiscalización del comercio electrónico, también es cierto que algunas actividades propias de éste, como los sitios en internet, podrían obtener mayor certeza legal con la emisión en México de normas

legales y reglas más precisas para la aplicación de las disposiciones fiscales actuales; situación que también requiere extenderse a otras actividades de negocio donde aún concurren múltiples lagunas jurídicas; de ese modo, el sistema tributario podría ser aplicado de forma más eficiente y las inversiones podrían desarrollarse en un escenario de certeza legal, con los consecuentes beneficios para las autoridades y los contribuyentes (Calderón, 2007).

México se encuentra inmerso en un proceso de interrelación comercial con las demás naciones del mundo, con lo que ha dado en llamarse "globalización de la economía", lo cual origina que las naciones contraigan obligaciones y en ese momento hace acto de presencia el Derecho Internacional, conocido también como "derecho de gentes", entendiendo el concepto "gentes" como pueblos organizados políticamente; pueblos sujetos o vinculados por un orden jurídico nacional (Lee, 2014).

En este propósito, debe recordarse que la materia fiscal genera, en la realidad actual, la cantidad más importante de juicios de amparo contra leyes, donde la expresión de defensas de inconstitucionalidad de disposiciones generales por los contribuyentes es tan frecuente como las que se argumentan sobre violaciones al principio de legalidad, es decir, en las que se cuestiona concretamente la aplicación de la norma a una situación jurídica en particular (Pérez, 2010).

A los efectos de este, se considera que en virtud de la soberanía y potestad impositiva de cada Estado, no es posible hacer una interpretación de un concepto que es determinable por un país extranjero con base en su legislación interna, debido a que cada Estado cuenta con absoluta discreción y autonomía (sin más límite que el de respeto de la soberanía de los otros Estados, así como los ámbitos de validez de las normas) para determinar en qué supuestos a un residente de otro país se le impondrá una obligación de pagar un impuesto por considerar que la fuente de riqueza se ubica en su país (Pizarro y Scheffler, 2011).

Esto, debido a que continuarán tomando decisiones para implementar las acciones que contribuyan a seguir detectando estructuras corporativas innovadoras implementadas para lograr los fines del reporte BEPS a nivel mundial, sugiriendo acciones concretas para continuar cerrando y/o eliminando aquellas lagunas fiscales, y dotando a las AT de los elementos necesarios para abordar correctamente las auditorías que necesitan desarrollar para erradicarlas (Sicilia *et al*, 2013).

En este orden de ideas, la legislación en México prevé dos consecuencias distintas para el caso de incumplir con la obligación relativa a la documentación comprobatoria en materia de PT, dependiendo de la forma en que se exteriorice. La primera, cuando esa documentación no se presente ante la autoridad; caso en el cual procederá el rechazo de la deducción de los pagos realizados al extranjero, y la segunda, cuando esa documentación no acredite que el precio respetó el principio de libre competencia, en cuyo caso se procederá al ajuste del precio. Sin embargo, existe duda en el supuesto de que la documentación proporcionada se califique como "insuficiente", porque en ese caso se cumplió parcialmente con lo necesario, pero no totalmente, de manera que pudiera ubicarse en alguno de los dos supuestos, dependiendo de la postura que se adopte (Sandoval y Alpide, 2015).

Ante esta circunstancia, las AT se han visto desbordadas en su intento por gravar los beneficios que las empresas multinacionales que obtienen en este tipo de operaciones, principalmente por la dificultad de encontrar información y bienes intangibles comparables que permitan aplicar los métodos tradicionales de valoración recomendados por las directrices de la OCDE sobre PT en los NI, y generalmente establecidos en las legislaciones internas (Torre, 2017).

El creciente deseo de la autoridad fiscal por allegarse cada vez de más información deberá ser el detonante para prestar especial atención en la metodología, análisis y correcta aplicación de las reglas de PT en los NI en estricto apego a lo que al respecto indican la LISR vigente y las Guías de la OCDE, para que la documentación comprobatoria cumpla a cabalidad y no contenga estas inconsistencias que le

resultan ya muy familiares a la autoridad y que, por ende, serán fácilmente identificables en las auditorias que lleve a cabo. (Calatayud y Fernández, 2009).

En este mismo sentido conforme a Ortiz *et al* (2015), los contribuyentes se encuentran obligados a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas en operaciones celebradas con partes relacionadas, de acuerdo con el principio de *arm´s length* y, en caso de que la autoridad advierta que no se respetó tal principio, ésta, ejerciendo sus facultades de comprobación, se encuentra facultada válidamente para realizar un ajuste de precios, lo que daría lugar a una liquidación, mas no así a una recaracterización de la operación.

Adicionalmente, tomando en consideración el preponderante "ánimo recaudatorio" con el cual se han estado conduciendo las AT en la actualidad, la conclusión de que ésta se encuentra facultada para recaracterizar las operaciones en comento, podría dar lugar a abusos por parte de esas autoridades, máxime si para ello (la recaracterización) no existe regulación alguna (Ortiz *et al*, 2015).

Así las cosas, resulta cuestionable el alcance que se le pretende dar al último párrafo del artículo 179 de la LISR en vigor, pues del análisis e interpretación del mismo, en ningún momento se faculta a la autoridad fiscalizadora a recaracterizar una operación, no obstante que dicho precepto remita a las Guías de la OCDE, puesto que, como se ha sostenido, la remisión a las referidas Guías es exclusivamente para hacer, de ser necesario, la interpretación del contenido de la ley en la materia (Ortiz *et al*, 2015).

Cabe agregar, que el contribuyente tiene operaciones recurrentes con partes relacionadas extranjeras que poseen el potencial de disminuir la base gravable del país donde residen. Generando en algunas ocasiones una inadecuada atención por parte del contribuyente al cumplimiento de la normatividad legislativa de PT para las operaciones realizadas en los NI que regula el país donde reside (Sicilia *et al*, 2013).

Significa entonces que las empresas que realicen operaciones con partes vinculadas residentes en diferentes jurisdicciones están sujetas a estrictas obligaciones fiscales y aduaneras, asumiendo riesgos significativos en la medida en que no se asegure su correcto cumplimiento. Por tal razón, resulta indispensable que las empresas transnacionales adopten medidas que permitan dar cumplimiento a ambas obligaciones, no obstante, las diferencias que existen con relación al tipo de información y tratamiento que se debe tener tanto en términos fiscales, como aduaneros. Por esta razón, resulta indispensable que las empresas transnacionales adopten medidas que permitan dar cumplimiento a ambas obligaciones, no obstante, las diferencias que existen con relación al tipo de información y tratamiento que se debe tener tanto en términos fiscales, como aduaneros (Rizo *et al*, 2014).

De conformidad con la legislación mexicana, en el régimen fiscal mexicano es el contribuyente quien decide cuándo es conveniente iniciar un proceso de negociación de APA, y qué alcance se le debe dar. De lo anterior, se concluye que la incertidumbre provocada por las cuestiones en materia de PT en los NI es uno de los aspectos que más preocupan a los contribuyentes que realizan operaciones entre partes relacionadas. Ahora bien, en México no existe legislación específica respecto a los APA, habiéndose creado una figura jurídica híbrida: la Consulta en materia de PT, conforme a lo dispuesto en el artículo 34-A del CFF.

Esa figura tiende a garantizar que las autoridades fiscales estén de acuerdo con la metodología utilizada para la obtención de los resultados del estudio de PT, posterior al proceso de recopilación de información soporte y comprobación total de que todas aquellas operaciones realizadas con empresas vinculadas o partes relacionadas fueron conforme a precios o contraprestaciones que hubieran pactado empresas independientes en operaciones comparables en los NI, siendo recomendable que en la misma se involucren (de ahí el término de "figura híbrida") a las autoridades fiscales de los Estados involucrados, para generar una mayor certidumbre y, por ende, incentivar la inversión extranjera (Ocampo *et al*, 2016).

Una de las figuras que tratan las AT de erradicar en los contribuyentes en las operaciones de PT llevados a cabo en los NI es la evasión fiscal, está surge por el deseo del individuo de no pagar impuestos valiéndose de las fallas existentes en la legislación, así como de actuaciones tendientes a ocultar la realidad de los hechos.

Evadir (lat. evadere), es evitar un peligro, eludir una dificultad prevista, fugarse, escapar; el preso se evadió de la cárcel. (IDConline, 2010)

De manera general se puede decir que no sólo se da la evasión fiscal cuando se dejan de pagar las contribuciones, sino también cuando no se cumple la ley respectiva, y darle cumplimiento no sólo implica pagar la contribución respectiva, sino hacer o dejar de hacer cuanto ordene la norma. (IDConline, 2010)

La competencia perfecta mantiene supuestos muy estrictos y difíciles de concebir en la vida real; por tanto, la teoría de PT y su metodología basada en el principio de plena competencia, hacen lo propio. Los estrictos fundamentos aunados a una mala metodología de comparación pueden llevar a castigar o premiar la ineficiencia, más allá de castigar las operaciones controladas negociadas con fines de estrategia fiscal en perjuicio de las AT de impuestos (Vázquez y Hernández, 2005).

Para el sector empresarial, la política de los PT, es la de ubicar las utilidades de empresas relacionadas en el país donde las condiciones fiscales, económicas y financieras (como por ejemplo: los derechos de remisión de utilidades, la disponibilidad de divisas bajo el sistema cambiario financieras o los riesgos de cambio) maximizan las utilidades de los accionistas de la casa matriz común (Fernández 2005).

Algunas prácticas que acostumbran los contribuyentes para el incremento de sus utilidades en detrimento de otra empresa, es mediante las transferencias de utilidades de una empresa a otra con frecuencia se usan para aprovechar una

mejor condición fiscal en un país determinado o aprovechar las condiciones más favorables para la transferencia de utilidades de un país a otro.

De acuerdo con Baistrocchi (2011), hoy en día, muchos países en su mayoría integrantes de la Unión Europea (UE), así como también EE.UU, Canadá, Brasil, México, Argentina, entre otros) han incorporado en los NI dentro de sus legislaciones tributarias, lineamientos que permiten controlar los PT producto de operaciones que involucran a dos o más empresas vinculadas, con o sin residencia en un mismo país, con el ánimo de supervisar que las operaciones señaladas se apeguen a la realidad y no a especulaciones para lograr beneficios fiscales que acarrean la elusión o evasión fiscal y garantizar la adopción del Principio de Fuente[8].

Los NI han sufrido una creciente expansión que ha registrado en los últimos años el flujo de mercancías entre los diferentes países del mundo, y ante la demanda de los bienes y servicios proporcionados por las empresas multinacionales en mercados que antes no estaban abiertos a los NI, las compañías multinacionales han tenido que trasladar cada vez con mayor frecuencia centros de producción y distribución de bienes y servicios de un país a otro. Este fenómeno tiene como consecuencia que el intercambio de bienes y servicios entre las subsidiarias de un mismo grupo multinacional, se incremente drásticamente, debido a que estos conglomerados multinacionales desean aprovechar las economías de escala y dividir las funciones entre las subsidiarias de acuerdo con el mejor rendimiento de recursos con los que cuentan dichas subsidiarias en cada país (Braxton, 2009).

El contribuyente efectúa transacciones materiales a sus operaciones recurrentes y/o complejas, como alguna reestructuración de negocio o la transferencia de algún intangible (Sicilia *et al*, 2013).

[8] Principio de fuente. Con base en este principio, se sostiene que todo Estado posee la potestad tributaria de gravar todos los actos u operaciones llevados a cabo por extranjeros, que se realicen o surtan sus efectos en el territorio del propio Estado. A grandes rasgos, este es el criterio que sigue la legislación tributaria mexicana, particularmente la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La reestructuración de negocios puede ejecutarse sin problemas si todas las partes son consideradas en el proceso. También es importante recordar que la reestructuración de una empresa no es una solución instantánea. Sin embargo, para algunas compañías puede ser la diferencia entre estar obteniendo constantemente resultados negativos o comenzar a ver algunos beneficios y un potencial de crecimiento futuro (Sicilia y Palacios, 2012).

No es en los gobernados en quienes recae la aptitud legal de decidir acerca de qué, cómo y cuándo gravar transacciones o acontecimientos en el ámbito internacional, con qué tasas y conforme con qué reglas. Los gobernados solo son sujetos obligados, son quienes deben someterse a las normas dispuestas obligatoriamente a ser cumplidas; son súbditos del orden jurídico al estar sujetos a la autoridad de un superior (el Estado), con obligación de obedecerle. A eso se limita su papel si se integran al ámbito personal de validez de las normas jurídicas, entre éstas las tributarias. Es en la legislación impositiva de cada Estado en donde se establecen los elementos esenciales de la contribución interna en cuanto a su determinación y pago; allí se dispone quiénes son los sujetos obligados al pago de cada contribución, el objeto gravado, las normas para integrar la base gravable y la tasa o tarifa aplicables para determinar el impuesto. Se trata de atribuciones exclusivas de los Estados, órganos facultados para ejercer el poder traducido en la facultad de mandar y de ser obedecidos, para lo cual cuentan con el monopolio legítimo de la fuerza pública para hacer valer sus determinaciones. Los Estados crean las reglas; los contribuyentes se limitan a aplicarlas al participar en el ámbito en el cual rigen (Linares y Morales, 2014).

Tal como se ha visto, como respuesta la autoridad fiscal se volcará a las herramientas de recaudación que tiene a la mano, recurriendo en primer lugar, como se menciono, a un programa de auditorías agresivo enfocado principalmente en PT local e internacional con base en la información financiera y fiscal que el SAT ha recogido a través de dictámenes y cuestionarios que prácticamente llevaron a cabo las tareas de auditoría de la autoridad. Sin embargo, dichos programas conducen

invariablemente a litigios, por lo que la autoridad fiscal del país requerirá además instituciones políticas fuertes e incorruptibles, así como un equipo de profesionistas especializados (Nieto y Villaseñor, 2009).

Ante un escenario tan adverso, los contribuyentes del país deben contar con documentación en materia de PT con fundamentos sólidos, que no cumplan únicamente con los requisitos de ley, sino documentación que mire más allá y tenga sentido desde el punto de vista económico y financiero.

Como ciudadanos mexicanos, se debe entender la importancia de los cambios que se avecinan en el entorno internacional. Si el gobierno mexicano no establece los mecanismos institucionales necesarios que le permitan corregir su reconocida incapacidad recaudatoria histórica se encuentra en la antesala de un colapso institucional. Por ejemplo, el caso de Venezuela, donde un hoyo negro en las finanzas gubernamentales sirvió de telón de fondo a la llegada de Hugo Chávez. En 1981, las exportaciones petroleras de Venezuela sumaron 19,100 millones de dólares, de los cuales el gobierno venezolano recibió 13,900 (73%). En el año 2000, las exportaciones petroleras alcanzaron 27,300 millones de dólares, pero la participación del gobierno fue de solo 12,940 millones (47%) (Díaz y Hernández, 2014)

Por su parte, las interpretaciones restrictivas de la SCJN al artículo 31, fracción IV Constitucional y, el abuso que ha hecho del principio de extrafiscalidad para justificar leyes fiscales contrarias a los principios constitucionales, basándose en la equivocada visión de perseguir un bien superior que es la estabilidad económica del Estado, propicia un sistema fiscal injusto, represivo y desigual (Nieto y Villaseñor, 2009).

México, sin lugar a dudas, ha sido vanguardista en temas fiscales. Un ejemplo de ello, son la implementación de la facturación y la Contabilidad Electrónica. En ese sentido, la obligatoriedad en el uso de las Normas de Información Financiera (NIF),

resulta un proceso interesante para homologar ciertos rubros financieros y contables con otros a nivel global. Asimismo, esta posible reforma deja ciertas inquietudes entre el sector empresarial, debido a la cantidad de información solicitada y a la confidencialidad de la misma, en el sentido de si la autoridad cuenta con los recursos para mantener esta última, y si tendrá la capacidad para interpretar y digerir de manera adecuada esa información (Oropeza, 2015).

Es importante regularizarse en materia de PT, pues a partir de las resoluciones alcanzadas en los últimos años, se comenzarán a tomar las acciones necesarias para cumplir con las normas del Plan BEPS a nivel internacional, las cuales estarán fuertemente ligadas a las obligaciones de los PT en los NI. Si bien es algo que una empresa puede considerar como "más burocracia y trámites", la realidad es que también podrán implementarse, por ejemplo, herramientas de control, procesos productivos y de pago, reestructuras de crédito y muchas acciones más, por medio de los cambios propuestos en la Reforma Fiscal, las acciones del Plan BEPS y los reportes de PT. Tan sólo es cuestión de prepararse y actualizarse (Oropeza, 2015).

Dado lo anterior, es posible anticipar un escenario de mayor disputa entre las autoridades y los contribuyentes, donde las autoridades fiscales harán uso de las nuevas estrategias, herramientas y tecnologías de fiscalización disponibles para aumentar la probabilidad de éxito.

En resumen, dada la mayor divergencia entre la posición fiscal de los contribuyentes y de las autoridades fiscales, lo cual muy probablemente derivará en ajustes de PT más significativos, se puede anticipar un nuevo escenario de fiscalización, en el cual la brecha de la controversia crece todavía más, haciendo también más evidente la necesidad de recurrir a mecanismos alternos para la resolución "amistosa" de las disputas, como: los Acuerdos Anticipados de PT (*Advance Pricing Agreements* - APA); Procedimientos de Autoridad Competente o de Acuerdo Mutuo (*Mutual Agreement Procedure* - MAP) o bien, los Acuerdos Conclusivos, pero también acudir

a las instancias judiciales o contenciosas correspondientes para dirimir las controversias (Cabrera, 2016).

En el siguiente capítulo se expone todos los antecedentes de los PT, su ingreso a México y su tratamiento, el marco teórico con el cual se estudia la legislación mexicana que regula los PT y los autores que han tratado el tema y lo que han expuesto al respecto, se conocen las variables de investigación, primeramente la dependiente, que corresponde a los PT y las independientes las cuales son características de la anterior como son el marco jurídico y la seguridad jurídica, que inciden en las operaciones cotidianas de NI los cuales han sido considerados en la materia de PT por la OCDE, México y algunos autores; todos estos aspectos son analizados bajo el enfoque cualitativo de un análisis bibliográfico conforme al método descriptivo y sustentado por los aportes de especialistas expertos con base en las legislaciones existentes en la materia, comprobados mediante el uso de la metodología del estudio de caso.

CAPÍTULO 3

MARCO TEÓRICO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

3.1. Precios de transferencia

Los PT en los NI son los precios fijados en las transacciones internacionales entre personas o entidades vinculadas fiscalmente, al respecto existen diferentes conceptos como a continuación se mencionan.

La OCDE da a conocer el significado de los valores en cuestión en el siguiente sentido:

... Los precios de transferencia son los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles o *presta servicios a empresas asociadas* (OCDE, 1999).

No obstante, la claridad de esta definición, para el área jurídico-fiscal en México el concepto debe ser más profundo, pues apoya fuertemente sus bases en el Derecho Tributario (DT) y su alcance abarca a las personas físicas que celebran operaciones internacionales, tanto comerciales como de servicios (Hernández y Vázquez, 2010).

Para conformar un concepto que cumpla con las expectativas del DT, es necesario analizar el enfoque jurídico-fiscal de la palabra "transferencia".

Hay quienes entienden por ella el traspaso de utilidades, gastos o pérdidas en atención a intereses corporativos de índole fiscal, lo cual pudiera no justificarse plenamente desde el momento en que los PT en los NI requieren derivar de operaciones celebradas entre dos o más entidades relacionadas, mismas que, según la OCDE pueden tener el incentivo de pactar los mejores precios con el fin de competir entre ellas como centros individuales de utilidades; razón suficiente por la

que no siempre permitirían la manipulación de sus precios, contraprestaciones o márgenes de utilidad (Hernández y Vázquez, 2010).

Otros ligan la palabra "transferencia" al simple traspaso de bienes o servicios entre partes relacionadas; sin embargo, tal analogía resulta por demás imprecisa, debido a que las transacciones entre entidades independientes (no relacionadas) pretenden también el traspaso de bienes o servicios, por lo que los valores acordados en éstas, igualmente deberían denominarse "precios de transferencia". Sumamente valiosa es la aportación de Barrios (1999), pues su definición da pauta para precisar cuál de los dos criterios anteriores sobre la palabra "transferencia" es el adecuado dentro de un entorno tributario:

"...debemos entender como precio de transferencia, todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que por actos de naturaleza comercial contractual se provoquen efectos fiscales nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o *de servicios" (*Barrios, 1999: 49).

Igualmente, importante resulta la acepción emitida por Acosta y Pérez, citada en su libro por Hernández y Vázquez (2010), a saber:

"Los precios de transferencia constituyen un conjunto de normas jurídicas que regulan los métodos, procedimientos y, en general, facultades de las autoridades tributarias, para modificar elementos esenciales del impuesto, principalmente en materia de base gravable y con motivo de operaciones celebradas entre partes relacionadas, por no haberse ajustado a las políticas de precio de mercado" (Acosta Michel y Pérez Robles, 1996: 22).

Asimismo, la definición de Lomelín Martínez, considera la misma tónica jurídica de las dos últimas acepciones sobre PT, citada en su libro por Hernández y Vázquez, (2010), a saber:

“...son un concepto y mecanismo verificativo y corrector de parte de la autoridad fiscal, para detectar de dónde provienen y hacia dónde se *mandan ingresos generados por diversas operaciones y transacciones entre personas relacionadas, a efecto de determinar si en las operaciones contractuales existe intención de efusión fiscal”* (Lomelín, 1997).

Lineamientos, normas jurídicas y mecanismos verificativos son elementos jurídicos a los que hacen referencia las tres definiciones a partir de Bettinger Barrios y que, como tales, complementan a la primera; no obstante, la terminología parece no ser la apropiada para definir a los PT, pues en principio son valores, no disposiciones jurídicas.

Por consiguiente y de acuerdo a las tres últimas citas, el criterio que liga a la expresión "transferencia" a todo traspaso de utilidades, gastos o pérdidas, parece ser el más acertado; pero no necesariamente para atender intereses corporativos con fines de evasión fiscal, sino en el sentido de transferir valores justos o en su defecto, diferentes a los de plena competencia cuando sean justificados por circunstancias económicas importantes, tales como la implementación de una estrategia de costos que busca una posición competitiva dentro de un nuevo mercado, o de una estrategia de diferenciación que implica el deliberado incremento en los costos a cambio de un precio de ventas mayor.

Ahora bien, sin importar el mayor o menor énfasis económico o fiscal del conjunto de aportaciones técnicas analizadas, pero considerando de todas ellas los aspectos más destacables, es posible integrar y presentar la siguiente definición:

“Precios de transferencia son los valores convenidos entre partes relacionadas durante la celebración de operaciones internacionales, comerciales o de servicios, dispuestos a la observación de ciertos lineamientos orientados a demostrar a la autoridad que la sola relación de las partes no ha influido el resultado de sus

negociaciones y, por consiguiente, no ha originado un efecto fiscalmente favorable a sus intereses corporativos" (Hernández y Vázquez, 2010:6).

Tal concepto da cabida al sustantivo plural valores, y éste hace alusión, según el método aplicado, a la fijación de precios o montos de contraprestaciones y a la generación de márgenes de utilidad bruta u operativa o utilidades operativas, en las operaciones celebradas por los contribuyentes con sus partes relacionadas residentes en el extranjero (Hernández y Vázquez, 2010).

Dichos valores, por su naturaleza, son precisamente los PT, sujetos al control de las autoridades que promueven entre los contribuyentes señalados, la observación de las disposiciones legales que dan pauta a la aplicación de cierta metodología, para validar que los mismos corresponden a los de mercado y que, por tanto, no persiguen fines de evasión fiscal (Hernández y Vázquez, 2010).

Adicionalmente, el precepto no atribuye la obligación para configurar valores solamente a las personas morales, sino también a las personas físicas, quienes en su caso deberán demostrar que los valores convenidos con sus partes relacionadas residentes en el extranjero, corresponden a los de mercado (Hernández y Vázquez, 2010).

3.2. Estructura de la OCDE

México ingresa a la OCDE el 14 de abril de 1994 y a su vez su ingreso es aprobado por el Senado mexicano el 10 de mayo de 1994 y se publica en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 5 de julio de 1994 (Santamaría, 2000).

A partir de su ingreso México por recomendación del Consejo de la OCDE sobre los PT está obligado a cumplir con la recomendación de la OCDE respecto de los NI en la determinación de PT entre partes relacionadas, sujetando su cumplimento en función de su capacidad tecnológica y administrativa. Para ello la OCDE en junio de

1995, establece los métodos para la determinación de los PT quedando de la siguiente manera:

I. Principio de *Arm's Length*.
II. Métodos transaccionales tradicionales.
III. Otros métodos.
IV. Procedimientos administrativos para evitar y resolver controversias.
V. Documentación.
VI. Consideraciones especiales para intangibles.
VII. Consideraciones especiales para servicios.

I. Principio *Arm's Length* "Distancia razonable"

Con la finalidad de evitar el efecto nocivo de los PT en la recaudación tributaria, las legislaciones tienden a establecer parámetros que permitan a las autoridades fiscales determinar cuál habría sido el precio fijado si las partes no hubieran sido vinculadas (Fernández, 2005).

Es aquí donde se apela entonces al principio del precio de mercado o plena competencia (*Arm's Lengh principle*), que es el establecimiento de los patrones de referencia de incentivos de un precio normal y objetivo, que fluiría de una transacción en condiciones de plena concurrencia. Este principio tiene las siguientes características: (Fernández, 2005)

- Ser parte de la premisa que en condiciones de libre competencia, el precio es el fijado por el mercado, entendiendo por tal mercado abierto, sin limitaciones.
- Se debe hacer referencia a una transacción correcta.

- Debe considerar todas las obligaciones legales asumidas por las partes contratantes.

Ahora bien, en este principio se debe tener en cuenta tres puntos importantes: (Fernández, 2005)

1) Debe cotejarse las características de la operación (bienes o servicios ofrecidos, actividades y riesgos asumidos por las partes, estructura de costos, estrategia empresarial, valor intangible asociado a la empresa que produce la operación).

2) Cuando el precio en los NI entre las empresas vinculadas difiere del usual de mercado pueden hacerse ajustes para evitar distorsiones, siempre que pueda determinarse el valor de mercado en operaciones similares y bajo circunstancias similares.

3) La definición de vinculación debe estar determinada en la legislación tributaria. El artículo 9 subpárrafo 1(a) y 1(b) del acuerdo de Modelo Fiscal de la OCDE, establece como parámetro que dos empresas que están asociadas (vinculadas) si una de ellas participa directa o indirectamente en la administración, controla el capital de la otra, si las mismas participan directa o indirectamente en la administración, o, controla el capital de ambas empresas (es decir, si ambas empresas están bajo un control común).

II. Métodos transaccionales tradicionales

a) Método del precio libre comparable.
b) Método del precio de reventa.
c) Método del coste incrementado.

III. Otros métodos

a) Método del beneficio de la operación.

b) Un método que no se adecúa al principio de plena competencia: el reparto global según una fórmula preestablecida.

IV. Procedimientos administrativos para evitar y resolver controversias

a) Prácticas para la aplicación del régimen de PT.
b) El ajuste correlativo y el procedimiento amistoso: artículos 9 y 25 del Modelo de Convención Fiscal de la OCDE.
c) Inspecciones tributarias simultáneas.
d) Régimen de protección (*Safe Harbours*).
e) Acuerdos previos sobre PT.
f) Arbitraje.

V. Documentación

a) Criterios a seguir sobre procedimientos y normas de documentación.
b) Información útil para efectuar auditorias de PT.
c) Resumen de las recomendaciones sobre documentación.

VI. Consideraciones especiales para intangibles

a) Intangibles comerciales.
b) Aplicación del principio de plena competencia.
c) Actividades de comercialización ejecutadas por empresas que no son propietarias de una marca de fábrica o de un nombre comercial.

VII. Consideraciones especiales para servicios

a) Cuestiones principales.
b) Ejemplos de servicios intragrupo.

El Artículo 9 del modelo de la OCDE establece que cuando las condiciones están hechas o impuestas entre dos empresas ligadas en sus relaciones comerciales o

financieras, las cuales difieren de aquellas que se harían entre empresas independientes, cualquier utilidad que se hubiera acumulado bajo esas condiciones, debería ser acumulada a esa empresa y gravada conforme a ello.

De acuerdo a lo anterior, los efectos previsibles de los PT en los NI que se dan entre las empresas partes relacionadas son los siguientes:

- Las empresas multinacionales pueden variar los PT de país a país.
- Se presenta el fenómeno en operaciones internacionales.
- También es un problema de elusión en el ámbito interno de cada país.

De acuerdo a la normatividad existen los siguientes grupos de personas en el ámbito de aplicación de los PT:

- Empresas multinacionales.
- Grupo multinacional de empresas relacionadas.
- Empresas relacionadas simples.
- Transacciones controladas.

La OCDE desarrolló el Modelo de Convenio de ISR y el Capital (Modelo), con el objeto de que los países miembros, lo utilicen como base al momento de celebrar Tratados para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal (Convenios). El Modelo actualmente constituye una de las fuentes más importantes para la negociación, implementación e interpretación de los Convenios (Barrera y Mendoza, 2008).

Se tiene que evaluar el efecto de estos comentarios para con los temas que hasta ahora se han identificado dentro de la LISR que pudiesen ser discriminatorios (temas

que bien podrían ser materia de otros análisis), como por ejemplo, los gastos a prorrata con residentes en el extranjero, gastos por asistencia técnica contratados a través de terceros, reglas de capitalización delgada y reglas de consolidación, entre otros, que pudiesen existir en dicha legislación (Lara, 2008).

Para los países de América Latina, es momento de poner a prueba su legislación y práctica de PT en los NI, porque finalmente las conclusiones y recomendaciones de la OCDE sobre México son perfectamente aplicables al caso de Argentina, Colombia, Chile, Perú, Ecuador, Venezuela y próximamente Centroamérica. La formación de un grupo de enlace regional también sería una buena medida para unificar la práctica de PT en la región (Curiel y Cabrera, 2005).

La legislación mexicana en materia de PT en los NI, específicamente la LISR, incorporó el concepto de comparabilidad a partir de la adopción de las reglas de PT y, adicionalmente, el artículo 215, último párrafo, incluye desde el 2002 la mención de que las Guías de la OCDE serán aplicables para efectos de PT. (Hurtado *et. al.* 2006).

En el 2006 se incluye en la LISR la obligación específica de aplicar el mejor método, aunque para efectos técnicos debió aplicarse desde un principio.

El *cost sharin*g es un instrumento de NI que conjunta una serie de reglas aplicadas por los miembros interesados para compartir costos y riesgos de algún proyecto en específico de manera justa y proporcional a los beneficios esperados por cada miembro. Por lo general, el acuerdo de *cost sharin*g se utiliza para el desarrollo de intangibles en donde cada miembro se convierte en co-propietario del intangible desarrollado (Sicilia y Elizalde, 2006).

La recalificación en México únicamente es posible -en concordancia con las Guías- cuando exista una simulación jurídica en términos del artículo 177 de la LISR;

circunstancia que conlleva de forma necesaria la actualización del tipo penal y administrativo correspondiente (Jiménez *et. al.,* 2015).

La atribución de la autoridad tributaria de recalificar se encuentra acotada y regulada en una norma dictada por el legislador, en pleno uso de sus competencias, y no de una mera herramienta interpretativa internacional, como son las Guías (Jiménez *et. al.,* 2015).

De esa manera, se respetan los principios mínimos de una democracia, evitando manipulaciones e integraciones jurisdiccionales de facultades a los órganos tributarios, y disminuyendo tanto los abusos como la inseguridad jurídica, los cuales ocasionan transgresiones a la confianza de los contribuyentes, los inversionistas y de la economía mexicana (Jiménez *et. al.,* 2015).

Las GPT que se mencionan pueden ser aplicadas por las autoridades para el ejercicio de sus facultades de comprobación, como un cuerpo normativo vinculante para los contribuyentes. Lo cual resulta necesario para encontrar el alcance y su carácter jurídico, considerando que en la actualidad ha ido en aumento el establecimiento de estrategias y prácticas de evasión o elusión fiscal, por parte de grupos multinacionales, para trasladar sus utilidades o pérdidas a otros países con menor carga tributaria. Ante ese panorama, la utilización de esas guías cobra importancia, debido a que su objetivo es frenar tal situación, la cual está afectando la recaudación de muchas naciones al generarles una erosión en la base gravable (Ruelas *et. al.*, 2016).

3.3. Modelo de negociaciones en el ámbito internacional

Es necesario tomar en consideración la opinión de los países disidentes, que continúan luchando para ampliar conceptos como el del establecimiento permanente, el cual es la piedra angular para la facultad impositiva de los países desarrollados (Ramírez, 2009).

Al respecto, ni el Modelo Convenio ni sus Comentarios prevén las condiciones bajo las cuales una persona se considera residente para efectos fiscales en un Estado y, por tanto, se encuentre sujeta íntegramente a imposición en éste (*full liability to tax*), sino que la posición de los países debe basarse absolutamente en su legislación doméstica (Van´t *et. al.,* 2012).

Tomando en cuenta los Comentarios al Artículo 4 del Modelo Convenio respecto al concepto de "sede de dirección efectiva" que se ha analizado por la OCDE o sus antecesores (la Liga de las Naciones y la OCDE) desde 1923, y lo previsto en la Cláusula 24 de esos Comentarios, es claro que "una entidad puede tener más de una sede de gestión pero sólo una sede de dirección efectiva" (Van´t *et. al.,* 2012).

En ese sentido, para el caso de que la verdadera sede de dirección efectiva se encuentre ubicada en otro país (por ejemplo, país A) y ése sea el criterio de residencia conforme a la legislación doméstica, pero la sede de gestión (por ejemplo, el lugar donde las personas ejecuten las decisiones de control, dirección, operación o administración de las actividades que la persona realiza) se encuentre en México, en principio, podría existir un problema de doble residencia.

No obstante, de ser ése el caso, se tendría un problema de doble tributación si la persona distinta de una persona física es residente de un país (por ejemplo, país A) con el que México no tiene celebrado un Tratado, o el Tratado establece que las autoridades fiscales de ambos países determinarán la residencia de esa persona a través de un acuerdo mutuo, y en tanto no se llegue a un acuerdo, la persona en comento no se considerará residente de ningún país y no tendrá acceso a los beneficios del Tratado (Van´t *et. al.*, 2012).

Por lo anterior, se considera que el hecho de dar un alcance indebido al artículo 6 del RCFF, adicionado de la inclusión por México en los Tratados que celebra con otros países en los cuales no se prevé un criterio de desempate, atentaría contra el objetivo de los Tratados. Desde luego, cabe señalar que la inclusión en los

Comentarios al Artículo 4 del Modelo Convenio confirma que la OCDE conoce sobre esos casos, sin hacer mayor observación que la temporalidad para solicitar el acuerdo mutuo (Van´t *et. al.*, 2012).

3.4. Intercambio de información en materia fiscal OCDE

La OCDE ha iniciado una práctica poco conveniente, que consiste en modificar los comentarios al Convenio-Modelo con la pretensión de cambiar la interpretación de los convenios fiscales en vigor.

Una de las características es qué Estados son libres de incluir en sus legislaciones todo lo que consideren conveniente y necesario en atención a los intereses de ese Estado. Dicho lo anterior, si Canadá y el Reino Unido determinaron que clausulas incluir en sus tratados e intercambio de información, esto es una determinación soberana. Sin embargo, la OCDE no puede, ni debe interferir en las relaciones internacionales creadas entre Estados (Solórzano, 2009).

Muchas de las comparaciones internacionales indican que la recaudación tributaria como porcentaje del Producto Interno Bruto (PIB) de México, es por mucho, la más baja dentro del conjunto de países que integran la OCDE y de muchos países de Latinoamérica (Lara, 2010).

Las GPT emitidas por la OCDE son un medio interpretativo obligatorio o vinculante, incluso cuando favorezca a un particular; por lo tanto, las mismas podrán ser invocadas por los contribuyentes ante las autoridades fiscales o los Tribunales competentes, al estar expresamente reconocidas en la LISR (Calatayud y Lorenzo, 2010).

Lo anterior, siempre que las GPT sean congruentes con la LISR y/o los Tratados, según sea el caso.

Sin embargo, dicha circunstancia no implica que las GPT generen obligaciones adicionales para los contribuyentes, cuando la obligación que se pretenda ejercer a éstos no se encuentre establecida en la LISR (Calatayud y Lorenzo, 2010).

En los casos en los que las actualizaciones de las GPT aclaren o detallen conceptos que fueron incluidos en las versiones anteriores, y en su conjunto las actualizaciones y la versión original, o la anterior, sean congruentes tanto con la LISR, como con el Tratado fiscal correspondiente, nada impide para aplicar la última versión de las GPT, ya que ello no contravendría el principio de reserva de ley o de legalidad tributaria previstos en la CPEUM (Calatayud y Lorenzo, 2010).

3.5. Erosión de la base gravable y la transferencia de utilidades “BEPS”

El Plan de Acción BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) tiene como objetivo el evitar las estrategias fiscales que desconecten o separen artificiosamente los ingresos imponibles de las actividades que los generaron, así como evitar que se erosione la base impositiva de un país, para ubicarla en otro de baja o nula tributación (Name y Juárez, 2016).

Así, para lograr ese objetivo de una forma eficiente, dicho plan de acción contempla una serie de medidas que deberán ser implementadas en forma interna en cada legislación doméstica, y a nivel internacional por los países que integran el G-20 (Grupo de los 20).

Cabe mencionar que tales medidas se encuentran agrupadas en 15 acciones fundamentales, una de las cuales es precisamente un enfoque estandarizado en tres niveles de la documentación relativa a PT, contemplado en la Acción 13 del citado Plan BEPS (Name y Juárez, 2016).

Ahora bien, la acción 13 del Plan BEPS establece la implementación de informes, mediante los cuales se pretende dotar a las AT de una "fotografía" global, que

indicara en dónde se declaran los beneficios, los impuestos y las actividades económicas de las empresas multinacionales (Name y Juárez, 2016).

De manera precisa, ese informe establece un enfoque a tres niveles de documentación sobre PT. Los niveles se clasifican en: **(i)** archivo maestro: el cual estaría a disposición de todas las AT de los países interesados; **(ii)** el archivo local, donde se incorpora documentación detallada sobre PT en relación a las transacciones de cada país, y **(iii)** el informe país por país, a través del cual se declararía anualmente y por cada jurisdicción fiscal en la que operan las compañías multinacionales, la cuantía de sus ingresos, así como el importe del impuesto sobre sociedades pagado (Name y Juárez, 2016).

Con base en lo anterior, dentro de las reformas contenidas en el Paquete Económico para 2016, en específico, en el "Proyecto de decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria", presentado por el Ejecutivo Federal, se insertó en el punto 6 un apartado relativo al "Combate a la evasión fiscal" (Name y Juárez, 2016).

México asumió el compromiso de implementar en su legislación fiscal, medidas que obliguen a los contribuyentes a proporcionar al SAT información que lo provea con mayores datos de éstos, lo cual le permitirá evaluar integralmente, por ejemplo, que las operaciones realizadas entre partes relacionadas se pactaron como lo hubieran efectuado partes independientes en operaciones comparables, atendiendo al principio de valor de mercado. Para ello, incorporó en su legislación fiscal obligaciones para que los contribuyentes proporcionen información en materia de PT para ser recopilada y analizada, de manera que cuando haya reciprocidad en el marco de los acuerdos internacionales suscritos por México, ésta sea intercambiada con las autoridades fiscales de otros países (Ramos, 2016).

Tal como se señaló, la adición del artículo 76-A de la LISR actualmente en vigor, establece la obligación para que los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas, proporcionen a las autoridades fiscales a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se trate, las siguientes declaraciones anuales informativas de partes relacionadas: (Ramos, 2016)

1. Declaración informativa maestra de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional.

2. Declaración informativa local de partes relacionadas.

3. Declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional.

Estas declaraciones informativas deberán ser presentadas por los contribuyentes que en el último ejercicio fiscal inmediato anterior declarado hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables para efectos del ISR iguales o superiores a un monto equivalente a $644´599,005, así como aquellos que al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista en Bolsa de Valores (Ramos, 2016).

También están obligadas a hacerlo las sociedades mercantiles que pertenezcan al régimen fiscal opcional para grupos de sociedades, las entidades paraestatales de la administración pública federal y las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país (Ramos, 2016).

Adicionalmente, para desincentivar el incumplimiento por parte de los contribuyentes en la presentación de estas declaraciones informativas, se modifica el artículo 32-D, fracción IV del Código Fiscal de la Federación (CFF) para establecer que la Administración Pública Federal, Centralizada y Paraestatal, así como la Procuraduría General de la República (PGR), en ningún caso contratarán adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con los particulares que no presenten las declaraciones anuales informativas de referencia (Ramos, 2016).

Respecto a las acciones de fiscalización en México, en la actualidad las autoridades de la materia han identificado que algunas empresas multinacionales han realizado planeaciones fiscales agresivas, las cuales disminuyen el pago de impuestos de manera considerable. Ante ello, se han presentado reformas las cuales buscan establecer una fiscalización más estricta dirigida a esas entidades. Sin embargo, cabe mencionar que ese fenómeno también se ha generado por el uso abusivo de los convenios internacionales en materia fiscal vigentes; situación que ha provocado que este tipo de entidades multinacionales aprovechen claramente las deficiencias de estos últimos, entre otros factores (Ramos, 2016).

De acuerdo con el dictamen emitido el pasado 19 de octubre de 2015 por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, se estableció en forma clara que las autoridades fiscales podrán solicitar información adicional no prevista en el artículo 76-A de la LISR: (Ramos, 2016)

"…a sociedades subsidiarias de empresas con residencia fiscal en el extranjero o a residentes del extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país".

Además, en el mismo dictamen se le quitó la facultad al SAT de disminuir el monto para que una persona moral sea considerada como una "controladora multinacional", y se encuentren obligadas a presentar las declaraciones informativas en cuestión, dejando tal facultad para modificar el importe mencionado al Congreso de la Unión en la Ley de Ingresos de la Federación (LIF).

3.6. Negocios internacionales vs precios de transferencia

Es la época en la cual los NI se llevan a cabo con mayor frecuencia y se involucran partes con diferencias culturales y económicas en las transacciones internacionales, es necesario que dichas partes fijen en un instrumento que les sirva de prueba, las reglas conforme a las cuales se obligan (Sánchez *et. al.*, 2004).

Lo anterior, considerando que en el ámbito de los NI existe una serie de instrumentos dispuestos para auxiliar a los comerciantes a convenir un negocio en igualdad de circunstancias, con sus contrapartes comerciales (Sánchez *et. al.*, 2004).

Las personas físicas que pretendan llevar a cabo inversiones en el extranjero y, en su caso, hereden dichos recursos a sus familiares, deberán considerar el marco legal, financiero y fiscal, que pudiera presentarse al momento de tomar la decisión correspondiente, con el fin de lograr el mayor rendimiento de esas inversiones (Sosa *et. al.*, 2004).

El resultado de este fenómeno ha sido la creación de legislaciones más estrictas por parte del congreso estadounidense y de otros países, tendentes precisamente a promover la responsabilidad corporativa (Sánchez *et. al.*, 2004).

La Ley Sarbanes-Oxley es un claro ejemplo de esta tendencia. Es aprobada y firmada por el Congreso de los EE.UU a mediados de 2002, establece de manera sumamente detallada la necesidad de generar una confianza razonable, basada en la transparencia, honestidad, totalidad y validez de los reportes que publican las corporaciones que participan en este sector económico (Jaso *et. al.*, 2005).

Existe una serie de situaciones que están afectando de manera grave el estado de derecho en materia tributaria, se requiere una mayor atención por parte de los poderes Judicial y Legislativo, a efecto de no generar un grave estado de inseguridad jurídica (Jaso *et. al.*, 2005).

El contribuyente deberá vivir en un estado de incertidumbre tributaria, lo que ocasiona un profundo daño al estado de derecho (Sáinz *et. al.*, 2005).

Se pretende dar en México, con la adopción en el CFF del principio de la sustancia sobre la forma; la re categorización de los ingresos y como consecuencia, la

determinación de contribuciones de una manera más favorable al fisco mexicano (Ramírez, 2005).

Se trata de principios sensibles, los cuales dan seguridad jurídica a los contribuyentes; admiten una aplicación eminentemente práctica, y legitiman los impuestos, en ese sentido, aun cuando su incidencia trascienda lo jurídico y sea incluso económica, a nivel de la recaudación, la reacción debe ser buscar consolidar a las garantías de justicia tributaria como instituciones del Estado Mexicano, de manera que contribuyan e incluso obliguen a resolver la problemática recaudatoria del país (Koller, 2005).

Para la mayoría de las sociedades mexicanas y en general de las de todo el mundo, las modificaciones introducidas en el mercado de valores no van a suponer un gran cambio, puesto que no son destinatarios directos de esta nueva ley, sin embargo, sí se verán afectadas por este cambio las subsidiarias de multinacionales estadounidenses o extranjeras registradas en los mercados de valores, así como las compañías mexicanas multinacionales que estén sujetas a cotización en el mercado estadounidense que, con la entrada en vigor de la nueva normativa, se verán obligadas a cumplir los mismos requisitos que las empresas nacionales de aquel país deben presentar ante la SEC (Comisión Nacional del Mercado de Valores) (Cornu *et. al.*, 2005).

Algunos aspectos a considerar se originan cuando una maquiladora realiza ventas directas en el mercado mexicano, los cuales deben ser cuidadosamente analizados con el fin de asegurar un esquema de operación viable que no ponga en riesgo no sólo a esta nueva operación, sino a la actividad tradicional de maquila que se esté desarrollando a la par (Aguilar, 2006).

Durante este periodo de tiempo, la OCDE ha publicado la versión revisada de sus Principios de Gobierno Corporativo aplicables por los países que la integran; las naciones más avanzadas en el tema han revisado también su Código para incorporar

nuevas mejores prácticas corporativas; en México existen nuevas regulaciones para el Mercado de Valores y las experiencias de 7 años en la implementación de las recomendaciones del Código. Todos estos factores han sido considerados para normar las políticas de comercio exterior (Del Valle, 2006).

3.7. Estructura de la ley del impuesto sobre la renta en los precios de transferencia

La LISR vigente en 1999 establece lo siguiente en materia de NI entre partes relacionadas:

La SHCP podrá modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, en los siguientes casos:

I. Cuando las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.

II. Cuando la enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación. o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones.

III. Cuando se trate de operaciones de importación o exportación o en general se trate de pagos al extranjero.

Por su parte, este mismo artículo establece los medios de estimación con los cuales cuenta la autoridad para verificar que esos precios, costos y gastos sean acordes con el tributo correspondiente.

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, las autoridades fiscales podrán considerar lo siguiente:

a) Los precios corrientes en el mercado interior o exterior, y en defecto de éstos, el de avalúo que practiquen u ordenen practicar las autoridades fiscales;

b) El costo de los bienes o servicios dividido entre el resultado de restar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta. Se entenderá por porciento de utilidad bruta, ya sea la determinada de acuerdo al CFF o, conforme a lo establecido en el artículo 62 de esta Ley. Para los efectos de lo previsto por este inciso, el costo se determinará según las NIF;

c) El precio en que un contribuyente enajene bienes adquiridos de otra persona, multiplicado por el resultado de disminuir a la unidad el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería conforme al artículo 62 de esta Ley.

Por su parte los artículos 64-A (primer párrafo) Personas Morales, y 74, Personas Físicas, establecen la obligación de llevar a cabo los controles de los PT cuando realicen operaciones con partes relacionadas.

Los contribuyentes del Título II que celebren operaciones con partes relacionadas 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.

El artículo 65-A de la LISR menciona lo siguiente:

“Cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México, las autoridades competentes del país con el que se

hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas, la parte relacionada residente en México podrá presentar declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente".

Por su parte el artículo 66 de la LISR establece lo siguiente:

"Se dará el tratamiento fiscal de dividendos a los intereses derivados de créditos otorgados a personas morales, establecimiento permanente o base fija en el país de residente en el extranjero, y que sea una operación entre partes relacionadas, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

- Cuando el deudor se obligue a pagar en una fecha determinada por el acreedor.
- Que los intereses no sean deducibles.
- Que en caso de incumplimiento el acreedor tenga derecho a intervenir en la dirección o administración del deudor.
- Que los intereses estén condicionados a la obtención de utilidades.
- Que los intereses provengan de créditos respaldados.

Son créditos respaldados los siguientes:

Las operaciones por medio de las cuales una persona le proporciona efectivo, bienes o servicios a otra persona, quien a su vez le proporciona efectivo, bienes o servicios a la persona mencionada en primer lugar o a una parte relacionada de ésta. Las operaciones en las que una persona otorga un financiamiento y el crédito está

garantizado por efectivo o depósito de efectivo de una parte relacionada o del mismo acreditado, en la medida en que esté garantizado de esta forma".

De conformidad con el artículo 65 de la LISR existen los siguientes métodos para determinar fiscalmente ingresos o deducciones entre partes relacionadas en México:

- Precio comparable.
- Precio de reventa.
- Costo adicionado.
- Partición de utilidades.
- Residual de partición de utilidades.
- Márgenes transaccionales de utilidades de operación,

Estos métodos y su desarrollo se encuentran en el anexo 1, partes I a VI. De conformidad con la LISR establece que en todo aquello que no se encuentre expreso en ley se podrá estar a lo que para tal efecto establecen las NIF, para lo cual tratándose de partes relacionadas se encuentra el boletín C-13, el cual menciona lo siguiente:

"Partes relacionadas" (Boletín C-13). Son partes relacionadas de la empresa informante aquellas entidades o personas que individual o conjuntamente, directa o indirectamente: (Santamaría, 2000)

1. Ejercen control o influencia significativa sobre ella.
2. Están bajo su control o influencia significativa.
3. Están bajo el mismo control o influencia significativa que ella.

La Ley Aduanera estipula que se considera que existe vinculación en los siguientes casos:

1. Si una de ellas ocupa cargos de dirección o responsabilidad de una empresa de la otra.
2. Si están legalmente reconocidos como asociados en negocios.
3. Si tienen una relación de patrón trabajador.
4. Si una persona tiene directa o indirectamente la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones, partes sociales, aportaciones o títulos en circulación, y con derecho a voto en ambas.
5. Si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra.
6. Si ambas personas están vinculadas directa o indirectamente por una tercera persona.
7. Si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona.
8. Si son de la misma familia.

3.8. Tratados internacionales y precios de transferencia

Debido a los efectos dañinos de la doble tributación internacional, los países han buscado firmar convenios, sobre todo en materia del ISR, para evitarla o por lo menos, para reducirla. Asimismo, se han buscado mecanismos para impedir la evasión fiscal. De esta forma, se crea lo que se conoce como "derecho fiscal internacional" (Lara, 2008).

De acuerdo con Ocampo (2000), la doble imposición internacional es definida como aquella situación en la cual una misma renta o un mismo bien resultan sujetos a

imposición en dos o más países, en la totalidad o en parte, durante un mismo periodo imponible y por la misma causa.

Tras señalar esta doble vertiente, se dice que hay imposición múltiple cuando “una misma facultad contributiva es utilizada por dos o más soberanías fiscales distintas para la aplicación de sus impuestos respectivos” (Dornh, 1978 citado por Ocampo, 2000, p. 6).

La OCDE ha adoptado el siguiente concepto: “La doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto a la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo” (OCDE, 1997 citado por Ocampo, 2000, p. 7).

En síntesis, se considera que ocurre la doble imposición cuando un mismo hecho imponible está sujeto a tributación en dos Estados diferentes. La posibilidad de que este supuesto se presente depende del sistema de tributación establecido en las leyes de cada país en los que el hecho resulta imponible (Ocampo, 2000).

El fenómeno de la doble tributación se da primordialmente por la interposición de dos o más sistemas tributarios, los cuales buscan gravar no solo la renta que se da en su territorio sino además la renta de origen externo (Ocampo, 2000).

Por ser la doble tributación un fenómeno complejo, se requiere para su configuración la convergencia de cinco elementos: (Ocampo, 2000)

1. Identidad de la naturaleza del gravamen, es decir, que se presenten dos impuestos iguales o por lo menos equivalentes.
2. Que haya un mismo hecho generador del impuesto.

3. Simultaneidad en el periodo de tiempo en el que ocurre el hecho gravable.
4. Identidad en el sujeto sobre quien recae el tributo, es decir, que los impuestos sean soportados por un mismo sujeto.
5. Que más de un Estado ejerza su potestad tributaria, es decir, que haya convergencia de dos o más autoridades fiscales.

La mayoría de los países latinoamericanos ha abandonado el concepto tradicional de la territorialidad y ha adoptado un sistema internacional de tributación. Este cambio ha repercutido a nivel Internacional en el crecimiento del fenómeno de la doble tributación en concordancia con las directrices de la OCDE (Ocampo, 2000).

Según Robertson (2000), la institución de los establecimientos permanentes pertenece al ámbito del derecho tributario internacional y está directamente relacionada con lo que se denomina la doble tributación internacional.

El problema de la doble tributación internacional y en consecuencia, el derecho tributario internacional ha ido adquiriendo una relevancia cada vez mayor durante los últimos años debido al notable incremento del comercio internacional, producto de las políticas imperantes en la actualidad, lo que ha llevado a la llamada globalización de la economía (Robertson, 2000).

Sin embargo, el hecho de que en la actualidad sea un tema de gran preocupación no significa que sea nuevo o que haya surgido sólo en estos últimos años.

Sobre este tema se puede expresar que hay acuerdo en señalar que existe doble tributación internacional cuando una misma materia imponible o hecho gravado es objeto de varias obligaciones tributarias, impuestas por distintos titulares del poder tributario, respecto de un mismo sujeto y en el mismo período de tiempo (Robertson, 2000).

El origen del problema se halla en que la potestad tributaria, o sea la facultad de establecer tributos, es propia de los Estados y constituye uno de los pilares fundamentales para afirmar la presencia de soberanía política (Robertson, 2000).

Es interesante el estudio sobre modelos de convenios para evitar la doble tributación internacional, que “el legislador, en uso de su poder tributario, puede establecer la mayor o menor extensión de la obligación tributaria y la existencia de una pluralidad o de una unidad de supuestos que den lugar al nacimiento de la obligación tributaria”. Así, puede introducir en el Derecho interno el principio de imposición sobre la base del criterio de la fuente o bien del domicilio o residencia, lo que lleva inevitablemente a problemas de conflicto de doble imposición (Tovillas, 1996 citado por Robertson, 2000, p. 7).

Para efectos de la LISR tratándose de PT un factor determinante es el establecimiento permanente: la cual considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales (Robertson, 2000).

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, 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, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3 de esta Ley (Enrique *et. al.,* 2014).

3.9. Estructura del Código Fiscal de la Federación en los precios de trasferencia

El artículo 1º del CFF, señala con toda claridad quiénes son los sujetos pasivos de la relación tributaria, es decir, los obligados para contribuir a los gastos públicos, considerando como tales a las personas físicas y morales, sin distinción de nacionalidad, la Federación y los Estados extranjeros. Igualmente, en su último párrafo, se menciona a las personas que no están obligadas a pagar las contribuciones, pero tienen el deber legal de cumplir con las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las leyes (SAT, 2008).

Por otra parte, el artículo 6º del propio CFF establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Con base en lo expuesto, se concluye que el nacimiento de un tributo o de una contribución tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa prevista en la ley fiscal aplicable, lo que ha llevado a algunos autores a denominar al acto generador del nacimiento de la obligación tributaria como el “hecho generador” o el “hecho imponible” de la contribución, mismo que no debe ser confundido con el acto de nacimiento del crédito fiscal, el que se da hasta que se vence el plazo para el cumplimiento de la respectiva obligación (SAT, 2008).

En materia tributaria de conformidad con el artículo 34-A, se le permite al contribuyente el realizar consultas sobre los métodos aplicables en materia de PT, para lo cual establece que la autoridad podrá resolver consultas relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas.

Las resoluciones emitidas podrán surtir sus efectos hasta por los cuatro ejercicios fiscales siguientes a aquel en que se otorguen, pudiendo las autoridades fiscales autorizar que las mismas surtan sus efectos hasta por los cuatro ejercicios inmediatos anteriores.

Por su parte el artículo 46 del CFF, faculta a las AT para efectos de llevar a cabo las revisiones de los PT el cual establece lo siguiente:

- Plazo de inconformidad, tres meses.
- Quince días para designar dos representantes que revisan en las oficinas del SAT.
- Durante 45 días pueden revisar.
- Sólo pueden tomar notas.
- Si hay divulgación el contribuyente es responsable solidario del uso indebido de la información.
- De tres meses a tres años de prisión.

Proceso general de la resolución anticipada:

1- La empresa realiza el estudio de precios.

2- Se presenta para su aprobación ante el SAT.

3- Se emite resolución autorizando el método y sus resultados.

Por su parte el CFF establece algunas reglas que se deberán de observar para el intercambio de precios y costos entre partes relacionadas como a continuación se menciona de conformidad con el artículo 34-A del mismo ordenamiento.

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 179 de la LISR, siempre que el 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.

La vigencia de las resoluciones se menciona en el segundo párrafo de este artículo 34-A la cual aplica también para el estudio de PT.

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.

Para efectos de que se pueda llevar a cabo la validez por parte de las autoridades el contribuyente deberá cumplir con una serie de requisitos.

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.

Una de las figuras que se encuentra en el artículo 37 del CFF es la negativa ficta la cual se refiere al silencio de la autoridad en cuanto a la respuesta a la solicitud planteada por el contribuyente de la situación jurídica y de hecho realizada por este último.

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.

En tratándose de PT el plazo para emitir una resolución es de ocho meses según el artículo 34-A del CFF.

Dicho plazo podrá ser interrumpido de conformidad con el tercer párrafo del artículo 34-A, 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.

Las autoridades fiscales una de las facultades que les otorga el artículo 46 del CFF es la revisión que pueden llevar a cabo de los PT de conformidad con el cuarto párrafo el cual menciona lo siguiente:

Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 179 y 180 de la LISR, deberán transcurrir cuando menos dos meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.

Continuando con este artículo 46 del CFF en su párrafo quinto establece el acceso que se le permite al contribuyente respecto de la información proporcionada por terceros a la autoridad para efectos de que el contribuyente se encuentre en situación de manifestar lo que conforme a derecho le corresponda.

Dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, exclusivamente en los casos a que se refiere el párrafo

anterior, el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros. La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal competente. Se tendrá por consentida la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, si el contribuyente omite designar, dentro del plazo conferido, a los citados representantes. Las contribuyentes personas físicas podrán tener acceso directo a la información confidencial a que se refiere este párrafo.

De conformidad con el artículo 46 del CFF Plazo de acceso a la información:

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

El séptimo párrafo de este artículo 46 del CFF establece la responsabilidad en la que se incurre por parte del contribuyente y sus representantes respecto de la confidencialidad y mal uso de la información que se conoció en el transcurso de la verificación de los PT.

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

Revocación del representante

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

El artículo 46-A establece el plazo que tienen las autoridades fiscales para concluir con una visita domiciliaria y/o revisión de escritorio en tratándose de auditorías comunes el cual consta de doce meses, mismo plazo que se amplía a dieciocho meses para grupo de sociedades integradoras o integradas, y del sector financiero, pero en materia de PT el plazo es de dos años.

Artículo 46-A. Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de doce meses contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, salvo tratándose de:

A. Contribuyentes que integran el sistema financiero, así como de aquéllos que opten por aplicar el régimen previsto en el Título II, Capítulo VI de la LISR. En estos casos, el plazo será de dieciocho meses contado a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

B. Contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 76, fracción IX, 179 y 180 de la LISR o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México. En estos casos, el plazo será de dos años contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

El CFF en si artículo 48 establece las reglas mediante las cuales la AT deberá llevar a cabo la verificación de las operaciones comerciales o de servicios que realicen los contribuyentes para lo cual una vez concluida su actividad en materia de PT emitirá un oficio de observaciones en el cual narrará las inconsistencias detectadas.

Una vez concluida la auditoria a contribuyentes que realicen operaciones entre partes relacionadas, la autoridad responsable emitirá el oficio de observaciones el cual el contribuyente tendrá la oportunidad de desvirtuar, las observaciones ahí realizadas por parte de la autoridad contando para ello con un plazo de dos meses mismo que podrá ampliarse por un mes más a solicitud del contribuyente de conformidad con el artículo 48 fracción VII del CFF.

….”

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 179 y 180 de la LISR, 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…."

El artículo 69 del CFF establece la obligación para los funcionarios públicos que intervengan en la auditoria, de guardar reserva respecto de la información y datos que en el desarrollo de la revisión conozca el servidor público.

El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código. Dicha reserva tampoco comprenderá la información relativa a los créditos fiscales firmes de los contribuyentes, que las autoridades fiscales proporcionen a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la SHCP de conformidad con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, ni la que se proporcione para efectos de la notificación por terceros a que se refiere el último párrafo del artículo 134 de este Código, ni la que se proporcione a un contribuyente para verificar la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet que se pretenda deducir o acreditar, expedidos a su nombre en los términos de este ordenamiento.

Dicha reserva no se considerará en tratándose de contribuyentes que realicen operaciones con recursos de procedencia ilícita de conformidad con lo establecidos en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal (CPF), así como respecto de riesgos sanitarios y competencia económica en telecomunicaciones.

La reserva a que se refiere el párrafo anterior no será aplicable tratándose de las

investigaciones sobre conductas previstas en el artículo 400 Bis del CPF, que realice la SHCP ni cuando, para los efectos del artículo 26 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIESPS), la autoridad requiera intercambiar información con la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios de la Secretaría de Salud. Tampoco será aplicable dicha reserva respecto a los requerimientos que realice la Comisión Federal de Competencia Económica o el Instituto Federal de Telecomunicaciones para efecto de calcular el monto de las sanciones relativas a ingresos acumulables en términos del ISR, a que se refiere el artículo 120 de la Ley Federal de Competencia Económica, cuando el agente económico no haya proporcionado información sobre sus ingresos a dichos órganos, o bien, éstos consideren que se presentó en forma incompleta o inexacta.

Esta información confidencial estará a disposición de los tribunales ante los cuales el contribuyente presente la impugnación de algún acto que considere contrario a derecho por parte de la autoridad de conformidad con el cuarto párrafo del artículo 69 del CFF.

Cuando las autoridades fiscales ejerzan las facultades a que se refiere el artículo 179 de la LISR, la información relativa a la identidad de los terceros independientes en operaciones comparables y la información de los comparables utilizados para motivar la resolución, sólo podrá ser revelada a los tribunales ante los que, en su caso, se impugne el acto de autoridad, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII del CFF.

Para efectos del artículo 111 del CFF los contribuyentes que realicen los delitos que en él se mencionan se les impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I. [Derogada]

Sistemas contables

II. Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

Destrucción de libros

III. Oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

Pérdidas falsas

IV. Determine pérdidas con falsedad.

Omisión de declaraciones

V. Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa a que se refiere el primer párrafo del artículo 178 de la LISR, o presentarla en forma incompleta.

Información confidencial respecto de PT

VI. Por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII del CFF.

3.10. Impacto de los precios de transferencia en los ingresos del Estado

El Estado, para cumplir con sus objetivos, realiza una serie de actividades financieras que le permiten obtener ingresos mediante las normas jurídicas correspondientes, así como administrar los ingresos, y su erogación, para satisfacer las necesidades de la sociedad (Sol, 2012).

El derecho financiero como lo define Quintana y Rojas, citado en su libro por (Sol, 2012:13) se define como “el conjunto de normas que regulan la obtención, la gestión y el empleo de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos”.

Ingresos tributarios y no tributarios

El Estado al legislar la LIF, deberá identificar los diversos ingresos tributarios, para efectos de ubicar las diversas leyes impositivas que afectan a los particulares o contribuyentes que tendrán que cumplir con estas obligaciones; se trata de aportaciones económicas que corresponden a una parte proporcional de los ingresos, utilidades o rendimientos de los gobernados o particulares que, por imperativos constitucionales y legales, deben entregar para contribuir a los gastos públicos.

Así mismo, de conformidad con el artículo 2º del CFF, existen cuatro tipos de contribuciones: (SAT, 2008)

Impuestos

Contribuciones establecidas en Ley que deben de pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma (ISR, IVA, IESPYS, entre otros).

Aportaciones de seguridad social

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 (Cuotas obrero patronales al IMSS, aportaciones al SAR e INFONAVIT, etcétera).

Contribuciones de mejoras

Son las establecidas por la Ley a cargo de las personas físicas o morales que se beneficien de manera directa por obras públicas (Contribuciones de mejoras para Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica).

Derechos

Son las contraprestaciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Federación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público (Pagos por expedición de pasaportes, cédulas profesionales, etcétera).

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y las indemnizaciones por cheques no pagados al fisco por causas imputables a su librador, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

No son contribuciones, los aprovechamientos, los productos y otros tipos de ingresos no tributarios, como la emisión de bonos de deuda pública, los decomisos y los empréstitos.

El artículo 3º del CFF define a los aprovechamientos como ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado (SAT, 2008).

3.11. La Relación tributaria Vs precios de transferencia

La relación tributaria es un vínculo jurídico que se establece entre un sujeto llamado activo (Estado) y otro sujeto llamado pasivo (contribuyente), cuya única fuente es la ley, por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y además de entregar al Estado cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que éste debe destinar a la satisfacción del gasto público (UDLAP, 2016).

Concepto y Naturaleza

La relación tributaria es de Derecho Público donde la obligación de entregar cantidades de dinero, es decir, de pagar, tiene semejanza con la obligación civil, aun cuando se distingue en que su monto se determina unilateralmente, su fin es público, el cobro se realiza por actos ejecutorios y por medios exorbitantes, además, su contenido no es únicamente el pago. La relación tributaria es también de naturaleza legal, que da lugar a un vínculo obligacional personal y por último la relación tributaria no es causal, su único origen es la soberanía del Estado (Margáin, 1989).

Según el diccionario jurídico menciona la obligación es un término que procede del latín *obligatio* y que refiere a algo que una persona está forzada a hacer por una imposición legal o por una exigencia moral. La obligación crea un vínculo que lleva al sujeto a hacer o a abstenerse de hacer algo de acuerdo a las leyes o las normativas (Definición de. 2008-2015).

Tributario por su parte, es aquello perteneciente o relativo al tributo, un concepto que puede utilizarse para nombrar a la entrega de dinero al Estado para las cargas públicas. Un tributo, en ese sentido, es un impuesto (Definición de. 2008-2015).

La obligación tributaria es el vínculo que se establece por ley entre el acreedor (el Estado) y el deudor tributario (las personas físicas o jurídicas) y cuyo objetivo es el cumplimiento de la prestación tributaria. Por tratarse de una obligación, puede ser exigida de manera coactiva (Definición de. 2008-2015).

El contribuyente, de esta manera, tiene una obligación de pago a partir del vínculo jurídico. Gracias a los tributos, el Estado puede solventarse y desarrollar obras de bien público (Definición de. 2008-2015).

Elementos

Los elementos funcionales de la relación tributaria los constituyen las diversas etapas desde el nacimiento hasta su extinción, siendo éstos: la comprobación del hecho generador del crédito fiscal, la valoración del hecho generador, la determinación de la base del impuesto, la aplicación del tipo de tasa o tarifa, la extinción de la obligación del pago y la extinción de la relación tributaria (UDLAP, 2016).

En atención a lo anterior se tiene en cuenta las características que deben reunir los tributos o contribuciones, siendo éstas las siguientes: (UDLAP, 2016)

1. Deben establecerse a través de una Ley, es decir, en este caso, emanada de la Constitución, donde se establece la obligación general de los mexicanos para contribuir al gasto público, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, por lo tanto la exigibilidad de una contribución debe derivar de una ley expedida por el Poder Legislativo (proceso de creación de las leyes), salvo en los casos de decreto-ley y decreto-delegado. Esto tomado en cuenta también el Reglamento (que es una ley para determinados efectos) pero expedido por el Poder Ejecutivo o Reglamentario (UDLAP, 2016).
2. El pago de la contribución debe ser obligatorio, constitucionalmente la obligación de cubrir una contribución deriva de actos particulares ejecutados por los contribuyentes y que coinciden con la situación o circunstancia que la ley señala como el hecho generador del crédito fiscal, obligación que deviene del hecho de coincidir en la situación señalada como la que da nacimiento al crédito fiscal encuadrada en la situación jurídica o de hecho prevista, haciendo así, su pago obligatorio y no protestativo (UDLAP, 2016).
3. Debe ser Proporcional y Equitativa, los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, o sea, en proporción a sus ingresos que disfrutan bajo la protección del mismo Estado; toda contribución debe reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad para ser constitucional, por tanto que una

contribución sea proporcional significa que comprenda por igual a todo individuo colocado o ubicado en la situación jurídica o de hecho plasmada por la norma, y que sea equitativa significa que el impacto de la contribución sea igual para los ubicados en dicha situación o circunstancia. Así la proporcionalidad radica en la capacidad económica de los contribuyentes y la equidad en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de una misma contribución (UDLAP, 2016).

4. Debe establecerse a favor de la Administración activa, debe señalarse que toda prestación que se pague por concepto de contribuciones debe destinarse al presupuesto de la administración pública activa, por lo que será inconstitucional el gravamen o carga impositiva cuyo rendimiento se afecta a favor de un ente descentralizado o delegado de la administración federal (UDLAP, 2016).

5. La contribución debe destinarse a satisfacer gastos previstos en el Presupuesto de Egresos, es decir debe reunir la función de destinarse a satisfacer gastos previstos en el presupuesto (UDLAP, 2016).

No es en los gobernados en quienes recae la aptitud legal de decidir acerca de qué, cómo y cuándo gravar transacciones o acontecimientos, con qué tasas y conforme con qué reglas. Los gobernados solo son sujetos obligados, son quienes deben someterse a las normas dispuestas obligatoriamente a ser cumplidas; son súbditos del orden jurídico al estar sujetos a la autoridad de un superior (el Estado), con obligación de obedecerle. A eso se limita su papel si se integran al ámbito personal de validez de las normas jurídicas, entre estas las tributarias. Es en la legislación impositiva de cada Estado en donde se establecen los elementos esenciales de la contribución interna en cuanto a su determinación y pago; allí se dispone quiénes son los sujetos obligados al pago de cada contribución, el objeto gravado, las normas para integrar la base gravable y la tasa o tarifa aplicables para determinar el impuesto. Se trata de atribuciones exclusivas de los Estados, órganos facultados para ejercer el poder de imperio traducido en la facultad de mandar y de ser

obedecidos, para lo cual cuentan con el monopolio legítimo de la fuerza pública para hacer valer sus determinaciones. Los Estados crean las reglas; los contribuyentes se limitan a aplicarlas al participar en el ámbito en el cual rigen (Hernández *et al* 2010).

Por lo anterior los elementos de acuerdo con (Hernández *et. al.* 2010) son:

- Los Sujetos Personas Físicas o Morales.
- El Objeto
- La Base
- La Tasa o Tarifa

Dichos elementos deberán estar incluidos en la legislación del Estado correspondiente para efectos de su cabal observancia y cumplimiento.

3.12. El hecho generador o hecho imponible de la carga tributaria

El hecho imponible, denominado también presupuesto de hecho de la obligación, hecho generador y hecho tributario, es la hipótesis legal condicionante que al llevarse a cabo, da origen a la obligación tributaria (UANL, 2015).

La Biblioteca Juridica Virtual (2011), menciona se le suele llamar objeto del impuesto o hecho imponible. En el estudio de las obligaciones generales, el objeto de la obligación es lo que se ha de pagar; así las obligaciones, atendiendo a su objeto, se clasifican en de dar, de hacer y de no hacer; más en la materia fiscal, el objeto del impuesto se dice que es el hecho generador del crédito fiscal.

¿Qué es el hecho generador del crédito fiscal? El hecho generador del crédito fiscal es una circunstancia o hecho que al realizarse, hace que se genere la obligación de pago de la contribución y, consecuentemente, el crédito fiscal (Biblioteca Juridica Virtual, 2011).

Concepto y función del hecho imponible

El hecho imponible, si bien en principio constituye un hecho económico (monetario), siempre es un hecho jurídico y consiste en un acto o hecho previsto en forma abstracta por una ley como presupuesto del nacimiento de la obligación tributaria (UANL, 2015).

Para el caso de operaciones de PT, en el momento en que el hecho imponible se realiza, consecuentemente produce obligación de determinación, liquidación y en su caso pago del impuesto, de no mediar hipótesis legales neutralizantes (exenciones, subsidios, etc.) (UANL, 2015).

Al respecto, el tratadista Villegas destaca los aspectos fundamentales que existen en el hecho imponible: "a) la descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material), b) la individualización de la persona que debe realizar o encuadrarse en tal descripción (aspecto personal); c) el momento en que tiene que producirse la configuración o se debe tener por configurada la realización del hecho imponible (aspecto temporal); d) el lugar donde tiene que acaecer o se debe tener por acaecida la realización del hecho imponible (aspecto espacial)" (UANL, 2015).

Falcao define al hecho generador como "el hecho o conjunto de hechos o el estado de hechos, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo, incluyendo como elementos destacados: su previsión en la ley, la particularidad de tratarse de un hecho jurídico (un hecho económico de relevancia jurídica) y la circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para que surja la obligación directa de pagar determinado tributo" (UANL, 2015).

García Vizcaíno opina lo siguiente: "El hecho imponible es el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración práctica en el mundo fenoménico, en determinado lugar y tiempo con respecto a cierta persona, da lugar al nacimiento de

la obligación tributaria, siempre y cuando no hayan acaecido hipótesis legales neutralizantes totales, como lo son las exenciones tributarias" (UANL, 2015).

Por su parte Ataliba, citado por García Vizcaíno, menciona que "hipótesis de incidencia es la descripción legislativa (hipotética) de un hecho y que la obligación nace con la realización de este hecho, es decir, solo cuando surge este hecho concreto en el tiempo y en el espacio. Llama hipótesis de incidencia a la referida descripción legal, y "hecho imponible" al hecho efectivamente ocurrido, en un determinado tiempo y lugar, configurando rigurosamente la hipótesis de incidencia" (UANL, 2015).

La precisión terminológica utilizada por este tratadista es buena al iniciar la obligación tributaria no con el hecho imponible sino con la hipótesis de incidencia, que es un contenido legal abstracto y que solo a través de la realización de esa hipótesis, da lugar al hecho imponible, al mezclarse la voluntad del legislador plasmada en esa norma tributaria y la voluntad de la persona en realizar cierta operación prevista y predeterminada en la ley, dando origen a la existencia de un hecho imponible y por consiguiente a una obligación tributaria, que puede traducirse en una cantidad a pagar, mas no necesariamente, si en última instancia no resulta base gravable o bien existen hipótesis legales neutralizantes (UANL, 2015).

De conformidad con la teoría de las contribuciones, se debe entender que el hecho generador del crédito fiscal es lo que se llama supuesto jurídico, hecho concreto o hipótesis, para que se aplique la ley; es el hecho generador, circunstancia o situación que genera la obligación de pagar el impuesto, por ello se le llama hecho generador del crédito fiscal (Biblioteca Juridica Virtual 2011).

El artículo 6o. del CFF indica: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas por las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren" (Calvo *et al,* 2015).

Evidentemente, el hecho generador del crédito fiscal es ese supuesto jurídico para que nazca la obligación de pagar el crédito fiscal, que simultáneamente con tal realización se genera.

3.13. Naturaleza del hecho imponible en los precios de transferencia

Toda norma tiene como finalidad establecer la conducta que deben observar las personas. En el caso de las normas jurídicas, son de carácter obligatorio y el incumplimiento de las mismas, trae como consecuencia sanciones establecidas en las propias leyes. Así, las normas tributarias establecen conductas de exigibilidad en el cumplimiento de las mismas, empleando la fuerza de que dispone el orden jurídico, esto es, son de carácter coactivo, llevan a cabo ejecución forzada sobre el sujeto obligado (UANL, 2015).

Las normas jurídicas ordenan conductas-a las personas de hacer (acciones), de no hacer (abstención) y de permitir (tolerar).

Por ejemplo, en el DT, caso particular del ISR, las personas que pagan sueldos y salarios, deben retener el impuesto sobre el producto del trabajo correspondiente a sus percepciones y enterarlo a la autoridad fiscal en determinado tiempo y lugar (acción) (UANL, 2015).

Se entiende esta obligación también como una prohibición (abstención), dejar de retener y enterar el impuesto. Como ejemplo de abstención, se encuentra el caso que la propia LISR prohíbe la deducibilidad de determinadas operaciones efectuadas por el contribuyente (artículo 25 de la LISR). En el tercer caso de permitir, de no oponerse (tolerar), se presenta por ejemplo cuando la autoridad fiscal ordena la práctica de una visita domiciliaria, con la finalidad de conocer la autoridad si se está cumpliendo correctamente con las obligaciones fiscales, en su carácter de contribuyente, como retenedor (CFF, artículo 42 fracción III).

La Gran Enciclopedia de Economía (2006-2009), establece que es la cantidad sobre la que, en ausencia de reducciones legalmente establecidas, giran los tipos impositivos de cada tributo, para el cálculo de la cuota tributaria.

Parte de la renta o patrimonio del contribuyente sometida a gravamen o en general, la base de cálculo a partir de la cual, y tras la aplicación de las reglas de liquidación de un impuesto, se obtiene la cuota que debe pagarse a la Hacienda Pública (La Gran Enciclopedia de Economía 2006-2009).

Es la valoración económica del hecho imponible, de acuerdo con las normas y métodos que la ley establezca para cada tributo (La Gran Enciclopedia de Economía 2006-2009).

3.14. Sujetos de los precios de transferencia

En la obligación fiscal existe un solo sujeto activo de dicha obligación y es el Estado, pues solamente él como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía. En los Estados organizados políticamente como federaciones, no sólo el Estado Federal posee soberanía, sino también las entidades federativas la poseen en lo concerniente a su régimen interior, y la ejercen con plena independencia del poder central, con las limitaciones impuestas por la Constitución de la Federación, de donde también están investidas de la potestad tributaria (Sol, 2012).

Por lo tanto, el sujeto activo se puede definir como el ente que recibe el pago de los impuestos y puede ser la organización del Estado Mexicano, la Federación, las entidades locales y los municipios; estos sujetos activos, no tienen desde luego, la misma amplitud de facultades, pues la Federación y las entidades locales, con algunas restricciones, pueden establecer los impuestos que sean necesarios para cubrir sus presupuestos. No así los municipios que no pueden fijar por si mismos sus

impuestos, ya que éstos son fijados por las Legislaturas de los estados, y el municipio solamente tiene facultad de recaudar (Sol, 2012).

El Estado como autoridad fiscal tiene como principal objetivo en la recaudación de impuestos, exigir el cumplimiento de las disposiciones fiscales a cargo de los contribuyentes.

Las obligaciones del sujeto activo pueden ser de dos clases: (Sol, 2012)

- Principales: Consiste en la percepción o cobro de las prestaciones tributarias, pues las autoridades fiscales están obligadas a recibir el pago del impuesto.
- Accesorias: Son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal, para hacer posible su percepción, es necesario vigilar y controlar el cumplimiento de la obligación, para evitar posibles evasiones o defraudaciones fiscales.

Además, el artículo 39 fracción I del CFF indica que el Ejecutivo Federal como sujeto activo mediante resoluciones de carácter general podrá condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos o la realización de una actividad, así como los casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias. Sin que las facultades otorgadas puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o tratado internacional (Sol, 2012).

El contribuyente, una vez que ha identificado sus obligaciones fiscales se convierte en el sujeto pasivo que debe cumplir estas obligaciones ante el sujeto activo; son estos dos conceptos los que se deben identificar en el inicio de la relación tributaria (Sol, 2012).

Resulta importante la acepción emitida por Arrioja Vizcaíno citada en su libro por Sol (2012 pág 86), “Por sujeto pasivo de la obligación tributaria se debe entender a la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa”.

De acuerdo al artículo 1º. del CFF son sujetos del impuesto las personas físicas o morales, y están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Existen dos clases de sujetos pasivos:

Personas físicas

Es la persona dotada de capacidad de goce, que en cualquier momento puede adquirir derechos y obligaciones, en los casos de menores de edad o incapaces estarán representados y fungirán como representantes legales quienes ejercerán todas las obligaciones como sujeto pasivo.

Personas morales

Son las entidades que se constituyen bajo diversas formalidades y estructuras de acuerdo a su objetivo; en el caso de las sociedades mercantiles, son normadas por la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM); las asociaciones y sociedades civiles son normadas por el Código Civil Federal (CCF).

Las personas físicas o morales, en el sistema fiscal mexicano, son sujetos de obligaciones fiscales independientemente de sus objetivos, la carga fiscal dependerá de ello, para esto es necesario que tanto la persona física o moral en el momento que reconozcan que existen obligaciones tributarias y observen la norma jurídica dará como resultado las obligaciones fiscales que deberán cumplir como sujeto pasivo.

Por su parte, Espinoza (2011), establece que es la figura que asume la posición acreedora de la obligación tributaria y a quien le corresponde el derecho de exigir el pago del tributo debido. La figura del sujeto activo recae normalmente sobre el Estado sin embargo, la ley puede atribuir la calidad de sujeto activo a otros entes u organismos públicos tales como los Ayuntamientos; sólo la ley puede designar el sujeto activo de la obligación tributaria.

Según la Gran Enciclopedia de (Ecónomía) (2006-2009), es aquel que tiene la potestad para exigir el pago de tributos. La Constitución determina que tal potestad recae en el Estado y en su extensión, en las comunidades autónomas y las corporaciones locales.

Espinoza (2011), menciona que la condición de sujeto pasivo puede recaer en general en todas las personas naturales y jurídicas o entes a los cuales el derecho tributario le atribuya la calidad de sujeto de derechos y obligaciones, de acuerdo al análisis la capacidad tributaria de las personas naturales es independiente de su capacidad civil y de las limitaciones de éste.

Persona física o jurídica que la ley designa como obligado al pago de un tributo, ya sea como contribuyente o como sustituto del contribuyente (Espinoza, 2011).

Es la persona física o jurídica obligada a cumplir las prestaciones tributarias, es decir, a declarar y pagar los impuestos correspondientes (Fernandez, 2005).

3.15. Normas de información financiera y los precios de transferencia

Existe otro cuerpo normativo, que regula las operaciones de tipo financiero y administrativo contable en México, el cual es emanado por organismos competentes y facultados por la ley, a tales efectos, uno de ellos se trata del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) de México, con relación a las

NIF[9], Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Auditoria (NIA). De aceptación general en México, las cuales están contenidos en los boletines y publicaciones técnicas emitidos por esta institución gremial, para ser aplicados con unanimidad y homogeneidad en las actividades financieras del sector empresarial que en líneas generales, han sido mencionados en el marco teórico de esta investigación, por tratarse de elementos fundamentales para caracterizar los hechos y realidades dentro del tema en estudio; sin menos cabo a las referencias internacionales, como por ejemplo los informes emanados por la OCDE, cuyas opiniones también se hace referencia (UNAM, 2005).

A continuación, se desarrollan los conceptos más importantes que tienen relación directa con los PT de conformidad con las NIF en México:

INGRESOS. - Un ingreso es el incremento de los activos o el decremento de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con un impacto favorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en el capital ganado o patrimonio contable, respectivamente (Párrafo 43, NIF A-5).

COSTOS Y GASTOS. - El costo y el gasto son decrementos de los activos o incrementos de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con la intención de generar ingresos y con un impacto desfavorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en su capital ganado o patrimonio contable, respectivamente (Párrafo 51, NIF A-5)

ACTIVO. - Un activo es un recurso controlado por una entidad, identificado, cuantificado en términos monetarios, del que se esperan fundadamente beneficios

[9] Anteriormente Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

económicos futuros, derivado de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad (Párrafo 4, NIF A-5).

PASIVO. - Un pasivo es una obligación presente de la entidad, virtualmente ineludible, identificada, cuantificada en términos monetarios y que representa una disminución futura de beneficios económicos, derivada de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad (Párrafo 19, NIF A-5).

De conformidad con la norma NIF C-13 la cual se refiere a partes relacionadas, esta norma tiene por objeto establecer las normas particulares de revelación aplicables a las operaciones con partes relacionadas. La NIF C-13 fue aprobada por unanimidad para su emisión por el Consejo Emisor del Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A. C. (CINIF) en noviembre de 2006 para su publicación en diciembre de 2006, estableciendo su entrada en vigor para ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2007 (Sánchez, 2015).

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board, (IASB) emitió en diciembre de 2004, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 24, Información a Revelar sobre Partes Relacionadas, para sustituir a la NIC 24 del mismo nombre, emitida en 1994 (Sánchez, 2015).

Esto con el objetivo de establecer consideraciones adicionales para clarificar el alcance de la Norma, así como para ampliar las definiciones y la información a revelar sobre partes relacionadas.

Por lo anterior, el CINIF, continuó con su política de convergencia con el IASB, por lo que decidió modificar el Boletín C-13, Partes Relacionadas.

La NIF C-13 se emite con la intención de converger con las NIIF vigentes, así como de establecer una definición más amplia de las partes relacionadas; además, se

incrementan los requisitos de revelación y se proporcionan guías adicionales para la aplicación de la norma. De esta forma, se considera que la información financiera contiene más elementos que permiten poner de manifiesto la posibilidad de que los estados financieros pudieran estar afectados o afectarse en el futuro por la existencia de partes relacionadas, así como por las operaciones celebradas y los saldos pendientes con éstas. Por lo tanto, esta NIF adecua y actualiza lo establecido por el anterior Boletín C-13 (Sánchez, 2015).

Los siguientes términos son usados en esta NIF con el significado que para cada caso se indica: (CMNIF, 2013)

a) Entidad informante - es la entidad emisora de los estados financieros;

b) Parte relacionada - es toda persona física o entidad, distinta a la entidad informante, que:

   i. Directa o indirectamente, a través de uno o más intermediarios:

      a. Controla a, es controlada por, o está bajo control común de, la entidad informante, tales como: entidades controladoras, subsidiarias y afiliadas, así como personas físicas socios o accionistas, miembros del consejo de administración y personal gerencial clave o directivos relevantes de la entidad informante;

      b. Ejerce influencia significativa sobre, es influida significativamente por, o está bajo influencia significativa común de, la entidad informante, tales como: entidades tenedoras de asociadas, asociadas y afiliadas, así como personas físicas socios o accionistas, miembros del consejo de administración y personal gerencial clave o directivos relevantes de la entidad informante;

   ii. Es un negocio conjunto en el que participa la entidad informante;

iii. Es familiar cercano de alguna de las personas que se ubican en los supuestos del inciso (i);

iv. Es una entidad sobre la cual alguna de las personas que se encuentran en los supuestos señalados en los incisos (i) y (iii) ejerce control o influencia significativa; o

v. Es un fondo derivado de un plan de remuneraciones por beneficios a empleados (incluyendo beneficios directos a corto y largo plazo, beneficios por terminación y beneficios al retiro), ya sea de la propia entidad informante o de alguna otra que sea parte relacionada de la entidad informante;

c) Operaciones entre partes relacionadas - es toda transferencia de recursos, servicios u obligaciones realizada entre la entidad informante y una parte relacionada, con independencia de que exista o no un precio o contraprestación;

d) Familiar cercano - es un miembro de la familia de una persona que se considera parte relacionada de la entidad informante (ver inciso b) i., anterior) y que puede ejercer influencia sobre, o puede ser influido por, dicha parte relacionada cuando el miembro de la familia lleva a cabo operaciones con la entidad informante; entre los familiares cercanos deben incluirse:

i. Los hijos y el cónyuge, la concubina o el concubinario,
ii. Los hijos del cónyuge, la concubina o el concubinario;
iii. Las personas dependientes del miembro de la familia o de su cónyuge, concubina o concubinario, y
iv. Cualquier otra persona sobre la cual las leyes especifiquen que la entidad debe presentar información sobre partes relacionadas;

e) Personal gerencial clave o directivo relevante - es cualquier persona que tenga autoridad y responsabilidad para planear y dirigir, directa o indirectamente, las actividades de la entidad informante;

f) Control - es el poder para gobernar las políticas de operación y financieras de una entidad, a fin de obtener un beneficio;

g) Influencia significativa - es el poder para participar en la decisión de las políticas de operación y financieras de la entidad en la cual se tiene una inversión, pero sin tener el poder de gobierno sobre dichas políticas; y

h) Negocio conjunto - acuerdo contractual por el que dos o más entidades participan en una actividad económica sobre la cual tienen influencia significativa.

Situaciones que no se consideran partes relacionadas, cuando no cumplen las condiciones señaladas en el párrafo 4 b) de esta NIF: (Sánchez, 2015)

a. Dos o más entidades que tienen un mismo miembro en sus consejos de administración, sólo por el hecho de tenerlo;

b. Dos o más entidades que tienen a una misma persona gerencial clave o directivos relevantes, sólo por el hecho de tenerlos;

c. Dos o más entidades que participan en un negocio conjunto, sólo por participar;

d. Las siguientes entidades por el simple hecho de tener relaciones normales con la entidad informante:

   - ✓ Proveedores de financiamiento;
   - ✓ Sindicatos;
   - ✓ Entidades de servicios públicos; y
   - ✓ Entidades, organismos y agencias gubernamentales;

Cualquier cliente, proveedor, concesionario, distribuidor o agente exclusivo con los que la entidad realice un volumen significativo de operaciones, por el simple hecho de realizar operaciones con ella.

Partes relacionadas de acuerdo con las NIF y LISR

El IMCP en México, en relación a estados financieros consolidados, combinados, y evaluación de inversiones permanentes por el método de participación patrimonial señala que existen compañías que poseen inversiones en acciones de otras empresas, a largo plazo y con derecho a voto, y dependiendo de la proporción poseída de la compañía inversora en la empresa emisora pueden presentarse alguno de los dos aspectos importantes que se presenta a continuación.

Influencia significativa

La cual está referida a la capacidad de la compañía inversora para afectar en grado importante, las políticas operacionales o financieras de otras empresas, de la cual posee acciones con derecho a voto. Los siguientes hechos son indicadores de que existe influencia significativa: (Fernández, 2005)

- Tener miembros comunes en las Juntas Directivas de la matriz o su filial o afiliada.
- Participación en los procesos de fijación de políticas.
- Transacciones importantes entre las dos empresas.
- Intercambio de personal gerencial.
- Dependencia tecnológica.

En ausencia de una clara distinción basada en estos factores se presume que existe influencia significativa cuando la compañía inversora posee al menos 20%, pero no más del 50% de las acciones de la empresa emisora.

Control:

Está relacionado con la capacidad de la compañía inversora para determinar las políticas operacionales de la otra empresa, de la cual posee acciones con derecho a voto. Para todos los propósitos prácticos, se presume que existe control cuando la

compañía inversora posee más de 50% de las acciones con derecho a voto de la otra compañía (Fernández 2005).

La forma en que estos términos se relacionan con la medición e información de las inversiones a largo plazo en acciones de capital es como sigue:

Cuadro 3.Control patrimonial.

Nivel de Propiedad	Método de medición y presentación financiera
1- Control (más del 50% de las acciones)	Consolidación
2- Propietarios o Gerencias Comunes (sin relación de propiedad entre las compañías)	Combinación
3- Influencia significativa pero no control (entre el 20% y el 50% de las acciones)	Participación Patrimonial
4- Sin influencia significativa ni control (menos del 20% de las acciones)	Costo

Fuente: Fernández (2005).

Lo anteriormente expuesto indica que se puede determinar e identificar partes relacionadas o vinculadas, conforme a la información recabada en los estados financieros de una organización, sin embargo, también se debe considerar lo señalado en las NIA, establecidas por el IMCP de México, en las cuales se consideran partes relacionadas, cuando se presenten vínculos o condiciones que ocasionen, en forma directa o indirecta, que una de las partes pueda influir significativamente en la otra, en las políticas de operación o en la consecución de los objetivos e intereses y que tiene poder para interferir en el desarrollo de una actuación completamente libre e independiente. Constituyen ejemplos de partes relacionadas, las transacciones o vinculaciones entre: (Fernández, 2005)

- Empresas y sus filiales o subsidiarias, asociadas, accionistas, gerencia, propietarios principales y miembros de los familiares inmediatos de accionistas y ejecutivos.
- Empresas filiales o subsidiarias de una casa matriz común.
- Empresas que tienen uno o varios accionistas o propietarios principales comunes.
- Empresas que registran su inversión por el método de participación patrimonial.
- Una empresa y la organización sindical, caja de ahorros, fondos de fideicomiso, inversiones de sus empleados y obreros cuando intervienen en la administración de dichas actividades o fondos.
- Empresas con ejecutivos o gerencias comunes. Por ejemplo: Presidente y/u otros miembros de la Junta Directiva.
- Empresas o personas con los cuales existen contratos o convenios que representan volúmenes significativos en las operaciones de una de ellas. Por ejemplo: el tener un solo cliente, proveedor, distribuidor, financista, entre otros.

En las NIIF, específicamente la número 24, hace referencia a algunos pronunciamientos en materia de Información a Revelar sobre Partes Vinculadas, así como la NIIF número 27 basada en los estados financieros consolidados y contabilización de inversiones en dependientes y la NIIF número 28 que trata sobre la contabilización de inversiones en empresas asociadas, que pueden servir de guía para abordar el análisis e identificación de transacciones entre partes vinculadas y sustentar los procedimientos y evaluaciones en un proceso de auditoría (International Financial Reporting Standard, 2015).

Partiendo de la caracterización y los tipos de transacciones manejadas por los PT

y las limitaciones jurídicas empleadas por muchos países para evitar el ejercicio de esta práctica en el sector empresarial, la mayoría de los países han incorporado en su legislación, normas específicas que buscan controlar, regularizar y limitar las operaciones de transferencia de bienes o servicios entre empresas relacionadas, con lo cual se estructura lo que denominaremos Régimen de Control de PT, el cual no es más que el marco legal de referencia para la supervisión fiscal de las operaciones efectuadas por empresas vinculadas, principalmente, en el contexto internacional, con la finalidad de que el sector empresarial, valiéndose de la implementación de complicadas transacciones, no logre eludir obligaciones tributarias ni la obtención de beneficios fiscales por el traslado de sus utilidades a jurisdicciones con una imposición fiscal más baja a la del país de origen de la renta.

Como se ha expuesto en párrafos anteriores, este posicionamiento de bienes y servicios en ambientes de baja imposición fiscal, se ha convertido en un problema latente para las AT dentro del contexto internacional, por una parte, porque se atribuye al auge transaccional entre las compañías trasnacionales y multinacionales la incursión en la práctica de los PT, y por la otra, se esgrime que la diversidad manifiesta en las estructuras fiscales de cada país y sus sistemas tributarios, conlleva a altos niveles de elusión fiscal, originando contradicciones y vacíos legales para este tipo de operaciones.

3.16. Fundamentos constitucionales del derecho fiscal mexicano y los precios de transferencia

En el sistema legal, la relación jurídico tributaria dimana de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), cuyo texto establece la obligación de todos los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en el que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes (SAT 2008).

De esta disposición nace una relación jurídica en la que invariablemente participan un sujeto activo y un sujeto pasivo, cuyo objeto es el pago o cumplimiento de las contribuciones establecidas por el Estado a través de sus órganos legislativos.

Ahora bien, del análisis del texto de esta disposición constitucional también se desprenden los siguientes principios rectores de las contribuciones:

- Principio de obligatoriedad.
- Principio de destino al gasto público.
- Principio de proporcionalidad.
- Principio de equidad.
- Principio de legalidad.

Principio de obligatoriedad

El contribuir a los gastos públicos de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, es una obligación ciudadana de carácter público, similar a las de prestar servicio militar o el hacer que los hijos concurran a escuelas públicas o privadas para obtener la educación primaria elemental (SAT, 2008).

Este deber significa que cuando una persona se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Congreso de la Unión, en ese momento nacerá su obligación de cubrir la respectiva contribución, dentro del plazo y en la forma que la misma ley establezca (SAT, 2008).

Por esta razón, el cobro de las contribuciones, una vez transcurrido el plazo otorgado en la ley para su pago, trae como consecuencia que el fisco inicie en contra del contribuyente remiso el llamado procedimiento económico coactivo o procedimiento administrativo, el que puede culminar en el embargo y posterior remate de bienes propiedad del sujeto pasivo, en cantidad suficiente para cubrir el importe de la

contribución de que se trate, más el de los correspondientes accesorios, recargos, multas y gastos de ejecución (SAT, 2008).

Sobre este tema, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), en diversas ejecutorias, ha establecido el criterio de que la facultad económico coactiva no está en contradicción con el artículo 14 constitucional, y que, por lo mismo, es perfectamente legítima; y que tampoco lo está con el artículo 22 constitucional, porque éste dice que no es confiscatoria la aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas, y como las autoridades administrativas están facultadas para cobrar esos impuestos y multas, y para aplicar bienes con esos objetos, es evidente que el artículo 22, al hablar de aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas, se refirió precisamente a la que hacen las autoridades administrativas (SAT, 2008).

En las relatadas circunstancias, el principio de obligatoriedad en materia tributaria debe entenderse como una auténtica obligación pública, cuyo objeto es dotar al Estado de los medios necesarios para proporcionar los servicios públicos y obras de beneficio colectivo que requieren sus habitantes (SAT, 2008).

Principio de destino al gasto público

La multicitada fracción IV del Artículo 31 de la CPEUM que rige en la actualidad, señala en su parte inicial:

Son obligaciones de los mexicanos:

….

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan..."

Con este señalamiento, la CPEUM establece que los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus ciudadanos, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio (SAT, 2008).

Por ello, es una verdad fácilmente comprobable que en aquellos países en donde se disfruta de mejores servicios públicos, los ciudadanos pagan con mayor regularidad y seriedad sus impuestos que en aquellos en donde tales servicios resultan deficientes (SAT, 2008).

Esto prueba la estrecha vinculación e interdependencia que debe existir entre ambos conceptos y la imposibilidad de desligarlos. Es más, puede afirmarse que ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento de un Estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, ya que la principal causa de la evasión impositiva estriba precisamente en la indebida atención de los servicios públicos (SAT, 2008).

Desde este punto de vista, no es casual que el SAT, en las campañas publicitarias que promueven el cumplimiento de las obligaciones fiscales, haga especial énfasis en los logros alcanzados por la Administración Pública (AP) como consecuencia del pago regular y oportuno de los tributos (SAT, 2008).

Por su parte, la AT quedaría colocada en una posición de franca ilegitimidad si distrajera los ingresos tributarios en destinos diversos de la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general. La historia antigua y reciente demuestra, a través de numerosos y palpables ejemplos, cómo los gobernantes que han distraído los fondos públicos en su provecho personal han sido inmediatamente calificados por sus gobernados como corruptos, deshonestos y arbitrarios y han sido

objeto del franco repudio y en ocasiones, de la abierta rebeldía de los ciudadanos (SAT, 2008).

En resumen, este principio constitucional también establece una obligación pública, pero esta vez a cargo del Estado, la cual sólo quedará satisfecha con la utilización de los tributos recaudados de conformidad con los lineamientos establecidos en las leyes fiscales, en especial el Decreto del Presupuesto de Egresos de la Federación. De lo contrario, el órgano o empleado de la Administración Pública de que se trate quedará automáticamente colocado al margen de la Constitución (SAT, 2008).

Sobre este mismo tema, se han llevado a cabo trabajos nivel doctrinal si el destinar un tributo determinado a un fin específico, como sería establecer un impuesto para el fomento de la educación, constituye o no una violación al principio que se está analizando (SAT, 2008).

Este concepto, ha sido superado por la propia legislación secundaria, pues el artículo 1º del CFF establece que mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico (SAT, 2008).

En el mismo sentido, la SCJN ha establecido que la circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones de dicho Presupuesto tienen fines específicos, como lo son comúnmente la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldo, etc. (SAT, 2008).

El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre gasto público, que el importe de lo

recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos (SAT, 2008).

Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional gastos públicos de la Federación.

Sin embargo, la legislación mexicana contempla pocos casos en los que una contribución esté destinada a un gasto público específico. Entre tales casos se encuentra la Ley Federal de Cinematografía y el CFF (SAT, 2008).

Principio de proporcionalidad

Sobre este tema, ante la ausencia en el texto constitucional de una definición del concepto de proporcionalidad, la SCJN ha llegado a definir distintos lineamientos para establecer si una ley cumple o no con dicho principio constitucional.

En primer término, ha sostenido que este principio consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. (SAT 2008)

Además, la Tesis de Jurisprudencia 13/89, visible en la hoja 232 del Tomo III, Primera Parte de la Octava Época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo rubro es "PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, FALTA DE, DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES", plantea que para determinar si una contribución cumple con estos requisitos no procede analizar la situación económica particular del quejoso, sino que la falta de estos requisitos constitucionales depende de circunstancias generales, pues el carácter desproporcionado de una contribución únicamente puede derivar, por la propia naturaleza de la ley fiscal que la establece, de su relación con el conjunto de los sujetos pasivos (SAT, 2008).

De lo anterior se deduce claramente que la falta de proporcionalidad de una contribución no deriva del impacto económico del tributo en cada contribuyente en lo individual, sino del impacto general que la disposición legal que lo contiene causa, pues es común que al impugnarse una norma tributaria como violatoria del principio de proporcionalidad, se expresen argumentos y se aporten pruebas en relación al impacto desproporcional que produce en el quejoso la aplicación del precepto (SAT, 2008).

Sin embargo, conforme al criterio a que se alude, dada la generalidad de la ley, lo que la puede hacer inconstitucional por el motivo apuntado es que a todos los contribuyentes que sean sus destinatarios les produzca ese impacto desproporcionado y no sólo que ese impacto se dé en cuanto a uno de ellos. En estos supuestos, lo que tiene que demostrarse es que la norma es desproporcional en sí misma, considerando a todos los obligados por ella (SAT, 2008).

Por otra parte, la SCJN también ha definido un segundo criterio en relación con el principio mencionado, al concluir que para reconocer lo desproporcionado de una contribución es necesario atender a las características particulares de cada tributo, es decir, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un

movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto (SAT, 2008).

No es igual la capacidad contributiva que se tenga que tomar en cuenta para examinar la proporcionalidad de un impuesto, que de un derecho o una aportación de seguridad social.

Tampoco será la misma en relación con un impuesto directo que con uno indirecto, o en un tipo de derecho y otros de naturaleza diferente.

Sobre el particular, la Tesis de Jurisprudencia J/P.4/1990, consultable en el Tomo IV, Primera Parte, página 143 de la Octava Época del Semanario Judicial de la Federación, bajo el rubro *"PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERISTICAS PARTICULARES DE CADA UNA",* sostiene que la Jurisprudencia de la SCJN, al resolver asuntos relativos al ISR, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas (SAT, 2008).

Empero, tratándose de tributos distintos del ISR, no puede regir el mismo principio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo (SAT, 2008).

En la práctica ha sido realmente complejo establecer un criterio para la determinación de la proporcionalidad de una contribución, por ello es que en cada tributo en concreto se ha optado por determinar si existe el incumplimiento de este principio constitucional. Vistas así las cosas, la SCJN ha optado en algunos casos

por determinar si la base gravable es indicativa o no de la capacidad contributiva (SAT, 2008).

Por ejemplo, al sentar jurisprudencia obligatoria en el caso del impuesto local sobre nóminas del Distrito Federal, ha determinado su constitucionalidad al establecer que dicha contribución, prevista en los artículos 178, 179, 180 y 181 del Código Financiero del Distrito Federal, no viola el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, por lo siguiente: (SAT, 2008)

"... Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que dicho principio consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, esto es, para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, esa congruencia existe en el impuesto sobre nóminas mencionado, toda vez que su objeto, consistente en las erogaciones en dinero o en especie que se realizan como contraprestación por el trabajo personal subordinado, es indicativo de capacidad contributiva de los causantes, puesto que tales erogaciones son manifestaciones de riqueza de quienes las efectúan..."

Por lo anterior, se concluye que la jurisprudencia obligatoria del Máximo Tribunal reconoce que el parámetro para determinar la proporcionalidad de un tributo radica esencialmente en la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Sin embargo, esta operación no se puede realizar atendiendo a la situación económica específica del contribuyente, sino a la relación de la ley fiscal con el conjunto de contribuyentes ubicados en el mismo hecho imponible; y, por último, que no existe una regla uniforme para determinar cuándo una contribución es inconstitucional por el incumplimiento de este principio, teniendo que recurrir, para hacer dicha determinación, a las características de cada tributo en lo particular (SAT, 2008).

Principio de equidad

Debido a que la CPEUM también es omisa respecto de los alcances del concepto de equidad tributaria, nuevamente se tiene que acudir a la Jurisprudencia de la SCJN para encontrar una definición de este concepto y dicho Tribunal ha establecido que el principio de equidad tributaria radica, medularmente, en la igualdad ante la misma ley fiscal de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, quienes en consecuencia, deben recibir un mismo trato, lo que implica que las normas tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos de gravamen que se ubiquen en una situación diversa (SAT, 2008).

En otros términos, el principio de equidad obliga a que no exista distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin que para ello haya una justificación objetiva y razonable, por lo que el valor superior que persigue consiste en evitar que existan normas que, destinadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan desigualdad como efecto de su aplicación, al generar un trato distinto en situaciones análogas o al propiciar efectos iguales sobre sujetos que se ubican en situaciones dispares; además, la propia SCJN ha sostenido que para cumplir con el citado principio, el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, es decir, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extra fiscales (SAT, 2008).

De esta manera, el principio de equidad tributaria, conforme a distintos criterios emitidos por la SCJN, puede ser descompuesto en dos principios parciales, que facilitan su aplicación: (SAT, 2008)

1. Si no hay ninguna razón suficiente para la permisión de un tratamiento desigual, entonces está ordenado un tratamiento igual.

2. Si hay una razón suficiente para ordenar un tratamiento desigual, entonces está permitido un tratamiento desigual.

Así, existen dos principios de los que se deriva, en primer lugar, que la carga argumentativa está inclinada en favor de la igualdad, pues en todo caso deberá el Poder Legislativo deberá justificar plenamente la pretensión de establecer un trato diferenciado; por lo que, a fin de salvaguardar la garantía constitucional de equidad tributaria, la norma que rige la distinción en el tratamiento debe ser fundada y motivada, precisándose las consideraciones por las que su autor efectúa la diferenciación, siendo ésta la materia a través de la cual se ejerce el control de constitucionalidad de las actuaciones de la autoridad (SAT, 2008).

En segundo lugar, el núcleo del principio de equidad tributaria queda establecido en términos de la razón suficiente que justifique el trato desigual; el problema queda concentrado entonces, en la justificación de éste, misma que se efectúa a través de la debida fundamentación y motivación de la disposición de que se trate.

A efecto de realizar el control de constitucionalidad de las leyes o actos, en casos en los que se planteen cuestiones de equidad, lo esencial es explicitar sobre la base de qué criterios y con qué fines deben considerarse iguales o desiguales dos o más situaciones. Sólo así será posible marcar la necesaria diferencia entre las distinciones que son constitucionalmente legítimas y aquellas que son constitucionalmente ilegítimas (SAT, 2008).

Por ejemplo, el Pleno de la SCJN decretó la inconstitucionalidad del artículo 109, fracción XI, penúltimo párrafo de la LISR, vigente en el año dos mil dos, por estimar que la citada disposición violaba el principio de equidad tributaria al otorgar una exención ilimitada a los trabajadores al servicio de la Federación y de los Estados

respecto de los ingresos que obtuvieran por concepto de gratificaciones, aguinaldo y prima vacacional, restringiendo a treinta y quince días de salario mínimo, respectivamente, la exención concedida a los demás trabajadores asalariados por la obtención de los mismos ingresos, toda vez que daba un trato distinto a sujetos del tributo que se ubican en una misma situación, es decir, establecía un régimen fiscal de exención distinto para los trabajadores al servicio del Estado y de las entidades federativas, sin que existiera en la propia ley, en la exposición de motivos o en los dictámenes correspondientes de la discusión de dicha ley una justificación objetiva y razonable (SAT, 2008).

Al respecto, se señaló que ambos tipos de trabajadores son personas físicas que obtienen ingresos, en efectivo, regulados por el capítulo I del título IV de la ley citada, relativo a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; obtienen el mismo tipo de ingreso: gratificaciones; experimentan modificación patrimonial positiva, al percibir ingresos derivados de gratificaciones y tienen derecho a las mismas deducciones personales, de manera que al encontrarse en la misma hipótesis de causación, en principio, deben estar sometidos al mismo régimen tributario, por lo que si la ley de la materia no contempla, en ninguno de sus apartados, un grupo o categoría especial en la que hubiere ubicado a los trabajadores al servicio del Estado y de las entidades federativas, éstos se encuentran, esencialmente, en igualdad frente a la ley tributaria, con los demás trabajadores asalariados (SCJN, 2002).

Esta fue la misma lógica que utilizó la SCJN para declarar constitucional el segundo párrafo de la fracción VI del artículo 90 de la LISR vigente hasta el año 2001, al señalar que el legislador se encuentra constitucionalmente facultado para establecer distinciones en el tratamiento de los contribuyentes, con tal que dicha regulación no resulte caprichosa o injustificada. El artículo 90, fracción VI, segundo párrafo que establecía como opción de los contribuyentes el deducir el cincuenta por ciento de los ingresos recibidos por arrendamiento si el inmueble se destinaba a casa-habitación y el treinta y cinco por ciento a otro uso, a juicio del Máximo Tribunal, no

viola el principio constitucional de equidad tributaria, dado que la distinción no resulta injustificada o caprichosa, al desprenderse que se trata de incentivar el que se otorgue el uso o goce temporal de inmuebles para vivienda, lo que no sólo pretende alentar la solución de una necesidad socioeconómica, sino además se encuentra establecido como un derecho programático en la CPEUM, en el penúltimo párrafo del artículo cuarto (SCJN, 2001).

Con estos ejemplos queda claro que el principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho, porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley (SAT, 2008).

De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos: (SAT, 2008)

1) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al principio constitucional de equidad tributaria, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable;

2) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas;

3) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y

4) Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con la garantía de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación

entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional (SAT, 2008).

Principio de legalidad

El principio de legalidad tributaria implica el que mediante un acto formal y materialmente legislativo, es decir, emanado del Poder Legislativo Federal o Local, se establezcan todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que por un lado, impida el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado; cómo se calculará la base del tributo; qué tasa o tarifa debe aplicarse; cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse (SAT, 2008).

En otras palabras, todas las contribuciones deben estar establecidas en Ley y sus estipulaciones se regirán por el principio de aplicación estricta cuando se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa: (SAT, 2008)

- El sujeto. Es la persona obligada al pago de una contribución establecida en Ley.
- El objeto. Es la situación jurídica o de hecho que genera la obligación de contribuir.
- La base. Es la cuantía sobre la que se determina el valor de la contribución.
- La tasa o tarifa. Es la cuota o lista de cuotas que se aplican sobre la base de la contribución.

Por esta razón, la Segunda Sala de la SCJN declaró inconstitucional el artículo 78-A de la LISR, en su texto vigente en el año de 1999, al considerar como ingresos en servicios para quien prestaba un servicio personal subordinado, las cantidades que resultaran de aplicar al importe de préstamos obtenidos de su patrón, una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada por dichos préstamos y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación (CETES), colocados a plazo de noventa días, en el mes inmediato anterior o, en su defecto, del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios (RNVI) equiparable a los certificados mencionados, cuando esta última fuera mayor, pues el artículo de referencia, para fijar la base del ISR, incluía a dichos certificados como un componente que si bien era identificado por el legislador, en la ley no se encontrabán previstas las reglas relativas al procedimiento para su determinación, sino que en lugar de éstas, se permitían decisiones discrecionales a cargo de un órgano administrativo, como lo es la SHCP, oyendo la opinión del Banco de México, procedimiento que generaba incertidumbre al contribuyente sobre el monto respectivo, dada la especulación mercantil a que están sujetos los mencionados títulos de crédito (SJF, 2000).

Empero, la sola circunstancia de que la determinación o cálculo preciso de alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución corresponda realizarlo a una autoridad administrativa, no conlleva, por sí misma, una transgresión al principio constitucional de referencia, pues para cumplir con éste, en tal hipótesis, basta que en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquélla debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias (SAT, 2008).

Al respecto, la Primera Sala de la SCJN ha resuelto en jurisprudencia firme que el artículo 20 bis del CFF, no transgrede el principio de legalidad tributaria al haber ordenado el legislador que el BANXICO calcule el Índice Nacional de Precios al

Consumidor (INPC) tomando en cuenta los elementos a que aluden las cinco fracciones del citado artículo y la fórmula de Laspeyres[10], porque en la aplicación de tal norma el BANXICO no realiza una función legislativa, ni queda en sus manos el establecimiento de uno de los elementos esenciales del tributo o su actualización, sino que se limita a calcular, con apoyo en los datos consignados en la ley, un elemento que el legislador estimó necesario utilizar para la determinación del monto del impuesto actualizado, con base en una apreciación real del valor de los bienes y operaciones que se toman como referencia, para conocer la correcta estimación del valor adquisitivo del dinero, en un momento actual determinado con relación a otro anterior; y, por el otro, el procedimiento para la determinación del mencionado índice, no produce incertidumbre en los gobernados, pues los datos que se toman en consideración para su elaboración, están consignados en la ley y se publican en el DOF, lo que permite su conocimiento por el contribuyente y su consecuente aplicación (SAT, 2008).

Esto es, los elementos que toma en cuenta el BANXICO para determinar el citado índice, como son las ciudades, zonas conurbadas, entidades federativas y ramas de actividad económica, así como la fórmula de Laspeyres, su constitución y los factores, no producen incertidumbre en los gobernados ni dejan en estado de indefensión al contribuyente, ya que todos y cada uno de ellos fueron publicados en el referido medio de difusión oficial, lo que permite concluir que fueron debidamente hechos del conocimiento de los contribuyentes (SJF, 2001).

Finalmente, es importante enfatizar que es tal la importancia que la SCJN ha otorgado al principio de legalidad tributaria, que ha establecido el criterio de que las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a la garantía de legalidad tributaria deben examinarse previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás

[10] Se refiere al índice del economista francés Etienne Laspeyres, el cual sobrevalora sistemáticamente la inflación. Un dato importante es que este índice se utiliza para calcular el INPC (índice de precios del consumo en México). Su índice es utilizado comúnmente para medir la inflación de un mercado o país entre 2 periodos de tiempo. (elinpc, 2012)

garantías de justicia fiscal de los tributos, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material (SAT, 2008).

El objetivo de la Iniciativa de la Ley Reglamentaria de los artículos 1 y 133 de la CPEUM se centra en regular el control difuso de constitucionalidad y convencionalidad, a efecto de que las autoridades, incluyendo a los jueces, no tengan duda de cómo deben proceder para verificar que las normas que le sean aplicadas a las partes de los juicios que sean de su conocimiento, estén acordes con la CPEUM y con los tratados internacionales en materia de derechos humanos al emitir sus resoluciones definitivas (Romero, 2012).

En junio de 2011 entró en vigor una reforma trascendental al artículo 1 de la CPEUM, en la cual se estableció, entre otras cuestiones, la obligación de todas las autoridades del Estado mexicano de interpretar las normas relativas a los derechos humanos, de conformidad con la Carta Magna y los Tratados internacionales en materia de derechos humanos, así como, en el ámbito de sus competencias, promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad (Romero, 2012).

A propósito de esa reforma, mediante sesiones celebradas los días 7, 11, 12 y 14 de julio de 2011, el Pleno de la SCJN abordó el tema de la no aplicación por parte de todos los jueces mexicanos, de normas que violan los derechos humanos contenidos en la CPEUM y en los tratados internacionales suscritos por el Estado mexicano (Romero, 2012).

Por consiguiente, la SCJN resolvió que mediante el control de constitucionalidad de oficio y de un llamado "control de convencionalidad *ex officio*", todos los jueces del país tendrán la facultad y obligación de verificar que las normas que le sean aplicadas a las partes de los juicios que sean de su conocimiento, estén acordes con la CPEUM y con los tratados internacionales en materia de derechos humanos, pues de no ser así, deberán abstenerse de aplicarlos (Romero, 2012).

3.17. La interpretación fiscal en materia de precios de transferencia

La interpretación y la integración se encuentran claramente diferenciadas, dado que la primera tiene por finalidad aclarar el contenido de un texto jurídico, mientras que la segunda supone la ausencia de una disposición o texto que se pueda aplicar directamente a un caso concreto (Gómez, 2010).

La interpretación se halla vinculada al principio de legalidad y el de reserva legal, bajo la premisa de que no puede haber un tributo sin ley que lo establezca; sin embargo, se está consciente de que se pueden producir lagunas legales, pues el legislador no puede preverlo todo, y por ello se debe acudir a la solución de las lagunas legales, lo que puede satisfacerse utilizando la analogía como los principios generales del Derecho (Gómez, 2010).

La utilización de la analogía en materia tributaria encuentra un obstáculo frente al principio de reserva de ley, pues implica la creación de una norma que no proviene del legislador, sino del intérprete, de manera que no podrá exigirse un tributo con base en la analogía (Gómez, 2010).

> ***INTERPRETACIÓN DE LA LEY****. Cuando un precepto de ley es claro, no es jurídico buscar interpretaciones del mismo, porque su letra en sentido gramatical no da lugar a dudas.*

Revisión fiscal 207/50. Instituto Mexicano del Seguro Social (Compañía Simmons, S. A.), 24 de agosto de 1955. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Quinta Época. Tesis aislada. Semanario Judicial de la Federación. Tomo CXXV. Pág. 1669.

***INTERPRETACIÓN DE PRECEPTOS CONSTITUCIONALES**. Para que haya interpretación directa de un precepto de la Constitución es indispensable que el tribunal sentenciador fije por sí mismo el sentido de una disposición constitucional, determinando su alcance jurídico, pero no la hay cuando se deje de aplicar o se viole una norma de la Constitución, que es cuestión muy distinta a establecer la interpretación directa de un precepto constitucional, que requiere que el juzgador lo examine directamente y determine su alcance jurídico en la forma antes expuesta.*

Reclamación 353/69. Miguel González Rul. 2 de septiembre de 1970. Cinco votos. Ponente: Rafael Rojina Villegas.

Séptima Época. Tercera Sala. Tesis aislada, Semanario Judicial de la Federación. Volumen 21, cuarta parte. Materias Constitucional, Común. Tesis. Pág. 57.

***INTERPRETACIÓN DE LA LEY: CUÁNDO NO HAY NECESIDAD DE HACERLA**. Si bien es cierto que cuando el órgano aplicador del derecho imprime o asigna un determinado sentido o contenido al lenguaje normativo, por no estar expresamente comprendido en el texto del mismo, indudablemente lo está interpretando; también lo es que no en todos los casos en que se somete a la decisión de un órgano juzgador una específica causa litigiosa, este último, para cumplir con apego a sus atribuciones, ha de buscar desentrañar el sentido interno de la norma, pues en otros tantos asuntos habrá de agotar su función aplicadora*

del derecho cuando, previo un razonamiento intelectivo, advierta claramente la coincidencia y correspondencia del texto jurídico con el hecho concreto que se le ha planteado, es decir, decide una controversia sin la necesidad de asignar, vía interpretación, un cierto significado a la norma, subsumiéndola a la causa litigiosa en lo particular, aplicando entonces la consecuencia legal prevista en la misma.

Cuarto Tribunal Colegiado en materia administrativa del Primer Circuito.

Revisión fiscal 864/91. Primer Subprocurador Fiscal de la Federación, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público. 24 de octubre de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretaria: Clementina Flores Suárez.

Octava Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis aislada. Semanario Judicial de la Federación. Tomo IX. Febrero, 1992. Materia Común. Tesis. Pág. 209. (Rojas Ibáñez, 2010)

De conformidad con lo que establece el artículo 5° del CFF, las disposiciones fiscales son de aplicación estricta siempre y cuando se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, a las excepciones a las infracciones y a las sanciones. Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica y a falta de norma fiscal expresa se aplicaran supletoriamente las disposiciones del derecho federal común, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal. Los métodos de interpretación son: (UNAM 2005)

- Método de interpretación *a contrario sensum.* Lo que no está expresamente prohibido, está permitido.

- Método de interpretación por analogía. Interpretación de forma similar o parecida el tratamiento fiscal de algún hecho o acto.

- Método de interpretación auténtica. Deriva del propio órgano que haya generado la ley, siempre que cumpla con el protocolo necesario para convertirse en ley.

- Método de interpretación jurisdiccional. Emana de los tribunales o del poder judicial.

- Método de interpretación doctrinal. Deriva de la doctrina en materia de derecho fiscal, por ejemplo: los principios de Adam Smith o a juristas renombrados del medio.

- Método de interpretación sistemática. Analiza el artículo que se trata en armonía con otros.

Algunos de los ordenamientos que existen en el marco jurídico es la jurisprudencia emitida por los tribunales mismos que se establecen mediante esta figura y regulan lo establecido en la ley al caso concreto, para lo cual se define como:

JURISPRUDENCIA. La ciencia del Derecho. El Derecho científico. La ciencia de lo justo y de lo injusto, según parte de la definición justinianea, que luego se considerará. La interpretación de la ley hecha por los jueces. Conjunto de sentencias que determinan un criterio acerca de un problema jurídico omitido u oscuro en el derecho positivo[11] o en otras fuentes del Derecho. La interpretación reiterada que el Tribunal Supremo de una nación establece en los asuntos de que conoce. La práctica judicial constante. Arte o hábito de interpretar y aplicar las leyes. En materia fiscal Para fijar jurisprudencia, el Pleno de la Sala Superior deberá aprobar tres precedentes en el mismo sentido, no interrumpidos por otro en contrario. La tesis es el precedente de la jurisprudencia que sirve para afirmar ésta última (UNAM, 2005).

[11] Derecho positivo. Conjunto de normas jurídicas en vigor en un Estado o Comunidad concretos, en un momento dado, con independencia de la fuente de que procedan.

Otro de los ordenamientos existentes son los emitidos por las autoridades administrativas, como lo son los criterios fiscales internos, circulares y reglas de carácter general en específico emitidas por el SAT.

Son aquellas medidas que toma la autoridad con el ánimo de motivar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, invita a los contribuyentes a corregir su situación fiscal con base en dichos criterios y a acercarse al mismo, a efecto de resolver cualquier duda relativa a su situación particular (UNAM, 2005).

También de acuerdo con el tema de PT, existe la posibilidad de, mediante una consulta realizada al SAT, solicitar el criterio de la autoridad para efectos de conocer cuál es la postura de la autoridad en determinada situación jurídica referente a las operaciones entre partes relacionadas.

Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en que imprimirá su huella digital. Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe la SHCP, en el número de ejemplares que establezca la forma oficial y acompañar los anexos que en su caso ésta requiera (Calvo *et. al.,* 2015).

La negativa ficta es una simple ficción legal que permite al interesado acudir a la jurisdicción del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, basan principalmente el hecho, de que, transcurrido el término de tres meses sin recibir respuesta por parte de la autoridad, para el interesado es una opción considerar que la misma se resolvió en sentido negativo e interponer la demanda respectiva ante dicho Tribunal (UNAM, 2005).

Derivado de las consultas, la autoridad fiscal podrá emitir resoluciones favorables a los particulares por lo que la SHCP se obliga a publicar mensualmente un extracto

de las resoluciones favorables que emitan sobre consultas efectuadas por el contribuyente, teniendo que observar la confidencialidad de los datos (UNAM, 2005).

Los particulares podrán acudir ante las autoridades dentro de un plazo de seis días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de las resoluciones a que se refieren los artículos del CFF y en los casos en que la autoridad fiscal determine mediante reglas de carácter general a efecto de hacer las aclaraciones pertinentes, debiendo la autoridad, resolver en un plazo de seis días contados a partir de que quede debidamente integrado el expediente mediante el procedimiento previsto en las citadas reglas (UNAM, 2005).

Cuando en la ley tributaria no existe disposición expresa aplicable, se recurrirá al CFF, y si en este tampoco existen normas o preceptos aplicables se le dará aplicación supletoria al Derecho Común. Como pueden ser el Código de Comercio Federal o el Código Civil en materia federal (UNAM, 2005).

En cuanto a la supletoriedad del derecho federal común, se refiere a que lo que no está expresado en las leyes fiscales deberá buscarse en los ordenamientos del derecho común federal como el código de comercio o el código civil (UNAM, 2005).

Las interpretaciones restrictivas de la SCJN al artículo 31, fracción IV Constitucional y, en relación, al abuso que ha hecho del principio de extra fiscalidad para justificar leyes fiscales contrarias a los principios constitucionales, basándose en la equivocada visión de perseguir un bien superior que es la estabilidad económica del Estado, propicia un sistema fiscal injusto, represivo y desigual (Nieto *et. al.*, 2009).

3.18. Tratamiento de los precios de transferencia por otros Estados

Los tratados internacionales celebrados por el presidente de la República y aprobados por el Senado, son ley suprema en el país, por lo que no cabe duda que

los convenios para evitar la doble tributación que han cumplido con este procedimiento y han sido publicados en el DOF, resultan obligatorios en México. (Sainz, 2010)

Por lo anterior, en aquellos casos en que los propios tratados celebrados por México contengan una remisión expresa a los Comentarios al Convenio Modelo para interpretar un término o concepto contenido en los mismos, es claro que dichos comentarios resultan un instrumento válido e, incluso, obligatorio para interpretar y aplicar los mismos.

En efecto, al ser los tratados internacionales una norma de derecho interno que rige para toda la Federación, cualquier disposición que en los mismos se contenga, resulta obligatoria en territorio nacional, incluida cualquier remisión a los Comentarios al Convenio Modelo.

A manera de ejemplo, se tiene el caso del Protocolo del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta, que señala lo siguiente:

"11. En relación con el párrafo 3 del artículo 12 (Regalías)

Se entiende que el término ‘información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas’ se definirá de conformidad con el párrafo 12 de los comentarios al Artículo 12 (Regalías) del Convenio Modelo para Evitar la Doble Imposición respecto de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio de 1977 de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico."

En los mismos términos existen remisiones a los Comentarios al Convenio Modelo en gran parte de los tratados celebrados por México, sobre todo en los protocolos que regularmente se firman entre los países especificando el alcance de los propios tratados, los cuales, vale la pena aclarar, tienen la misma jerarquía que el tratado en sí, ya que también son aprobados y celebrados con las mismas formalidades previstas en el artículo 133 de la CPEUM.

Así, cuando exista una referencia dentro de los tratados celebrados por México para la aplicación de los Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE, se entiende que

serán un instrumento válido y obligatorio de interpretación por acuerdo expreso entre las partes que celebraron el acuerdo de que se trate.

Por supuesto, este tipo de remisiones directas a un documento emitido por la OCDE siempre genera la duda respecto a si respetan el principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, al dejar en manos de este organismo la posible determinación de un elemento esencial del tributo mexicano e incluso la propia causación del impuesto.

De conformidad con este artículo 31 fracción IV de la CPEUM, claramente establece que los gobernados deben cumplir con sus obligaciones fiscales de conformidad con las leyes, entendiéndose por tal que para efectos de que la AF pueda llevar a cabo el procedimiento de PT en México, es obligación de la AF y requisito indispensable que su actuación se encuentre en todo momento apegada a la ley de lo contrario estarían alterando los derechos de los gobernados.

Del análisis realizado en materia de PT a diferentes Estados se llegaron a las siguientes conclusiones referente a la forma y métodos aplicables en cada uno de ellos respecto de los PT, información que se detalla a en las siguientes gráficas, cual es el tratamiento a los PT realizados por los países de Argentina, Brasil, Canadá, Chile, EE.UU, México, Perú, Uruguay y Venezuela, todos coinciden en la necesidad de controlar las operaciones realizadas por las empresas extranjeras que realizan operaciones comerciales en sus Estados, con la intención de regular de una forma eficiente, ágil, sencilla y económica los precios mediante los cuales se llevan a cabo esas operaciones de intercambio de mercancías de bienes y servicios.

La evolución en materia de PT de cada uno de los países desde su ingreso y tratamiento de esta figura de PT.

Cuadro 4. Evolución de los precios de transferencia en Argentina

Año	País	Tema	Variables que se consideraron	Sistema Fiscal
1932	Argentina	Precios de Transferencia	Impuesto a las ganancias	Fuente
1943		Precios de Transferencia	Commodities	
1946		Precios de Transferencia	Importaciones y Exportaciones	
1961		Precios de Transferencia	Caida de IDE	
			Alta inflación	
			Política de austeridad económica	
1976		Precios de Transferencia	Utilidades empresariales	
1998		Precios de Transferencia	estándar arm´s length	
			Precio de reventa	
			Método costo más beneficio	
			Metodo de división de ganancias	
			Margen neto de la transacción	
2003		Precios de Transferencia	OCDE	

Fuente: Elaboración propia con apoyo Baistrocchi, *et al*, (2011).

Cuadro 5. Evolución de los precios de transferencia en Brasil

Año	País	Tema	Variables que se consideraron	Sistema Fiscal
1996	Brasil	Precios de Transferencia	Base global	Fuente
			Empresas asociadas	
2001		Precios de Transferencia	Precio comparable entre partes independientes	
			Método costo más beneficio	
			Precio de reventa	
			Análisis transaccional	
			Comparación	
			Arreglos contractuales de derecho privado	
			Características de mercado abierto	
			Características subjetivas	
			Análisis funcional	
			Estándar arm´s length	

Fuente: Elaboración propia con apoyo Baistrocchi, *et al*, (2011).

Cuadro 6. Evolución de los precios de transferencia en Canadá

Año	País	Tema	Variables que se consideraron	Sistema Fiscal
1924		Precios de Transferencia	Precio justo	
			División de ganancias	
1934		Precios de Transferencia	Basado en transacción	
			Estándar arm´s length	
			APA´S	
1979		Precios de Transferencia	Precio comparable entre partes independientes	Fuente y Residencia
			Precio de reventa	
			Costo adicionado	
			Márgenes transaccionales de utilidad de operación	
1990	Canadá	Precios de Transferencia	Actualiza reglas Canadienses a OCDE	

Fuente: Elaboración propia con apoyo Baistrocchi, *et al*, (2011).

Cuadro 7. Evolución de los precios de transferencia en Chile

Año	País	Tema	Variables que se consideraron	Sistema Fiscal
1978		Precios de Transferencia	Relación	
			Sociedades de personas	
1997	Chile	Precios de Transferencia	Exportaciones e importaciones	
			Estándar arm´s length	Fuente y Residencia
			Precio comparable no controlado	
			Precio de reventa	
			Método costo incrementado en un margen de beneficio	

Fuente: Elaboración propia con apoyo Baistrocchi, *et al*, (2011).

Cuadro 8. Evolución de los precios de transferencia en EEUU

Año	País	Tema	Variables que se consideraron	Sistema Fiscal
1917	EEUU	Precios de Transferencia	Declaraciones consolidadas "cuando sea necesario para determinar más equitativamente el capital invertido o el ingreso gravable"	Fuente y Residencia
1928		Precios de Transferencia	Asignación de ingreso y deducción	
1962		Precios de Transferencia	Precio justo de mercado	
			Precio comparable no controlado	
			Precio de reventa	
			Método costo más beneficio	
1988		Precios de Transferencia	Precio justo de mercado	
			OCDE	

Fuente: Elaboración propia con apoyo Baistrocchi, *et al*, (2011).

Cuadro 9. Evolución de los precios de transferencia en México

Año	País	Tema	Variables que se consideraron	Sistema Fiscal
1992	México	Precios de Transferencia	Operaciones partes relacionadas e independientes	Fuente y Residencia
1997		Precios de Transferencia	Precio comparable no controlado	
			Precio de reventa	
			Costo adicionado	
			Partición de utilidades	
			Residual de partición de utilidades	
			Márgenes transaccionales de utilidad de operación	
2006		Precios de Transferencia	Jerarquía de los métodos	
2012		Precios de Transferencia	OCDE	

Fuente: Elaboración propia con apoyo Baistrocchi, *et al*, (2011).

Cuadro 10. Evolución de los precios de transferencia en Perú

Año	País	Tema	Variables que se consideraron	Sistema Fiscal
2000	Perú	Precios de Transferencia	Precio de reventa	Fuente y Residencia
			Costo adicionado	
			Partición de utilidades	
			Residual de partición de utilidades	
			Márgenes transaccionales de utilidad de operación	
			OCDE	
2003		Precios de Transferencia	Precio comparable no controlado	

Fuente: Elaboración propia con apoyo Baistrocchi, *et al*, (2011).

Cuadro 11. Evolución de los precios de transferencia en Uruguay

Año	País	Tema	Variables que se consideraron	Sistema Fiscal
2007	Uruguay	Precios de Transferencia	Precio comparable entre partes independientes	Fuente y Residencia
			Precio de reventa entre partes independientes	
			Costo más beneficio	
			División de ganancias	
			Margen neto transacción	
			OCDE	

Fuente: Elaboración propia con apoyo Baistrocchi, *et al*, (2011).

Cuadro 12. Evolución de los precios de transferencia en Uruguay

Año	País	Tema	Variables que se consideraron	Sistema Fiscal
1999	Venezuela	Precios de Transferencia	Precio comparable no controlado	Fuente y residencia
			Precio de reventa menos ganancias	
			Costo de producción más ganancias	
			Método de margen de ganancia transaccional	
2001		Precios de Transferencia	Precio comparable no controlado	
			Precio de reventa	
			Costo adicionado	
			División de beneficios	
			Margen neto transaccional	

Fuente: Elaboración propia con apoyo Baistrocchi, *et al*, (2011).

Cuadro 13. Métodos utilizados en México Vs otros países

País	Precio compara-ble no controlado	Precio de reventa	Costo adicionado	Partición de utilidades	Residual de partición de utilidades	Márgenes transaccionales de utilidad de operación	Precio Justo	APA´s
Argentina		X	X	X	X	X		X
Brasil	X	X	X	X	X	X		X
Canadá	X	X	X	X	X	X	X	X
Chile	X	X	X					X
EEUU	X	X	X	X	X	X	X	X
México	X	X	X	X	X	X		X
Perú		X	X	X	X	X		X
Uruguay	X	X	X	X		X		X
Venezuela	X	X	X	X		X		X

Fuente: Elaboración propia con apoyo Baistrocchi, *et al*, (2011).

Los resultados arrojados de acuerdo a la experiencia en materia de PT durante su ingreso y actual situación de los Estados en estudio se conoció que los PT son una materia que contiene un sin número de situaciones especiales y que en algunos casos resulta difícil a las AF el gravar el ingreso o utilidades generadas en los Estados origen, donde se generó ese ingreso o utilidad y en la mayoría de los casos han optado por optar en aplicar los medios alternativos de resolución de

controversias, está situación ocurre en la mayoría de los casos porque no existen ordenamientos jurídicos claros con ese carácter que obligue a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones tributarias, situación que aprovechan estas empresas transnacionales acudiendo a los tribunales para hacer valer estas deficiencias de las legislaciones y con ello obtener una resolución favorable a sus intereses personales, provocando con ellos un daño al erario y como consecuencia la disminución en la recaudación e impacto económico del Estado.

Resulta necesario revisar la legislación local y tratados de los que México es parte para efectos de corregir todas aquellas lagunas o situaciones reales de comercio que no se encuentran reguladas o que su regulación resulta insuficiente para el comercio local e internacional de acuerdo a los tiempos actuales en materia de PT.

Por ejemplo, de acuerdo con lo establecido en el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN) suscrito entre México y los EE.UU. aquel que importe productos originarios de esa región gozará de un trato preferencial, debido a que se eliminarán progresivamente los aranceles aduaneros. Es decir, los importadores de productos originarios de América del Norte que conforme al TLCAN tengan un trato preferencial, no pagarán la tasa del impuesto general de importación (IGI), debido a que estarán sujetos a una tasa arancelaria preferencial. (Servin, 2010)

La explicación es muy sencilla, la debilidad de las finanzas públicas del país ha generado la necesidad del Estado de recaudar contribuciones prácticamente a cualquier costo (inclusive vulnerando flagrantemente el Estado de Derecho).

Cabe señalar que siguen siendo los mismos quienes sostienen las finanzas públicas; no obstante, que es clara desde hace décadas, la galopante economía informal y los famosos esquemas de cooperativas, sindicatos, entre otros esquemas de *outsourcing*, que evaden cantidades multimillonarias de contribuciones, pero que por razones desconocidas para el ciudadano común, son intocables. (Torres, 2010)

A continuación, se presenta una tabla en la cual se establecen los conceptos mediante los cuales se ha tratado el tema de PT por los estudiosos de la materia fiscal y las autoridades interesadas de regular está figura, establecidos en leyes,

reglamentos, resoluciones, acuerdos, libros y revistas, los cuales han servido de base para considerar las variables sobre las cuales versa está investigación.

Cuadro 14. Diversos estudios sobre precios de transferencia.

Año	Autor	Titulo Estudio	Métodos	Variables	Resultados obtenidos
1979	OCDE	Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias	• Principio de Arm's Length. • Métodos transaccionales tradicionales. • Otros métodos. • Procedimientos administrativos para evitar y resolver controversias. • Documentación, • Consideraciones especiales para intangibles. • Consideraciones especiales para servicios	• Precio • Costo • Partes relacionadas • Características de la operación • Financiamiento • Comparables • Prestación de servicios • Uso, goce o enajenación de bienes tangibles • Explotación o extracción de bienes tangibles • Enajenación de acciones • Utilidades o pérdidas • Residencia	Control de los PT
1999	OCDE	Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias	• Principio de plena competencia. • Métodos tradicionales basados en las operaciones. • Otros métodos. • Procedimientos administrativos destinados a evitar y resolver las controversias en materia de precios de transferencia • Documentación • Cuestiones de particular aplicación a los activos intangibles • Cuestiones de aplicación específica a los servicios intragrupo • Acuerdos de reparto de costes.	• Precio • Costo • Partes relacionadas • Características de la operación • Financiamiento • Comparables • Prestación de servicios • Uso, goce o enajenación de bienes tangibles • Explotación o extracción de bienes tangibles • Enajenación de acciones • Utilidades o pérdidas • Residencia	Control de los PT

Año	Autor	Titulo Estudio	Métodos	Variables	Resultados obtenidos
1997	MÉXICO	LISR	• Precio comparable • Precio de reventa • Costo adicionado • Partición de utilidades • Residual de partición de utilidades • Márgenes transaccionales de utilidades de operación.	• Precio • Costo • Partes relacionadas • Características de la operación • Financiamiento • Comparables • Prestación de servicios • Uso, goce o enajenación de bienes tangibles • Explotación o extracción de bienes tangibles • Enajenación de acciones • Utilidades o pérdidas • Residencia	Control de los PT
2003	Rodríguez Islas, E., & Cruz Flores, M. S.	Intercambio de información - Aspectos relevantes entre fiscos de varios países.		• Costo	Correcta asignación de costos
2003	Sainz Alarcón, J., & Meurinne, L. E.	Observaciones a los comentarios de la OCDE en materia de regalías.		• Partes relacionadas	Falta de normatividad local
2004	Castañeda Ricci, P.	El acuerdo entre México y los EUA sobre intercambio de información fiscal.		• Características de la operación	Falta de normatividad local
2004	Castellón Velarde, J. E., & Cruz Camacho, J.	Precios de transferencia en México: siete años después.		• Financiamiento	Falta de normatividad local
2004	Macías Valadez Treviño, F.	Medir el desempeño entre unidades relacionadas en otros países - Transferencia de precios.		• Comparables	Falta de normatividad local
2004	Sánchez Chao, G., & Carrasco Menchaca, M.	La contratación internacional en el intercambio comercial.		• Prestación de servicios	Falta de normatividad local
2005	Curiel García, M.,	Precios de transferencia		• Uso, goce o enajenación de bienes	Medición de funciones

Año	Autor	Titulo Estudio	Métodos	Variables	Resultados obtenidos
				tangibles	
2005	Curiel García, M., & Fernández Chiu, A.	Precios de transferencia en Ecuador		• Explotación o extracción de bienes tangibles	Medición de funciones
2005	Sáinz Orantes, M., & Jiménez Cañizares, J. A.	Inseguridad jurídica en materia tributaria		• Enajenación de acciones	Inseguridad Jurídica
2005	Sicilia Barba, R. A.	Precios de transferencia en la industria maquiladora		• Utilidades o pérdidas	Medición de funciones
2006	Aguilar, H.	Maquiladoras vendiendo en el mercado nacional		• Residencia	Control de PT
2006	Barrett, F., & Calatayud, A	Resolución de controversias en materia de precios de transferencia en México		legalidad	Inseguridad Jurídica
2006	Hurtado de Mendoza, M., Martínez, J. A., & Ahrns, E.	Posibles efectos de la regla de mejor método en materia de precios de transferencia.		comparabilidad, ajustes	Inseguridad Jurídica
2006	Sicilia Barba, R., & Elizalde Sánchez, M.	"Acuerdos de costos compartidos - Comentarios al Capítulo VIII de las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE".		legalidad	Inseguridad Jurídica
2007	Aguilar Millán, R. F.	Adquisición o venta de acciones de una sociedad residente en EUA		riesgos, legislación	Inseguridad Jurídica
2007	Castañeda Negrete, O., & Sosa Cortés, A.	México, atractivo destino para fondos privados de inversión		costos, riesgos	Correcta asignación de costos
2007	De Lille Calatayud, A.	Jerarquía de los tratados internacionales		legalidad	Inseguridad Jurídica
2007	Díaz Martín del Campo, J., & Ayala Carrillo, C. D.	Posiciones fiscales inciertas y los principios de contabilidad		operaciones financieras derivadas	Control de PT
2008	Adam Bitar, E.	Simulación de actos jurídicos para efectos		legislación	Inseguridad Jurídica

Año	Autor	Titulo Estudio	Métodos	Variables	Resultados obtenidos
		fiscales			
2008	Arias Garrido, P.	La recaracterización de intereses como dividendos y los tratados internacionales		legislación	Riesgos en PT
2008	Barragán Barragán, M., & Esquivel Rivera, O.	Inquietante voto concurrente, respecto a la garantía de equidad tributaria.		legalidad	Inseguridad Jurídica
2008	Barrett, F., & Llaca Razo, M.	Ajustes en materia de precios de transferencia en México.		intangibles	Medición de funciones
2009	Barrera Vázquez, M.	Reestructuraciones corporativas internacionales.		principio valor de mercado	Control de PT
2009	Calatayud Vázquez, A., & Fernández Sinencio, L.	Información del dictamen en materia de precios de transferencia.		legalidad	Inseguridad Jurídica
2009	Calatayud Vázquez, A., Calderón Arroyo, C., & Llaca Razo, M.	Precios de transferencia para efectos del dictamen fiscal.		guías de precios de transferencia, legalidad	Control de PT
2009	González Cruz, E., & González Martínez, R.	Arrendamiento puro entre partes relacionadas.		metodología, documentación, valor de mercado	Medición de funciones
2009	Solórzano Ureta, S.	La OCDE y el Derecho Internacional Público: ¿enemigos?		legislación	Inseguridad Jurídica
2010	Baer Lara, K.	La recaudación tributaria en México vs los países de la OCDE.		PIB	Control de PT
2010	Calatayud Vázquez, A., & Hernández Sánchez, C.	Sugerencias relativas a precios de transferencia.		legalidad	Inseguridad Jurídica
2010	Calatayud Vázquez, A., & Lorenzo Salazar, F.	Nuevas Guías de Precios de Transferencia emitidas por la OCDE.		guías de precios de transferencia, legalidad	Control de PT

Año	Autor	Titulo Estudio	Métodos	Variables	Resultados obtenidos
2010	García Martínez, J.	Estudio de precios de transferencia: ¿Requisito de deducibilidad?		costos, legalidad	Correcta asignación de costos
2010	Gómez Cotero, J.	La interpretación de la ley tributaria.		legalidad	Inseguridad Jurídica
2010	Rojas Ibáñez, J.	Interpretación y aplicación de las normas.		legalidad	Inseguridad Jurídica
2010	Santoyo, J. C., & Sánchez, C. B.	*Precios de Transferencia, Aplicación Práctica Total.*		legalidad, costos	Inseguridad Jurídica
2010	Sicilia Barba, Á., & Carboney Estrada, J.	Precios de transferencia en reestructuración de negocios.		costos, riesgos	Correcta asignación de costos
2010	Sicilia Barba, A., De Alba González, S., & Vallejo González, C.	Análisis del impacto de las guías de la OCDE.		legalidad	Inseguridad Jurídica
2011	Baistrocchi, E.	*Litigio de Precios de Transferencia: teoría y practica*		legislacion, principio de fuente	Control de PT
2011	Barrett Rodríguez, F., & García Herrera, M.	Obtenga valor agregado de un análisis en materia de precios de transferencia.		intangibles	Medición de funciones
2011	Castillo Calzada, K.	Precios de transferencia: Control interno ¡ahora!		costos, riesgos, legislación	Control de PT
2012	Acosta, A., & Polanco , A.	Análisis al Artículo 7 del Modelo de la OCDE		Beneficios empresariales	Inseguridad Jurídica
2012	Barrett, F., & Milewska, A	Comentarios de la OCDE sobre activos intangibles, y su impacto en las subsidiarias de grupos multinacionales en México.		intangibles	Medición de funciones
2012	Cabrera Nolasco, A., Molina Amaya, M., & Linares García, C.	Reestructuras de negocios y sus implicaciones en materia de precios de transferencia		gastos de asistencia técnica, legislación	Inseguridad Jurídica

Año	Autor	Titulo Estudio	Métodos	Variables	Resultados obtenidos
2012	Flores, K. P.	Supuesto de no establecimiento permanente por las actividades realizadas a través de maquiladoras de albergue		intercambio de información	Control de PT
2012	Ruíz Enríquez, D., Díaz de León Aguilar, D., & Austria Ojeda	Análisis al Artículo 6 del Modelo Convenio de la OCDE		Rentas inmobiliarias.	Inseguridad Jurídica
2013	Aguilar Millán, F.	La competitividad y la falta de claridad en los REFIPRES		riesgos	Inseguridad Jurídica
2013	Balbuena Placier, A.	No discriminación fiscal: Tratados internacionales.		legalidad	Inseguridad Jurídica
2013	Balbuena Placier, A.	No discriminación fiscal: Tratados internacionales		legalidad	Inseguridad Jurídica
2013	Barrett, F., & Milewska, M. A.	Ajustes de precios de transferencia y su oportuna aplicación en México.		intangibles	Medición de funciones
2013	Calva García, J. F.	Precios de transferencia: Reflexión práctica sobre su uso adecuado en México		costos, riesgos	Correcta asignación de costos
2013	Cubas Chávez, J. C.	Partes relacionadas: ¿Cómo identificarlas?		legalidad	Inseguridad Jurídica
2013	Gómez Rivas, A., & Polanco Polanco, A.	OCDE-Reporte: Erosión de la Base Fiscal y Reubicación de Utilidades		legalidad	Inseguridad Jurídica
2013	Rizo Rivas, J. M., & Altamirano Palacios, P.	*Planeación fiscal: ¿Una obligación o un derecho para los empresarios?*		legalidad, costos	Correcta asignación
2013	Sicilia, R., Luna, F., & Macías, D.	El G-20 frente a los Precios de Transferencia.		métodos, legalidad, costos, riesgos	Control de PT
2014	Díaz-Barreiro Hernández, I.	Una sutil reforma al marco legal de precios de transferencia en		legalidad	Inseguridad Jurídica

Año	Autor	Titulo Estudio	Métodos	Variables	Resultados obtenidos
		México			
2015	Calderón , A.	*Temas selectos precios de transferencia.* México		restructuración, establecimiento permanente	Control de PT
2015	Castillo, J.	Precios de transferencia y sus implicaciones.		costos, riesgos, legislación	Riesgos en PT
2015	Jiménez Cortés, L. M., Rosas Ortiz, L. A., & Espinosa Reséndiz, E.	¿El SAT está autorizado para recalificar las operaciones a través de la figura de precios?		ajustes, legalidad	Riesgos en Pt
2015	Sánchez Salgado, S.	LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y LA CONTABILIDAD ELECTRONICA		legalidad	Inseguridad Jurídica
2015	Sandoval Carrillo, Y., & Alpide Tovar, D. A.	Consideraciones sobre la insuficiencia de documentación en materia de precios de transferencia.		documentación, legalidad	Inseguridad Jurídica
2016	Cabrera Nolasco, A.	Tendencias de fiscalización de precios de transferencia a empresas multinacionales en México.		gastos a prorrata, legislación	Inseguridad Jurídica
2016	Chacón Aguirre, S., Gordillo Rousse, A., & Sánchez O ‘Sullivan, L. M.	Acuerdo multilateral para el intercambio de información país por país: ¿Cómo afecta a las empresas mexicanas?		tratados e intercambio de información	Control de PT
2016	Freeman Gutiérrez, R. M.	Nuevas declaraciones en materia de precios de transferencia conforme al Plan BEPS		legalidad	Inseguridad Jurídica
2016	Rubalcava Carrillo, K. P., & Ayala Espíndola, I.	Precios de transferencia: Consideraciones sobre los APA		medios alternativos de solución, legalidad	Inseguridad Jurídica
2017	Matus Bravo y Gardea	Convenio multilateral: Un		legalidad	Marco Jurídico

Año	Autor	Titulo Estudio	Métodos	Variables	Resultados obtenidos
	Hinojosa	súper Tratado que intenta regular y actualizar toda la red de Tratados fiscales			
2018	Natera Niño de Rivera L. E.	Modificaciones a las reglas misceláneas aplicables a los ajustes de precios de transferencia		documentación, legalidad	Inseguridad Jurídica

Fuente: Elaboración propia con base en la literatura analizada (2017).

Del análisis realizado de acuerdo a la invetigación se desarrolla usando un enfoque de tipo cualitativo el cual de conformidad con Tamayo (2014), lo cualitativo de orden explicativo, sin proceder a comprobaciones muy rígidas de la realidad objeto de estudio; lo cual permite de forma rápida llegar a situaciones y contextos sociales como grupos y comunidades, pues su diseño flexible enfrenta de forma ágil a las poblaciones objeto de estudio, en donde lo subjetivo e interioridad de los autores y protagonistas se asume como fuente de conocimiento, estos autores y estudiosos del tema de PT los cuales han aportado valiosas interpretaciones mismas que se encuentran mediante el estudio de leyes, reglamentos, normas, recomendaciones por parte de organismos internacionales como lo es la OCDE, libros, revistas y circulares relacionadas con los PT, los autores mencionados en la tabla anterior, a través de comentarios, recomendaciones y afirmaciones tratan de normar e interpretar el comportamiento de los PT a nivel internacional y su repercusión en las operaciones comerciales de intercambio de bines y servicios en los NI, la regulación existente en materia jurídica y su marco regulatorio de los PT, el tratamiento aplicado a nivel internacional y sus repercusiones en México.

Las variables más pronunciadas por lo autores que en resumen se exponen en la tabla anterior es la falta de regulación o marco jurídico e inseguridad juridica, situación que no deberia existir en el marco regulatorio de los PT de cada uno de los Estados participantes tanto miembros de la OCDE como aquellos que no se

encuentran asociados a está organización pero que por necesidades del comercio internacional realizan operaciones de intercambio de mercancias, lo cual resulta necesario un marco regulatorio que permita dar seguridad jurídica a los contribuyentes en la determinación de los PT.

En el siguiente capitulo, se utiliza el análisis de caso para la comprobación de la metodología aplicada en materia de PT en el proceso de investigación científica, mediante el método histórico comparativo, este método consiste en diferentes niveles de construcción teórica. El primer nivel se logra mediante la descripción del tema a estudiar; en las ciencias administrativas, el resultado de la descripción se le llama “caso de estudio”. El segundo nivel ésta constituido por la formulación teórica, es decir, una descripción de las teorías ya existentes Jay (2018), a través del análisis de metodologías y datos relacionados con las diferentes fuentes relacionadas con los PT, se logra hacer un razonamiento general de lo que está pasando en el horizonte de estudio de los PT.

CAPITULO 4

MÉTODO DE INVESTIGACIÓN

La presente investigación se realizó haciendo uso del método científico, para lo cual de conformidad con Tamayo (2014), el método científico, llega a eliminar del plano subjetivo en la interpretación de la realidad, permitiendo la objetividad en el proceso investigativo, haciendo uso de otra herramienta dentro de la investigación científica como lo es el método histórico comparativo, este método consiste en diferentes niveles de construcción teórica. El primer nivel se logra mediante la descripción del tema a estudiar; en las ciencias administrativas, al resultado de la descripción se le llama “caso de estudio”. El segundo nivel está constituido por la formulación teórica, es decir, una descripción de las teorías ya existentes (Jay, 2018).

A través del análisis de metodologías y datos relacionados con las diferentes fuentes relacionadas con los PT, se logra hacer un razonamiento general de lo que está pasando en el horizonte de estudio de los PT.

La investigación además se basa en el método hipotético-deductivo establecido por Popper (2002), procedimiento metodológico que consiste en tomar unas aseveraciones en calidad de hipótesis y en comprobar tales hipótesis deduciendo de ellas, junto con conocimientos de que ya se dispone, conclusiones que son confrontadas con los hechos.

La finalidad es resolver la problemática específica de los PT en los NI dados desde la cooperación del cambio con los PT. En este marco el informe evidencia con claridad todas las espirales que se dio al proceso mediante el estudio de caso y aportar información en dirección a la toma de decisiones y realización de reformas estructurales, mediante la utilización de códigos vinculatorios los cuales son: prácticas reconocidas explícitamente y prácticas potenciadoras (Hernández, *et al.*, 2010).

Cuadro 15. Utilización de Matrices para organizar la información.

Categoría: Practicas orientadas a fortalecer la inclusión	Resultados Estudio de caso1	Resultados Estudio de caso2	Resultados Estudio de caso3	Resultados observación
Prácticas reconocidas	"… Cumplimiento extemporáneo de una obligación formal"…	"… Cumplimiento extemporáneo de una obligación formal"…	"… Interpretación sistemática y progresiva de la ley en los términos establecidos por la SCJN"…	"… Falta de regulación jurídica"…
Prácticas potencializadoras	"… No debe ser la razón para el rechazo o negación del derecho a deducir gastos efectuados …"	"… No debe ser la razón para el rechazo o negación del derecho a deducir gastos efectuados …"	"… No prohibir de manera absoluta e irrestricta la deducción de gastos en el extranjero …"	"… Que exista claridad en las normas sujetas a precios de transferencia…"

Fuente: Elaboración propia con apoyo en Hernández *et al*., (2010).

En este apartado se utiliza el análisis de caso para la comprobación de la metodología aplicada en materia de PT en el proceso de investigación científica misma que se encuentra integrada por los elementos: 2.1. Planteamiento del problema, 2.2. Formulación de hipótesis, 2.3. Diseño del protocolo de recolección de datos, 2.4. Redacción del reporte 1er caso individual, 2.5. Redacción del reporte 2do caso individual, 2.6. Redacción del reporte 3er caso individual, 2.7. Delineación de las conclusiones al caso cruzado, 2.8. Modificación de la teoría, 2.9. Implicaciones políticas, 2.10. Redacción del reporte del caso cruzado

De conformidad con lo citado por Álvarez y San Fabián (2012), En los últimos años existe un incremento en el uso de estudios de caso en diferentes campos de las ciencias sociales Según Stake (2005: 11), la nota distintiva del estudio de casos está en la comprensión de la realidad objeto de estudio: "El estudio de casos es el estudio de la particularidad y de la complejidad de un caso singular, para llegar a comprender su actividad en circunstancias importantes". Existen algunos tipos de estudio de caso como lo menciona Robert (2010), que por sus caracteristicas y particularidades la

teoría ha especificado un conjunto claro de proposiciones así como las circunstancias dentro de las cuales se cree que las proposiciones son verdad. Para confirmar, desafiar o extender la teoría, ahí puede existir un caso simple o multiple, desde una unidad de análisis holistica o integrada como a continuación se presenta en la siguiente grafica.

Cuadro 16. Tipos básicos de diseño para estudios de caso

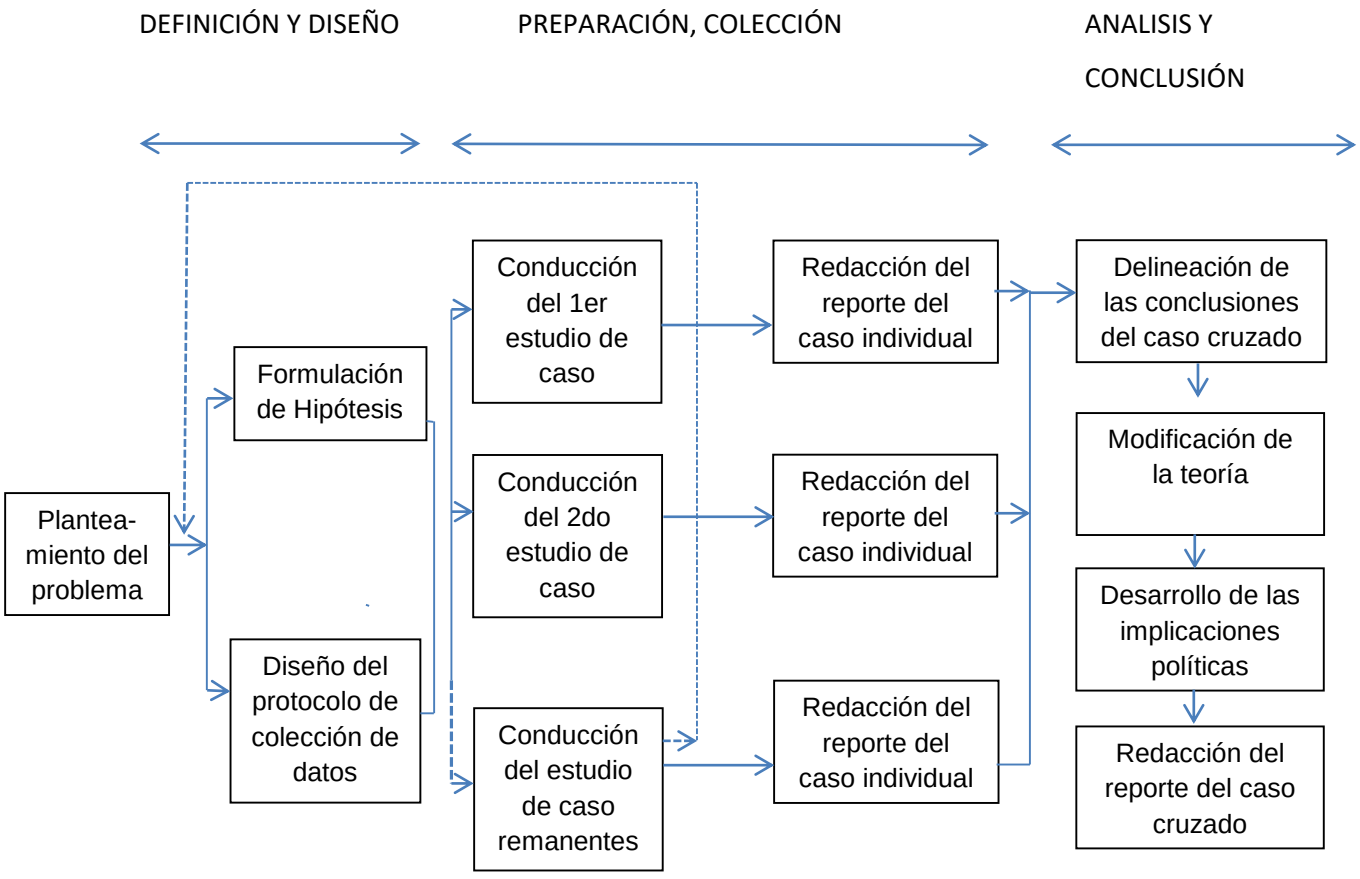
	Diseño de caso simple	Diseño de caso múltiple
Holística (Unidad de análisis simple)	TIPO 1	TIPO 2
Integrada (Unidad de análisis múltiple)	TIPO 3	TIPO 4

Fuente: COSMOS Corporación, (2012).

La matriz asume que los estudios de caso simple y múltiple reflejan las diferentes situaciones del diseño y que, dentro de estos dos tipos, puede haber unitarias o múltiples unidades de análisis. Así, para la estrategia de estudio de caso los cuatro tipos de planes son: a) diseños de casos simple (holístico), b)diseños de caso simple (integrado), c)diseño de caso múltiple (holístico), y d) diseño de caso múltiple (integrado), que para la presente investigación científica aplicada al estudio de PT corresponde el inciso “a)” al tratarse del estudio de casos simples analizando todos y cada uno de sus componentes desde una perspectiva holística, en el cual la teoría ha especificado un conjunto claro de proposiciones así como las circunstancias dentro de las cuales se puede confirmar, desafiar o extender la teoría encontrándose todas las condiciones para probar la teoría (Yin, 2010).

A continuación se muestra la metodología aplicada en la teoría de estudio de caso de los PT, como una alternativa de investigación la cual contribuye al conocimiento y estudio en el desarrollo de los PT su determinación, regulación y aplicación por parte de los actores como son la AF y los contribuyentes, los cuales tienen un interés considerable en el desarrollo de está figura regulada también por los organismos internacionales como lo es la OCDE, mediante este procedimiento se llega a conclusiones, las cuales permiten proponer la modificación de la metodología con base en situaciones reales jurídicas y de hecho llevadas en la práctica del día a día.

Cuadro 17. Método del estudio de caso



Fuente: Elaboración propia con apoyo en Yin, (2006).

4.1. Planteamiento del problema

Para el planteamiento del problema se están considerando tres supuestos o estudios de caso mediante los cuales los contribuyentes encontrándose en la problemática con la AF por las operaciones realizadas en el extranjero por llevar a cabo NI con su parte relacionada que se encuentra en otro país y en dichas operaciones les recae un procedimiento por parte de la AF en la cual les determina un crédito fiscal, en virtud de que existe la presunción por parte de la autoridad responsable que las operaciones que llevaron a cabo los contribuyentes no se encuentran apegadas con forme a ley, al procedimiento que en materia de PT debieron llevar a cabo, dichos contribuyentes acuden ante la PRODECON las características de esta institución gubernamental son: “Es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, que proporciona de forma gratuita, ágil y sencilla servicios de orientación, asesoría, consulta, representación legal y defensa, investigación, recepción y trámite de quejas y reclamaciones contra actos u omisiones de las autoridades fiscales federales que vulneren los derechos de los contribuyentes” para plantear su problemática y sea está autoridad quien emita un criterio o recomendación apegado a si el actuar de la autoridad se encuentra conforme a derecho por lo que a continuación se exponen los supuestos jurídicos y de hecho sobre los cuales versaron estas situaciones en tres situaciones las cuales sirvieron de base en esta investigación como estudios de caso el cual permitirá comprobar la hipótesis planteada en este estudio.

Promovió Queja:

En contra de los actos atribuidos al Titular de la ADMINISTRACIÓN DE FISCALIZACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA "2" DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT), toda vez que cometió diversas violaciones de derechos fundamentales al emitir el oficio 900-08-02-2014-7664, de

13 de marzo de 2014, por medio del cual se le determinó un crédito fiscal por concepto de ISR, correspondiente al ejercicio fiscal 2006, en cantidad de $73,020,502.00, incluyendo un pretendido "reparto de utilidades" (PTU).

Observaciones por parte de la Autoridad responsable:

1. El contribuyente de conformidad con el artículo 86 de la LISR, en el que se prevé contar con la documentación comprobatoria en la que conste que los montos de los ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios que hubieran utilizado entre partes independientes en operaciones comparables; presentar la declaración del ejercicio; y, presentar la información de las operaciones que hayan realizado a través de la declaración informativa múltiple (DIM).
2. La consecuencia jurídica de incumplir con alguno de tales requisitos es la imposibilidad de llevar a cabo las deducciones.
3. Está Procuraduría considera que la obligación de presentar puntualmente los estudios de PT así como la DIM no es condicionante para el surgimiento del derecho a deducir, sino que se trata de un requisito formal.
4. El derecho del contribuyente a deducir —si cuenta con elementos de fondo que acrediten su procedencia, conforme a los parámetros legales establecidos para tal efecto— surge a partir del gasto que haya efectuado en su operación, y no con la presentación oportuna o extemporánea de los requisitos formales.
5. A juicio de está Procuraduría, el cumplimiento extemporáneo de una obligación formal no debe ser la razón preponderante para la negación del derecho sustantivo del contribuyente a deducir los gastos efectuados.

   Defensa del contribuyente:

   1. La Administración de Fiscalización de Precios de Transferencia "2" del SAT, ejerció facultades de comprobación para revisar sus operaciones celebradas con partes relacionadas (precios de transferencia) por el ejercicio fiscal 2006.

   2. Precisando que durante el desarrollo de dicha auditoría proporcionó

información y documentación con la cual acreditó el cumplimiento de sus obligaciones en materia de PT, es decir pagó debida y oportunamente sus impuestos en México por las ganancias obtenidas.

3. No obstante lo anterior, mediante oficio 900-08-02-2014-7664, de 13 de marzo de 2014, se le determinó un crédito fiscal por concepto de ISR, correspondiente al ejercicio fiscal 2006, en cantidad de $73,020,502.00, incluyendo un pretendido "reparto de utilidades" (PTU), toda vez que la autoridad fiscal indicó desde el oficio de observaciones emitido el 02 de julio de 2013 que su poderdante debió demostrar que no era necesario realizar ajustes razonables adicionales a los que la empresa ya había hecho en su estudio de PT, es decir, le exigió que demostrara hechos negativos, lo que resulta contrario a lo señalado en las GPT para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la OCDE, que establece expresamente que la carga de la prueba no debe ser utilizada nunca por las administraciones tributarias como pretexto para sostener afirmaciones infundadas o inverificables con relación a los PT.

4.2. Formulación de hipótesis

Ante la falta de un marco regulatorio que contemple todas las obligaciones de PT a empresas con domicilio fiscal en México, se propone aportar con información jurídica sobre los PT para posibles cambios a las normas jurídicas mexicanas para así, conferir seguridad jurídica a los grupos empresariales que realicen operaciones en México.

La autoridad responsable al momento de llevar a cabo la verificación de las operaciones realizadas por el contribuyente con domicilio fiscal en México, con su parte relacionada la cual se ubica en la República Popular de la India, hace mención de las siguientes inconsistencias:

4.3. Diseño del protocolo de colección de datos

Para la colección de datos se hace uso del método cualitativo según Tamayo, (2014), enfoque cualitativo, en lo cualitativo de orden explicativo, sin proceder a comprobaciones muy rígidas de la realidad objeto de estudio; permite de forma rápida llegar a situaciones y contextos, pues su diseño flexible enfrenta de forma ágil a las poblaciones objeto de estudio, en donde lo subjetivo e interioridad de los autores y protagonistas se asume como fuente de conocimiento, con énfasis en comprender las perspectivas de los PT su estudio y análisis en México y el comportamiento de los actores contribuyente y AF, la información recolectada se analizó con base en un conjunto de estudios en materia fiscal referente a los PT, establecidos en leyes, reglamentos, resoluciones, acuerdos, libros, artículos y revistas, haciendo uso de la herramienta a la cual hace referencia Tamayo (2014), respecto de la investigación descriptiva la cual comprende la descripción, registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual, y la composición o procesos de los fenómenos. El enfoque se hace sobre conclusiones dominantes o sobre cómo una persona, grupo o cosa se conduce o funciona en el presente, sirviendo de base para considerar las variables sobre las cuales versa está investigación, las conclusiones fueron tomando forma con los patrones que iban surgiendo de este análisis.

La muestra que se considera para el análisis de este trabajo es el estudio longitudinal el cual de acuerdo con Loeber y Farrington (1995), son aquellos que recogen datos sobre un grupo de sujetos, siempre los mismos (la muestra), en distintos momentos a lo largo del tiempo. Desde 1997 apareció en la LISR la regulación en materia de PT, siguiendo la esencia de los lineamientos desarrollados para tal efecto por la OCDE. Conforme a esta regulación, los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas están obligados a determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas correspondientes a dichas operaciones, utilizando los precios o montos de contraprestaciones que hubieran usado partes independientes en operaciones comparables (Natera, 2017).

Esto significa que si en dichas operaciones algún contribuyente hubiese establecido un precio o monto de contra prestación que no coincida con el que hubiesen utilizado partes independientes en una operación comparable, deberán determinar usar el valor que hubiesen utilizado partes independientes en una operación comparable y no el valor que establecieron las partes relacionadas en la operación. Para lograr esto, el contribuyente tendrá que ajustar el valor de su ingreso o deducción al valor que hubiesen utilizado partes independientes en una operación comparable (Natera, 2017).

Está obligación existe desde hace 20 años en la LISR y su cumplimiento ha sido fiscalizado por la autoridad. No obstante, durante ese tiempo los contribuyentes han tenido dudas sobre la forma en que debe cumplirse, es decir, en cómo deben aplicar los ajustes de PT, toda vez que la legislación es muy escueta. Los contribuyentes han esperado aclaraciones en la legislación sobre la aplicación de dichos ajustes y fue hasta la emisión de la RMF para 2017 donde aparecieron las primeras reglas administrativas sobre los ajustes de PT (Natera, 2017).

Las RMF para 2017 incluye en el capítulo relativo a las obligaciones que en materia del ISR deben cumplir las personas morales, la regla aclara que los ajustes de PT tendrán el mismo concepto o naturaleza de la operación objeto del ajuste. Aquellos en los que, al realizar operaciones con alguna parte relacionada, algún contribuyente no establezca precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, tendrá que aplicar un ajuste de PT para determinar el ingreso acumulable o la deducción autorizada que corresponda a la operación realizada, considerando para dicha operación los precios o montos de contraprestaciones que hubieran usado partes independientes en operaciones comparables (Natera, 2017).

4.4. Redacción del 1er, 2do y 3er caso individual

Los estudios de caso que sirvieron de base para la presente investigación se encuentran en el (Anexo 2, parte I a III), para su consulta.

4.5. Delineación de las conclusiones al caso cruzado

Para los casos expuesto con anterioridad la AF dentro de los argumentos que hace valer es el de que el contribuyente no presentó en tiempo la declaración informativa a que estaba obligado de conformidad con la fracción XIII del artículo 86 de la LISR artículo que se remite a la regla 2.20.1. de la RMF para los ejercicios 2003, 2004 y 2005 los cuales se transcriben a continuación.

……..

Artículo 86. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes: (LISR)

…

XIII. Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales.

….

Regla 2.20.1. Para los efectos del artículo 31, primer párrafo del CFF y de los artículos 84, fracción III, primer párrafo; 86, fracciones IV, VII, IX, X, XIII y XIV, inciso c); 101, fracciones V, última oración, VI, incisos a) y b) y párrafo tercero; 118,

fracción V; 133, fracciones VI, segundo párrafo, VII, IX y X; 134, primer párrafo; 143, último párrafo; 144, último párrafo; 161, último párrafo; 164, fracción IV; 170, séptimo párrafo y 214, primer párrafo de la Ley del ISR; 32, fracciones V y VII de la Ley del IVA y 19, fracción XVII de la Ley del IEPS, los contribuyentes obligados a presentar la información a que se refieren las disposiciones citadas, correspondiente al ejercicio fiscal de 2006, incluyendo la información complementaria y extemporánea de éstas, deberán efectuarla a través de la Declaración Informativa Múltiple y anexos que la integran, vía Internet o en medios magnéticos, observando el procedimiento siguiente: (RMF)

I. Obtendrán el Programa para la Presentación de la Declaración Informativa Múltiple correspondiente al 2006, en la dirección electrónica del SAT u, opcionalmente podrán obtener dicho programa en medios magnéticos en las administraciones locales de asistencia al contribuyente. [R]

II. Una vez instalado el programa, capturarán los datos generales del declarante, así como la información solicitada en cada uno de los anexos correspondientes, que deberá proporcionarse de acuerdo a las obligaciones fiscales a que estén sujetos, generándose un archivo que presentarán vía Internet o a través de medios magnéticos, de conformidad con lo establecido en esta regla.

Los contribuyentes podrán presentar opcionalmente cada uno de los anexos contenidos en el programa para la presentación de la declaración informativa múltiple, según estén obligados, en forma independiente, conforme a la fecha en que legalmente deben cumplir con dicha obligación, acompañando invariablemente al anexo que corresponda, la información relativa a los datos generales del declarante y resumen global contenidos en el programa citado.

III. En el caso de que hayan sido capturados hasta 500 anexos (registros), el archivo con la información se presentará vía Internet, a través de la página de Internet del SAT. El SAT enviará a los contribuyentes por la misma vía, el acuse de recibo

electrónico, el cual deberá contener el número de operación, fecha de presentación y el sello digital generado por dicho Órgano.

IV. En el caso de que por la totalidad de los anexos hayan sido capturados más de 500 registros, la información se deberá presentar a través de medios magnéticos, ya sea en disco(s) flexible(s) de 3.5", en disco compacto (CD) o en cinta de almacenamiento de datos (DAT). En este caso, el contribuyente deberá presentar los medios magnéticos ante las administraciones locales de asistencia al contribuyente, atendiendo adicionalmente a lo dispuesto en el Anexo 1, rubro C, numeral 9, inciso b) de esta Resolución.

…

Como se puede apreciar uno de los argumentos de la AF es la no presentación o extemporaneidad de la información a la que se encontraba obligado el contribuyente de conformidad con ley como lo es el artículo 86 de la LISR, si bien es cierto que la obligación existe en virtud de que se encuentra en un precepto legal, también resulta cierto que el mismo ordenamiento legal no establece la forma y los términos en los cuales deberá presentarse dicha declaración informativa por las operaciones que realicen con sus partes relacionadas, dejando está obligación a las autoridades fiscales específicamente a la AF, la cual mediante la RMF aplicable en los ejercicios 2003, 2004 y 2005, emite la forma y términos en los cuales deberá cumplirse tal obligación resultando ilegal, toda vez que la posibilidad de que dicha administración pueda determinar qué información adicional debe ser proporcionada, permite la arbitrariedad, ya que no establece base o parámetro alguno, ni sujeta dicha facultad a un marco definido de acción, condiciones necesarias para que una cláusula habilitante se considere válida; ahora bien, de conformidad con lo desarrollado en el capítulo segundo del presente trabajo se observará que las AF únicamente pueden obligar a los gobernados mediante disposiciones que se encuentren en una ley, luego entonces, si la obligación de presentar la declaración informativa de operaciones con partes relacionadas se encuentra en una ley es en este mismo

ordenamiento donde se debe establecer la forma y términos en los cuales se debe cumplir con dicha obligación, de lo contrario existe violación al principio de legalidad, en el momento de que se emite una RMF por parte del SAT mediante la cual le generan obligaciones a los contribuyentes, violando con ello el artículo 31 en su fracción IV, de la CPEUM el cual establece que se debe cumplir en materia tributaria de conformidad como lo dispongan las leyes, generando con esto inseguridad jurídica al contribuyente y a los gobernados, situación por la cual se propone que todos los elementos que intervienen en un estudio de PT deben estar perfectamente determinados y alineados en una ley, por consiguiente mientras la AF no incluya en el texto legal las obligaciones a los contribuyentes que realicen operaciones entre partes relacionas que establece no será procedente el modificar la base gravable mediante la eliminación de deducciones realizadas por el contribuyente en virtud de que el proceder de la autoridad no está apegado a derecho generando con ello un ambiente de inseguridad jurídica ante sus gobernados.

Ahora bien, de conformidad con los caso expuestos lo que se observa es que la AF se excede en su proceder en virtud de que solicita obligaciones no presentadas por el contribuyente o presentadas fuera de los plazos establecidos como lo es la declaración informativa de las operaciones realizadas con su parte relacionada, con apoyo en la RMF que este ordenamiento en el momento de no pasar por un proceso de elaboración de ley, puede generar derechos, pero en ningún momento obligaciones a fin de respetar justamente la materia sujeta a reserva de ley, así como los límites y alcances acotados por la legislación a desarrollar.

Sirve de apoyo a lo anterior, por las razones expuestas la jurisprudencia P. /. 79/2009[12], del Pleno de este Alto Tribunal, de contenido siguiente:

> ‘FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL. SUS PRINCIPIOS Y LIMITACIONES. La Suprema Corte ha sostenido reiteradamente

[12] Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, Agosto de 2009, página 1067, de la Novena Época.

que el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal establece la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal, la que se refiere a la posibilidad de que dicho poder provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes; es decir, el Poder Ejecutivo Federal está autorizado para expedir las previsiones reglamentarias necesarias para la ejecución de las leyes emanadas por el órgano legislativo. Estas disposiciones reglamentarias, aunque desde el punto de vista material son similares a los actos legislativos expedidos por el Congreso de la Unión en cuanto que son generales, abstractas e impersonales y de observancia obligatoria, se distinguen de las mismas básicamente por dos razones: la primera, porque provienen de un órgano distinto e independiente del Poder Legislativo, como es el Poder Ejecutivo; la segunda, porque son, por definición constitucional, normas subordinadas a las disposiciones legales que reglamentan y no son leyes, sino actos administrativos generales cuyos alcances se encuentran acotados por la misma Ley. Asimismo, se ha señalado que la facultad reglamentaria del Presidente de la República se encuentra sujeta a un principio fundamental: el principio de legalidad, del cual derivan, según los precedentes, dos principios subordinados: el de reserva de ley y el de subordinación jerárquica a la misma. El primero de ellos evita que el reglamento aborde novedosamente materias reservadas en forma exclusiva a las leyes emanadas del Congreso de la Unión o, dicho de otro modo, prohíbe a la ley la delegación del contenido de la materia que tiene por mandato constitucional regular. El segundo principio consiste en la exigencia de que el reglamento esté precedido de una ley, cuyas disposiciones desarrolle, complemente o detalle y en los que encuentre su justificación y medida. Así, la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal tiene como principal objeto un mejor proveer en la esfera administrativa, pero siempre con base en las leyes reglamentadas. Por ende, en el orden federal el Congreso de la Unión tiene facultades legislativas, abstractas, amplias, impersonales e irrestrictas consignadas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para expedir leyes en las diversas materias que ésta consigna; por tanto, en tales materias es dicho órgano legislativo el que debe materialmente realizar la normatividad correspondiente, y aunque no puede desconocerse la facultad normativa del Presidente de la República, dado que esta atribución del titular del Ejecutivo se encuentra también expresamente reconocida en la Constitución, dicha facultad del Ejecutivo se encuentra limitada a los ordenamientos legales que desarrolla o pormenoriza y que son emitidos por el órgano legislativo en cita.’

Atendiendo a la protección de derechos fundamentales, la PRODECON sugiere al SAT realizar una interpretación sistemática y progresiva del actual artículo 28, fracción XVIII, de la LISR (antes 32, fracción XVIII), en los términos establecidos por la Segunda Sala de la SCJN, a fin de no prohibir de manera absoluta e irrestricta la deducción de los gastos realizados en el extranjero a prorrata, ello para cumplir con el párrafo tercero del artículo 1o. de la CPEUM que establece que todas las autoridades, incluyendo las administrativas, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

Asimismo, se sugiere al SAT por parte de la PRODECON que a efecto de brindar certeza jurídica a los pagadores de impuestos, emita un criterio normativo o una regla de carácter general, en donde establezca los requisitos necesarios señalados por la SCJN para que la AF esté en posibilidad de aceptar, cumpliendo con los requisitos ponderados por la Corte, la procedencia de la deducción de los gastos a prorrata realizados en el extranjero.

Pero más que una sugerencia debería llevarse a cabo una modificación a la ley para efectos de darle certeza jurídica a los contribuyentes en la forma existente como lo es la determinación de los impuestos en tratándose de PT con sus partes relacionadas en el extranjero.

4.6. Modificación de la teoría

Ahora bien, aplicando la metodología para la determinación de los PT de conformidad con el capítulo tercero en el cual se explica por qué resulta importante de que todos los elementos que intervienen en la determinación del impuesto como lo son el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa deben estar regulados en una ley de conformidad con la CPEUM y adicional que se establece en el artículo 5° del CFF que en su texto a la letra dice:

….

Artículo 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, ***son de aplicación estricta***. Se considera que ***establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa***.

…

Existe este ordenamiento el cual en esencia menciona que en tratándose de los elementos del impuesto se debe estar a lo que la ley diga de manera estricta y se deberá cumplir de conformidad con ésta, por consiguiente si la AF fundamenta su actuar en un ordenamiento que no se encuentra en ley como lo es el "la presentación de la declaración informativa DIM o la deducción a prorrata de los gastos realizados con su parte relacionada en el extranjero", es decir, la AF solicita al contribuyente la presentación de información adicional que no se encuentra claramente regulada en la ley, lo que resulta contrario a lo establecido en la disposición legal específicamente la LISR en su artículo 215 vigente para el ejercicio de 2003, 2004 y 2005 que en su texto a la letra 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.

…

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,

…"

Del articulo anteriormente transcrito se puede apreciar que la AT se está excediendo en su actuar en virtud de que al momento de llevar a cabo la verificación y comprobación del estudio de los PT entre partes relacionas debe sujetar su actuar a lo que la ley le permite, porque al realizar esta actuación y no respetar las normas previamente establecidas en la norma viola nuevamente los derechos del contribuyente y por lo tanto el principio constitucional de legalidad señalado en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM, generando nuevamente con ello inseguridad e incertidumbre jurídica al contribuyente, traduciéndose esto en gastos innecesarios por parte de la AF y el contribuyente que al final le asistirá la razón a este último por acreditar ante los tribunales que su actuar estuvo apegado a la norma y por ende al derecho.

Adicionalmente se puede apreciar la AF debe ser clara y precisa en su actuar por lo que resultaría procedente la modificación que se propone en el capítulo tres de la presente investigación para efectos de darle seguridad jurídica a los inversionistas nacionales y extranjeros, al momento de modificar la ley integrando todos y cada uno de los elementos necesarios para la determinación de los ingresos y deducciones que los contribuyentes pueden llevar a cabo en las operaciones que realicen con sus partes relacionadas en el extranjero, para efectos de recaudar lo que conforme al derecho y el buen proceder le corresponde, se deben llevar a cabo las reformas correspondientes, generando confianza a la sociedad y a los empresarios que día a

día arriesgan su patrimonio, desarrollando con esto un ambiente sano de seguridad jurídica para los nacionales y extranjeros que decidan invertir en el país.

4.7. Implicaciones políticas

La política de NI puede otorgar poderosos incentivos o desincentivos a la producción, por medio de su influencia en los precios y las cantidades de los productos competidores que se importan en el país y a través de sus efectos sobre los precios internos recibidos por las exportaciones. Se dice que las políticas que encarecen los precios de las importaciones en el mercado interno proporcionan protección económica. Los instrumentos principales de la política comercial son los aranceles y las cuotas por el lado de las importaciones, y varios tipos de incentivos cuando se trata de las exportaciones. En algunos casos se usa una combinación de cuotas y aranceles (conocidas como “cuotas arancelarias”), según la cual se aumentan los aranceles cuando las importaciones exceden una cantidad establecida (FAO, 2010).

La política comercial ha sido objeto de intensas negociaciones internacionales durante décadas. Desde las desastrosas guerras de aranceles de la década de 1930, el propósito de las negociaciones ha sido el desmantelamiento progresivo de las barreras a los NI. Existe consenso en que los aranceles elevados no sólo estimulan medidas de represalia de parte de los socios comerciales, sino que también conducen a ineficiencias en la estructura productiva del propio país, al quitar la presión para incrementar la productividad y reasignar los recursos productivos a ramas o productos más competitivos (FAO, 2010).

Los beneficios derivados del aumento a los NI hacen que los países en desarrollo tengan interés en promoverlo y en asegurar que las normas del comercio internacional sean justas. Sin embargo, desde que concluyó la Ronda Uruguay, los países desarrollados han incrementado sus exportaciones más que los países en desarrollo, y han surgido preocupaciones acerca de la continuación de las medidas de protección agrícola en los países desarrollados. Temas de esta naturaleza figuran

prominentemente en la presente ronda de negociaciones sobre los NI. A partir de la reforma fiscal 2014, México comenzó a realizar cambios estructurales en su legislación fiscal., muchos de ellos motivados por las recomendaciones realizadas por la OCDE en materia de evasión fiscal. Para tales efectos, la AF comenzó por realizar un análisis doméstico relacionado con la fuga de capitales de compañías establecidas en el país, cuyas tasas efectivas de impuestos eran bajas. En este sentido, ubicó a un aproximado de 250 empresas multinacionales que consideraba eran objeto de auditoría en materia de PT (Grupo consultor internacional, 2010).

Por su parte, el SAT inició con procesos de auditorías mediante las cuales determinó ajustes importantes y realizó cambios en sus sistemas informáticos para efectos de ejecutar auditorías más eficientes. Uno de los cambios más importantes se dio en la declaración anual de PT, a la que agregó información más detallada con respecto a las comparables y resultados del análisis efectuado, dejando menor margen al contribuyente para modificaciones futuras de sus estudios de PT (Grupo consultor internacional, 2010).

Por otro lado, la AF se ha encontrado muy activa en foros en NI relativos a las tendencias de fiscalización actuales en esta materia. Asimismo, ha emitido varias notas de prensa en las cuales afirma su compromiso en evitar en medida de lo posible la evasión fiscal (Grupo consultor internacional, 2010).

México debe ofrecer seguridad jurídica a los inversionistas extranjeros para efectos de ofrecer políticas públicas que le resulten rentables a los contribuyentes y que al mismo tiempo les proporcione seguridad jurídica en los capitales invertidos, esto mediante normas y leyes claramente establecidas llevando a cabo las modificaciones necesarias para fortalecer a las instituciones que regular las cargas impositivas en este país.

4.8. Redacción del reporte del caso cruzado

De conformidad con los casos analizados las empresas se encuentran ante un estado de derecho carente de seguridad jurídica en los NI en virtud de que como ya se estableció en el desarrollo de los casos la procuraduría considera que la obligación de presentar puntualmente los estudios de PT así como la DIM no es condicionante para el surgimiento del derecho a deducir, sino que se trata de un requisito formal. El derecho del contribuyente a deducir, basta con que el contribuyente acredite que efectivamente se llevaron a cabo las operaciones de gasto para que surja el derecho que tiene el contribuyente de la deducción del mismo, conforme a los parámetros legales establecidos para tal efecto, y no con la presentación oportuna o extemporánea de los requisitos formales.

Luego entonces la procuraduría considera, que el cumplimiento extemporáneo de una obligación formal no debe ser la razón preponderante para la negación del derecho sustantivo del contribuyente a deducir los gastos efectuados.

El objetivo es establecer que existen ordenamientos legales en los cuales apoya su actuar la AF en materia de PT, los cuales no tienen las cualidades y características de una ley por lo tanto carecen de ese valor coercitivo (obligatorio) para su aplicación, resulta importante en materia de NI que las AF le proporcionen a los gobernados seguridad jurídica y un marco jurídico regulatorio para efectos de que los contribuyentes conozcan sus derechos y obligaciones previo a llevar a cabo sus operaciones cotidianas en el ámbito local e internacional, en virtud de que es necesaria e importante la seguridad jurídica y un marco jurídico regulatorio en un Estado de derecho, en virtud de que es el eje rector de toda economía de lo contrario los contribuyentes hablando de PT en los NI harían caso omiso de cumplir con sus obligaciones en materia tributaria y con esto dejar de pagar tributo al Estado, situación que lo pondría en serios problemas económicos.

La AF ejerció facultades de comprobación para revisar sus operaciones celebradas con partes relacionadas en los ejercicios fiscales 2003, 2004 y 2005, a los contribuyentes con domicilio fiscal en México, por las operaciones en materia de PT con su parte relacionada en el extranjero.

Precisando que durante el desarrollo de dicha auditoría proporcionaron información y documentación con la cual acreditaron el cumplimiento de sus obligaciones en materia de PT, es decir pagaron debida y oportunamente sus impuestos en México por las ganancias obtenidas. Algunas de las causales en las que incurrieron fue la no presentación en tiempo de la declaración informativa a que estaban obligados de conformidad con la fracción XIII del artículo 86 de la LISR y la regla 2.20.1., de la RMF para 2003, 2004 y 2005, No obstante lo anterior, se le determinó un crédito fiscal por concepto de ISR.

La AF al momento de analizar y determinar el crédito fiscal en cuestión apoya su proceder en las reglas que para tal efecto establece la RMF, manifestando que el contribuyente incurrió en una falta grave a las disposiciones fiscales al momento de no cumplir con la presentación de la declaración informativa a que estaba obligado de conformidad con la fracción XIII del artículo 86 de la LISR y la regla 2.20.1. de la RMF para 2003, 2004 y 2005, procediendo a la determinación y elaboración de un crédito el cual se genera del supuesto de la AF al no considerarle al contribuyente dentro de su cálculo del ISR los gastos realizados con su parte relacionada la cual se encuentra en el extranjero determinando un crédito a pagar.

Cuadro 18. Ventajas en la metodología propuesta en la modificación al marco jurídico

CASO PRODECON	RMF 2018	VENTAJAS
1er. Caso: La AF indicó desde el oficio de observaciones emitido el 02 de julio de 2013 que su poderdante debió demostrar que no era necesario realizar ajustes razonables adicionales a los que la empresa ya había hecho en su estudio de PT, es decir, le exigió que demostrara hechos negativos, lo que resulta contrario a lo señalado en las GPT para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la OCDE, que establece expresamente que la carga de la prueba no debe ser utilizada nunca por las AF como pretexto para sostener afirmaciones infundadas o inverificables con relación a los PT. Como resultado determinó un crédito fiscal por concepto de ISR, correspondiente al ejercicio fiscal 2006, en cantidad de $73,020,502.00,	La LISR desde 1997 año en el que se dio a conocer a los contribuyentes el tratamiento de los PT, no era clara en la forma y manera de determinar los ingresos y deducciones con sus partes relacionadas situación que desde entonces ha tratado de suplir mediante la expedición de regla de carácter general establecidas en la RMF.	Existen ventajas al considerar lo propuesto en el presente trabajo sí la AF modificara su legislación e incluyera los preceptos que regula la RMF tendría argumentos jurídicos con los cuales cobrar las cantidades que le está solicitando a los contribuyentes pero al no hacerlo resulta pérdida de tiempo y recursos en virtud de que solo con ley se puede obligar a los contribuyentes a cumplir con el gasto público, situación por la cual resulta necesario modificar la legislación fiscal para integrar todos y cada uno de los elementos necesarios en la determinación de los PT, en el caso que nos ocupa se trata de un crédito en cantidad de $73,020,502.00 los cuales existe el riesgo que no se cobren.
2do. Caso: Este organismo descentralizado considera que la obligación apuntada —presentación de la DIM— no es condicionante para el surgimiento del derecho a deducir, sino que se trata de un simple requisito adjetivo o formal. Por el contrario, el derecho del contribuyente —si cuenta con elementos de fondo que acrediten su procedencia, conforme a los parámetros legales establecidos para tal efecto—	En la RMF existe el ordenamiento que regula la forma y los términos en los cuales deberá de presentarse la declaración informativa DIM, situación que como lo establece la PRODECON independientemente de si se cumplió con la presentación de la mencionada declaración este no debe ser requisito para determinar la procedencia o no de los	La AF debe cuidar y verificar la capacidad contributiva de los contribuyentes proporcionando seguridad jurídica a los contribuyentes en la determinación de los PT con partes relacionadas, esto se lograría si considera las modificaciones que se proponen a la Ley para efectos de que está sea clara, precisa y permita un conocimiento claro por parte de los contribuyentes para su cumplimiento, máxime cuando

CASO PRODECON	RMF 2018	VENTAJAS
surge a partir del gasto que haya efectuado en su operación, no con la presentación oportuna o extemporánea de la DIM, de ahí que está Procuraduría reitere que la autoridad fiscal contaba con los elementos necesarios para valorar el contenido de la declaración de mérito.	gastos efectivamente realizados en el extranjero por su parte relacionada, pero al ser un ordenamiento que carece de legalidad no tiene fuerza obligatoria.	puede contar con elementos adicionales que le permitan conocer la realidad económica del causante frente a la dimensión jurídica de su obligación tributaria sustantiva.
3er. Caso: PRODECON la AF emite la resolución mediante la cual existe la prohibición absoluta e irrestricta para deducir en materia del ISR los gastos a prorrata realizados en el extranjero por un residente en México, establecida en el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013 —28, fracción XVIII, de la legislación vigente a partir del 1o. de enero de 2014—, afecta los derechos fundamentales de ciertos contribuyentes al vulnerarse el principio de proporcionalidad tributaria.	En la RMF existen reglas las cuales regulan las condiciones y requisitos que deben cumplir los contribuyentes para la deducción de los gastos realizados en el extranjero, adicionalmente existe un criterio de la segunda sala de la SCJN en el sentido de que las deducciones realizadas en el extranjero no deben interpretarse como absoluta e irrestricta.	Como se propone en la modificación a la Ley en este caso nuevamente la ley carece de reglas que regulen el comportamiento de los gastos realizados en el extranjero, dejando la decisión a los tribunales de su procedencia, por lo que resulta aplicable lo propuesto en el presente trabajo para efectos de contar con un marco jurídico en el cual se encuentren los ordenamientos legales para la determinación de los PT y con ello generar seguridad jurídica a los contribuyentes.

Fuente: Elaboración propia con apoyo en literatura consultada (2018).

En el siguiente capítulo y con base en los anteriores; y a las variables expuestas se establece una propuesta metodológica para el diseño de los PT en los NI, la cual se encuentra integrada por los elementos necesarios propuestos para la modificación de la metodología, lo que se pretende es exponer los elementos que intervienen en la determinación de los PT en los NI, mediante la propuesta de una política pública, la cual es definida por Tamayo (2015), como el conjunto de objetivos, decisiones y acciones que lleva a cabo un gobierno para solucionar los problemas que en un momento determinado los ciudadanos y el propio gobierno consideran prioritarios, resultando importante la modificación de la metodología en materia jurídica al no encontrarse todos los elementos que integran los PT regulados en México dentro de las leyes de este país, es por ello que se propone la modificación a la ley, logrando

con esto que todos los ordenamientos emitidos por las autoridades y aplicados al momento de realizar las operaciones normales en los NI de los PT se encuentren debidamente integrados en una ley, resultando con esto un marco jurídico completo que le brinde seguridad jurídica a los nacionales y extranjeros que lleven a cabo operaciones internacionales con sus partes relacionadas o empresas de grupo, para finalmente llevar a cabo la contrastación de la hipótesis mediante la aplicación del método de estudio de caso.

CAPÍTULO 5

DISEÑO DE LA PROPUESTA DE MODIFICACION A LA POLÍTICA PÚBLICA PARA LOS NEGOCIOS INTERNACIONALES EN PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La propuesta metodológica para el diseño de los PT está integrada por los elementos: 3.1. Identificación de la política pública; 3.2. Diseño de iniciativa de los PT en México; 3.3. Características de la política pública; 3.4. Evaluación; 3.5. Retroalimentación.

Este capítulo trata de la propuesta de modificación a la LISR en materia de PT en los NI realizado por medio de un proceso, en este caso el proceso que crea una ley se le llama Proceso Legislativo, mismo que está formado por cinco etapas, la primera es la iniciativa, es aquí donde se propone los motivos y circunstancias del porque debe modificarse la ley, esto de conformidad con el artículo 71 de la CPEUM, en la segunda etapa se le llama de discusión, es en este momento del proceso donde se delibera sobre la viabilidad de la modificación a la ley por parte de la cámara de diputados y de senadores, iniciando dicha discusión en la primera de las cámaras, en este punto pueden pasar dos situaciones, que se discuta y concuerden las cámaras que debe aprobarse tal como está el proyecto de ley o se autorice solo una parte, posteriormente se continua con la tercera etapa que es la aprobación, si el proyecto de ley fue discutido y se deliberó que no había problema con él, las cámaras una vez aceptada la aprobación se podrá continuar con ella de manera total y sin modificar su contenido, o de manera parcial cuando se señale que cierto contenido debe tener una modificación, una vez, aprobado en este punto se procede a la cuarta etapa que es la sanción, mediante la cual el ejecutivo federal puede aceptar una iniciativa de ley y es cuando se le denomina sanción que en otras palabras es la facultad que tiene el poder ejecutivo para hacerla obligatoria, continuando con la quinta y última de las etapas que sería la publicación mediante la cual el proyecto de ley deja de serlo para convertirse en una ley oficial de manera que se debe de dar a conocer, y la forma establecida por la ley es mediante el DOF.

5.1. Identificación de la política pública

El análisis económico de las políticas públicas es de suma importancia para el desarrollo sustentable de un país, debido a que en ellas se fijan las directrices que establecen la pauta para el rumbo que debe tomar la sociedad en diferentes rubros. Indudablemente, la implementación de las políticas públicas en los NI en materia fiscal, adquiere una trascendencia de mayor dimensión, ya que no sólo persigue un fin recaudatorio, sino que constituye las bases para la proyección del paquete económico anual de ingresos, mediante la recaudación de contribuciones y administración de los recursos financieros (Hernández, 2017).

Es necesario llevar a cabo el análisis y estudio de las políticas públicas fiscales que faciliten la difusión de información técnica-jurídica y fomenten la cultura tributaria con la finalidad de evitar el incumplimiento de obligaciones fiscales y por ende una afectación económica.

La aplicación de políticas públicas con el objetivo de establecer parámetros que permitan a las empresas adoptar estrategias fiscales que beneficien al sector económico, consolidando las finanzas del país, a través de la recaudación de impuestos, generación de empleos a corto, mediano y largo plazo. En los NI, es fundamental implementar políticas públicas fiscales en aras de crear las oportunidades suficientes para lograr el equilibrio económico y desarrollo sustentable bajo un esquema legal eficiente (Hernández, 2017).

Este trabajo tiene como objetivo proponer cambios a las normas jurídicas mexicanas para dar seguridad al marco jurídico en la determinación de los PT dando seguridad jurídica a los contribuyentes en las operaciones en NI, resultando importante el papel de los diferentes países frente a las políticas públicas para la determinación de los PT en las operaciones entre compañías de un mismo grupo. Para ello se establece una modificación a la metodología que involucró el análisis documental de leyes, reglamentos, normas, recomendaciones por parte de organismos internacionales,

libros, revistas, artículos y circulares en el tema, que reflejan el estado actual y comportamiento evolutivo de los PT en México.

5.1.1. Definición del problema

Existe incertidumbre al momento de llevar a cabo la metodología propuesta por la OCDE y la LISR para la determinación de los PT en los NI en virtud de que al momento de llevar a cabo el comparativo de precios resulta difícil encontrar empresas con las cuales pueda ser posible este comparativo optando de conformidad con la metodología propuesta por estos organismos a la comparación de márgenes de utilidad (ya sea bruta u operativa), existiendo un problema mayor toda vez, que no existe certeza de que los precios sean similares para efectos de poder llevar a cabo el comparativo, resultando aún más complicado afirmar que las estructuras de costos son similares y por tanto los márgenes de utilidad serian desproporcionales (Acosta y Pérez, 1996).

Esto es así, en virtud de que al hablar de una estructura de costos para cada una de las empresas con la que se pretende llevar a cabo la comparación. No existe garantía de que las curvas de costos se encuentren al mismo nivel de la empresa evaluada, “esto obedece al hecho de que las empresas comparables producen en el punto económicamente eficiente y maximizan sus beneficios y que no, al menos temporalmente” (Acosta y Pérez, 1996: 22), se encuentran en un nivel de ineficiencia ocasionado, por ejemplo, por factores coyunturales, se estaría al momento de proponer ajustes o gravámenes provenientes del análisis de PT, castigando o premiando la ineficiencia, asunto exclusivo de los mercados, situación en la cual la AF no tendría participación alguna en este fenómeno.

Si se excluye del análisis a los PT los costos de oportunidad del empresario, resulta claro que las diferencias en costos se deben a las ineficiencias en el uso de los factores de la producción, al proponer la homogeneización de las empresas a

comparar, la metodología de los PT elimina inmediatamente las estructuras de costos y por tanto la existencia de ineficiencias.

Finalmente, “los estados financieros tradicionales no contienen la información que permita inferir qué tanto de la ineficiencia total se debe a no cumplir con el principio de plena competencia y que tanto a otros factores de la producción. Se llega a la conclusión que un análisis de costos a nivel contable, así como la homogeneización de comparables a partir de éste, puede resultar poco confiable” (Acosta y Pérez, 1996: 31).

Algunos de esos países pretenden llenar ese vacío de ley con los acuerdos establecidos por la OCDE para la solución de controversias, pero el objetivo del presente trabajo es demostrar que existe un estado de derecho donde las reglas del juego deben estar previamente establecidas en la norma jurídica para efectos de darle seguridad a las partes que lleven a cabo operaciones en México, de lo contrario se encontraría el contribuyente ante una inseguridad jurídica y estaría en riego su patrimonio y el de cualquier contribuyente llámese local o extranjero.

5.1.2. Definición de variables

Precios de transferencia. constituyen un conjunto de normas jurídicas que regulan los métodos, procedimientos y, en general, facultades de las autoridades tributarias, para modificar elementos esenciales del impuesto, principalmente en materia de base gravable y con motivo de operaciones celebradas entre partes relacionadas, por no haberse ajustado a las políticas de precio de mercado” (Acosta y Pérez, 1996: 22).

Marco Jurídico. Corresponde al conjunto de instrumentos de carácter legal, que de manera coherente sustentan la actuación que en materia de PT deben aplicar las AF, apoyados en leyes, reglamentos, decretos, resoluciones, circulares y normas generales, emitidas por las AF en materia de PT (Sudebip, 217).

Seguridad Jurídica. Se hace referencia a la certeza que proporcionan las normas jurídicas al crear derechos y que los demás los respetarán, incluyendo en este concepto, la noción de estabilidad, es decir, de que perdurará este respeto en el tiempo y que no cambiará, salvo circunstancias extraordinarias (Sisthemis, 2017).

Uno de los más importantes fines del Estado, es precisamente el de proporcionar a sus miembros seguridad jurídica, un valor esencial que es imprescindible en la vida social, y sin cuya presencia difícilmente se pueden realizar los restantes valores de superior jerarquía, como la justicia, tanto que Alterini (2017), los concibe a ambos como relacionados entre sí, de tal forma que considera que su vinculación se puede entender de dos formas: "…en situación de conflicto —como una alternativa entre seguridad o justicia—, o en un marco de armonía, esto es, asumiendo al derecho como un compromiso entre una y otra, para que simultáneamente hayan seguridad y justicia." Se debe profundizar respecto de cómo sucede esto (Sisthemis, 2017).

El ser humano, desde el momento en que forma parte de una comunidad, tiene interés en saber cómo se van a comportar los demás respecto de su persona, su familia y su patrimonio, y cómo se debe comportar él respecto de los demás.

Evidentemente que la respuesta se encuentra en el ordenamiento jurídico, ya que son las normas jurídicas las que van a dar certeza en las relaciones entre semejantes, ya que establecen cuáles son los derechos y cuáles las obligaciones, garantizando que serán respetados y, si no se hiciere, se harán respetar por la autoridad (Sisthemis, 2017).

Es decir, los textos normativos van a aportar certeza a las relaciones sociales porque vamos a poder saber el comportamiento de los demás (respecto de las personas, familias y patrimonio) y, de la misma forma, cómo se debe comportar respecto de los demás, certeza de cuáles son los derechos y cuáles las obligaciones.

Es así como, el derecho provee de seguridad jurídica, haciendo que sus normas sean obedecidas, si es necesario mediante prever el uso de la coerción. En caso de que no se obedezca una norma, que establece el "deber ser" para una situación determinada, el gobierno, como representante del Estado, en uso de facultades que el mismo orden jurídico le ha otorgado, intervendrá para que se resuelva esa tensión, esa ruptura entre el ser y el deber ser, que siempre deben de coincidir y cuando no sucede esto, es cuando precisamente y con base en el ordenamiento legal, interviene la autoridad restableciendo el orden que debe existir, si es necesario, por la vía de la coacción (Sisthemis, 2017).

Sin embargo, la certidumbre la genera precisamente el saber que la conducta que prevén las leyes necesariamente se deberá cumplir o la autoridad la hará obedecer. De esta manera, la nota esencial de lo jurídico va a encontrar eficacia precisamente en el poder coercitivo del derecho, en la posibilidad de que se imponga coactivamente el cumplimiento de la norma, aspecto del que deriva la seguridad: saber a qué atenerse y que ese comportamiento podrá exigirse, aun mediante coacción, ya que la seguridad jurídica "…sólo puede existir cuando los preceptos que integran un determinado sistema de derecho tienen tras de sí un poder capaz de imponerlos, incluso por la fuerza" (Sisthemis, 2017).

En un Estado de derecho, como lo es México, las leyes deben tender a producir seguridad jurídica. Varios estudiosos consideran que la esencia y razón de ser de la seguridad jurídica estriba precisamente, en que el derecho sea claro, cierto, inequívoco. Que haga posible el hecho social y lo garantice. Esto lógicamente compromete a que una de las prioridades de todo Estado sea que sus leyes produzcan efectivamente seguridad jurídica.

Así, el concepto de seguridad jurídica es tan amplio como normas jurídicas existan. Esto es válido para toda persona, pero de primordial aplicación cuando se habla de autoridades, puesto que además de respetar los ordenamientos jurídicos existentes, deben proveer lo necesario para su adecuada aplicación (Sisthemis, 2017).

De esta manera, la seguridad jurídica implica la certeza que tiene el individuo de que su situación legal no será modificada, más que por procedimientos regulares establecidos previamente y que de ninguna manera se encontrará sometido a arbitrariedades, sino que sabe en todo momento cuáles serán sus derechos y obligaciones, sin que el capricho o la parcialidad de los gobernantes le pueda ocasionar un perjuicio.

No se imagina una sociedad desarrollada en la cual sus miembros no sepan a ciencia cierta cuáles son sus derechos y cuáles son sus obligaciones; no cabe en nuestras mentes el que no se encuentre explícito en normas jurídicas qué comportamiento se espera de los demás respecto de nuestras personas y patrimonio, y correlativamente, qué comportamiento pueden esperar ellos de nosotros respecto de sus personas y patrimonios. Sin embargo, un aspecto donde es más relevante está certeza, es en el comportamiento de las autoridades respecto de los particulares (Sisthemis, 2017).

En resumen, la seguridad jurídica es un valor que implica la certeza de que la conducta que la ley regula necesariamente se deberá cumplir y de que, en caso contrario, el Estado la hará obedecer. En todo Estado de derecho, la seguridad jurídica se manifiesta como un medio para lograr y consolidar la justicia, la libertad y el bien común (Sisthemis, 2017).

Por otra parte, según Alterini, existen una serie de requisitos mínimos que se deben cumplir para obtener seguridad jurídica y que serán precisamente los que aseguren a la persona ese saber cómo comportarse y cómo se comportarán los demás y sobre todo, las autoridades y los tribunales respecto de ella y, con base en eso, poder tomar sus decisiones de todo tipo (sociales, económicas, políticas y culturales).

Para él, habrá seguridad jurídica cuando "…el sistema jurídico ha sido regularmente establecido en términos iguales para todos, mediante leyes susceptibles de ser conocidas, que sólo se aplican a conductas posteriores —y no previas— a su

vigencia, que son claras, y que son dictadas adecuadamente por quien está investido de facultades para hacerlo. Todo ello permite calcular razonablemente las consecuencias de derecho que tendrá en el futuro lo que se hace hoy" (Sisthemis, 2017).

A éste ya de por sí completo listado, se agregan los siguientes requisitos:

- Exista un poder coercitivo que asegure el cumplimiento.
- Se justifiquen las normas y decisiones jurídicas en todos los niveles de gobierno.
- Se resuelvan los conflictos por jueces.
- Exista disposición ciudadana a cumplir con sus obligaciones.
- El gobierno respete y haga respetar las leyes.

Todo esto, junto con lo que expresó Alterini, permite que la persona pueda prever su comportamiento con base en consecuencias ciertas respecto de sus acciones, lo que le permite tomar sus decisiones (Sisthemis, 2017).

En contrapartida, se atenta contra la seguridad jurídica en las siguientes situaciones: (Sisthemis, 2017)

La falta de sistematicidad.

Las lagunas o ausencia de acción legislativa.

Las fórmulas jurídicas vacías.

La oscuridad en vigencias y derogaciones.

La opacidad.

La proliferación legislativa.

La falta de publicidad de las normas.

La falta de estabilidad del ordenamiento.

Que no exista caducidad o prescripción.

La seguridad jurídica referida a los PT, contempla la posibilidad de poder prever las consecuencias y el tratamiento tributario de las situaciones y acciones de los ciudadanos que son contribuyentes, pudiendo anticipar cuáles serán las decisiones de la AT, o aún de los tribunales, que cabrían sobre esas situaciones y acciones (Sisthemis, 2017).

Debe entenderse como un conocimiento certero y definitivo acerca de la cuantía de la deuda y el contenido de las obligaciones tributarias, en que los contribuyentes se encuentran protegidos de arbitrariedades de la autoridad tributaria. El que exista mayor o menor seguridad jurídica promueve o mina, según el caso, la confianza de los ciudadanos en sus instituciones, por lo que constituye un valor que la propia autoridad debe buscar fortalecer, ya que, en última instancia, permite promover el cumplimiento voluntario (Sisthemis, 2017).

Es evidente que el concepto de seguridad jurídica en materia tributaria resulta trunco si no se toma en cuenta que no sólo se trata de la ley misma, sino, de su aplicación, por lo que desde este momento resulta de suma importancia no sólo de que se produzcan "buenas leyes", sino también que las autoridades son responsables de promover su aplicación cuiden debidamente de la seguridad jurídica de los

contribuyentes y que existan los medios de defensa adecuados para apuntalarla definitivamente (Sisthemis, 2017).

Por lo tanto, en un análisis de la seguridad jurídica en materia tributaria se debe involucrar (en principio) tanto al Poder Legislativo como a la AT, ya que implica un control de los actos que provienen de la autoridad que legisla, establece y fija la contribución, así como de los derivados de la que la administra, aplica al caso concreto, recauda y destina a los fines públicos (Sisthemis, 2017).

5.2. Diseño de iniciativa de los PT en México

5.2.1. Diseño de iniciativa para una mejor determinación de los pt en México

Propuesta INICIATIVA DE REFORMA A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

EXPOSICION DE MOTIVOS

Gaceta Cámara de Diputados 3-IX-2017

INICIATIVA QUE REFORMA Y ADICIONA DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, A CARGO DEL C. ANGEL MARTIN RODRIGUEZ ZEPEDA.

El suscrito, Ciudadano con fundamento en lo dispuesto en los artículos 71, fracción II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 6, numeral 1, fracción I, 76, numeral 1, fracción II, 77, numeral 1, y 78 del Reglamento de la Cámara de Diputados, presenta por su propio derecho a consideración de esta soberanía la presente iniciativa con proyecto de decreto por el que se adicionan los artículo 76-A de las obligaciones de los contribuyentes que celebren operaciones con

partes relacionadas, al Capítulo IX, "De las obligaciones de las personas morales", del Título II, "De las personas morales", de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el artículo 34-A del Capítulo I, "De las facultades de las autoridades fiscales", del Título III, "De las facultades de las autoridades fiscales, del Código Fiscal de la Federación.

I. Definición del problema

El artículo 31, fracción IV, de la CPEUM dispone que son obligaciones de los mexicanos: "...El 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...".

Por su parte, el CFF establece en su artículo 1, que: "...Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas "…. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico...".

En este sentido, la LISR tiene por objeto regular el pago del impuesto sobre la renta de las personas físicas y morales.

El impuesto sobre la renta es una contribución que las personas físicas y las morales están obligadas a pagar en los siguientes casos:

Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan;

Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente, y

Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Ahora bien, la regulación de los PT en un mundo totalmente interrelacionado, la globalización se convierte en un terreno fértil para la apertura comercial y tecnológica, el intercambio financiero, el movimiento de mercancías y las tendencias sofisticadas de manufactura, con el afán de favorecer sus negocios, las empresas optimizan sus recursos y benefician sus operaciones, atendiendo así a un marco internacional.

Se presenta el fenómeno en operaciones internacionales que fueron las que dieron origen a los acuerdos para evitar el manejo indebido de precios entre partes relacionadas.

En este sentido, los PT surgen como consecuencia inmediata de la competición tributaria a nivel internacional (políticas competitivas entre los fiscos); y su manipulación, para las AF en las diversas naciones puede acarrear distorsiones relacionadas con la evasión de los impuestos, elusión fiscal y disparidades en la asignación de recursos.

En el caso específico de México, las normas para la determinación de PT se materializan en la reforma de la LISR del año 2014 y básicamente, la normativa está dirigida a responder a la necesidad del fisco de regular y establecer claramente los parámetros para la determinación de los costos y deducciones permitidas ante el desarrollo de las nuevas tendencias de intercambio internacional.

De acuerdo con la exposición de motivos de la LISR de 2014, en México, el concepto de PT surge originalmente en transacciones entre partes vinculadas que operaban

bajo una misma jurisdicción; sin embargo en la actualidad, este concepto ha sido dirigido al entorno internacional con la finalidad de solucionar dos problemas de tributación: en primer lugar, la manipulación de los precios entre miembros de grupos empresariales, mediante transferencia artificial de sus utilidades de un país con altas tasas de imposición a países con tasas más reducidas o inclusive a jurisdicciones de baja imposición fiscal, también llamados paraísos fiscales. Y en segundo lugar, evitar que los mismos grupos multinacionales transfieran artificialmente sus utilidades de compañías en el grupo que tienen ganancias, a otras compañías del mismo grupo con pérdidas fiscales. Por lo tanto, queda manifiesta en la legislación mexicana que el objetivo fundamental de esta práctica, está dirigido a reducir o eliminar el impacto impositivo global de las operaciones entre partes vinculadas, con la consecuencia directa para los fiscos de los países que sufren las transferencias, de verse privados de manera injusta de los tributos a que legalmente tienen derecho.

Dentro del entorno internacional, ésta problemática permitió a las AF sustentar la implementación del sistema de PT, el cual tiende a determinar la base tributaria apropiada en cada jurisdicción; en tal sentido, internacionalmente se han adoptado dos principios básicos para el logro de la transparencia fiscal, el primero es el de entidades separadas conforme al cual cada entidad del grupo multinacional está sujeta a tributación sobre el ingreso que le es atribuible (conocido también como el principio *arm´s length*); y el segundo se denomina principio del operador independiente (que es el adoptado en la LISR en México) el cual se basa en el tratamiento de cada empresa vinculada como si fuera una entidad separada y no como un miembro de un solo negocio unificado. Con el mismo se evita que el grupo multinacional establezca condiciones económicas especiales distintas de las que hubiese establecido de haber actuado como empresa independiente en condiciones de libre mercado.

La incorporación de los lineamientos en materia de PT en la Legislación Mexicana, además de estructurar un marco regulatorio moderno en materia tributaria, que busque una distribución más equitativa y justa de la base imponible mundial,

apegándose al Principio Internacional de Transparencia Tributaria, promueve el nacimiento de nuevas obligaciones tributarias sobre las transacciones económicas operadas entre empresas vinculadas, y pone de manifiesto la necesidad de evaluar los efectos e impactos fiscales generados por la práctica de los PT, es por esto que surge la necesidad de que todas las disposiciones que regulen los PT deben estar en un ordenamiento que obligue al contribuyente a cumplir cabalmente con la disposición o norma jurídica.

II. Argumentos que sustentan la presente iniciativa

De acuerdo con el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, se propone en el apartado VI.4 México Próspero, en la estrategia 4.1.2. Fortalecimiento de los ingresos del sector público, implementar las siguientes líneas de acción:

Hacer más equitativa la estructura impositiva para mejorar la distribución de la carga fiscal;

Adecuar el marco legal en materia fiscal de manera eficiente y equitativa para que sirva como palanca de desarrollo, entre otras.

No obstante, con la emisión de reglas de carácter general mediante la RMF en tratándose de PT se crea incertidumbre jurídica en los contribuyentes al carecer de validez este ordenamiento por lo cual se propone que todas las reglas manifestadas en la RMF en materia de PT se deben llevar a rango de Ley para que surtan efectos de obligatoriedad para su observancia y obediencia general.

Aunado a lo anterior, de acuerdo con la iniciativa propuesta por el Ejecutivo Federal se estimaba que de aprobarse el conjunto de medidas propuestas en la LISR empresarial se esperaría la generación de seguridad jurídica a los contribuyentes y a las empresas situadas en el exterior.

Ante la situación económica que prevalece se necesitan instrumentos que permitan dar seguridad jurídica a los contribuyentes y un mejor estado de derecho para con ello permitir que las empresas transnacionales lleven a cabo sus operaciones mediante un ambiente de armonía jurídica.

Es imposible negar que actualmente, el mercado interno se encuentra deprimido y que no puede ser el motor del crecimiento económico que requiere el país; prueba de ello es el comportamiento que ha mostrado el consumo privado frente al consumo público.

III. Fundamento legal de la iniciativa

Con motivo de esta iniciativa se incidirá el marco jurídico de la LISR y del CFF.

Las autoridades fiscales en México, tienen un ordenamiento jurídico el cual se le llama RMF mediante este ordenamiento se emiten a los contribuyentes una serie de reglas para efectos de aclarar o hacer más entendible las leyes fiscales, en otras palabras, mediante este ordenamiento se pretende cubrir la deficiencia encontrada en ley, lo que quiso decir el Poder Legislativo y que por defecto o descuido omitió, ahora bien en materia de PT la AF pretende solicitar una serie de información o declaraciones informativas que deberá cumplir el contribuyente para efectos de hacer deducibles o acreditables las operaciones realizadas con sus partes relacionas, de manera precisa, ese informe establece un enfoque a tres niveles de documentación sobre PT. Los niveles se clasifican en: **(i)** archivo maestro: el cual estaría a disposición de todas las AT de los países interesados; (ii) el archivo local, donde se incorpora documentación detallada sobre precios de transferencia en relación a las transacciones de cada país, y (iii) el informe país por país, a través del cual se declararía anualmente y por cada jurisdicción fiscal en la que operan las compañías multinacionales, la cuantía de sus ingresos, así como el importe del impuesto sobre sociedades pagado.

En este sentido el analisis, determinación y elementos que intervienen al llevar a cabo un estudio de PT, algunos de estos elementos se encuentran regulados o establecidos en la RMF que año tras año es emitida y elaborada por la SHCP a través del SAT, situación por la cual resulta de vital importancia analizar si el ordenamiento cuenta con la envergadura juridica para obligar a los contribuyentes a su cabal cumplimento, de acuerdo con el estudio realizado al respecto y del analisis a los ordenamientos legales en los cuales se apoya resulta que carece de legalidad como a continuación se expone.

La RMF es emitida por el Jefe del SAT, este procedimiento encuentra su fundamento en la CPEUM que en su texto a la letra dice:

> …"**Artículo 89.** Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:
>
> **I.** Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.
>
> **….**

Así mismo, este máximo ordenamiento regula, lo que debe entenderse como legislación en materia impositiva para lo cual en su artículo 133 establece lo siguiente:

> **Artículo 133.** Está Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas …."

Por su parte el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece lo siguiente:

…" Artículo 31. A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

…."

XI.- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;

Otro de los ordenamientos en los cuales se apoya la RMF es la fracción I, inciso g), del artículo 33 del CFF el cual establece lo siguiente:

Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

(…)

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

(…)

En este sentido se señala el límite de legalidad que deben observar las autoridades para llevar a cabo su actuar, toda vez, que de conformidad con este último precepto legal el cual menciona que en tratándose de los elementos del impuesto como lo son el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, los contribuyentes deberán obedecer a lo que establezcan las leyes, esto acorde con el principio constitucional de legalidad el cual

se encuentra establecido en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM el cual establece lo siguiente:

> **Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:
>
> **(…)**
>
> IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De lo anterior, se desprende que todos los gobernados en este país deben contribuir al gasto público de una manera proporcional y equitativa. Entendiéndose por esto, que de acuerdo a su capacidad económica y actividad, es la forma como deben de contribuir al gasto público, de conformidad como lo que establezcan las leyes.

Quedando el gobernado de conformidad con los preceptos legales ya mencionados exceptuado de cumplir con lo que establezca toda disposición que emitan las autoridades administrativas en tratándose de los elementos del impuesto ya mencionados, y de acuerdo con el código federal las autoridades administrativas tienen facultades para emitir reglas o normas que ayuden a la interpretación de las leyes fiscales aplicables al caso concreto, que para el caso en cuestión se encuentra la RMF, materia del presente.

Ahora bien, a continuación, se cita lo que al respecto se han pronunciado los órganos del poder judicial en las siguientes tesis:

> SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 14, FRACCIÓN III, DE LA LEY RELATIVA, NO VIOLA LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA. Es criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que las reglas generales administrativas son emitidas por autoridades administrativas diversas al

titular del Ejecutivo Federal, con base en una disposición de observancia general formalmente legislativa o reglamentaria que contiene una cláusula habilitante que, a su vez, se sustenta en los artículos 73, fracción XXX, 89, fracción I, y 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En ese sentido, el numeral 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, que faculta al Presidente, ahora Jefe, del Servicio de Administración Tributaria para emitir reglas administrativas de observancia general y dé cumplimiento obligatorio para los gobernados, en aras de pormenorizar lo previsto en las leyes tributarias y aduaneras para hacer eficaz su aplicación, al provenir del Congreso de la Unión, es decir, de una autoridad competente para emitir ese tipo de actos, no viola las garantías de legalidad y seguridad jurídica consagradas en los artículos 14, párrafo segundo, y 16, párrafo primero, de la Constitución General de la República, en cuanto a que todo acto de autoridad debe emanar del órgano facultado expresamente para emitirlo.

Amparo en revisión 130/2011. Espectáculos Latinoamericanos Deportivos, S.A. de C.V. 9 de marzo de 2011. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: José Álvaro Vargas Ornelas.

Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época. Tomo XXXIII, Abril de 2011. Pág. 679. Tesis Aislada.

Como se puede apreciar, en esta tesis la Segunda Sala del Máximo Tribunal de Justicia, se pronuncia en el sentido de que es legal y procedente la facultad que tiene el presidente del SAT para emitir estas reglas de carácter general, las cuales se agrupan en la RMF, adicionalmente se transcribe una tesis más de los tribunales.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SU ARTÍCULO 33, FRACCIÓN I, INCISO G), VIGENTE A PARTIR DE DOS MIL CUATRO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirvan de base para realizar el cálculo de una

contribución. Ahora bien, el artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, al prever que las autoridades fiscales, para el mejor cumplimiento de sus facultades, proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes, para lo cual publicarán anualmente las resoluciones que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento; que podrán publicar aisladamente las disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año y que las resoluciones emitidas que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las que determinen las propias leyes fiscales, no transgrede el mencionado principio constitucional. Lo anterior es así, porque la emisión de tales resoluciones en materia fiscal no sólo es permisible sino necesaria, al ser cuerpos normativos sobre aspectos técnicos y operativos para materias específicas, cuya existencia obedece a los constantes avances de la tecnología y al crecimiento de la administración pública, y porque únicamente serán obligatorias si acatan el principio de reserva de Ley relativa, es decir, se sujetan a que las autoridades administrativas, a través de reglas de carácter general, no establezcan cargas adicionales para los contribuyentes en relación con cualquiera de los elementos de las contribuciones, pues de no ser así, no serán observables, siempre y cuando así se determine una vez que se hagan valer los medios de defensa pertinentes y se resuelva lo conducente.

Amparo en revisión 1802/2005. Energéticos Zacaola, S.A. de C.V. 25 de enero de 2006. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

Amparo en revisión 2052/2005. Centro de Servicio Automovilístico, S.A. de C.V. 22 de febrero de 2006. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Eligio Nicolás Lerma Moreno.

Amparo en revisión 6/2006. Morpar, S.A. de C.V. 15 de marzo de 2006. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

Amparo en revisión 625/2006. Multiservicio Tizimín, S.A. de C.V. 3 de mayo de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Lorena Goslinga Ramírez.

Amparo en revisión 758/2006. Antonio Alberto de Jesús Vargas y Cervera. 24 de mayo de 2006. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Ramón Cossío Díaz. Ponente: José Ramón Cossío Díaz; en su ausencia hizo suyo el asunto José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Lorena Goslinga Ramírez.

Tesis de jurisprudencia 63/2006. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de treinta de agosto de dos mil seis.

Lo que se pretende es determinar si la RMF la cual se publica cada año para su observancia por parte de los gobernados en materia tributaria es legal y se toma de ejemplo la correspondiente al Ejercicio Fiscal de 2017 de la cual se transcribe la parte final misma que contiene los artículos transitorios mediante los cuales se establece a partir de cuando entra en vigor y lo más importante la persona que rubrica (firma) dicho dispositivo jurídico como lo es el Presidente del SAT.

2. Resolución miscelánea fiscal para 2017.

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO.

RESOLUCIÓN Miscelánea Fiscal para 2017 y su anexo 19. (Continúa en la Tercera Sección)

Primero. La presente Resolución entrará en vigor el 1 de enero de 2017 y estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, excepto lo dispuesto en las fracciones siguientes:

I. El Anexo 20 en su versión 3.3., entrará en vigor el 1 de julio de 2017.

Segundo. Lo dispuesto en las siguientes reglas y Anexos será aplicable:

I. La regla 3.23.21. y la ficha 117/ISR "Informe al Programa de Verificación en Tiempo Real", contenida en el Anexo 1-A a partir del 8 de diciembre de 2016, fecha en que se dieron a conocer en el Portal del SAT.

II. El Capítulo 11.7. Reglas de Operación para la aplicación del estímulo fiscal a que se refiere el "Acuerdo por el que se establecen estímulos fiscales a la gasolina y el diésel en los sectores pesquero y agropecuario" publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2015, que comprende las reglas 11.7.1., 11.7.2. y 11.7.3., a partir del 1 de diciembre de 2016.

III. La regla 3.2.23., a partir del 8 de octubre de 2015.

IV. La deducción a que se refiere la regla 3.3.1.43., a partir del 1 de septiembre de 2015.

.....

Trigésimo Séptimo. Para efectos del Artículo Noveno, fracción X de las disposiciones transitorias del "DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo", publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013, el cumplimento de cualquiera de las obligaciones a que se refiere el mismo, deberá efectuarse conforme a los trámites, medios y formas establecidos en la RMF para 2016.

Trigésimo Octavo. Para los efectos de la regla 3.10.2., fracción II vigente en la RMF para 2016, se tendrá por cumplida la obligación a que se refiere el artículo 86, tercer párrafo de la Ley del ISR "Declaración anual de ingresos y egresos", correspondiente al ejercicio fiscal 2015, siempre que se haya presentado de forma espontánea a más tardar el 30 de noviembre de 2016.

Atentamente

Ciudad de México, 14 de diciembre de 2016.- El Jefe del Servicio de Administración Tributaria, **Osvaldo Antonio Santín Quiroz**.- Rúbrica.

Fuente: Diario Oficial de la Federación 26 de diciembre 2016, Edición Matutina.

Se concluye de conformidad con lo que establece el artículo 92 de la Constitución Federal que en su texto a la letra dice.

> **Artículo 92.** Todos los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos.

Luego entonces del análisis a las disposiciones legales realizadas, se podrá observar que la RMF, al no encontrarse firmada por la persona que establece la ley como lo es el Secretario de Estado, únicamente puede otorgar derechos mas no y en ningún momento obligaciones, en virtud de que desde su inicio o emisión se encuentra tildada de vicios de forma y de fondo, y aun y cuando existen reglas que obligan a los contribuyentes a realizar determinadas situaciones jurídicas y de hecho, dentro del mencionado documento, nunca tendrá el efecto coercitivo que le permite al Estado exigir el impuesto que le corresponde por carecer de legalidad.

Finalmente, lo que se pretende con este estudio llevar a cabo una propuesta de reforma a la LISR mediante la cual se incluyan las reglas establecidas en la RMF como lo son las reglas 1.19., 2.12.8., 3.3.1.27., 3.9.1.2., 3.9.1.3, 3.9.15., etc. Las cuales como ejemplo por mencionar se refieren al límite en la deducción de intereses, a las declaraciones informativas que debe presentar el contribuyente por realizar operaciones con partes relacionadas de conformidad con el artículo 76-A de la LISR pero que en esencia establecen más requisitos de los estipulados en la propia ley, llevando a cabo obligaciones adicionales a los contribuyentes quienes en caso de no cumplir o cumplir parcialmente se verá reflejado en un aumento en la base o incremento de los ingresos determinados previamente por el contribuyente y modificados por las AF en el ejercicio de sus facultades de comprobación, para el cálculo del impuesto correspondiente, situación que pone en riesgo la continuidad del negocio.

5.2.2. Diseño de iniciativa de modificación de la LISR y CFF

IV. Denominación del proyecto de ley o decreto

Iniciativa con proyecto de decreto que adiciona los artículos 76-A de las obligaciones de los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas, al Capítulo IX, "De las obligaciones de las personas morales", del Título II, "De las personas morales", de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el artículo 34-A del Capítulo I, "De las facultades de las autoridades fiscales", del Título III, "De las facultades de las autoridades fiscales, del Código Fiscal de la Federación.

V. Ordenamientos a modificar

- LISR y CFF.

VI. Texto normativo propuesto

En el siguiente texto se expone el texto de la LISR y del CFF aparece subrayado el texto que se pretende se incluya en la Ley (se modifique) y que corresponde a la RMF ordenamiento que se pretende se eleve a rango de ley para otorgarle carácter obligatorio (Ver Anexo 3).

VII. Artículos transitorios

UNICO. El presente decreto entrará en vigor a partir del día 1o. de enero de 2018.

Salón de sesiones del Palacio Legislativo de San Lázaro, a los tres días del mes de noviembre del año 2017.

Ciudadano Ángel Martin Rodríguez Zepeda. — (Rúbrica)

Fase de iniciativa

Este primer momento del procedimiento legislativo se encuentra regulado por los artículos 71 y 122, base primera, fracción V, inciso ñ), constitucionales, así como por el 55 del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos (en adelante RICG). De esta manera, el derecho de hacer propuestas o presentar proyectos de ley está reconocido por la propia Constitución mexicana, la cual indica de manera muy clara quiénes son los titulares en exclusiva de esta potestad. Señalando tales artículos al:

Presidente de la República como facultado para ejercer el derecho de iniciativa. De ésta manera, el Presidente de la República puede presentar cualquier tipo de iniciativa de ley o decreto; pero de manera exclusiva le corresponderá presentar las iniciativas de:

La LI,

El Presupuesto de Egresos de la Federación, y

La Cuenta Pública.

Con base en la normativa antes citada, también los miembros de una y otra Cámara, es decir, los diputados y los senadores, son titulares de la iniciativa legislativa. Los legisladores pueden presentar proyectos de ley o decreto sin más restricciones que respetar las materias reservadas al Presidente de la República. No se exige, incluso, que el proyecto de ley o decreto sea suscrito por un número determinado de legisladores. En este sentido es válido pensar en que la iniciativa legislativa pueda ejercitarse individualmente por cada uno de los parlamentarios y también presentarse proyectos de manera conjunta.

Finalmente, los citados artículos 71 constitucional y 55 del RICG en su fracción tercera, otorgan, asimismo, este derecho a las legislaturas de los estados y a la Asamblea Legislativa del Distrito Federal por la vía del artículo 122, base primera, fracción V, inciso ñ), para presentar iniciativas en materias relativas al Distrito Federal ante el Congreso de la Unión.

Todos los proyectos de ley o decreto pueden presentarse indistintamente en cualquiera de las cámaras, a elección de él o de los proponentes, los cuales pasarán de inmediato a comisión. Pero está regla general encuentra dos excepciones, a saber:

Los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones e impuestos; o bien sobre reclutamiento de tropas, los cuales, por mandato constitucional (artículo 72 inciso h), deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

Para conocer de las incitativas de ley o decreto es necesario, con fundamento en el artículo 63 constitucional, que se integre el quórum necesario, es decir deben estar presentes la mitad más uno de los miembros de las cámaras. Finalmente hay que señalar que nuestra propia Norma Fundamental establece que si el proyecto de ley ha sido rechazado por la cámara de origen, el mismo no podrá presentarse en las sesiones de ese año (artículo 72, inciso g).

5.3. Características de la política pública

Las políticas públicas son acciones de gobierno con objetivos de interés público que surgen de decisiones sustentadas en un proceso de diagnóstico y análisis de factibilidad, para la atención efectiva de problemas públicos específicos, en donde participan las empresas y personas físicas como contribuyentes y las AF en la definición de problemas y soluciones (Franco Corzo, 2014).

Se analiza está definición que se propone en este trabajo como política pública para el diseño y determinación de los PT en México logrando con ello la seguridad jurídica y el desempeño eficiente de los contribuyentes en la aplicación de los PT.

¿Qué son las políticas públicas?

1. Las políticas públicas son acciones de gobierno con objetivos de interés público, que surgen de decisiones sustentadas en un proceso de diagnóstico y análisis de factibilidad:

En ésta definición se propone que las acciones de política pública tengan dos características fundamentales: 1) buscar objetivos de interés o beneficio público; y 2) ser resultado de un proceso de investigación que implica el uso de un método para asegurar que la determinación de los PT es la mejor alternativa posible para resolver un determinado problema público.

En este sentido, una acción de gobierno que no busca el interés público o que no está sustentada en un proceso de diagnóstico y análisis, no es una política pública, simplemente es un acto de autoridad.

2. Para la atención efectiva de los problemas en la determinación de los PT en específico:

Se propone que las políticas públicas sean tiros de precisión dirigidos a resolver las principales causas de la problemática en la determinación de los PT que se pretende solucionar, donde se haga el mejor uso posible de los recursos públicos.

3. En donde participan los contribuyentes y la AF en la definición de problemas y soluciones:

En este punto se propone que se incluyan los estudios de caso en los cuales es un claro ejemplo de las situaciones jurídicas y de hecho ante las cuales se les presenta diariamente a los contribuyentes en las revisiones cotidianas que llevan a cabo las AF en este país a empresas nacionales como extrajeras con presencia en México, especialmente las de los afectados por el problema público en el diseño de la determinación de los PT, ya que le otorga legitimidad a este proceso y permite que las empresas y la AF estén incluidas y sean copartícipe en la solución de los problemas públicos.

Con base en ésta definición, se puede concluir que las políticas públicas son acciones que permiten un mejor desempeño gubernamental, tanto al interior como al exterior del aparato público, a partir de cuatro supuestos: el interés público, la racionalidad, la efectividad y la inclusión. Tales supuestos se logran a través del uso racional de los recursos públicos, la focalización de la gestión gubernamental a problemas públicos acotados y la incorporación de la participación empresarial.

El desarrollo teórico de las políticas públicas ha generado un número por demás considerable de conceptos o definiciones, todas con un elemento que las unifica: la idea de una actuación del gobierno para solucionar problemas públicos específicos.

5.3.1. Fase de discusión y aprobación por las cámaras de diputados y senadores

Una vez presentado el proyecto de ley o decreto por alguno de los titulares de la iniciativa legislativa, se da inicio a la etapa de discusión y aprobación del proyecto de ley o decreto; en este periodo del procedimiento legislativo ordinario se pretende fijar definitivamente el contenido de la ley. Está fase está regulada por los artículos 72 de la Constitución y del 95 al 134 de RICG. (diputados, 2005)

Recibido el proyecto por una de las cámaras, el presidente de la misma lo turnará a la comisión a la que corresponda el estudio en razón de la materia que entrañe la iniciativa legislativa, misma que será publicada en la *Gaceta Parlamentaria*. De esta manera, la Cámara que ha recibido la iniciativa se constituye en la Cámara de Origen, quedando a su colegisladora la función de Cámara Revisora.

Este es el momento en el que las comisiones legislativas desplegarán sus trabajos y harán uso de todas sus facultades para solicitar documentos y mantener conferencias con Secretarios de Despacho, Jefes de Departamento, etcétera, a fin de presentar un dictamen de los negocios de su competencia.

Todo dictamen de comisión deberá contener una parte expositiva de las razones en que se funde y concluir con proposiciones claras y sencillas que puedan sujetarse a votación. Para que haya dictamen, éste deberá presentarse firmado por la mayoría de los individuos que componen la Comisión. Si alguno o algunos no están de acuerdo con la mayoría, podrán presentar su voto particular por escrito.

Una vez que los dictámenes estén firmados por la mayoría de los miembros de la Comisión del asunto, se publicarán junto con los votos particulares, si los hubiera, a más tardar cuarenta y ocho horas antes del inicio de la sesión en que serán puestos a discusión y votación. A los dictámenes publicados de ésta manera, podrá dispensarse la lectura, previa consulta al Pleno en votación económica.

Los dictámenes en su totalidad estarán sujetos a discusión en lo general, pero en lo particular sólo se discutirán los artículos reservados.

En relación con las discusiones en general de un dictamen de ley, cada grupo parlamentario contará con quince minutos para su intervención; después de ésta se abrirán hasta dos turnos de cuatro oradores en pro y cuatro en contra, los que dispondrán de diez minutos cada uno. La participación de los grupos parlamentarios se realizará en orden creciente en razón del número de diputados que lo conforman.

Agotada la discusión en lo general y consultado el Pleno sobre artículos reservados para discusión en lo particular, en un solo acto se votará el dictamen en lo general y los artículos no reservados.

Si el dictamen fuere rechazado al término de la discusión en lo general, en la sesión siguiente se pondrá a discusión el voto particular. Si fuesen más de uno los votos se discutirá el del grupo parlamentario de mayor número de diputados y si éste se rechaza también, se procederá a discutir en la siguiente sesión el del Grupo Parlamentario que siga en importancia numérica, y así sucesivamente hasta agotarlos todos.

La discusión en lo particular será de la siguiente manera: se discutirá cada artículo reservado; cuando el proyecto conste de más de treinta artículos se consultará al Pleno si procede su discusión por capítulos. Una vez que se haya llegado a un acuerdo al respecto se procederá a abrir un turno de hasta cuatro oradores en contra

y cuatro en pro, por cada artículo o grupo de éstos; de tal manera que cada orador dispondrá de cinco minutos si se discute por artículos y de diez minutos cuando se discuta por grupo de artículos.

Si un artículo o grupo de artículos fuese rechazado por la cámara, esa parte del dictamen regresará a comisión para que ésta lo reelabore, tomando en consideración todo lo dicho durante la discusión, y lo presente nuevamente en sesión posterior. Entretanto, el resto del proyecto de ley aprobado quedará a disposición de la Presidencia de la Mesa Directiva y no podrá turnarse a la colegisladora hasta que no se presente la nueva propuesta de la comisión dictaminadora y la cámara resuelva al respecto. Una vez concluidas las discusiones en lo general y en lo particular, se procederá a la votación, misma que se realiza a través del sistema electrónico de asistencia y votación.

Aprobado un proyecto en la cámara de origen, pasará a la otra cámara colegisladora, que de igual manera procederá a la discusión y aprobación de la iniciativa de ley. En este momento pueden presentarse tres situaciones distintas, a saber:

1) Que la cámara revisora la apruebe sin modificaciones; en cuyo caso se continuará con el procedimiento legislativo iniciándose así la fase se ha denominado "*integradora de la eficacia*" (artículo 72, inciso "*a",* constitucional).

2) Que algún proyecto de ley o decreto fuese desechado en su totalidad por la cámara revisora, en cuyo caso volverá a la cámara de origen con las observaciones que aquélla le hubiese hecho. Si una vez examinado fuese aprobado por la mayoría absoluta de los miembros presentes de la cámara de origen, pasará a la cámara revisora, que lo desechó, la cual deberá volverlo a tomar en consideración y si lo aprobare por la misma mayoría se pasará a la siguiente etapa del procedimiento legislativo. Pero, en caso contrario, si la cámara revisora lo volviera a rechazar, dicha iniciativa de ley no podrá presentarse nuevamente en el mismo periodo de sesiones (artículo 72, inciso "*d",* de la Constitución).

3) Si no se presentará ninguno de los dos supuestos anteriores y un proyecto de ley o decreto fuese desechado en parte, modificado, o adicionado por la cámara revisora; la discusión de la cámara de origen versará únicamente sobre lo desechado o sobre las reformas o adiciones, sin poder alterarse en manera alguna los artículos aprobados. Si las adiciones o reformas hechas por la cámara revisora fuesen aprobadas por la mayoría absoluta de los votos presentes en la cámara de origen se pasará a la siguiente fase del procedimiento legislativo.

Si por el contrario, las reformas o adiciones, elaboradas por la cámara revisora, fuesen rechazadas por la mayoría de los votos en la cámara de origen, la iniciativa volverá a aquélla para que considere las razones expuestas por ésta, y si por mayoría absoluta de los votos presentes, en la cámara revisora se desecharen en ésta segunda revisión dichas adiciones o reformas, el proyecto en lo que haya sido aprobado por ambas cámaras se someterá a la siguiente fase (artículo 72, inciso ”*e”,* constitucional).

Si la cámara revisora insistiere, por la mayoría absoluta de los votos presentes, en dichas adiciones o reformas, todo el proyecto no volverá a presentarse sino hasta el siguiente periodo de sesiones, a no ser que ambas cámaras acuerden, por mayoría absoluta de sus miembros presentes, que se expida la ley o decreto sólo con los artículos aprobados y que se reserven los adicionados o reformados para su examen y votación en las sesiones siguientes (artículo 72, inciso “*e”,* constitucional).

5.4. Evaluación

5.4.1. Fase integradora de la eficacia

Una vez aprobado el proyecto de ley o decreto por la Cámara de Diputados y la de Senadores, se comunicará al Ejecutivo, firmado por los presidentes de cada una de las cámaras. Corresponde en este momento al Presidente de la República manifestar

su acuerdo sancionando la ley y ordenando su promulgación o expresar su disconformidad formulando objeciones al proyecto.

En caso de que el presidente esté de acuerdo con la totalidad del proyecto procederá a sancionarlo y a disponer que se promulgue como ley. La sanción es el acto de aceptación de una iniciativa de ley o decreto por parte del Poder Ejecutivo y en tal sentido la Constitución Mexicana en su artículo 72 b) señala que: "Se reputará aprobado todo proyecto no devuelto con observaciones a la Cámara de su origen, dentro de diez días útiles; a no ser que, corriendo este término, hubiere el Congreso cerrado o suspendido sus sesiones, en cuyo caso la devolución deberá hacerse el primer día útil en que el Congreso esté reunido".

Como puede inferirse de lo anteriormente enunciado, este es el momento en el que el Presidente de la República puede ejercer su derecho de veto sobre cualquier ley. De tal manera que, si el proyecto de ley es desechado en todo o en parte por el Ejecutivo, será devuelto, con sus observaciones, a la Cámara de origen, misma que deberá discutirlo nuevamente y si fuese confirmado por las dos terceras partes del número total de votos, pasará otra vez a la Cámara revisora y si fuese sancionada por ésta por la misma mayoría, el proyecto de ley o decreto será devuelto al Ejecutivo para su promulgación.

La promulgación consiste en una declaración solemne de acuerdo con una fórmula especial mediante la cual se formaliza la incorporación de la ley de manera definitiva al ordenamiento jurídico. Dicha fórmula, conforme al artículo 70 de la Constitución, es la siguiente: "El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos decreta (texto de la ley o decreto)". La sanción y la promulgación no se diferencian espacial y temporalmente, sino que se efectúan en el mismo acto.

Junto con la sanción y la promulgación, el Presidente de la República debe proceder a la publicación de la ley. La promulgación en el derecho mexicano incluye la obligación de publicar la ley, como medio de que se vale el poder público para dar a

conocer la nueva ley a todos los ciudadanos. La publicación de las leyes se realiza en el DOF, órgano de difusión del Estado.

5.4.2. Seguimiento a la nueva ley en materia de PT

Ante la reforma a la LISR y CFF en el apartado correspondiente a los PT, es de considerarse que México debe ir a la vanguardia en materia de legislación en PT, el Estado necesita un Estado de derecho donde se cuente con un marco jurídico que proporcione seguridad a los contribuyentes en el ámbito local e internacional.

La iniciativa de LISR y CFF actualmente se analiza en la Cámara de Diputados, y tiene como objetivo regular la integración, organización, funcionamiento y control de los PT, para efectos de que exista certeza jurídica en su aplicación.

Además, la propuesta busca definir las bases y modalidades de coordinación de los contribuyentes y las AF, para preservar el estado de derecho, dar seguimiento puntual al proceso para impulsar las modificaciones que se requieran en el ámbito local, y así, mantener al Congreso del Estado a la vanguardia en la legislación de seguridad.

5.5. Retroalimentación

5.5.1. Retroalimentación al seguimiento de la nueva LISR en materia de PT

Para mejorar la legislación se tiene principalmente dos movimientos uno que se enfoca a la técnica legislativa (la forma de hacer la ley) y otro que busca evaluar la ley (retroalimentar al legislativo). Si bien la técnica legislativa, no necesita de la evaluación de la ley, la evaluación de la ley, implica una búsqueda de mejorar la técnica legislativa. Estas posturas son recíprocas y se necesitan mutuamente, por tal motivo se debe generar ese puente entre esas dos posturas y realzar el control con posterioridad (Cristóbal, 2012).

La retroalimentación se debe entender como la forma de apoyar al legislador en el proceso de la elaboración de la ley por parte de los expertos y de acuerdo a la aplicación de la misma en un caso concreto si no se institucionaliza, un método de comunicación entre la evaluación y el legislador, difícilmente las evaluaciones darán resultados efectivos, es por ello que resulta de gran utilidad darle continuidad a la presente propuesta de modificación para efectos de generar con ello un marco jurídico regulatorio bueno y eficaz, que genere seguridad jurídica a los contribuyentes locales y extranjeros.

Está seguridad jurídica que se establece tiene que respetar los principios constitucionales como lo es el destino del gasto público la CPEUM establece que los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus ciudadanos, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio, esto de acuerdo con SAT (2008), por lo que se puede afirmar que ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento de un Estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, ya que la principal causa de la evasión impositiva estriba precisamente en la indebida atención de los servicios públicos.

Por otra parte, de conformidad con lo que establece SAT (2008), otro principio que se debe respetar es el de proporcionalidad, ante la ausencia en el texto constitucional de una definición del concepto de proporcionalidad, la SCJN establece que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Para reconocer lo desproporcionado de una contribución es necesario atender a las características particulares de cada tributo, es decir, tomando en consideración que

todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de ésta riqueza, es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto y que para el caso en estudio como lo es los PT en los NI deben existir estos principios para efectos de darle seguridad jurídica a los contribuyentes llámese local o extranjero.

Finalmente, el capítulo de Resultados, Conclusiones y Recomendaciones en el cual se expone él porque es tan importante que todos los elementos y procedimientos que existen en materia de PT deben estar en ley, por los costos y riesgos tan altos que implica este tipo de estudios, por lo que resulta necesario modificar la ley para efectos de hacer más accesible y segura la forma de llevar a cabo un estudio de PT y se establezcan en ley los elementos de una manera clara y sencilla, para que le dé certeza jurídica a los contribuyentes en los NI al aplicar los PT, logrando con ello una mejor recaudación para el país en beneficio de sus gobernados.

CAPÍTULO 6

RESULTADOS

6.1. Resultados

La investigación científica busca una respuesta racional al planteamiento de un problema que intenta resolver, entre tantas, una necesidad humana en un tiempo y espacio dados mediante la generación de propuestas coherentes capaces de materializar algún aspecto de desarrollo social y económico a través de un adecuado marco juridico que le de certeza a las operaciones realizadas por los contribuyentes en los NI en el intercambio de bienes y servicios en materia de PT.

De acuerdo con Yin (2010), los resultados de un estudio de caso pueden generalizarse a otros que representen condiciones teóricas similares. Los estudios de casos multiples refuerzan estas generalizaciones analíticas al diseñar evidencia corroborada a partir de dos o mas casos, En relación con la propuesta realizada por parte de PRODECON se encuentra que ésta es adecuada en virtud de que el argumento base, se expone en el sentido de que la AF de acuerdo con la información que le solicitó a los contribuyentes tiene elementos sificientes para determinar la capacidad contributiva y el cumplimiento con la obligación del pago de impuestos que les corresponde de conformidad con la ley en tiempo y forma, situación que en los casos analizados llevarón a cabo los contribuyentes, la AF pretende determinar un crédito fiscal el cual resulta oneroso, con base en el argumento de que dejarón de cumplir con las reglas de deducciones prorrateadas en el extranjero con sus partes relacionadas y declaraciones informativas, a las cuales estan obligados de conformidad con los artículos 28, fracción XVIII, (antes 32, fracción XVIII) y 86 de la LISR, de la observación y análisis a estos artículos se desprende que la forma y terminos en los cuales deberá de llevarse a cabo la deducción así como la presentación de la mencionada declaración se encuentra regulada en la RMF, estas deducciones y declaraciones informativas las establece de manera clara y precisa la RMF, estos ordenamientos deberán estar establecidos en la ley para efectos de

contar con un marco jurídico que le de seguridad juridica a los contribuyentes en materia de PT.

El actuar de la autoridad responsable resulta ilegal, en virtud de que las obligaciones que supuestamente tiene el contribuyente y que dejó de cumplir como lo son las deducciones prorrateadas en el extranjero con sus partes relacionadaslas y declaraciones informativas por las operaciones realizadas con su parte relacionada, dejó de presentar dicha declaración y por lo tanto los gastos realizados con su parte relacionada son no deducibles, incrementando con ello la base tributaria y por ende resultando un nuevo ISR a pagar, por lo que el contribuyente se encuentra obligado a cumplir con el gasto publico de conformidad con la ley, y la autoridad responsable emite una liquidación (crédito) con base en está RMF, por no cumplir con la norma, situación que resulta fuera de todo contexto legal, por lo tanto el Estado no puede soportar su actuación con base en una RMF que no se encuentra con los atributos de ley, por lo que resulta ilegal desde su origen en virtud de que nació tildada de ilegalidad y por lo tanto aun y cuando existe la obligación en ley, ésta no puede ser complementada por la RMF en la forma y términos de su presentación que repercuta en la base del impuesto, al momento de llevar a cabo presentación de las declaraciones informativas por parte de los contribuyentes solicitadas por la AF, resultando improcedente la actuación de la autoridad responsable.

De acuerdo con Cabrera (2016), existe la necesidad de elevar la recaudación de impuestos para compensar la caída de los ingresos petroleros (no tributarios) y equilibrar de esa manera las finanzas públicas sin recurrir a mayor endeudamiento público, luego entonces al llevar a cabo la modificación a los PT se puede lograr un incremento en la recaudación y un control de las operaciones de los contribuyentes, pero el no tener una legislación que especifique y exponga de una forma clara y precisa los requisitos que deben cumplir los contribuyentes para la elaboración del estudio de PT esto puede repercutir en efectos jurídicos irreversibles que impidan dicha recaudación y propicien un alto costo en la defensa de los intereses de las AF.

Adicionalmente de conformidad con Torres (2010), la debilidad de las finanzas públicas del país ha generado la necesidad del Estado de recaudar contribuciones prácticamente a cualquier costo (inclusive vulnerando flagrantemente el Estado de Derecho). El gobierno mexicano podria recaudar más si aplicara las modificaciones que se proponen en el presente trabajo cuidando el estado de derecho, la unica forma como se causa un impuesto en México es mediante ley, por lo tanto las reglas o disposiciones establecidas en la RMF que modifiquen los elementos del impuesto como lo son el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa, forzosamente deben estar incluidos en una ley para efectos de que tengan validez, un claro ejemplo es que en el caso propuesto por la PRODECON, la modificación que la autoridad responsable realizó fue el no considerar en su cálculo los gastos y/o costos realizados por el contribuyente con su parte relacionada, incrementándose la base para el cálculo del ISR; ahora bien, el contribuyente cuenta con el derecho de acudir ante los tribunales mexicanos para efectos de hacer valer lo que conforme a las leyes le corresponde, situación que en términos monetarios resulta muy costoso para el Estado, el cual si estos ordenamientos los integrara en ley, se evitaria este tipo de controversias generando un ambien de seguridad jurídica entre sus contribuyentes nacionales y extranjeros y logrando una mayor recaudación en el ambito local e internacional.

6.2. Conclusiones

Para este apartado haciendo referencia a Yin (2010), establece, la importancia de diseñar el estudio de caso de un aforma apropiada e introducir una serie de tacticas a lo largo del proceso en que éste se desarrolla, permite relacionar directamente los principales contrastes que determinan la calidad de la investigación empírica en las ciencias sociales. Por lo que se concluye de que en la medida que existan disposiciones legales claras, los contribuyentes podrán llevar a cabo la determinación de los PT con certidumbre de conformidad con la LISR, dando seguridad jurídica a los gobernados al integrar en una ley las obligaciones fiscales por la realización de las operaciones comerciales que realizan los contribuyentes nacionales o extranjeros con sus partes relacionadas, evitando establecer disposiciones en materia de PT en

la RMF ordenamiento que no tiene las características de una ley y por lo tanto no obliga a los gobernados este tipo de RMF crea derechos a los contribuyentes más no obligaciones por ser un ordenamiento emitido por el poder ejecutivo y no contar con los atributos de una ley, por ende no tiene el carácter coercitivo situación que no obliga al contribuyente a su cumplimiento.

De conformidad con Fernández (2005), las bases legales están conformadas por el cuerpo de leyes tributarias y disposiciones reglamentarias elaboradas por el Estado u organismos competentes para normar la actuación tanto de la AT como la de los contribuyentes en base al establecimiento de un tributo que recaerá sobre un sujeto pasivo, que en el caso específico del presente estudio se trata de los efectos de los PT sobre las operaciones llevadas a cabo en los NI, por tanto, uno de los más importantes fines del Estado, es precisamente el de proporcionar a sus miembros seguridad jurídica, ya que son las normas jurídicas las que van a dar certeza en las operaciones comerciales que realicen los contribuyentes, al establecer cuáles son los derechos y cuáles las obligaciones, garantizando que serán respetados y, en el caso donde la AF con apego en la RMF modifica la base en la cual se apoya para la determinación de un impuesto mayor, al determinado por el contribuyente, en virtud de no considerar algunas de las deducciones de gastos efectivamente realizadas por el contribuyente, genera con ello mayor carga impositiva al contribuyente, y un estado de inseguridad jurídica y falta de certeza en la ley propiciando confusión en los contribuyentes, comerciantes e inversionistas al momento de llevar a cabo la determinación de los PT en las operaciones comerciales entre partes relacionadas en México en los NI.

En el marco de las consideraciones anteriores de conformidad con lo que establece Gradwohl y Zamora (2011), la combinación es tener un esquema fiscal competitivo en el contexto internacional, pues con ello la recaudación y todo lo demás llegarán por añadidura. Considerando lo anterior, es preocupante que al día de hoy México no cuente con un esquema fiscal como el que se ha señalado. Resulta interesante el análisis y desarrollo del intercambio de información en México, bajo la premisa de

que, como parte de una participación mayor en el entorno económico mundial, México se encuentra negociando diversos convenios de intercambio de información con muchos países, los cuales "históricamente" han sido considerados como "paraísos fiscales", y que su compromiso con los lineamientos de la OCDE les ha permitido ir limpiando su estatus a lo largo de los años. Las autoridades en México se deben ocupar en resolver todas estas controversias que se suscitan en materia de PT en los NI, en virtud de que no es clara la ley en tratándose de operaciones realizadas con empresas de grupo, hoy en día con el comercio electrónico las transacciones internacionales resultan ser cada día más y en cuanto a monto resultan ser las más representativas, por lo tanto resulta necesario y urgente por los intereses económicos que representan, las modificaciones a las leyes deben ir en función de los cambios solicitados por el mercado, de lo contrario es una situación que se verá reflejado en las finanzas públicas y que le causan un grave problema a las AT para cumplir con sus compromisos como lo es el gasto público y buen desarrollo del país.

6.3. Recomendaciones

En este orden de ideas, se puede citar a Torres (2010), la explicación es muy sencilla, la debilidad de las finanzas públicas del país ha generado la necesidad del Estado de recaudar contribuciones prácticamente a cualquier costo (inclusive vulnerando flagrantemente el Estado de Derecho). Cabe señalar que sigue siendo la misma base de contribuyentes quienes sostienen dichas finanzas públicas; no obstante, que es clara desde hace décadas, la galopante economía informal y los famosos esquemas de cooperativas, sindicatos, entre otros esquemas de outsourcing, que evaden cantidades multimillonarias de contribuciones, pero que por razones desconocidas para el ciudadano común, son intocable, para abordar las respectivas recomendaciones resultantes, debe destacarse que la presente investigación, fundamentada en el método científico, se caracteriza por ser descriptiva, longitudinal, cualitativa, no experimental, histórico comparativo, lógico inductivo e hipotético deductivo, y fue basada en la metodología de estudio de caso

en la investigación científica, y se efectuó en un contexto de tiempo y espacio real, mediante el estudio y análisis de casos reales se presentó de una manera explicativa del fenómeno estudiado, con lo cual pueden identificarse las limitaciones propias de estudios de la naturaleza descrita y que lo que se busca es crear un Estado de derecho que le proporcione garantías a los gobernados en las operaciones comerciales de NI en materia de PT, mediante un marco jurídico que le permita obtener los recursos con mayor certidumbre y otorgue seguridad a las partes interesadas en las operaciones del día a día.

En este propósito, de conformidad con Calvo (2015), son las AT quienes podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, como se puede apreciar en el caso PRODECON la AF debe realizar las adecuaciones necesarias a la legislación fiscal para efectos de generar seguridad jurídica a los contribuyentes, y lograr con estas modificaciones la buena administración del tiempo y aprovechamiento de los recursos, que se vea reflejado en el logro de mayores beneficios recaudatorios, para cumplir con los compromisos del gasto público de una manera proporcional y equitativa de conformidad como lo que establecen las leyes.

Sobre la base de las consideraciones anteriores Pérez (2010), debe recordarse que la materia fiscal genera, en la realidad actual, la cantidad más importante de juicios de amparo contra leyes, donde la expresión de defensas de inconstitucionalidad de disposiciones generales por los contribuyentes es tan frecuente como las que se argumentan sobre violaciones al principio de legalidad, es decir, en las que se cuestiona concretamente la aplicación de la norma a una situación jurídica en particular, el contribuyente es la parte fundamental en el desarrollo de cualquier nación, situación por la cual las AF en aras de mantener un desarrollo económico estable deben proporcionar a sus gobernados, un ambiente de seguridad en las

disposiciones legales, creando las condiciones y reglas claras en la determinación de los PT, logrando con ello seguridad jurídica a los contribuyentes y bienestar para la sociedad.

El Estado mexicano debe considerar las reglas de la RMF en la determinación de los PT e incluirlos en la ley, por los costos tan altos en los que se puede incurrir en la determinación de los PT en los NI.

Tal como se observan, para Sicilia *et al* (2013), debido a que continuarán tomando decisiones para implementar las acciones que contribuyan a seguir detectando estructuras corporativas innovadoras implementadas para lograr los fines del reporte BEPS a nivel mundial, sugiriendo acciones concretas para continuar cerrando y/o eliminando aquellas lagunas fiscales, y dotando a las AT de los elementos necesarios para abordar correctamente las auditorías que necesitan desarrollar para erradicarlas para evitar contingencias en el momento de una revisión de PT en los NI por parte de la AF se recomienda verificar que la información y documentación que normalmente se solicita a los contribuyentes debe estar perfectamente regulada por una ley con la intención de darles seguridad jurídica a los contribuyentes.

- Descripción de las operaciones celebradas.
- Análisis de funciones realizadas, activos utilizados y riesgos asumidos por los contribuyentes involucrados en la operación sujeta a análisis.
- Método utilizado según artículo 180 de la LISR aplicado para el análisis de cada operación comercial entre partes relacionadas.
- Comparables utilizados.
- Contratos celebrados.
- Integraciones de las operaciones.
- Dictámenes fiscales y financieros.

En algunas ocasiones, se cuenta con la mayoría de la información anteriormente transcrita pero no se verifica si se aplicó lo establecido en la política de PT si los contratos realmente detallan la situación de las transacciones celebradas, para efectos de que llegado el caso de requerir mayor información al contribuyente tener el cuidado de que todos y cada uno de estos elementos se encuentren previo al actuar de la autoridad en una ley, logrando de ésta forma generar seguridad jurídica a las partes involucradas en las operaciones realizadas en NI.

6.4. Futuras líneas de investigación

Finalmente, surge la necesidad de la construcción de líneas de investigación con relación al tema de PT en los NI, mismas que deben responder a las necesidades del país, que incluyan proyectos sobre la correcta asignación de los ingresos y gastos, de tal forma que permita generar corrientes de pensamiento, y que sus resultados enriquezcan la construcción de nuevos conocimientos, sobre las realidades de las sociedades, todo ello soportado en un marco jurídico que proporcione a los gobernados seguridad en las operaciones de PT en los NI. En este apartado se presentan algunas líneas de investigación que pueden ser objeto de interés, atendiendo al trabajo expuesto en la presente tesis.

Cualquier trabajo de investigación desarrollado con un mínimo de entusiasmo contribuye a despejar algunas incógnitas sobre el tema tratado, pero de forma simultánea, genera nuevas preguntas, nuevas ideas y/o abre nuevas vías de trabajo.

En relación con los PT en los NI, la metodología descrita puede aplicarse a todo tipo empresa o sociedad que lleve a cabo operaciones comerciales en México independientemente de que su residencia no se encuentre en este país. En consecuencia, puede ser interesante desarrollar otro tipo de estudios para conocer y explorar otros alcances que puede tener un estudio de PT tomando como parámetro la metodología y propuesta de modificación desarrollada en esta tesis, respecto al marco jurídico y a la seguridad que esto genera a los inversionistas extranjero y/o

locales, a continuación, se citan algunas que pueden tener repercusión inmediata en el comercio internacional.

- Las transacciones de compraventa de bienes y prestación de servicios más frecuentes con empresas vinculadas del exterior.
- La obligatoriedad legal de las empresas en México de realizar estos estudios de PT a partir de los cambios que pueden surgir el día de hoy.
- El desarrollo de los estudios de PT en los NI de acuerdo a los criterios y jurisprudencias emitidas por la SCJN.
- Los métodos de valoración internacionalmente aceptados y los ajustes a los resultados tributarios.
- La importancia de los estudios de PT para las empresas mexicanas con presencia en el extranjero.
- Las consecuencias de no realizar los estudios de PT.

Bibliografía

Academia de Estudios Fiscales de la Contaduria Pública. (2015). *Erosión de la Base Gravable y la Transferencia de Utilidades descripción y reflexiones.* Mexico, D.F.: THEMIS.

Acosta, A., & Polanco , A. (2012). Análisis al Artículo 7 del Modelo de la OCDE: Beneficios empresariales. *DOFISCAL*.

Adam Bitar, E. (2008). Simulación de actos jurídicos para efectos fiscales. *DOFISCAL*.

Aguilar Millán, F. (2013). La competitividad y la falta de claridad en los REFIPRES. *DOFISCAL*.

Aguilar Millán, F. (2013). La competitividad y la falta de claridad en los REFIPRES. *DOFISCAL*.

Aguilar Millán, R. F. (2007). Adquisición o venta de acciones de una sociedad residente en EUA - ¿Opción para multinacionales mexicanas? *DOFISCAL*.

Aguilar, H. (2006). Maquiladoras vendiendo en el mercado nacional - Principales implicaciones fiscales. *DOFISCAL*.

Aguirre Ramírez, J. U., & Orozco Juárez, D. A. (2015). Precios de transferencia: Resolución de conflictos como medios alternos. *DOFISCAL*.

Álvarez Álvarez, C., & San Fabián Maroto, J. L. (20 de 06 de 2012). *Gazeta de Antropología*. Recuperado el 19 de Enero de 2018, de http://www.ugr.es/~pwlac/G28_14Carmen_Alvarez-JoseLuis_SanFabian.html

Aquino, M. A. (2015). *Monografias.com*. Recuperado el 10 de 11 de 2015, de http://www.monografias.com/trabajos6/efis/efis2.shtml

Área de Impuestos Internacionales de Procopio, C. H. (2010). Conceptos de residencia y domicilio en los EUA para fines fiscales. *DOFISCAL*.

Arias Garrido, P. (2008). La recaracterización de intereses como dividendos y los tratados internacionales. *DOFISCAL*.

Arias Garrido, P. (2008). La recaracterización de intereses como dividendos y los tratados internacionales. *DOFISCAL*.

Arias Garrido, P. (2008). Recaracterización de intereses, dividendos, tratados internacionales. *DOFISCAL*.

Arias, F. (1997). *El proyecto de investigación.* Caracas: Epísteme.

Arrioja Viscaino, A. (2003). *Derecho Fiscal.* Ciudad de México: Themis.

Arrioja Vizcaino, A. (2008). *Derecho Fiscal.* Ciudad de México: Themis.

Arroyo Morales, E. (2004). Un enfoque práctico de la planeación fiscal. *DOFISCAL*.

AVATRADE TRADE WITH CONFIDENCE. (2015). *MUCHAPASTA.COM*. Recuperado el 03 de Diciembre de 2015, de http://www.muchapasta.com/b/paraisos%20fiscales/Paraisos%20fiscales.php#

Baer Lara, K. (2010). La recaudación tributaria en México vs los países de la OCDE. *DOFISCAL*.

Baistrocchi, E. (2011). *Litigio de Precios de Transferencia: teoría y practica, los casos de Argentina, Brasil, Canada, Chile, Estados Unidos, México, Perú, Uruguay, Venezuela y Argentina.* Mexico, D.F.: Abeledo Perrot.

Baistrocchi, E., Dacio Rolim, J., Duff, D., Lagos Lorent, E., Avi-Yonah, R., Michán Escobar, E., . . . Evans Márquez, R. (2011). *Litigio de precios de transferencia: Teoría y Práctica.* Buenos Aires: AbeledoPerrot.

Balbuena Placier, A. (2013). No discriminación fiscal: Tratados internacionales. *DOFISCAL*.

Barragán Barragán, M., & Esquivel Rivera, Ó. (2008). Inquietante voto concurrente, respecto a la garantía de equidad tributaria. *DOFISCAL*.

Barrera Fernández, A. (2002). Tratados de doble tributación. *DOFISCAL*.

Barrera Vázquez, M. (2009). Reestructuraciones corporativas internacionales. *DOFISCAL*.

Barrera Vázquez, M. (2012). En materia de precios de transferencia: ¿El ajuste hacia la mediana del rango es legal? *DOFISCAL*.

Barrera Vázquez, M. (2013). El monopolio del rango intercuartil en materia de precios de transferencia. *DOFISCAL*.

Barrera Vázquez, M., & Mendoza Iserte, J. (2008). Comentarios de la OCDE ¿Fuente interpretativa de Tratados fiscales? *DOFISCAL*.

Barrett Rodríguez, F., & García Herrera, M. (2011). Obtenga valor agregado de un análisis en materia de precios de transferencia. *DOFISCAL*.

Barrett, F., & Calatayud, A. (2006). Resolución de controversias en materia de precios de transferencia en México – Análisis de sus implicaciones y alternativas de defensa. *DOFISCAL*.

Barrett, F., & Llaca Razo, M. (2008). Ajustes en materia de precios de transferencia en México. *DOFISCAL*.

Barrett, F., & Milewska, A. (2012). Comentarios de la OCDE sobre activos intangibles, y su impacto en las subsidiarias de grupos multinacionales en México. *DOFISCAL*.

Barrett, F., & Milewska, M. A. (2013). Ajustes de precios de transferencia y su oportuna aplicación en México. *DOFISCAL*.

Barrios, H. B. (1999). *Precios de Transferencia, sus efectos fiscales.* México, D.F.: Calidad en Información.

Bettinger Barrios, H. (2003). Globalización, competencia y crisis fiscal - Consecuencias fiscales de la globalización. *DOFISCAL*.

Biblioteca Juridica Virtual. (2011). *Revista Juridica; Boletin Mexicano de Derecho Comparado*. Recuperado el 18 de 11 de 2015, de http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/90/art/art12.htm

Bravo Fortoul, M. (2003). Operaciones internacionales - Aplicación del derecho extranjero en México. *DOFISCAL*.

Bravo Fortoul, M. (2003). Operaciones internacionales - La sustancia sobre la forma en materia fiscal. *DOSFISCAL*.

Bravo Fortoul, M., & Klee Mudespacher, E. (2004). Concepto de pago a la luz del Título V de la LISR y los Tratados Internacionales. *DOFISCAL*.

Braxton. (26 de Febrero de 2009). *Precios de Trnsferencia Internacionales y Operaciones Vinculadas*. Recuperado el 15 de Abril de 2015, de http://www.preciostransferencia.com/introduccion-a-los-pt/

Bretado Fernández, V. H., & Castillo Lechuga, M. (2007). Jerarquía de los tratados internacionales. *DOFISCAL*.

Cabrera Nolasco, A. (2016). Tendencias de fiscalización de precios de transferencia a empresas multinacionales en México. *DOFISCAL*.

Cabrera Nolasco, A., Molina Amaya, M., & Linares García, C. (2012). Reestructuras de negocios y sus implicaciones en materia de precios de transferencia (1a. parte). *DOFISCAL*.

Calatayud Vázquez, A., & Fernández Sinencio, L. (2009). Información del dictamen en materia de precios de transferencia. *DOFISCAL*.

Calatayud Vázquez, A., & Hernández Sánchez, C. (2010). Sugerencias relativas a precios de transferencia. *DOFISCAL*.

Calatayud Vázquez, A., & Lorenzo Salazar, F. (2010). Nuevas Guías de Precios de Transferencia emitidas por la OCDE. *DOFISCAL*.

Calatayud Vázquez, A., Calderón Arroyo, C., & Llaca Razo, M. (2009). Precios de transferencia para efectos del dictamen fiscal. *DOFISCAL*.

Calderón , A. (2015). *Temas selectos precios de transferencia.* México: Themis.

Calderón Aguilera, A. (2010). La elusión tributaria y la planeación fiscal. *DOFISCAL*.

Calderón Aguilera, A. (2014). La doble residencia fiscal de las personas morales. *DOFISCAL*.

Calderón Medina, D. (2007). Establecimiento permanente y servidores informáticos. *DOFISCAL*.

Calderón Medina, D. (2007). Web Hosting: Las controversias para calificar sus ingresos. *DOFISCAL*.

Calva García, J. F. (2013). Precios de transferencia: Reflexión práctica sobre su uso adecuado en México. *DOFISCAL*.

Calvo Nicolau, E., Montes Suarez, E., & Calvo Martínez, E. (2015). *Porta Themis Fiscal con correlaciones.* México, D.F.: Themis.

Camara de Diputados . (15 de 08 de 2016). Recuperado el 12 de 09 de 2016, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum.htm

Canabal Hermida, P. (2010). Disminuye la evasión y mejora la eficiencia tributaria. *DOFISCAL*.

Carbone, S. (02 de Octubre de 2015). *Sergio Carbone*. Recuperado el 12 de Febrero de 2018, de http://www.sergiocarbone.com.ar/archivos/2015-10-02

Cárdenas Guzmán , C. (2010). Esquema fiscal competitivo. *DOFISCAL*.

Casaña Esperón, C. (2003). Inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes. *DOFISCAL*.

Casaña Esperón, C. (2004). Tratado fiscal celebrado con Australia. *DOFISCAL*.

Casaña Esperón, C., & Olvera Salcedo, J. L. (2006). Tratado fiscal celebrado con la República Popular de China. *DOFISCAL*.

Castañeda Negrete, Ó., & Sosa Cortés, A. (2007). México, atractivo destino para fondos privados de inversión (Hedge Funds) - Consideraciones fiscales. *DOFISCAL*.

Castañeda Ricci, P. (2004). El acuerdo entre México y los EUA sobre intercambio de información fiscal. *DOFISCAL*.

Castellón Velarde, J. E., & Cruz Camacho, J. (2004). Precios de transferencia en México: siete años después. *DOFISCAL*.

Castellon, J. (2008). Aspectos de forma y fondo relacionados con la participación en costos por residentes mexicanos. *DOFISCAL*.

Castillo Calzada, K. (2011). Precios de transferencia: Control interno ¡ahora! *DOFISCAL*.

Castillo, J. (2015). Precios de transferencia y sus implicaciones. *DOFISCAL*.

Chacón Aguirre, S. (2013). Análisis al Artículo 8 del Modelo de la OCDE. *DOFISCAL*.

Chacón Aguirre, S., Gordillo Rousse, A., & Sánchez O'Sullivan, L. M. (2016). Acuerdo multilateral para el intercambio de información país por país: ¿Cómo afecta a las empresas mexicanas? *DOFISCAL*.

Chan Chi, J. (2015). Doble tributación y acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero. *DOFISCAL*.

Comisión de Revista. (2008). Partes relacionadas y Precios de transferencia. *Contaduría Pública*, 64.

Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C. (2013). *Normas de Información Financiera.* México, D.F.: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Copyright © 2016 Scribd Inc. (2015). *Scribd*. Recuperado el 22 de Diciembre de 2015, de http://es.scribd.com/doc/38711697/Deberes-Formales-de-Los-Contribuyentes#scribd

Cornu Gómez, L., Durán Murrieta, H., & Rojas Ramírez, S. (2005). La Ley Sarbanes-Oxley y sus consecuencias en México - En materia de CFF - Disposiciones de la CNBV - Ley del Mercado de Valores. *DOFISCAL*.

Cotero, J. d. (1999). *Precios de Transferencia, Una Visión Juridica.* México, D.F.: Dofiscal Editores.

Cristóbal, S. C. (2012). La Ley tambien es un problema. En S. C. Cristóbal, *La Ley tambien es un problema* (págs. 89-92). Santiago: Universidad de Chile. Obtenido de http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/113868/de-sepulved_jc.pdf?sequence=3

Cubas Chávez, J. C. (2013). Partes relacionadas: ¿Cómo identificarlas? *DOFISCAL*.

Curiel García, M., & Cabrera Nolasco, A. (2005). Precios de transferencia. *DOFISCAL*, Lic. Moisés Curiel García, Socio, Lic. Armando Cabrera Nolasco,.

Curiel García, M., & Fernández Chiu, A. (2005). Precios de transferencia en Ecuador - Nuevas reglas. *DOFISCAL*.

Curiel García, M., & Sánchez, G. (2005). Precios de transferencia en Venezuela - Operativo de control. *DOFISCAL*.

De Lille Calatayud, A. (2007). Jerarquía de los tratados internacionales - Decisión de la SCJN. *DOFISCAL*.

De Lille Calatayud, A. (2008). Acuerdo de remedio comercial y su implementación. *DOFISCAL*.

Debitoor. (22 de Julio de 2014). *Glosario de contabilidad*. Recuperado el 28 de Enero de 2015, de https://debitoor.es/glosario/definicion-sujeto-pasivo

Definición.de. (2008-2015). *Definición.de*. Recuperado el 03 de 11 de 2015, de http://definicion.de/obligacion-tributaria/

Del Valle Noriega, J. (2006). Nuevo Código de Mejores Prácticas Corporativas del CCE. *DOFISCAL*.

Diario Oficial de la Federación. (23 de 12 de 2015). *Diario Oficial de la Federación*. Recuperado el 20 de 09 de 2016, de http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5421205&fecha=23/12/2015

Díaz de León, J. (2012). Interpretación de Tratados: Se reforma la regla I.2.1.19. de la RM para 2012. *DOFISCAL*.

Díaz Martín del Campo, J., & Ayala Carrillo, C. D. (2007). Posiciones fiscales inciertas y los principios de contabilidad (FIN 48). *DOFISCAL*.

Díaz-Barreiro Hernández, I. (2014). Una sutil reforma al marco legal de precios de transferencia en México. *DOFISCAL*.

diputados, C. d. (Mayo de 2005). *Servicios de biblioteca*. Recuperado el 11 de Diciembre de 2017, de http://www.diputados.gob.mx/bibliot/publica/prosparl/iproce.htm

Dorantes Chávez, L. F. (2008). Sucursales de residentes en el extranjero. *DOFISCAL*.

Ecofinanzas. (16 de 02 de 2016). *Ecofinanzas*. Recuperado el 11 de 05 de 2016, de http://www.eco-finanzas.com/diccionario/B/BASE_TRIBUTARIA.htm

eco-finanzas. (s.f.). *eco-finanzas.com*. Recuperado el 22 de 12 de 2015, de http://www.eco-finanzas.com/diccionario/B/BASE_TRIBUTARIA.htm

Economia y negocios el mundo. (2017). *El ABC de la ecónomia.* Recuperado el 18 de 02 de 2017, de http://www.elmundo.com.ve/diccionario/paraiso-fiscal.aspx

elinpc. (11 de 07 de 2012). *elinpc.com*. Recuperado el 13 de 03 de 2016, de http://elinpc.com.mx/indice-de-laspeyres/

Enciclopedia jurídica. (2014). *Enciclopedia jurídica*. Recuperado el 23 de Octubre de 2015, de http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/derecho-positivo/derecho-positivo.htm

Endress Gómez, S. (2010). Convenio chileno-estadounidense para Evitar la Doble Tributación. *DOFISCAL*.

Enrique Calvo Nicolau, E. M. (2014). *Porta Themis Fiscal con correlaciones.* Mexico, D.F.: Themis.

Erreguerena Albaitero, J. M. (2009). *Sisthemis*. Recuperado el 10 de 02 de 2017

Escobar Latapí, L. (2016). Nueva normatividad fiscal para empresas multinacionales. *DOFISCAL*.

Espinoza, R. A. (06 de 04 de 2011). *Actividad Financiera y Tributaria*. Recuperado el 30 de 11 de 2015, de http://trinitributario.blogspot.mx/2011/04/sujetos-de-la-relacion-tributaria.html

Espinoza, R. A. (06 de 04 de 2011). *Actividad Financiera y Tributaria*. Recuperado el 30 de 11 de 2015, de http://trinitributario.blogspot.mx/2011/04/sujetos-de-la-relacion-tributaria.html

Fernández Cordero, A. C. (2005). Tesis. *MODELO TEORICO DE AUDITORIA PARA EL CONTROL DE EMPRESAS RELACIONADAS SUJETAS A PRECIOS DE TRANSFERENCIA*. Barquisimeto, Barquisimeto, Venezuela: UNIVERSIDAD CENTRO OCIIDENTAL "LISANDRO ALVARADO".

Fernandez, A. (2005).

Flores Pérez, P. (2011). ¿Qué debe entenderse por "beneficiario efectivo" para efectos de los Tratados para evitar la doble tributación? *DOFISCAL*.

Flores, K. (2014). El concepto de beneficiario efectivo en la actualización 2014 al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE. *DOFISCAL*.

Flores, K. P. (2012). Supuesto de no establecimiento permanente por las actividades realizadas a través de maquiladoras de albergue. *DOFISCAL*.

Franco Corzo, J. (22 de Septiembre de 2014). *Qué son las políticas públicas*. Recuperado el 10 de Octubre de 2017, de https://www.iexe.edu.mx/blog/que-son-las-politicas-publicas.html

Freeman Gutiérrez, R. M. (2016). Nuevas declaraciones en materia de precios de transferencia conforme al Plan BEPS. *DOFISCAL*.

García Martínez, J. (2010). Estudio de precios de transferencia: ¿Requisito de deducibilidad? *DOFISCAL*.

García, J. F. (Junio de 2013). *Colegio de Contadores Publicos de México.* Recuperado el 11 de 10 de 2015, de http://www.ccpm.org.mx/avisos/precios_de_transferencia.pdf

Garcia, J., & Sánchez, R. T. (2012). Análisis al Artículo 5 del Modelo de la OCDE: Establecimiento permanente. *DOFISCAL*.

gatr. (22 de Enero de 2014). *rarr*. Recuperado el 10 de Marzo de 2016, de https://www.forbes.com.mx/hablemos-sobre-precios-de-transferencia/

Gómez Ballina, R., & Martel, L. I. (2013). Aprovechamiento de los beneficios fiscales establecidos en Tratados para evitar la doble tributación. *DOFISCAL*.

Gómez Cotero, J. (2010). La interpretación de la ley tributaria. *DOFISCAL*.

Gómez Rivas, A., & Polanco Polanco, A. (2013). OCDE-Reporte: Erosión de la Base Fiscal y Reubicación de Utilidades (Base Erosion and Profit Shifting). *DOFISCAL*.

González Betancourt, C. (2009). Estudios de precios de transferencia. *DOFISCAL*.

González Cruz, E., & González Martínez, R. (2009). Arrendamiento puro entre partes relacionadas. *DOFISCAL*.

González Galván, C. (2012). Precios de Transferencia, "Una visión integral de alto nivel". *DOFISCAL*.

Gradwohl Mischne, C., & Orel Martínez, C. (2003). IVA - Implicaciones fiscales en ciertas operaciones internacionales. *DOFISCAL*.

Gradwohl Mischne, C., & Zamora Valencia, F. (2011). México y los Convenios para el intercambio de información. *DOFISCAL*.

Gran Diccionario de la Lengua Española. (2016). *The Free Dictionary By Farlex*. Recuperado el 10 de Enero de 2018, de https://es.thefreedictionary.com/tributaria

Grupo consultor internacional. (2010). *Precios de transferencia*. Recuperado el 03 de 12 de 2017, de https://www.grupoconsultorefe.com/servicio/precios-de-transferencia/mexico#comportamiento

Gudiño Cicero, C. A., Hernández Medrano, J. A., & Vaca y González, M. C. (2014). Aspectos relevantes de los precios de transferencia en operaciones que involucran bienes intangibles. *DOFISCAL*.

Gutiérrez Crispín, A., & Rodríguez Cuevas, A. (2011). México y Panamá: Expansión comercial a través de los Tratados internacionales. *DOFISCAL*.

Heredia Montejano, J., & Montoya Zirate, A. C. (2009). Derivados y precios de transferencia. *DOFISCAL*.

Hérnandez Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, M. P. (2010). *Metodología de la Investigación.* México, D.F.: Mc Graw-Hill.

Hernández Santoyo, J. C., & Vázquez Sanchez, C. B. (2010). *Precios de Transferencia, Aplicación Práctica Total.* México, D.F.: Dofiscal Editores.

Hernández Tamayo, J. C. (28 de Marzo de 2017). *Notas fiscales*. Recuperado el 12 de Junio de 2017, de http://notasfiscales.com.mx/impacto-economico-y-legal-de-las-politicas-publicas-fiscales/

Hernández, S. R., Fernández , C. C., & Bapista, L. P. (2010). *Metodología de la investigación.* México D.F.: Mc Graw Hill.

Herrera Hoyos, H., & Amaya Castañeda, L. E. (2005). Preferencias arancelarias en los tratados comerciales de México con el mundo. *DOFISCAL*.

HerreroMallol, C. (1999). *Precios de Transferencia Internacionales, Estudio Tributario y Microeconómico.* Argentina: Aranzadi.

Huet Covarrubias, R. (2006). Precios de transferencia - Facultades de las autoridades fiscales. *DOFISCAL*.

Hurtado de Mendoza Valdez, M., & López Villalobos, C. M. (2007). Análisis de comparabilidad en materia de precios de transferencia. *DOFISCAL*.

Hurtado de Mendoza, M. (2008). Consideraciones sobre reestructuras y reorganizaciones. *DOFISCAL*.

Hurtado de Mendoza, M., & Ahrens, E. (2005). Esquema de precios de transferencia de México - Comentarios sobre la revisión de los miembros de la OCDE. *DOFISCAL*.

Hurtado de Mendoza, M., & Elias Villazcán, M. (2009). La volatilidad económica y los precios de transferencia. *DOFISCAL*.

Hurtado de Mendoza, M., Martínez, J. A., & Ahrns, E. (2006). Posibles efectos de la regla de mejor método en materia de precios de transferencia. *DOFISCAL*, 86-92.

Hurtado Mendoza Valdez, M. (2003). Ajustes de Precios de Transferencia. *DOFISCAL*.

Ibarra de Rueda, A., & Escobedo Sandoval, X. (2010). Interpretación del PJF relativa al establecimiento permanente. *DOFISCAL*.

IDConline. (15 de Septiembre de 2010). *IDC Información, Analisis y Herramientas Fiscales y Legales*. Recuperado el 10 de 01 de 2016, de http://www.idconline.com.mx/fiscal/2010/11/18/evasion-y-elusion-iguales

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2009). *imcp.org.mx*. Recuperado el 12 de 11 de 2015, de http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2013/01/NIA_200.pdf

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2013). *NORMAS DE AUDITORÍA, PARA ATESTIGUAR, REVISIÓN Y OTROS SERVICIOS RELACIONADOS.* México, D.F.: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

International Financial Reporting Standard. (2015). *Normas Internacionales de Información Financiera Parte A y Parte B.* Mexico, D.F.: IFRS.

Izaza Arteaga, C. (2010). Justicia tributaria constitucional en México. *DOFISCAL*.

Jaso Ceja, H. I., & Alcántara Barrón, C. A. (2005). Ley Sarbanes-Oxley - Su relación con los impuestos al Comercio Exterior. *DOFISCAL*.

Jasso Ayala, J. L. (2008). *Castillo Miranda, Horwarth;*. Recuperado el 22 de Diciembre de 2015, de http://www.bdomexico.com/espanol/publicaciones/detalles/pdf/JLJ_Maquiladoras.pdf

Jay, S. (25 de 05 de 2018). *Scribd*. Recuperado el 26 de Myo de 2018, de https://www.scribd.com/document/84180275/Metodo-Historico-Comparativo

Jiménez Cortés, L. M., Rosas Ortiz, L. A., & Espinosa Reséndiz, E. (2015). ¿El SAT está autorizado para recalificar las operaciones a través de la figura de precios? *DOFISCAL*, 55-61.

Kelsen, H. (1982). *biblioteca juridica virtual.* Recuperado el 12 de 10 de 2015, de http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1039

Klee Müdespacher, E., & Bravo Fortoul, M. (2006). Declaración informativa sobre inversiones en paraísos fiscales - ¿Su incumplimiento realmente implicó o implicará una sanción penal? *DOFISCAL*.

Klee Müdespacher, E., & Ocampo Ucha, D. (2011). Cooperación global y transparencia en el intercambio de información y asistencia en el cobro. *DOFISCAL*.

Koller Lucio, C. (2005). Las garantías de justicia tributaria - ¿Instituciones u obstáculos para los fines del Estado. *DOFISCAL*.

La Gran Enciclopedia de Ecónomía. (2006-2009). Recuperado el 02 de 12 de 2015, de http://www.economia48.com/spa/d/sujeto-activo/sujeto-activo.htm

La Gran Enciclopedia de Economía. (2006-2009). *La Gran Enciclopedia de Economía*. Recuperado el 15 de 11 de 2015, de http://www.economia48.com/spa/d/base-imponible/base-imponible.htm

Landa Thierry, L., & Yoon, M. (2012). Análisis al Artículo 2 del Modelo de la OCDE. *DOFISCAL*.

Lara del Olmo, J. A. (2003). Aspectos fiscales en la inversión de empresas mexicanas en el extranjero. *DOFISCAL*.

Lara Ramos, L. (2008). Modificaciones al Modelo de Convención Fiscal de la OCDE y a sus Comentarios. *DOFISCAL*.

Lara Ramos, L. R. (2008). Derecho fiscal internacional y transparencia para efectos fiscales. *DOFISCAL*.

Lara Ramos, L. R. (2008). Modificaciones al Modelo de Convención Fiscal de la OCDE y a sus Comentarios . *DOFISCAL*.

Lara Ramos, R. (2009). Modificaciones al Modelo de Convención Fiscal de la OCDE y a sus comentarios. *DOFISCAL*.

Lee Hidalgo, J. (2014). La doble tributación y el acreditamiento de impuestos extranjeros en el marco del Derecho Internacional. *DOFISCAL*.

Linares, C., & Morales, M. (22 de Enero de 2014). *Forbes México*. Recuperado el 03 de Noviembre de 2016, de https://www.forbes.com.mx/hablemos-sobre-precios-de-transferencia/

Linares, C., & Morales, M. (22 de Enero de 2014). *Forbes México*. Recuperado el 10 de Marzo de 2016, de https://www.forbes.com.mx/hablemos-sobre-precios-de-transferencia/

Loeber, R., & Farrington, D. (14 de 10 de 1995). *centrelondres94.com*. Recuperado el 15 de 10 de 2017, de http://www.centrelondres94.com/files/Estudios_longitudinales_investigacion_problemas_conducta.pdf

López Padilla, A. (2010). Las presunciones absolutas y su constitucionalidad. *DOFISCAL*.

Lorenzo Salazar , F. (2008). Nuevo Acuerdo entre México y Alemania. *DOFISCAL*.

Macías Valadez Treviño, F. (2003). Precios de transferencia y mercado de valores - Disposiciones del 2002 para empresas nacionales que deberán cumplirse en 2003 - Consejo de Administración - Comité de Auditoría" 2003 IMPUESTO SOBRE LA RENTA. *DOFISCAL*.

Macías Valadez Treviño, F. (2004). Medir el desempeño entre unidades relacionadas en otros países - Transferencia de precios. *DOFISCAL*.

Margáin Manautou, E. (1989). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.* Ciudad de México: Porrúa.

Martin, P. (2010). Análisis de la regla 301.7701(b)-1(b) y la definición de "residente legal permanente". *DOFISCAL*.

Martin, P., & Hernández, E. (2010). Sistema impositivo de los EUA aplicable a no residentes. *DOFISCAL*.

Martinez Garcia, F. J., Ramírez Cacho, S. I., & Montoya del Corte, J. (Enero de 2010). *Contaduria y Administración*. Recuperado el 02 de 12 de 2015, de http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0186-10422010000100005

Martínez Mayorga, C. (2009). Nuevo Tratado Fiscal entre México y Alemania. *DOFISCAL*.

Matus Bravo, F. J., & Gardea Hinojosa, S. (2017). Convenio multilateral Un súper Tratado que intenta regular y actualizar toda la red de Tratados fiscales. *Puntos Finos*, 35-42.

Medina Suárez, M. (2012). *LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA, APLICABILIDAD EN EL SISTEMA JURIDICO MEXICANO.* Los Mochis: Universidad de Durango.

Méndez Islas, A., & García Mejía, M. (2009). Donativos deducibles obtenidos en el extranjero. *DOFISCAL*.

Mercado López, A., & Gutiérrez Crispín, M. A. (2008). Tratados para Evitar la Doble Tributación celebrados por México. *DOFISCAL*.

Michel Hernández, A., & Martínez Berra, A. (2012). Tratado de Libre Comercio entre México y Centroamérica. *DOFISCAL*.

Miranda Eyzaguirre, L. F., & Horowicz, J. (2005). El régimen de precios de transferencia en Venezuela. *DOFISCAL*.

monografias.com. (2015). *monografias.com*. Recuperado el 04 de 11 de 2015, de http://www.monografias.com/trabajos69/factura-fiscal/factura-fiscal2.shtml

Monroy Hernández, G., & Romero Cervantes, H. (2010). Derecho de los Tratados Internacionales . *DOFISCAL*.

Montaño Rodríguez, R. (2007). ¿Inconstitucionalidad del artículo 4-A del reglamento de la LISR? *DOFISCAL*.

Montemayor Solís, C., & Barrett Rodríguez, F. (2007). Problemática de regímenes fiscales preferentes, un obstáculo para las multinacionales mexicanas. *DOFISCAL*.

Montemayor Solís, C., & Olvera Salcedo, L. (2009). Tratado para Evitar la Doble Tributación entre México y Barbados. *DOFISCAL*.

Montiel Castellanos, A. (2008). El Comite de Auditoria y la supervision de los riesgos fiscales de una empresa. *Puntos Finos*, 64-65.

Montiel Castellanos, A. (2008). El Comité de Auditoría y la supervisión de los riesgos fiscales de una empresa . *DOFISCAL*.

Mora Beltrán, J. A. (2008). Ventajas e inconvenientes de los convenios para evitar la doble imposición internacional en el ISR. *DOFISCAL*.

Moreyra Suárez, R. (2004). Tratados para evitar la doble tributación - Dividendos e intereses. *DOFISCAL*.

Moreyra Suárez, R. (2004). Tratados para evitar la doble tributación - Regalías y enajenación de acciones. *DOFISCAL*.

Name Almanza, M., & Juárez Hernández, F. (2016). El ¿Qué?, ¿Quiénes?, ¿Cómo? y ¿Cuándo? de las Declaraciones informativas de partes relacionadas: Análisis estructural y constructivo. *DOFISCAL*.

Narváez Lora, G., & Díaz de León Galarza, J. (2009). Operaciones financieras derivadas de deuda: Tratado México-China. *DOFISCAL*.

Natera Niño de Rivera, C. (1 de Marzo de 2017). *Veritas Online*. Recuperado el 22 de Octubre de 2017, de https://veritasonline.com.mx/precios-de-transferencia-las-esperadas-aclaraciones-sobre-ajustes/

Natera Niño de Rivera, L. E. (2015). Consideraciones de las nuevas guías sobre documentación de precios de transferencia y el reporte país por país. *DOFISCAL*.

Natera Niño de Rivera, L. E. (2015). Guías de la OMC sobre valoración aduanera y precios de transferencia. *DOFISCAL*.

Natera Niño de Rivera, L. E. (2016). Inquietudes respecto de la nueva declaración informativa país por país de partes relacionadas. *DOFISCAL*.

Natera Niño de Rivera, L. E. (1 de Octubre de 2018). Thomson Reuters Checkpoin. *Puntos Finos*, 50-62. Recuperado el 18 de Octubre de 2018

Navarrete Zavala, M. (2000). Precios de transferencia en partes relacionadas. *Boletin orbe empresarial*, 5.

Nieto Martínez, G., & Villaseñor Sarvide, A. (2009). Justicia fiscal en México. *DOFISCAL*.

Ocampo Romo, P., Castro Rodríguez, L., & Acosta Aguirre, A. I. (2016). Ventajas y desventajas de los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia. *DOFISCAL*.

Ocampo, C. H. (2000). *La Doble Tributación Internacional, Principios y Realidadesde los Convenios.* Recuperado el 12 de 10 de 2015, de http://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis14.pdf

Olmedo, J., & Miranda , E. (2013). Análisis al Artículo 9 del Modelo de la OCDE: Personas asociadas. *DOFISCAL*.

Olmedo, J., & Miranda, E. (2013). Análisis al Artículo 9 del Modelo de la OCDE: Personas asociadas. *DOFISCAL*.

OPM CORPORATION . (2015). *Offshore Legal Panama* . Recuperado el 11 de Diciembre de 2015, de http://www.paraisosfiscales.org/paraisos-fiscales/icual-es-el-mejor-paraiso-fiscal.html

Organización de las naciones unidas para la alimentación y la agricultura. (14 de 02 de 2010). *Organización de las naciones unidas para la alimentación y la agricultura*. Recuperado el 14 de 12 de 2017, de http://www.fao.org/docrep/007/y5673s/y5673s0n.htm

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2003). *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.* Paris: OCDE.

Oropeza, J. (2015). Iniciativa de Reforma Fiscal en materia de precios de transferencia. *DOFISCAL*.

Ortiz Aguilar, M., & Salles-Berges, J. (2004). Planeación fiscal patrimonial de las personas físicas - Modificaciones relevantes del nuevo RISR. *DOFISCAL*.

Ortiz Macías, K., Caballero Rosetti, A. M., & Farías García, R. (2015). Precios de transferencia: Facultad para recaracterizar operaciones entre partes relacionadas. *DOFISCAL*.

Paraisos-Fiscales.info. (05 de Agosto de 2015). Recuperado el 16 de 10 de 2015, de http://www.paraisos-fiscales.info/blog/91_elusion-fiscal

Pensado García, E. (2010). El interés legítimo a la luz de la materia procesal administrativa y constitucional. *DOFISCAL*.

Peralta, E., & Landa Thierry, L. (2011). México y la expansión de la red de Tratados para evitar la doble imposición fiscal. *DOFISCAL*.

Pérez Dayán, A. (2010). El amparo contra leyes y el principio del "mayor beneficio". *DOFISCAL*.

Pérez Dayán, A. (2010). El amparo contra leyes y el principio del "mayor beneficio". *DOFISCAL*.

Pérez de Acha, L. (2013). ¿Qué pasará con los paraísos fiscales? *DOFISCAL*.

Pérez Robles, A., & Ramírez Mota-Velasco, P. (2005). Préstamos de partes independientes - Normas de subcapitalización en la LISR y de no discriminación en los tratados para evitar la doble imposición. *DOFISCAL*.

Pérez, E., & Van´t Hek, K. (2013). Análisis al Artículo 10 del Modelo de la OCDE: Imposición de las rentas . *DOFISCAL*.

Pirela, O. (14 de Mayo de 2015). *Deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros*. Recuperado el 10 de Junio de 2016, de https://prezi.com/dfu00prtezet/deberes-formales-de-los-contribuyentes-responsables-y-terce/

Pizarro Suárez, J., & Scheffler, F. (2011). ¿Qué debe entenderse por "ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero"? *DOFISCAL*.

Ponce Rivas, G. (2004). Actividades empresariales en México por un residente en el extranjero con presencia formal en el país - Consideraciones fiscales. *DOFISCAL*.

Ponce Rivas, G. (2005). Regalías e intereses a un residente de un país con el que se tenga celebrado un tratado fiscal - Momento de pago del ISR. *DOFISCAL*.

Ponce Rivas, G., & Martínez Mayorga, C. O. (2007). Nuevo tratado fiscal entre México y Canadá. *DOFISCAL*.

Popper, K. R. (2002). *Amazon* . Recuperado el 10 de Octubre de 2017, de https://www.amazon.com/Conjectures-Refutations-Scientific-Knowledge-Routledge/dp/0415285941

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (11 de 01 de 2017). *Prodecon*. Recuperado el 11 de 12 de 2017, de https://prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon

Ramírez Martínez, S. (2003). El modelo de convenio fiscal de la OCDE y la reciente actualización de sus comentarios. *DOFISCAL*.

Ramírez Martínez, S. (2005). El principio de la sustancia sobre la forma y la responsabilidad de los asesores fiscales. *DOFISCAL*.

Ramírez Martínez, S. (2009). 50 Aniversario del Modelo de la OCDE y sus nuevos comentarios. *DOFISCAL*.

Ramírez, A., & Ussel, J. (2013). Resoluciones Anticipadas de Precios de Transferencia. *DOFISCAL*.

Ramírez, A., & Villavicencio, G. (2013). Concepto de partes relacionadas en México y la problemática de su aplicación. *DOFISCAL*.

Ramos Betancourt, D. (2016). Nuevas declaraciones anuales informativas de partes relacionadas. *DOFISCAL*.

Real Academia Española. (Octubre de 2014). *Real Academia Española*. Recuperado el 15 de Marzo de 2018, de http://dle.rae.es/?id=JFCXg0Z

Reyes Gladín, M. A. (2013). ¿Eliminación o evolución impositiva del Comercio Exterior en México? *DOFISCAL*.

Reyes Rodríguez, G., & Hernández Mora, M. Á. (2015). Reestructuración corporativa: El mañana, hoy. *DOFISCAL*.

Rizo Rivas, J. M. (2015). comite de Auditoria: Más valor menor riesgo. *Puntos Finos*, 95-96.

Rizo Rivas, J. M., & Altamirano Palacios, P. (2013). Planeación fiscal: ¿Una obligación o un derecho para los empresarios? *DOFISCAL*.

Rizo Rivas, J. M., & Altamirano Palacios, P. (2013). Planeación fiscal: Nuevas perspectivas a través de un enfoque contemporáneo. *DOFISCAL*.

Rizo Rivas, J. M., & Altamirano Palacios, P. (2014). *Aspectos legales y fiscales de la Resolución Miscelanea Fiscal.* Ciudad de México: Thomson Reuters.

Rizo Rivas, J. M., & Guerra Correa, B. (2006). Jerarquización de métodos en materia de precios de transferencia. *DOFISCAL*.

Rizo Rivas, J. M., & Guerra Correa, B. (2008). Evolución legislativa de los precios de transferencia en México. *DOFISCAL*.

Rizo Rivas, J. M., & Guerra Correa, B. G. (2013). Definición y alcance del concepto de partes relacionadas. *DOFISCAL*.

Rizo Rivas, J. M., & Guerra Correo, B. (2005). Lineamientos en materia de precios de transferencia - ¿Es una obligación documentar las operaciones con partes relacionadas nacionales para efectos de su cumplimiento. *DOFISCAL*.

Rizo Rivas, J. M., Morales, M., & Zavala, A. (2014). Retos en Materia de Precios de Transferencia y Valoración Aduanera en Operaciones Intragrupo de Comercio Exterior. *DOFISCAL*.

Rizo Rivas, M. (2012). Planeación fiscal: El camino para un óptimo desarrollo empresarial. *DOFISCAL*.

Rizo Rivas, M., & Altamirano Palacios, P. (2011). ¿Existe antinomia en la aplicación de los métodos de precios de transferencia? *DOFISCAL*.

Rizo Rivas, M., & Altamirano Palacios, P. (2011). ¿Son obligatorias para el contribuyente las reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal? *DOFISCAL*.

Rizo Rivas, M., & Guerra Correa, B. (2012). Alcances de los tipos de ajustes de la LISR y de las nuevas Guías sobre Precios de Transferencia de la OCDE. *DOFISCAL*.

Robertson, J. A. (Diciembre de 2000). *Revista de Derecho, Universidad Austral de Chile.* Recuperado el 16 de 10 de 2015, de http://mingaonline.uach.cl/scielo.php?pid=S0718-09502000000100001&script=sci_arttext

Rodea Núñez, M. (2005). REFIPRES - Complejidad administrativa de las nuevas disposiciones. ¿Existe una imposibilidad práctica administrativa para cumplir? *DOFISCAL*.

Rodríguez Islas, E., & Cruz Flores, M. S. (2003). Intercambio de información - Aspectos relevantes entre fiscos de varios países. *DOFISCAL*.

Rodríguez Lobato, R. (1982). *Derecho Fiscal.* Ciudad de México: Oxford.

Rodríguez, L. R. (2014). Necesaria revisión del esquema del negocios en el establecimiento permanente de operaciones de la cadena de suministros. *DOFISCAL*.

Rojas Ibáñez, J. (2010). Interpretación y aplicación de las normas. *DOFISCAL*.

Rojas Merino, J. (2007). Software... La observación de México ante la OCDE. *DOFISCAL*.

Rojas Merino, J., Beristain González, L., & Del Valle Sánchez de Movellán, G. (2004). Efecto negativo de la Reforma Fiscal frente a los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Tributación. *DOFISCAL*.

Romero Cervantes, H. (2012). Iniciativa de la Ley Reglamentaria de los artículos 1 y 133 de la CPEUM. *DOFISCAL*.

Rubalcava Carrillo, K. P., & Ayala Espíndola, I. (2016). Precios de transferencia: Consideraciones sobre los APA. *DOFISCAL*.

Ruelas Morán , O., Alvarez Sánchez, J., & Cornejo Quezada , G. (2016). "Naturaleza y carácter jurídico de las guías de precios". *DOFISCAL*, 81-93.

Ruíz Enríquez, D., Díaz de León Aguilar, D., & Austria Ojeda, A. (2012). Análisis al Artículo 6 del Modelo Convenio de la OCDE: Rentas inmobiliarias. *DOFISCAL*.

Sainz Alarcón, J., & Meurinne, L. E. (2003). Observaciones a los comentarios de la OCDE en materia de regalías. *DOFISCAL*.

Sainz Orantes, M. (2010). *Algunas consideraciones en torno al valor interpretativo de los comentarios al convenio modelo de la OCDE.* Ciudad de México: Themis.

Sáinz Orantes, M., & Jiménez Cañizares, J. A. (2005). Inseguridad jurídica en materia tributaria. *DOFISCAL*.

Sánchez Chao, G. (2009). Discriminación de precios o dumping. *DOFISCAL*.

Sánchez Chao, G., & Carrasco Menchaca, M. (2004). La contratación internacional en el intercambio comercial. *DOFISCAL*.

Sánchez Hernández, J., & González Rodríguez, A. (2006). Acuerdo para evitar la doble tributación entre México y China. *DOFISCAL*.

Sánchez Salgado, S. (Junio de 2015). LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y LA CONTABILIDAD ELECTRONICA. Morelia, Morelia, México: Colegio de Contadores Públicos de Michoacán.

Sandoval Carrillo, Y., & Alpide Tovar, D. A. (2015). Consideraciones sobre la insuficiencia de documentación en materia de precios de transferencia. *DOFISCAL*.

Santamaría García, J. (2000). Precios de transferencia entre partes relacionadas. *Academia Fiscal Mexicana*, 4.

Santoyo, J. C., & Sánchez, C. B. (2010). *Precios de Transferencia, Aplicación Práctica Total.* México, D.F.: Dofiscal.

Secretaría de Economía. (2010). *Secretaría de Economía*. Recuperado el 02 de Febrero de 2015, de http://www.2006-2012.economia.gob.mx/comunidad-negocios/industria-y-comercio/instrumentos-de-comercio-exterior/immex

Semanario Judicial de la Federación, Tomo XII, p. 392, Tesis 2a./J. 111/2000. (9ª Época, 2000).

Semanario Judicial de la Federación. (2001). 9ª Época, Tomo XIV, p. 145, Tesis 1a./J. 72/2001. *Semanario Judicial de la Federación*, 145.

Semanario Judicial de la Federación, Tomo XVI, p. 6, Tesis P./50/2002 (9° Época 2002). Recuperado el 15 de 03 de 2016, de Sistematización de Tesis y Ejecutorias publicadas en el Semanario Judicial de la Federación de 1917 a la fecha: http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/SemanarioIndex.aspx

Servicio de Administración Tributaria. (2008). Diplomado en Materia Contencioso Administrativo. *Diplomado en Materia Contencioso Administrativo* (pág. Módulo I). Ciudad de México: O.T. 08-AGJ-210-01-EMAE08057.

Servicio de Administración Tributaria. (2016). Recuperado el 11 de 09 de 2016, de http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/resolucion_miscelanea_2016.aspx

Servin Ruiz, F. (2010). Importación de mercancías originarias de los EUA. *DOFISCAL*.

Sicilia Barba, Á., & Carboney Estrada, J. (2010). Precios de transferencia en reestructuración de negocios. *DOFISCAL*.

Sicilia Barba, A., & Palacios Lojero, G. (2012). Precios de transferencia en reestructuras de negocios. *DOFISCAL*.

Sicilia Barba, A., De Alba González, S., & Vallejo González, C. (2010). Análisis del impacto de las guías de la OCDE. *DOFISCAL*.

Sicilia Barba, R. A. (2005). Precios de transferencia en la industria maquiladora - Evolución del regimen. *DOFISCAL*.

Sicilia Barba, R. Á., & Carboney Estrada, J. M. (2007). Análisis comparativo entre las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE, la regulación §1.482 del Internal Revenue Service y la LISR. *DOFISCAL*.

Sicilia Barba, R., & Elizalde Sanchez, M. (2006). "Acuerdos de costos compartidos - Comentarios al Capítulo VIII de las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE". *DOFISCAL*, 21-35.

Sicilia, R., Luna, F., & Macías, D. (2013). El G-20 frente a los Precios de Transferencia. *DOFISCAL*.

Sistema Electrónico de Consulta Fiscal y Juridica. (11 de Marzo de 2017). *Sisthemis*. Recuperado el 20 de Mayo de 2017, de _Sisthemis_

SISTHEMIS. (4 de 06 de 2017). Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias. Ciudad de México, Ciudad de México, México.

SISTHEMIS. (3 de Junio de 2017). Ley del Impuesto Sobre la Renta. Ciudad de México, Ciudad de México, México.

Sol Juárez , H. (2012). *Derecho Fiscal.* Estado de México: Red Terver Milenio.

Solano González, J. A. (2007). Consideraciones en el tratamiento del ISR de interés pagados a partes relacionadas. *DOFISCAL*.

Solano, M., & Gómez Rivas, A. (2009). Procedimiento de Acuerdo Mutuo (Mutual Agreement Procedure). *DOFISCAL*.

Solórzano Ureta, S. (2009). La OCDE y el Derecho Internacional Público: ¿enemigos? *DOFISCAL*.

Sosa López, I., & Rubio Gamboa, A. (2004). Inversiones en el extranjero - Estrategias fiscales de las personas físicas e implicaciones de la Iniciativa • 2005. *DOFISCAL*.

Sudebip. (Diciembre de 217). *Subebip gestión de calidad*. Recuperado el 13 de Diciembre de 2017, de http://www.sudebip.gob.ve/index.php/marco-juridico

Suprema Corte de Justicia de la Nación . (2016). *Semanario Judicial de la Federación*. Recuperado el 17 de 09 de 2016, de http://200.38.163.178/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=C%25C3%2593DIGO%2520FISCAL%2520DE%2520LA%2520FEDERACI%25C3%2593N.%2520SU%2520ART%25C3%258DCULO%252033%2C%2520FRACCI%25C3%2593N%2520I%2C%2520

Suprema Corte de Justicia de la Nación . (2016). *Suprema Corte de Justicia de la Nación* . Recuperado el 13 de 09 de 2016, de https://www.scjn.gob.mx/Paginas/Inicio.aspx

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tomo XV, p. 6, Tesis P. / J. 151/2001 (9ª Época 2001).

Tamayo Sáenz, M. (28 de Mayo de 2015). *uacmobservatorioprospectivo*. Recuperado el 14 de Septiembre de 2018, de http://uacmobservatorioprospectivo.blogspot.com/2014/05/manuel-tamayo-saenz-y-su-aporte-las.html

Tamayo y Tamayo, M. (2014). *El Proceso de la Investigación Cientifica.* México, D.F.: Limusa.

Torre Delgadillo, V. (22 de Junio de 2017). *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*. Recuperado el 12 de Septiembre de 2017, de https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/4628/5969

Torres Rivero, A. (2010). Estado de Derecho vs afectación a las finanzas públicas: ¿Qué le resulta más caro a México? *DOFISCAL*.

Torres Rivero, A., & González López, M. (2007). Análisis para determinar simulación de actos para efectos fiscales. *DOFISCAL*.

Torres, J., & Vargas, C. (2011). Proyecto de la OCDE en materia de prácticas fiscales indebidas. *DOFISCAL*.

Trillo, L. (2011). Tratados inoperantes: El caso de Panamá y Uruguay. *DOFISCAL*.

Trillo, L. (2012). Establecimiento permanente: Mayor certeza para los contribuyentes residentes en el extranjero. *DOFISCAL*.

Tron, M., & Martínez Betanzos, N. (2005). El nuevo sistema de paraísos fiscales y la planeación patrimonial. *DOFISCAL*.

Universidad Autonoma de Nuevo León. (2015). Colección Digital de la UANL. Nuevo Leon, México.

Universidad de las Américas Puebla. (10 de 10 de 2016). *UDLAP BIBLIOTECAS.* Recuperado el 22 de 10 de 2016, de http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/rojas_o_v/capitulo2.pdf

Universidad Nacional Autonoma de México. (Diciembre de 2005). *fcasua*. Recuperado el 22 de Diciembre de 2015, de http://fcasua.contad.unam.mx/apuntes/interiores/docs/98/8/proce_fisca.pdf

Van 't Hek, K., & Ruiz, D. (2011). Precedente en materia de establecimiento permanente. *DOFISCAL*.

Van 't Hek, K., Quirós, P., & Castillo Madrid, G. (2013). México comienza el año 2013 con la firma de ocho nuevos Tratados internacionales para evitar la doble tributación. *DOFISCAL*.

Van´t Hek, K., & Landa, L. (2012). Análisis al artículo 1 del modelo de la OCDE. *DOFISCAL*.

Van´t Hek, K., & Perez, E. (2012). Análisis al Artículo 4 del Modelo de la OCDE. *DOFISCAL*.

Van´t Hek, K., & Perez, E. (2012). Análisis del borrador de una nota sobre la interpretación y aplicación del Artículo 5 del Modelo OCDE. *DOFISCAL*.

Van´t Hek, K., & Pérez, E. (2013). Análisis a los Artículos 10, 11 y 12 del Modelo de la OCDE: Dividendos, intereses y regalías. *DOFISCAL*.

Van´t Hek, K., & Ruíz, D. (2009). México y los Países Bajos renegocian su Convenio Tributario. *DOFISCAL*.

Van´t Hek, K., & Salvador, P. (2012). Análisis al Artículo 3 del Modelo de la OCDE. *DOFISCAL*.

Van´t Hek, K., Quiros, P., & Covarrubias , M. (2010). Análisis al Artículo 1 del Modelo de la OCDE. *DOFISCAL*.

Van't Hek, K., Chacón Aguirre, S., & Libreros, L. (2011). Introducción a los Tratados para evitar la doble tributación y al Modelo de la OCDE. *DOFISCAL*.

Vázquez Sánchez, C. B., & Hernández Santoyo, J. C. (2005). Principio Arm's Lenght: Paradoja en la competencia imperfecta. *DOFISCAL*.

Vega Vargas, F. (2009). Simulación de los actos jurídicos en materia fiscal. *DOFISCAL*.

Vela Peón , A. A. (2015). Actualización de los Comentarios al Modelo Convenio 2014 de la OCDE. *DOFISCAL*.

Velasco Verdugo, J. (2015). BEPS Acción 10: Modificaciones al Capítulo VII "Servicios Intragrupo" de las Guías de la OCDE. *DOFISCAL*.

Villarreal Antelo, C., & Gámez Rodríguez, C. (2015). Tratamiento fiscal de los planes de acciones de empresas multinacionales (stock option). *DOFISCAL*.

Villegas, H. (2000). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.* Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Wilson Loaiza, F. (2006). Reforma al concepto de residencia fiscal en México. *DOFISCAL*.

www.ejemplode.com. (12 de 03 de 2013). *www.ejemplode.com*. Recuperado el 03 de 08 de 2017, de http://www.ejemplode.com/29-logica/3150-ejemplo_de_metodo_logico_inductivo.html

Yáñez Alegría, C., & Lorenzo Salazar, F. (2008). La corte de impuestos de Canadá se pronuncia sobre el concepto de beneficiario efectivo. *DOFISCAL*.

Yin, R. K. (2010). Diseño y métodos. En R. K. Yin, *Investigación sobre estudio de casos* (pág. 25). London: Sage Publications.

ANEXOS

Anexo 1. Parte I. Método de precio comparable

I. Método de precio comparable

- Basado en la similitud del producto o servicio.
- Para obtener mayor certeza en los resultados, los ajustes para lograr la similitud deben ser fácilmente identificables y de poca significación.
- No existen limitaciones para el uso de transacciones comparables.

Ejemplo:

Concepto	**Parte Relacionada**	**Comparable "1"**	**Comparable "2"**
Ventas	8,500 artículos	18,000 artículos	9,000 artículos
Precio por artículo	$100 por artículo	$80 por artículo	$110 por artículo
Ajustes:			
Descuento por volumen		$10.00	$0.00
Cargo por utilización de almacén		11.50	11.50
Intereses por financiamiento		(3.50)	(12.40)
Precio ajustado		98.00	109.10

Rango de precios de $98 a 109,10

Fuente: Elaboración propia con apoyo en Santamaría, (2000).

Anexo 1. Parte II. Método de precio reventa

II. Método de precio de reventa

- Principalmente utilizado en el ámbito comercial, comisionistas, distribuidores (intermediarios) donde el producto no sufre transformación.
- Precio de transferencia = Precio de reventa (1 — % de utilidad bruta).

Fórmula:				
Precio de adquisición (parte relacionada)	=	precio de reventa (con o entre partes independientes)	X	(1 - % de utilidad bruta) (con o entre partes independientes)
Precio de transferencia				
371.67	=	500	X	(1 - .26
Costo				371.67
Utilidad bruta				128.33
Porcentaje de utilidad bruta (128.33 / 500,00)				26%

Fuente: Elaboración propia con apoyo en Santamaría, (2000).

OPERACIONES CELEBRADAS ENTRE PARTES INDEPENDIENTES			
Conceptos	"A"	"B"	"C"
Precio de reventa	503	495	488
Utilidad bruta	148	135	124
Porcentaje de utilidad bruta que manejan	29%	27%	25%
	503 (1 - .29) = 357.13	495 (1 - .27) = 361.35	488 (1 - .25) = 366

Fuente: Elaboración propia con apoyo en Santamaría, (2000).

AJUSTES POR DIFERENCIAS EN LA TRANSACCIÓN			
Descuentos por pronto pago de independientes (unitario)	2.20		
Pago por fletes (unitario)	4.40	5.00	
Diferencia por intereses por financiamiento (unitarios)	5.20	6.30	4.10
Descuentos por volumen			3.80
Resumen de ajustes	11.80	11.30	7.90
Precio de adquisición ajustado	368.93	372.65	373.90
Rango de precios de transferencia (368.93 - 373.90)			

Fuente: Elaboración propia con apoyo en Santamaría, (2000).

Anexo 1. Parte III. Método costo adicionado

III. Costo adicionado

- Lo más importante es tener correctamente determinado el costo de venta de los bienes.
- Comúnmente utilizado para empresas de transformación e industria en general.
- Precio de transferencia = costo de bienes o servicios (1 + porcentaje de utilidad bruta de partes independientes).

Precio de venta con la empresa relacionada	77.65
Costo de venta del producto	(a) 60.90
Utilidad bruta asignable al precio de venta del producto cuando se trata de operaciones independientes en operaciones comparables	(b) 14.10
Margen de utilidad bruta sobre costo (b) / (a) = (c)	0.23
Factor de ajuste por margen 1 más 0.23	(d) 1.23
Ajuste por margen de utilidad bruta sobre (a) x (d), costo 60.90 x 1.23	74.91
Ajuste por utilización de almacén	+ 2.76
Precio de costo adicionado después de ajustes	77.67

Fuente: Elaboración propia con apoyo en Santamaría, (2000).

Anexo 1. Parte IV. Método de partición de utilidades

IV. Método de partición de utilidades

- Se miden las actividades económicas de cada parte relacionada y su aporte a la utilidad de operación global.
- La suma de las utilidades de operación obtenida por cada una de las partes relacionadas involucradas en la operación da como resultado la **utilidad de operación global**.
- Se consideran elementos como: activos, costos y gastos de cada una de las partes relacionadas.

Utilidad de operación global del grupo de empresas		**55,000**
Empresas	**"A"**	**"B"**
Elementos que contribuyen a la generación de la utilidad de operación		
Riesgos activos fijos	23,000	6,000
Inversiones en publicidad	1,000	9,000
Mano de obra	2.500	200
Suma de las contribuciones por cada empresa relacionada	26,500	15,200
Contribución global 26,500 más 15,200		
Porciento de contribución de aportes para cada empresa 26,500 / 41,700 y 15,200+41,700	41,700	
Distribución de utilidad de operación antes de la aplicación del método	25,000	30,000
Distribución de la utilidad de operación global antes aplicando el porciento de contribución: 55,000 x 63.55% y 55,000 x 36.45%	34,953	20,047
Excedente o déficit a las utilidades de operación	-9,953	9,953

Fuente: Elaboración propia con apoyo en Santamaría, (2000).

Anexo 1. Parte V. Método de partición residual de utilidades

V. Método de partición residual de utilidades

- Determinar la utilidad de la operación global.
- Asignar utilidades con base en:
  - ✓ La ganancia mínima por funciones rutinarias.
  - ✓ Las ganancias residuales atribuibles a los intangibles de cada una de las partes (investigación y desarrollo; publicidad y mercadotecnia; aspectos jurídicos relacionados con la protección de intangibles).

Conceptos	Fabricante	Distribuidor	Total
Ventas netas	10,000	12,000	22,000
Costo de ventas	6,000	10,000	16,000
Utilidad bruta	4,000	2,000	6,000
Gastos de operación	2,000	1,000	3,000
Gastos administrativos	1,500	250	1,750
Gastos de ventas	500	250	750
Pago de regalías	0	500	500
Utilidad de operación	2,000	1,000	3,000
Otros ingresos	500	0	500
Utilidad antes de impuestos	2,500	1,000	3,500
Utilidad antes de impuestos	3,500		
Ganancia mínima por distribución	-250		
Ganancia mínima por fabricación	-500		
Utilidad residual creada por		89%	2,500
los intangibles del grupo	=2,750		
		11%	250

Nota: Este resultado deberá distribuirse a la contribución de cada parte en el desarrollo de los intangibles del grupo.

Fuente: Elaboración propia con apoyo en Santamaría, (2000).

Anexo 1. Parte VI. Método de márgenes transaccionales de utilidades de operación.

VI. Márgenes transaccionales de utilidad de operación

Considera factores de rentabilidad derivados de empresas independientes en operaciones comparables.

- Aplicable a transferencias de bienes tangibles, de bienes intangibles y de prestación de servicios entre partes relacionadas.
- Indicadores de rentabilidad más comúnmente utilizados:
  - ✓ Margen de operación = utilidad de operación ÷ ventas netas.
  - ✓ Cociente Berry = utilidad bruta ÷ gastos de operación.
  - ✓ Retorno al activo operativo = utilidad de operación ÷ activos operativos.

Concepto	Parte relacionada	Empresa 1	Empresa 2	Empresa 3
Ventas netas	64.601	87.168	109.204	95.844
Costo de ventas	53.417	70.937	79,781	83.200
Utilidad bruta	11.184	16.231	29.423	15.644
Gastos de operación	9.583	20.928	23.799	17.482
Utilidad neta	1.601	- 4.697	5.624	- 1.838
Margen de utilidad (Utilidad bruta ÷ ventas)	17.31%	18.62%	26.94%	15.83%
Ajustes				
Por niveles de inventario		- 1.85%	- 104%	- 0.65%
Por cuentas por pagar		0.68%	0.44%	0.19%
Por cuentas por cobrar		- 0.48%	- 0.47%	- 0.38%
Margen de utilidad ajustado		16.96%	25.87%	14.99%
Rango de mercado	(14.99% - 25.87%)			

Fuente: Elaboración propia con apoyo en Santamaría, (2000).

Utilizadas

Concepto	**Importes**
Riesgos por inventario “parte relacionada"	8.24%
Riesgos por inventario “empresa 1"	46.17%
Diferencias	- 37.93%
Costo de ventas “empresa 1”	70.937
Diferencia en pesos	- 26.910
Tasa de interés (anual)	6.00%
Ajuste al margen de utilidad	- 1.615
Porcentaje de ajuste	- 1.85%

Fuente: Elaboración propia con apoyo en Santamaría, (2000).

Anexo 2. Parte I. Redacción del reporte 1er caso individual

46-II-B/2012

Deducciones. Preponderancia del Cumplimiento de Obligaciones Sustantivas sobre el Incumplimiento o Cumplimiento Extemporáneo de Obligaciones Formales.

Expediente: 46-II-B/2012

Oficio No.: PRODECON/SASEN/046/2012

México, D.F., a 14 de septiembre de 2012

Eliminado. Treinta y un palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (LFTAIPG) Motivación: Ver anexo 1.

Licenciado Juan Carlos Roa Jacobo, Subprocurador de Análisis Sistémico y Estudios Normativos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), de conformidad con la facultad establecida en los artículos 5o., fracción I de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006; 46 y 47 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 30 de agosto de 2011, así como en el artículo 26, fracción XIX, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de junio de 2012, emito la siguiente opinión que recae a su consulta presentada mediante escrito de 18 de junio de 2012, en la que textualmente solicita se confirme:

> a) Si las autoridades fiscales al verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias pueden válidamente otorgar un valor preponderante al cumplimiento extemporáneo de una obligación formal, en oposición a un análisis preponderante del fondo, como en el caso corresponde a la procedencia de las deducciones.

b) Si en el caso concreto el SAT, al verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y resolver la procedencia de las deducciones declaradas, debía realizar una valoración integral de la documentación comprobatoria relacionada con el estudio de precios de transferencia, en la que consta el valor de mercado de las operaciones realizadas con partes relacionadas residentes en el extranjero, entrando al estudio de las probanzas aportadas durante los ejercicios de facultades de comprobación sin desestimarlas por una cuestión de incumplimiento de requisitos formales que sólo atienden a una cuestión de control y no a una cuestión que refleje la realidad económica del contribuyente, lo cual implique dar prioridad a las cuestiones de fondo sin limitar su resolución a cuestiones de forma.

c) Si el SAT debió efectuar una valoración integral, imparcial y no discriminatoria de la documentación comprobatoria o estudio de PT que se le proporcionó durante el ejercicio de facultades de comprobación instaurado, sobre todo sin distinguir o sesgar su análisis privilegiando un examen técnico del fondo de la materia base de su acción fiscalizadora sólo a las deducciones con partes relacionadas mexicanas, y reservándose tal acción o determinación en el caso del examen aplicable a las deducciones resultantes de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero."

ANTECEDENTES

1. Eliminado. Siete palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (LFTAIPG) Motivación: Ver anexo 1. Es una sociedad mercantil debidamente constituida conforme a las leyes mexicanas, como consta en la escritura pública número Eliminado. Diecinueve palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (LFTAIPG) Motivación: Ver anexo 1

2. El objeto social de Eliminado. Siete palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (LFTAIPG) Motivación: Ver anexo 1. Consiste en la explotación, organización, administración, operación, promoción, representación, difusión, compra-venta, renta de hoteles, moteles, complejos turísticos, etc.

3. Forma parte de la cadena hotelera internacional RIU y mantiene como política administrativa global la de efectuar el pago oportuno de las contribuciones a su cargo

por lo que ha efectuado pagos importantes de Impuesto Sobre la Renta (ISR), por el período asociado con la consulta realizada.

4. Derivado de que realizó diversas operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, propias de su actividad, durante los ejercicios fiscales de 2003, 2004 y 2005, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente en los ejercicios mencionados, tuvo la obligación de determinar sus ingresos acumulables y las deducciones autorizadas considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables aplicando los métodos establecidos en el artículo 216 de la LISR.

5. A efecto de determinar el monto de sus deducciones debió presentar, junto con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realizó con partes relacionadas residentes en el extranjero y obtener, conservar y proporcionar la información y documentación comprobatoria con la que demostrara los pagos realizados con motivo de esas operaciones, atendiendo a lo dispuesto por los artículos 31, fracciones V y XIX, y 86, fracciones XII, XIII y XV de la LISR vigente en los años revisados.

6. Como parte del ejercicio legítimo de sus facultades de comprobación conferidas durante el ejercicio fiscal de 2008, la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia (ACFPT) adscrita a la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria (SAT), desahogó diversas revisiones de papeles de trabajo de los Contadores Públicos Independientes (CPR´s) que dictaminaron para efectos fiscales los estados financieros de la solicitante por los ejercicios 2003, 2004 y 2005.

7. Una vez que fueron desahogadas las revisiones a los papeles de trabajo de los CPR´s, la autoridad resolvió que no contaba con los elementos necesarios para verificar si la solicitante determinó correctamente el monto de sus ingresos acumulables y de sus deducciones autorizadas derivadas de las operaciones con sus partes relacionadas por los ejercicios fiscales citados en el numeral anterior; por lo que la autoridad ejerció sus facultades de comprobación con el objeto de comprobar la correcta determinación del valor de las operaciones entre partes relacionadas para efectos de la LISR vigente en 2003, 2004 y 2005, requiriendo información y documentación a través de la modalidad de revisión de gabinete.

8. Una vez substanciadas las tres revisiones, la Administración Central de Fiscalización emitió las resoluciones liquidatorias a través de las cuales rechazó las deducciones aplicadas por la consultante respecto de las operaciones con sus partes relacionadas residentes en el extranjero y por los intereses derivados de financiamiento, bajo las siguientes consideraciones:

a) En relación con la documentación comprobatoria (estudios de precios de transferencia), el SAT determinó que se había presentado de manera extemporánea por cuanto hace a las operaciones efectuadas con sus partes relacionadas extrajeras.

b) Por cuanto hace a la declaración informativa de operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero, también determinó que se había presentado de forma extemporánea, ya que aunque su presentación se hizo en el transcurso de las revisiones, ello aconteció fuera de los 60 días previstos en el último párrafo de la fracción XIX del artículo 31 de la LISR.

9. Durante el transcurso de 2011, la autoridad fiscal notificó a la consultante las resoluciones determinantes de su situación fiscal, quien a su vez las impugnó a través de recurso de revocación; por lo que respecta al recurso promovido en contra de la resolución dictada por el ejercicio 2005, la autoridad determinó confirmar la liquidación.

10. La problemática que manifiesta Eliminado. Siete palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (LFTAIPG) Motivación: Ver anexo 1. Es que la autoridad privilegió el examen de forma y no de fondo de las constancias aportadas durante el transcurso de la revisión, por las siguientes razones:

a) Que uno de los argumentos de la fiscalizadora consistió en rechazar como partidas deducibles para efectos de la LISR, los gastos incurridos por la consultante con sus partes relacionadas residentes en el extranjero, a causa de la presentación extemporánea de la declaración informativa de operaciones realizadas con partes relacionadas residentes en el extranjero, con posterioridad al plazo de 60 días a la fecha en que se formuló el requerimiento respectivo. Sobre este punto Eliminado. Siete palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (LFTAIPG) Motivación: Ver anexo 1. aclaró que la autoridad fiscalizadora contó en el transcurso

de la revisión practicada, con la declaración informativa antes citada, misma que fue presentada y entregada a la citada autoridad fiscalizadora antes de la emisión de su resolución liquidatoria.

b) Que la fiscalizadora también esgrimió que rechazaba los gastos de gestión hotelera y gastos por concepto de intereses en razón de que la información comprobatoria de los valores de estas operaciones había sido preparada con posterioridad a la fecha en que le fueron requeridas a la consultante y por lo tanto se trataba de un incumplimiento por extemporaneidad a las obligaciones de su mandante respecto a la preparación de documentación comprobatoria.

En relación con tales actuaciones, la empresa consultante acude ante está Procuraduría para solicitar que se emita una resolución en la que se exprese si las autoridades fiscales pueden otorgar un valor preponderante al cumplimiento extemporáneo de una obligación formal, en oposición a un análisis del fondo y si al resolver la procedencia de las deducciones declaradas, debía realizar una valoración integral de la documentación comprobatoria relacionada con el estudio de precios de transferencia.

CONSIDERACIONES

Después de haber realizado un riguroso análisis a la consulta planteada, está Procuraduría de la Defensa del Contribuyente procede a darle respuesta, en los siguientes términos:

1. En cuanto a lo consultado en el sentido de si las autoridades fiscales, al verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pueden válidamente otorgar un valor preponderante al cumplimiento extemporáneo de una obligación formal, en oposición a un análisis preponderante del fondo.

La obligación de contribuir al gasto público la estipula el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que a la letra expresa lo siguiente:

"Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

[…]

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

(Énfasis añadido)

Como puede observarse, la obligación de contribuir se encuentra establecida en la estructura jurídica más alta del sistema normativo; es indubitable, por tanto, que los causantes deben cumplirla, pero siempre bajo la tutela de los principios jurídicos tributarios de proporcionalidad, equidad y legalidad.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado en reiteradas ocasiones que el cumplimiento de ésta obligación debe atender, en todo momento, a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, lo que quiere decir que, para que el gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

Pues bien, a partir del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos surgen para el particular diversas obligaciones, varias de ellas de índole formal, como son las de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar contabilidad, expedir comprobantes, presentar declaraciones informativas, etcétera. La problemática que plantea la empresa consultante tiene que ver con estas obligaciones de carácter formal, con la complejidad inherente al hecho de que algunos derechos sustantivos de los contribuyentes, se encuentran condicionados al cumplimiento de dichas obligaciones formales.

Así sucede, por ejemplo, con la posibilidad de deducir los gastos necesarios para la generación del ingreso, mismos que deben estar amparados en un comprobante que reúna determinados requisitos —formales—; en el caso concreto, el contribuyente tiene derecho a deducir las cantidades que erogó en operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, siempre que cumpla con determinados requisitos, como son, entre otros, presentar la declaración informativa de las operaciones que hubiere llevado a cabo.

En este contexto, se consulta a está Procuraduría si las autoridades pueden otorgar un valor preminente al cumplimiento extemporáneo de una obligación formal, en

oposición a un análisis preponderante del fondo, al momento de verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un órgano técnico especializado en materia tributaria, que cuenta con diversas atribuciones, entre las cuales conviene destacar la de promover el estudio, la enseñanza y la divulgación de las disposiciones fiscales, así como la de fomentar y difundir una nueva cultura contributiva mediante la realización de campañas de comunicación y difusión social respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, proponiendo mecanismos que alienten a éstos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias.

En tal virtud, como punto de principio, debe señalarse que este organismo descentralizado tiene un interés particular en promover el correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones tributarias —todas, ya sean sustantivas o formales—, por lo que enfatiza la importancia inherente al hecho de que los contribuyentes den la debida observancia a los deberes que la normatividad establece.

Es a través del cumplimiento de las obligaciones fiscales que se logran los objetivos que el marco legal y constitucional se ha trazado, lo cual va más allá de una repartición de costos entre los gobernados, pues también implica obtener los fines de más largo aliento, como son los de redistribución del ingreso, mayor y mejor acceso a los servicios públicos, mejora en las condiciones de vida de los mexicanos, otorgamiento de mejores oportunidades de desarrollo individual y colectivo, etcétera. Por todo ello es que el más Alto Tribunal del Estado mexicano ahora sostiene una visión más gregaria de la tributación, buscando que la concepción de ésta se aleje de la de un supuesto desastre común que afectaría a la colectividad, y propugnando por un entendimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, como uno de solidaridad entre los ciudadanos.

Para tales propósitos —como se señalaba—, tiene una importancia mayúscula el debido y oportuno cumplimiento de las obligaciones tributarias, principalmente de la de pago —sustantiva—, pero también de las complementarias o conexas a ésta —de carácter formal o adjetivo—, en la medida en la que estas últimas son un medio importante para facilitar el propio cumplimiento de la obligación de pago, pero también para posibilitar el desarrollo de las funciones de la administración tributaria, como sucede con la verificación del efectivo cumplimiento del aludido deber constitucional.

Por otro lado, más allá de la importancia que colectivamente tiene el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tampoco debe soslayarse que la observancia de los deberes fiscales está en el mejor interés del propio contribuyente, no solo por las sanciones que acarrea el incumplimiento, sino porque su oportuna atención, en muchas ocasiones, es el vehículo idóneo para el pleno ejercicio de sus derechos.

En este contexto, mal haría este organismo descentralizado en promover el incumplimiento de las obligaciones tributarias o en minimizar la importancia que tiene el esquema obligacional que las autoridades legislativas y ejecutivas han diseñado para posibilitar los fines que el propio trazo constitucional ha marcado para la recaudación fiscal. Por ende, nada de lo que aquí se apunta debe entenderse como una apología al incumplimiento de obligaciones o como una promoción de conductas que atenten contra el marco constitucional o legal.

Habiendo dicho todo esto, simultáneamente, ésta Procuraduría considera que no debe pasarse por alto la diferencia entre la omisión de una obligación sustantiva y la de una obligación formal, ni sobredimensionar las consecuencias de un incumplimiento o cumplimiento tardío en relación con una obligación formal, cuando en ello va implícita la afectación a derechos sustantivos de los particulares.

Las reglas formales bajo las cuales opera el Derecho son de gran importancia. Algunos tratadistas se han referido a lo anterior, precisando que el Derecho pertenece a la esfera de los hechos sociales cuya existencia y persistencia depende de la aceptación colectiva de reglas constitutivas, afirmando también que se trata de un conjunto de normas socialmente existentes, esto es, practicadas en una cierta sociedad, bajo dos aspectos: por un lado, estas normas son utilizadas por los órganos competentes para la resolución de disputas —y son aceptadas como estándar público de la corrección de dichas resoluciones— y, por el otro, la población en general actúa —o debe actuar— en correspondencia con dichas normas.

En este sentido, autores como Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero aluden a la existencia de una "dimensión institucional del Derecho" y afirman, por ejemplo, que tiene una vital importancia que el sistema procesal funcione adecuadamente, considerando que tal circunstancia es, a su vez, condición necesaria para que el Derecho pueda realizar satisfactoriamente sus funciones sustantivas. En este sentido, siendo uno de los propósitos del Derecho tutelar los derechos de los individuos, existen plazos y condiciones para posibilitar el acceso a las consecuencias jurídicas que el orden normativo establece.

Pues bien, así como puede afirmarse que "las exigencias derivadas de la dimensión institucional del Derecho están, globalmente consideradas, orientadas a satisfacer sus exigencias sustantivas" también debe reconocerse "[…] que, en determinados supuestos, estas mismas exigencias institucionales pueden hallarse en tensión, en conflicto, con exigencias sustantivas". Para dichos autores, existen algunos casos en los que estos conflictos pueden solucionarse mediante la prevalencia de principios institucionales, debiendo resaltarse que tal circunstancia no es una regla definitiva, aplicable a la totalidad de los casos.

No obstante —según afirman Atienza y Ruiz Manero—, "[lo] anterior no significa, naturalmente, que los principios institucionales derroten siempre a los principios sustantivos. Está tesis vendría a ser característica de lo que podría llamarse una concepción formalista del Derecho […] para la cual el elemento autoritativo del Derecho […] debería prevalecer siempre (o en la mayor parte de las ocasiones) sobre el elemento sustantivo, sobre los valores a realizar y los objetivos a lograr en el mundo no jurídico". Está concepción más rigorista es la que ésta Procuraduría considera inadecuada en el contexto propio del trazo que actualmente describe el sistema normativo, con la Constitución General como cúspide.

Para este organismo descentralizado, es deseable un sistema tributario en el que se trascienda está concepción formalista, permitiendo reconocer —como lo hacen los autores apuntados— que el elemento autoritativo es esencial al Derecho y que, en ocasiones, los principios institucionales tienen fuerza suficiente para derrotar a los de carácter sustantivo. Pero esto no es así siempre y en todos los casos —o, cuando menos, no debería ser así—, pues corresponde a las autoridades estatales procurar que las exigencias implícitas en el carácter institucional del Derecho —a juicio de está Procuraduría— no se traduzcan automáticamente en límites al logro de los valores y fines sustantivos que el propio Derecho busca realizar.

Y es éste el aspecto sobre el cual versa la consulta planteada ante está Procuraduría, en tanto que se le cuestiona en relación con el efecto que puede corresponder al incumplimiento o cumplimiento extemporáneo o parcial de determinadas obligaciones —en principio, de carácter formal—, frente a la eventual afectación de derechos sustantivos de los contribuyentes.

En otras palabras, el cuestionamiento efectuado podría también plantearse en los siguientes términos: en los casos de conflicto entre unas y otros ¿necesariamente deben prevalecer las exigencias institucionales —el respeto a los plazos y a las formalidades, por ejemplo—, por encima de los aspectos sustantivos propios del

sistema tributario? En caso contrario, ¿en qué casos la autoridad puede —debe— no limitar sus conclusiones a la verificación del cumplimiento o incumplimiento de exigencias institucionales, realizando un estudio de las cuestiones sustantivas o de fondo?

Para está Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, la respuesta a la primera interrogante debe ser negativa, estimando que así lo demanda la salvaguarda de los derechos de los particulares, más aun en el contexto de la reforma constitucional de junio de 2011.

El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es, primordialmente, una obligación de contenido patrimonial, consistente en un dar. Como ya se ha señalado, está obligación —lo que el contribuyente debe aportar a la causa pública común a la que se refiere la Constitución— no es un dar indiscriminado o irrestricto. Por el contrario, entre otras responsabilidades, es obligación de los órganos del Estado, en primer término, que el hecho imponible del tributo refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos; en segundo lugar, que el quantum de la obligación tributaria se ajuste a la capacidad efectivamente manifestada por el causante; y, en tercer lugar, que los mecanismos administrativos, recaudatorios o de control, no terminen por hacer que el causante tribute en una medida contraria a la que describe la norma legal.

Así, si la legislación fiscal establece la obligación de contribuir por la percepción de ingresos, permitiendo la determinación de una base neta o utilidad —que refleje los incrementos patrimoniales positivos y los costos reales en los que se incurre para la generación del ingreso—, los controles administrativos que se establezcan para garantizar tales cuestiones —y, más específicamente, las condiciones o modalidades bajo las cuales se cumple con los aspectos administrativos de dichos controles— tampoco deben tener tal preponderancia como para traducirse en una negación de los derechos establecidos legal y constitucionalmente, cuando existan medios para verificar las condiciones y alcances de la situación que se busca controlar.

En tal virtud, conforme al criterio de este organismo descentralizado, las cuestiones que se analizan pueden subsumirse bajo los siguientes parámetros:

- El sistema fiscal en su conjunto —normatividad, prácticas administrativas y actuaciones aisladas— debería estar diseñado de tal manera que se favorezca la

valoración efectiva de las cuestiones propias del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos como obligación patrimonial, lo que debe traducirse en la posibilidad real de verificar los aspectos sustantivos de tal obligación; de está manera, se favorecerá el cumplimiento de dicho deber constitucional, en tanto que los derechos sustantivos del contribuyente adquieren auténtica preponderancia, pero también se posibilita la verificación efectiva de dicha obligación, en la medida y en los términos que la legislación la pretende, dentro del marco constitucional.

- Complementariamente a lo anterior, el sistema fiscal debe estar diseñado de manera tal que los controles administrativos —auxiliares para la administración tributaria en su deber de controlar y verificar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias— no se conviertan en un fin en sí mismos ni adquieran un valor preponderante frente a las cuestiones sustantivas.

Lo anterior no solo se presenta como una cuestión admisible o deseable para este organismo descentralizado como una de las instituciones estatales a las que se ha encomendado el propósito de garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal, sino que la misma también viene ordenada por el texto del artículo 1o. constitucional, al sostener que las normas relativas a los derechos humanos se interpretaran de conformidad con la propia Constitución y con los tratados internacionales de la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia, y al disponer que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

En este contexto y en términos prácticos, ¿cómo tendrían aplicación los parámetros apuntados frente al incumplimiento o cumplimiento tardío de una obligación formal? Conforme al criterio de está Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, el hecho de que sistema fiscal en su conjunto deba estar diseñado de tal manera que se favorezca la valoración efectiva de las cuestiones propias del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos como obligación patrimonial, conlleva que el cumplimiento parcial, tardío o, inclusive, el incumplimiento de una obligación formal no debe ser la única razón o la razón preponderante para el rechazo o negación de un derecho sustantivo del contribuyente. Lo anterior adquiere particular relevancia, por ejemplo, en aquellos casos en los que la autoridad tiene a su alcance otros elementos que le permitan valorar el efectivo cumplimiento de los parámetros sustantivos a los que se refiere la obligación tributaria patrimonial, supuestos éstos en los que no deberían dejar de valorarse dichos elementos adicionales de manera

preponderante a lo relacionado con obligaciones formales, todo ello en aras de salvaguardar los derechos de los contribuyentes, como son delimitados por el marco constitucional y legal.

En efecto, en el contexto del artículo 1o. constitucional, según el texto reformado en junio de 2011, el respeto a los derechos de los contribuyentes se ve mejor servido cuando la autoridad no se atiene exclusivamente al cumplimiento parcial, tardío o, inclusive, al incumplimiento, de los requisitos formales establecidos como medida de control de derechos u obligaciones sustantivos, máxime cuando puede contar con elementos adicionales que le permitan conocer la realidad económica del causante frente a la dimensión jurídica de su obligación tributaria sustantiva.

Inclusive, puede ser que el mismo medio formal de control presentado de manera tardía o incompleta, le aporte dichos elementos adicionales, caso en el cual el debido respeto de los derechos de los contribuyentes ordena que el aspecto relativo al cumplimiento o incumplimiento de la obligación formal no sea el criterio único o preponderante al momento de determinar la situación jurídica del particular.

Habiendo arribado a la conclusión parcial apuntada en líneas anteriores, se procede a analizar el caso concreto planteado en la consulta que se responde.

1. En cuanto a si las autoridades fiscales deben otorgar un valor preponderante al cumplimiento extemporáneo de una obligación formal, en oposición a un análisis preponderante del fondo, así como realizar una valoración integral de la documentación comprobatoria sin desestimarla por una cuestión de incumplimiento de requisitos formales.

Los contribuyentes que realizan operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero también deben contribuir al gasto público y cumplir con todas las obligaciones establecidas en las disposiciones fiscales, tal y como lo exige el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La Ley de Impuesto sobre la Renta guarda dentro de su contenido un apartado especial para este tipo de contribuyentes, estableciendo las reglas para su operación, a través de su numeral 215, mismo que establece lo siguiente:

"Artículo 215. Los contribuyentes del Título II de está Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de está 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 los efectos de ésta 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 ésta 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:

[…]".

Como se puede apreciar, el artículo antes trascrito establece que los contribuyentes del Título II de la LISR que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, para la determinación de sus ingresos acumulables y las deducciones que procedan, deberán atender a ciertos requisitos de fondo, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables y, consecuentemente, menciona una serie de obligaciones que el contribuyente tiene que cumplir.

Aunado a lo anterior, tratándose de partes relacionadas residentes en el extranjero, el artículo 216 de la LISR establece diversos métodos para la determinación de precios por operaciones con partes relacionadas, los cuales son requisitos de fondo que deberán aplicar los contribuyentes para dar cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 215 de la LISR.

Asimismo, las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, además de las obligaciones antes expuestas, deberán cumplir con lo dispuesto por el artículo 86 de la LISR que textualmente, señala lo siguiente:

"Artículo 86. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de ésta Ley, tendrán las siguientes:

[…]

XII. Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:

[…]

XIII. Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales.

[…]

XV. Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán cualquiera de los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley.

[…]".

De lo anterior se colige que el contribuyente, al realizar operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, tiene como obligación, entre otras, las siguientes: contar con la documentación comprobatoria en la que conste que los montos de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios que hubieran utilizado entre partes independientes en operaciones comparables; presentar la declaración del ejercicio; y, además, presentar la información de las

operaciones que haya realizado a través de la declaración informativa múltiple (DIM) —la cual es un requisito formal—.

Ahora bien, el artículo 29 de la LISR reconoce la posibilidad de deducir diversos conceptos como un derecho del contribuyente frente a sus ingresos acumulables y, para el caso de pagos en el extranjero, el mismo ordenamiento legal regula en su artículo 31 los requisitos que deberán cumplir los contribuyentes para hacer deducibles dichos gastos.

De incumplir con alguno de los requisitos destinados para la procedencia de las deducciones, la consecuencia jurídica para el contribuyente, en principio, es la imposibilidad de llevar a cabo las deducciones pretendidas.

En efecto, los requisitos que ha establecido el legislador tienen distintas finalidades: los de forma deberían implicar la determinación de infracciones, mientras que los de fondo deberían acarrear la aceptación o no de una deducción, de ser el caso.

Como se apuntó en líneas anteriores, las cuestiones de fondo y forma pueden encontrarse en tensión, prevaleciendo en ocasiones éstas sobre aquéllas, las cuales pueden hasta llegar a modificar las decisiones de las autoridades por su preponderancia; sin embargo, esa posibilidad no significa ni permite que se quebranten los principios constitucionales, ya que invariablemente se debe salvaguardar el principio pro homine que implica que la interpretación jurídica siempre debe buscar el mayor beneficio para la persona, acudiendo a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando se trata de derechos protegidos y, por el contrario, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio.

Atendiendo a lo anterior, si la autoridad dentro del ejercicio de facultades de comprobación le requiere al contribuyente que realiza operaciones con partes relacionadas en el extranjero cierta documentación —por ejemplo, la DIM—, sin que al efecto el pagador de impuestos la exhiba en tiempo, ello no debería constituir razón suficiente para que la autoridad fiscal otorgue un valor preponderante a las cuestiones atinentes a dicha exhibición tardía o incompleta, siendo una actitud más objetiva y racional la de realizar un análisis exhaustivo y congruente de la situación del contribuyente, sus aspectos económicos y, en general, aquellas circunstancias que le permitan conocer su operación. De esta manera, como una regla de excepción, las cuestiones de fondo pueden servir como una mejor motivación para la

correcta determinación de la situación jurídica del contribuyente, a diferencia de lo que sucedería si se otorgara un valor preponderante o exclusivo a las circunstancias fácticas relacionadas con el cumplimiento de una declaración informativa.

En este sentido, está Procuraduría considera que la autoridad fiscal, al recibir documentación extemporánea por parte del contribuyente, y en aras del respeto irrestricto a los derechos del mismo, no debe dejar pasar la oportunidad de realizar un análisis de la misma, dado que ello implicaría contar con los elementos necesarios para enlazarla y adminicularla, de tal manera que esté en posibilidad de emitir una opinión mejor fundada y motivada respecto del valor otorgado a ésta, a fin de encontrarse en posibilidad de emitir juicios más apegados a la realidad sobre si el contribuyente ha dado cumplimiento a sus obligaciones fiscales o si la operación realizada se encuentra apegada a la regulación fiscal, entre otras cuestiones.

En efecto, la valoración de que se habla nace en el instante en que la autoridad recibe la documentación e información que le fue requerida al contribuyente, momento en que puede darle peso a las cuestiones de fondo, asomarse a éste, y retomar las particularidades de la situación fiscal del pagador de impuestos, decidiendo no concentrar su atención —o, al menos, no dar un valor único, exclusivo o preponderante— al hecho de que se hubiere podido cumplir parcial o tardíamente con una obligación formal.

En este orden de ideas, si bien es cierto que está Procuraduría otorga la mayor importancia al cumplimiento de los requisitos que contienen las normas jurídicas, también lo es que la procedencia de un derecho involucra cuestiones de mayor trascendencia, que se pueden valorar con elementos materiales diferentes al solo cumplimiento parcial o tardío de obligaciones formales y, por ende, se estima que las autoridades no deben ser tan rigoristas como para otorgar un valor preponderante a cuestiones formales, cuando tengan a su alcance elementos de fondo que le permitan determinar de mejor manera la situación jurídica del contribuyente y, de ser el caso, salvaguardar sus derechos, o bien, determinar la responsabilidad que pudiera corresponder ante una eventual omisión frente al deber constitucional de contribuir a los gastos públicos.

Es claro para este organismo descentralizado que los contribuyentes se encuentran obligados a cumplir los requisitos que las disposiciones fiscales establezcan para el ejercicio de un derecho; sin embargo, en el presente caso, si bien el contribuyente, al haber presentado de manera extemporánea la DIM, incumplió con el requisito formal que establece el artículo 86, en relación con el artículo 31, fracción V de la LISR,

dicho incumplimiento no debe ser la razón única o que preponderantemente se considere, impidiendo a las autoridades realizar un estudio del fondo del asunto, pues válidamente podían asomarse a dichas cuestiones de fondo y advertir que existen cuestiones que les permitirían verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Así las cosas, está Procuraduría considera que, ante la presentación extemporánea de documentación, la autoridad en aras de respetar los derechos del contribuyente, de manera excepcional puede valorar preponderantemente los requisitos de fondo antes de los formales, lo cual ocurrirá si se asoma al fondo del asunto y así advierte las consecuencias inminentes que se producirían por la omisión o abstención de valorar la información proporcionada por el contribuyente, como sucedería al rechazar deducciones.

En efecto, el criterio que adopta este organismo descentralizado de ninguna manera propugna por el incumplimiento de los requisitos formales que establecen las disposiciones fiscales en cuanto al goce de un derecho; no obstante, resulta válido hacer una excepción racional, a fin de que se considere —cuando ello sea posible— la eventualidad de entrar al fondo del asunto, atendiendo a la probable afectación a los derechos del contribuyente que podría derivar del otorgamiento de un desmedido valor preponderante a cuestiones formales —como lo son la extemporaneidad o el cumplimiento parcial de una obligación de carácter adjetivo—, en oposición al análisis relativo a si las deducciones cumplen con los requisitos correspondientes en las operaciones con partes relacionadas que haya realizado el contribuyente.

Si bien es cierto que las leyes se crearon para ser cumplidas, está Procuraduría considera que la salvaguarda de los derechos de los contribuyentes se ve mejor servida cuando la autoridad fiscal tiene la disposición y voluntad de resolver atendiendo a cuestiones relacionadas con el fondo de los problemas jurídicos que analiza; de esta forma, la atención de la autoridad no debería estar puesta única ni preponderantemente en cuestiones adjetivas o formales, cuando a su alcance estén elementos para resolver sobre el fondo. En el caso concreto, la autoridad pudo haber concluido que la presentación extemporánea de documentación no es la única razón para rechazar o perder un derecho, que se necesita un análisis de toda la documentación y circunstancias del contribuyente, en el entendido de que una actuación contraria a la descrita puede ser lesiva de los derechos del pagador de impuestos al obligarlo a soportar una carga económica que no corresponde a su capacidad contributiva.

Por lo tanto, si en el caso en comento se presenta de manera extemporánea la documentación en la que constan las operaciones realizadas con partes relacionadas en el extranjero de conformidad con lo establecido en el artículo 215 de la LISR y, por otro lado, se determinan los valores de conformidad con los métodos contemplados en el artículo 216 de la LISR, la autoridad contaba con elementos suficientes para efectuar un análisis del fondo de las constancias y una valoración integral de la documentación aportada —con independencia de que lo afirmado por la autoridad hacendaria en la resolución liquidatoria constituya, o no, este tipo de pronunciamiento—, todo ello, a fin de determinar la procedencia, o no, de las deducciones que pretende el contribuyente.

Aunado a lo anterior, no sobra decir que, de afirmarse que la presentación extemporánea de una declaración constituye un requerimiento de procedencia de la deducción, ello puede provocar la pérdida de un derecho, ya que se pasaría por alto que se trata de cuestiones formales. En el caso que presenta la consultante, a criterio de está Procuraduría, la autoridad contaba con elementos para efectuar una valoración integral de la DIM, asomándose al fondo de la cuestión planteada, más allá de simplemente otorgarle valor preponderante a la extemporaneidad, pues la omisión en la presentación oportuna constituye una violación meramente formal que no debería hacer por sí misma nugatorio el derecho a deducir las cantidades que correspondan, máxime que la consecuencia eminente de negarle el derecho al contribuyente puede provocar una carga fiscal excesiva para su capacidad contributiva.

En este orden de ideas, este organismo descentralizado considera que la obligación apuntada —presentación de la DIM— no es condicionante para el surgimiento del derecho a deducir, sino que se trata de un simple requisito adjetivo o formal. Por el contrario, el derecho del contribuyente —si cuenta con elementos de fondo que acrediten su procedencia, conforme a los parámetros legales establecidos para tal efecto— surge a partir del gasto que haya efectuado en su operación, no con la presentación oportuna o extemporánea de la DIM, de ahí que está Procuraduría reitere que la autoridad fiscal contaba con los elementos necesarios para valorar el contenido de la declaración de mérito.

En relación con lo anterior, resulta aplicable por analogía la siguiente tesis, establecida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

"COMPENSACIÓN DE CONTRIBUCIONES. LA PRESENTACIÓN DEL AVISO CORRESPONDIENTE CONSTITUYE UN REQUISITO DE FORMA, CUYA OMISIÓN

NO TRAE COMO CONSECUENCIA QUE AQUÉLLA SEA INDEBIDA O IMPROCEDENTE.— El primer párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación permite a los contribuyentes obligados a pagar sus impuestos mediante declaración, compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que deban pagar por adeudo propio o por retención a terceros, para lo cual establece tres condiciones que consisten en que las cantidades que se compensen deriven de impuestos federales distintos de los causados por la importación; que esos impuestos los administre la misma autoridad y que no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios, de modo que si se incumple alguna de ellas la compensación resultará indebida, por lo que constituyen requisitos de fondo de la misma. Asimismo, instituye dos requisitos más, consistentes en que se compensen cantidades actualizadas y que se presente el aviso de compensación correspondiente dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial correspondiente, los cuales no condicionan la eficacia de la compensación, porque no impiden que ésta se efectúe, de modo que sólo pueden ser considerados requisitos de forma y, en ese sentido, la presentación del aviso de compensación no es un requisito "de procedencia", cuyo incumplimiento traiga como consecuencia que la compensación efectuada sea indebida o improcedente, máxime que el numeral en comento no lo establece así, ni prevé la posibilidad de requerírselo al contribuyente, apercibiéndolo de que si no lo exhibe dentro del plazo otorgado o no acredita haberlo presentado, la compensación efectuada será indebida o improcedente, sino que solamente implica una infracción que es sancionada con la imposición de una multa".

La tesis anterior es de aplicación analógica, toda vez que realiza una breve explicación del objetivo que persiguen los requisitos plasmados en Ley, lo que soporta la conclusión apuntada en el sentido de que la presentación extemporánea de la DIM no determina la procedencia de las deducciones efectuadas por el consultante.

Por lo anteriormente expuesto, está Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sostiene que el cumplimiento extemporáneo de una obligación formal, en el caso, la presentación de la DIM no debe ser la única razón o la razón preponderante para el rechazo o negación del derecho sustantivo del contribuyente a deducir los gastos efectuados en operaciones con partes relacionadas, por lo que, en caso de que la autoridad haya contado con elementos idóneos para tal propósito, debió aprovechar la posibilidad de analizar de manera congruente y exhaustiva las particularidades del pagador de impuestos, atendiendo a la documentación e información proporcionada por éste y así determinar si se cumplieron con los requisitos legales para la

procedencia de la deducción solicitada, todo ello, en aras de salvaguardar los derechos del contribuyente.

1. En cuanto a si el SAT debió efectuar una valoración integral, imparcial y no discriminatoria.

En relación a que se le confirme que el SAT debió efectuar una valoración integral, imparcial y no discriminatoria de la documentación comprobatoria o estudio de precios de transferencia, se le comenta que está Procuraduría no puede pronunciarse al respecto al no contar con los elementos que permitan estudiar si existió o no una valoración ambigua y discriminatoria, ya que en el texto de su consulta no expuso ninguna circunstancia de la cual se desprenda que pudo haber existido un trato discriminatorio.

ALCANCE

Para la emisión de la presente opinión la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se basó en los hechos y documentación proporcionada por el C. Eliminado. Cuatro palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (LFTAIPG) Motivación: Ver anexo 1. Representante Legal de Eliminado. Siete palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (LFTAIPG) Motivación: Ver anexo 1.

Está opinión está dirigida al solicitante y tiene relación con los antecedentes y el planteamiento descrito por éste, por lo que de ninguna manera puede considerarse aplicable por otra persona física o moral.

Asimismo, está fundada en las disposiciones legales vigentes a la fecha en que acontecieron las operaciones materia de la consulta con base en la información proporcionada por el solicitante, razón por la cual este organismo descentralizado únicamente responde por lo expresado en el presente documento.

Las opiniones emitidas por la PRODECON en términos del artículo 5o., fracción I, y último párrafo de su Ley Orgánica, así como del artículo 47 de los Lineamientos que Regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa

del Contribuyente, no constituyen instancia ni resolución de aplicación obligatoria para entidad o autoridad alguna, por lo que un tercero o incluso las autoridades fiscales pueden tener una interpretación contraria a la aquí expresada; asimismo es importante precisar que los servicios que presta está Procuraduría son gratuitos.

Notifíquese personalmente al representante legal de Eliminado. Siete palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (LFTAIPG) Motivación: Ver anexo 1. con domicilio en Eliminado. Diecinueve palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (LFTAIPG) Motivación: Ver anexo 1.

ATENTAMENTE

LIC. JUAN CARLOS ROA JACOBO

SUBPROCURADOR DE ANÁLISIS SISTÉMICO

Y ESTUDIOS NORMATIVOS

C.c.p.Lic. Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara. Procuradora de la Defensa del Contribuyente. Para su conocimiento.

Anexo 2. Parte II. Redacción del reporte 2do caso individual

47-II-B/2012

Deducciones. Valoración Integral por Operaciones con Partes Relacionadas

Expediente: 47-II-B/2012

Oficio No.: PRODECON/SASEN/045/2012

México, D.F., a 14 de septiembre de 2012

Eliminado: Treinta y una palabras. Fundamento legal: Art. 18 fracción II de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (LFTAIPG). Motivación: Ver anexo 1.

Licenciado Juan Carlos Roa Jacobo, Subprocurador de Análisis Sistémico y Estudios Normativos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), de conformidad con la facultad establecida en los artículos 5o., fracción I de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006; 46 y 47 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 30 de agosto de 2011, así como en el artículo 26, fracción XIX del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de junio de 2012, emito la siguiente opinión que recae a su consulta presentada mediante escrito de 17 de agosto de 2012, así como al alcance de 13 de septiembre de 2012, en el sentido de confirmar expresamente lo siguiente:

a) Si las autoridades fiscales al verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias pueden válidamente otorgar un valor preponderante al cumplimiento extemporáneo de una obligación formal, en oposición a un análisis preponderante del fondo, como en el caso corresponde a la procedencia de las deducciones.

b) Si en el caso concreto el SAT, al verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y resolver la procedencia de las deducciones declaradas, debía realizar una valoración integral de la documentación comprobatoria relacionada con el estudio de precios de transferencia (en la que consta el valor de mercado de las operaciones realizadas con partes relacionadas residentes en el extranjero), entrando al estudio de las probanzas aportadas durante el ejercicio de facultades de comprobación, sin desestimarlas en ningún caso por una cuestión de incumplimiento de requisitos formales que sólo atienden a un elemento de control y no a una cuestión que refleje la realidad económica del contribuyente (ya que la aplicación de tal sanción pone en peligro la propia existencia del contribuyente), lo cual implique dar prioridad a las cuestiones de fondo sin limitar su resolución a cuestiones de forma."

Lo anterior, atendiendo estrictamente a la documentación proporcionada por el representante legal de Eliminado. Siete palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la LFTAIPG Motivación: Ver anexo 1. y a lo que textualmente señala en los siguientes:

ANTECEDENTES

1. Que Eliminado. Siete palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la LFTAIPG Motivación: Ver anexo 1. es una sociedad mercantil debidamente constituida conforme a las leyes mexicanas, como consta en la escritura pública número Eliminado. Treinta y dos palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la LFTAIPG Motivación: Ver anexo 1. Público Suplente Número 13 de la Ciudad de Cancún, Quintana Roo, el Licenciado Luis Miguel Cámara Patrón, con fecha de 4 de octubre de 1996.

2. Que el objeto social de Eliminado. Siete palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la LFTAIPG Motivación: Ver anexo 1. consiste en la explotación, organización, administración, operación, promoción, representación, difusión, compra-venta, renta de hoteles, moteles, complejos turísticos, etc.

3. Que forma parte de la cadena hotelera internacional RIU efectuando pagos importantes de Impuesto Sobre la Renta (ISR) a su cargo, por el período asociado con la consulta realizada.

4. Que derivado de que Eliminado. Siete palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la LFTAIPG Motivación: Ver anexo 1. realizó diversas operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, propias de su actividad, durante el ejercicio fiscal comprendido del 1o. de enero al 31 de diciembre de 2005, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente en 2005, tuvo la obligación de determinar sus ingresos acumulables y las deducciones autorizadas considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables aplicando los métodos establecidos en el artículo 216 de la LISR.

5. Que atendiendo a lo dispuesto por los artículos 31, fracciones V y XIX, y 86, fracciones XII, XIII y XV de la LISR vigente en 2005, su representada debió presentar junto con la declaración del ejercicio la información de las operaciones que realizó con partes relacionadas residentes en el extranjero, y obtener, conservar y proporcionar la información y documentación comprobatoria con la que demostrara los pagos realizados con motivo de esas operaciones.

6. Que el 18 de diciembre de 2007 la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia adscrita a la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria Eliminado. Tres palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la LFTAIPG Motivación: Ver anexo 1. (SAT), notificó al Contador Público Independiente (CPR) la orden de revisión contenida en el oficio número Eliminado. Cuatro palabras. Fundamento legal: Artículo 14 fracción IV, de la de la LFTAIPG. Motivación: Ver anexo 1 de 7 de diciembre del 2007, en la que le solicitó los papeles de trabajo que elaboró con motivo del dictamen de estados financieros que formuló respecto de Eliminado. Siete palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la LFTAIPG Motivación: Ver anexo 1.

7. Que el 15 de enero de 2008 el CPR Eliminado. Tres palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la LFTAIPG Motivación: Ver anexo 1. a través de un representante, desahogó el requerimiento señalado en el punto inmediato anterior, existiendo al respecto diversos requerimientos y cumplimiento a los respectivos requerimientos.

8. Que una vez desahogada la revisión a los papeles de trabajo del CPR Eliminado. Tres palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la LFTAIPG Motivación: Ver anexo 1. la autoridad estimó que no contaba con los elementos necesarios para verificar si Eliminado. Siete palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la

LFTAIPG Motivación: Ver anexo 1. había determinado, correctamente o no, el monto de sus ingresos acumulables y de sus deducciones autorizadas derivadas de las operaciones con sus partes relacionadas, por lo que mediante oficio número Eliminado. Cuatro palabras. Fundamento legal: Artículo 14 fracción IV, de la de la LFTAIPG. Motivación: Ver anexo 1. de 28 de octubre de 2008 le solicitó directamente a Eliminado. Siete palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la LFTAIPG Motivación: Ver anexo 1. diversa información y documentación a efecto de seguir con el procedimiento de revisión e inició las facultades de comprobación conocidas como revisión de escritorio o gabinete por el ejercicio fiscal de 2005.

9. Que con motivo del requerimiento contenido en el oficio citado en el punto inmediato anterior, mediante escrito de 25 de noviembre de 2008, Eliminado. Siete palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la LFTAIPG Motivación: Ver anexo 1. informó que no contaba con la documentación comprobatoria con la que demostrara que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables y que no contaba con un estudio y método exacto en las operaciones celebradas con partes relacionadas.

10. Que mediante oficio número Eliminado. Cuatro palabras. Fundamento legal: Artículo 14 fracción IV, de la de la LFTAIPG. Motivación: Ver anexo 1. de 9 de julio de 2010, notificado el 13 de julio de 2012, nuevamente se le solicitó a Eliminado. Siete palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la LFTAIPG Motivación: Ver anexo 1. la información y documentación relacionada con la determinación de ingresos acumulables y deducciones autorizadas, toda vez que la documentación que fue entregada no era suficiente para determinar su situación fiscal, no obstante que por escrito presentado el 20 de abril de 2009 su representada proporcionó la documentación comprobatoria en la que demostró que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables así como la Declaración Informativa Múltiple (DIM), misma que presentó previamente ante el SAT el 23 de marzo de 2009.

11. Que mediante escrito de 18 de agosto de 2010, Eliminado. Siete palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la LFTAIPG Motivación: Ver anexo 1. proporcionó copia de los contratos de cada una de las empresas que se seleccionaron como comparables y se hizo una descripción detallada por cada uno de los servicios recibidos por las partes relacionadas que realizaron operaciones con Eliminado. Siete palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la LFTAIPG

Motivación: Ver anexo 1. así como el nombre de las personas que fueron materia de los servicios contratados con las partes relacionadas.

12. Que el 26 de octubre de 2010 fue notificado el oficio de observaciones número Eliminado. Cuatro palabras. Fundamento legal: Artículo 14 fracción IV, LFTAIPG. Motivación: Ver anexo 1. de 21 de octubre de 2010, a través del cual se le dieron a conocer a su mandante los hechos y omisiones que entrañan incumplimiento a las disposiciones fiscales, conocidas con motivo de la revisión practicada y relacionadas con las operaciones efectuadas con partes relacionadas, para lo cual se le otorgó un plazo de 2 meses para que se autocorrigiera o bien para que desvirtuara lo observado por la autoridad.

13. Que por escrito presentado el 27 de enero de 2011, Eliminado. Siete palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la LFTAIPG Motivación: Ver anexo 1. realizó diversas manifestaciones y proporcionó documentación para desvirtuar los hechos u omisiones que se hicieron constar en el oficio de observaciones señalado en el punto inmediato anterior.

14. Finalmente mediante resolución administrativa contenida en el oficio número Eliminado. Cinco palabras. Fundamento legal: Artículo 14 fracción IV, de la de la LFTAIPG. Motivación: Ver anexo 1. de 7 de julio de 2011, suscrito por la Administradora de Fiscalización de Precios de Trasferencia "3" del SAT, se resolvió la situación fiscal de Eliminado. Siete palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la LFTAIPG Motivación: Ver anexo 1. en la que determinó lo siguiente:

a) En primera instancia, el SAT en relación a la presentación de la documentación comprobatoria (estudios de precios de transferencia) argumentó una preparación y presentación extemporánea para el caso de las deducciones derivadas de servicios prestados por partes relacionadas extrajeras, así por razones de mera temporalidad en la exhibición de la documentación comprobatoria correspondiente, el SAT rechazó la evidencia para soportar la deducibilidad de operaciones de gasto con partes relacionadas extranjeras.

b) El SAT argumentó también que por lo que hace a las operaciones de deducciones referidas a asistencia técnica, otros servicios prestados e intereses a cargo, Eliminado. Siete palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la LFTAIPG Motivación: Ver anexo 1. había presentado la declaración informativa de operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero de forma

extemporánea, ya que aunque su presentación se hizo durante las revisiones practicadas, la misma había excedido los 60 días posteriores a la petición formulada por la autoridad, ello conforme a lo previsto en el último párrafo de la fracción XIX del artículo 31 de la LISR.

En relación con tales actuaciones, la empresa consultante acude ante está Procuraduría para solicitar que se emita una resolución en la que se exprese si las autoridades fiscales pueden otorgar un valor preponderante al cumplimiento extemporáneo de una obligación formal, en oposición a un análisis del fondo y si al resolver la procedencia de las deducciones declaradas, debía realizar una valoración integral de la documentación comprobatoria relacionada con el estudio de precios de transferencia.

CONSIDERACIONES

Después de haber realizado un riguroso análisis a la consulta planteada, está Procuraduría de la Defensa del Contribuyente procede a darle respuesta, en los siguientes términos:

1. En cuanto a lo consultado en el sentido de si las autoridades fiscales, al verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pueden válidamente otorgar un valor preponderante al cumplimiento extemporáneo de una obligación formal, en oposición a un análisis preponderante del fondo.

La obligación de contribuir al gasto público la estipula el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que a la letra expresa lo siguiente:

"Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

[…]

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

(Énfasis añadido)

Como puede observarse, la obligación de contribuir se encuentra establecida en la estructura jurídica más alta del sistema normativo; es indubitable, por tanto, que los causantes deben cumplirla, pero siempre bajo la tutela de los principios jurídicos tributarios de proporcionalidad, equidad y legalidad.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado en reiteradas ocasiones que el cumplimiento de esta obligación debe atender, en todo momento, a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, lo que quiere decir que, para que el gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicospie1.

Pues bien, a partir del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos surgen para el particular diversas obligaciones, varias de ellas de índole formal, como son las de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar contabilidad, expedir comprobantes, presentar declaraciones informativas, etcétera. La problemática que plantea la empresa consultante tiene que ver con estas obligaciones de carácter formal, con la complejidad inherente al hecho de que algunos derechos sustantivos de los contribuyentes, se encuentran condicionados al cumplimiento de dichas obligaciones formales.

Así sucede, por ejemplo, con la posibilidad de deducir los gastos necesarios para la generación del ingreso, mismos que deben estar amparados en un comprobante que reúna determinados requisitos —formales—; en el caso concreto, el contribuyente tiene derecho a deducir las cantidades que erogó en operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, siempre que cumpla con determinados requisitos, como son, entre otros, presentar la declaración informativa de las operaciones que hubiere llevado a cabo.

En este contexto, se consulta a está Procuraduría si las autoridades pueden otorgar un valor preminente al cumplimiento extemporáneo de una obligación formal, en oposición a un análisis preponderante del fondo, al momento de verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un órgano técnico especializado en materia tributaria, que cuenta con diversas atribuciones, entre las cuales conviene destacar la de promover el estudio, la enseñanza y la divulgación de las

disposiciones fiscales, así como la de fomentar y difundir una nueva cultura contributiva mediante la realización de campañas de comunicación y difusión social respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, proponiendo mecanismos que alienten a éstos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias.

En tal virtud, como punto de principio, debe señalarse que este organismo descentralizado tiene un interés particular en promover el correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones tributarias —todas, ya sean sustantivas o formales—, por lo que enfatiza la importancia inherente al hecho de que los contribuyentes den la debida observancia a los deberes que la normatividad establece.

Es a través del cumplimiento de las obligaciones fiscales que se logran los objetivos del marco legal y constitucional se ha trazado, lo cual va más allá de una repartición de costos entre los gobernados, pues también implica obtener los fines de más largo aliento, como son los de redistribución del ingreso, mayor y mejor acceso a los servicios públicos, mejora en las condiciones de vida de los mexicanos, otorgamiento de mejores oportunidades de desarrollo individual y colectivo, etcétera. Por todo ello es que el más Alto Tribunal mexicano ahora sostiene una visión más gregaria de la tributación, buscando que la concepción de ésta se aleje de la de un supuesto desastre común que afectaría a la colectividad, y propugnando por un entendimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, como uno de solidaridad entre los ciudadanos.

Para tales propósitos —como se señalaba—, tiene una importancia mayúscula el debido y oportuno cumplimiento de las obligaciones tributarias, principalmente de la de pago —sustantiva—, pero también de las complementarias o conexas a ésta —de carácter formal o adjetivo—, en la medida en la que estas últimas son un medio importante para facilitar el propio cumplimiento de la obligación de pago, pero también para posibilitar el desarrollo de las funciones de la administración tributaria, como sucede con la verificación del efectivo cumplimiento del aludido deber constitucional.

Por otro lado, más allá de la importancia que colectivamente tiene el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tampoco debe soslayarse que la observancia de los deberes fiscales está en el mejor interés del propio contribuyente, no solo por las sanciones que acarrea el incumplimiento, sino porque su oportuna atención, en muchas ocasiones, es el vehículo idóneo para el pleno ejercicio de sus derechos.

En este contexto, mal haría este organismo descentralizado en promover el incumplimiento de las obligaciones tributarias o en minimizar la importancia que tiene el esquema obligacional que las autoridades legislativas y ejecutivas han diseñado para posibilitar los fines que el propio trazo constitucional ha marcado para la recaudación fiscal. Por ende, nada de lo que aquí se apunta debe entenderse como una apología al incumplimiento de obligaciones o como una promoción de conductas que atenten contra el marco constitucional o legal.

Habiendo dicho todo esto, simultáneamente, está Procuraduría considera que no debe pasarse por alto la diferencia entre la omisión de una obligación sustantiva y la de una obligación formal, ni sobredimensionar las consecuencias de un incumplimiento o cumplimiento tardío en relación con una obligación formal, cuando en ello va implícita la afectación a derechos sustantivos de los particulares.

Las reglas formales bajo las cuales opera el Derecho son de gran importancia. Algunos tratadistas se han referido a lo anterior, precisando que el Derecho pertenece a la esfera de los hechos sociales cuya existencia y persistencia depende de la aceptación colectiva de reglas constitutivas, afirmando también que se trata de un conjunto de normas socialmente existentes, esto es, practicadas en una cierta sociedad, bajo dos aspectos: por un lado, estas normas son utilizadas por los órganos competentes para la resolución de disputas —y son aceptadas como estándar público de la corrección de dichas resoluciones— y, por el otro, la población en general actúa —o debe actuar— en correspondencia con dichas normas.

En este sentido, autores como Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero aluden a la existencia de una "dimensión institucional del Derecho"pie3 y afirman, por ejemplo, que tiene una vital importancia que el sistema procesal funcione adecuadamente, considerando que tal circunstancia es, a su vez, condición necesaria para que el Derecho pueda realizar satisfactoriamente sus funciones sustantivas. En este sentido, siendo uno de los propósitos del Derecho tutelar los derechos de los individuos, existen plazos y condiciones para posibilitar el acceso a las consecuencias jurídicas que el orden normativo establece.

Pues bien, así como puede afirmarse que "las exigencias derivadas de la dimensión institucional del Derecho están, globalmente consideradas, orientadas a satisfacer sus exigencias sustantivas" también debe reconocerse "[…] que, en determinados supuestos, estas mismas exigencias institucionales pueden hallarse en tensión, en conflicto, con exigencias sustantivas". Para dichos autores, existen algunos casos en los que estos conflictos pueden solucionarse mediante la prevalencia de principios

institucionales, debiendo resaltarse que tal circunstancia no es una regla definitiva, aplicable a la totalidad de los casospie4.

No obstante —según afirman Atienza y Ruiz Manero—, "[lo] anterior no significa, naturalmente, que los principios institucionales derroten siempre a los principios sustantivos. Está tesis vendría a ser característica de lo que podría llamarse una concepción formalista del Derecho […] para la cual el elemento autoritativo del Derecho […] debería prevalecer siempre (o en la mayor parte de las ocasiones) sobre el elemento sustantivo, sobre los valores a realizar y los objetivos a lograr en el mundo no jurídico". Está concepción más rigorista es la que está Procuraduría considera inadecuada en el contexto propio del trazo que actualmente describe el sistema normativo, con la Constitución General como cúspide.

Para este organismo descentralizado, es deseable un sistema tributario en el que se trascienda está concepción formalista, permitiendo reconocer —como lo hacen los autores apuntados— que el elemento autoritativo es esencial al Derecho y que, en ocasiones, los principios institucionales tienen fuerza suficiente para derrotar a los de carácter sustantivo. Pero esto no es así siempre y en todos los casos —o, cuando menos, no debería ser así—, pues corresponde a las autoridades estatales procurar que las exigencias implícitas en el carácter institucional del Derecho —a juicio de está Procuraduría— no se traduzcan automáticamente en límites al logro de los valores y fines sustantivos que el propio Derecho busca realizar.

Y es éste el aspecto sobre el cual versa la consulta planteada ante está Procuraduría, en tanto que se le cuestiona en relación con el efecto que puede corresponder al incumplimiento o cumplimiento extemporáneo o parcial de determinadas obligaciones —en principio, de carácter formal—, frente a la eventual afectación de derechos sustantivos de los contribuyentes.

En otras palabras, el cuestionamiento efectuado podría también plantearse en los siguientes términos: en los casos de conflicto entre unas y otros ¿necesariamente deben prevalecer las exigencias institucionales —el respeto a los plazos y a las formalidades, por ejemplo—, por encima de los aspectos sustantivos propios del sistema tributario? En caso contrario, ¿en qué casos la autoridad puede —debe— no limitar sus conclusiones a la verificación del cumplimiento o incumplimiento de exigencias institucionales, realizando un estudio de las cuestiones sustantivas o de fondo?

Para está Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, la respuesta a la primera interrogante debe ser negativa, estimando que así lo demanda la salvaguarda de los derechos de los particulares, más aun en el contexto de la reforma constitucional de junio de 2011.

El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es, primordialmente, una obligación de contenido patrimonial, consistente en un dar. Como ya se ha señalado, esta obligación —lo que el contribuyente debe aportar a la causa pública común a la que se refiere la Constitución— no es un dar indiscriminado o irrestricto. Por el contrario, entre otras responsabilidades, es obligación de los órganos del Estado, en primer término, que el hecho imponible del tributo refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos; en segundo lugar, que el quantum de la obligación tributaria se ajuste a la capacidad efectivamente manifestada por el causante; y, en tercer lugar, que los mecanismos administrativos, recaudatorios o de control, no terminen por hacer que el causante tribute en una medida contraria a la que describe la norma legal.

Así, si la legislación fiscal establece la obligación de contribuir por la percepción de ingresos, permitiendo la determinación de una base neta o utilidad —que refleje los incrementos patrimoniales positivos y los costos reales en los que se incurre para la generación del ingreso—, los controles administrativos que se establezcan para garantizar tales cuestiones —y, más específicamente, las condiciones o modalidades bajo las cuales se cumple con los aspectos administrativos de dichos controles— tampoco deben tener tal preponderancia como para traducirse en una negación de los derechos establecidos legal y constitucionalmente, cuando existan medios para verificar las condiciones y alcances de la situación que se busca controlar.

En tal virtud, conforme al criterio de este organismo descentralizado, las cuestiones que se analizan pueden subsumirse bajo los siguientes parámetros:

- El sistema fiscal en su conjunto —normatividad, prácticas administrativas y actuaciones aisladas— debería estar diseñado de tal manera que se favorezca la valoración efectiva de las cuestiones propias del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos como obligación patrimonial, lo que debe traducirse en la posibilidad real de verificar los aspectos sustantivos de tal obligación; de esta manera, se favorecerá el cumplimiento de dicho deber constitucional, en tanto que los derechos sustantivos del contribuyente adquieren auténtica preponderancia, pero

también se posibilita la verificación efectiva de dicha obligación, en la medida y en los términos que la legislación la pretende, dentro del marco constitucional.

- Complementariamente a lo anterior, el sistema fiscal debe estar diseñado de manera tal que los controles administrativos —auxiliares para la administración tributaria en su deber de controlar y verificar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias— no se conviertan en un fin en sí mismos ni adquieran un valor preponderante frente a las cuestiones sustantivas.

Lo anterior no solo se presenta como una cuestión admisible o deseable para este organismo descentralizado como una de las instituciones estatales a las que se ha encomendado el propósito de garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal, sino que la misma también viene ordenada por el texto del artículo 1o. constitucional, al sostener que las normas relativas a los derechos humanos se interpretaran de conformidad con la propia Constitución y con los tratados internacionales de la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia, y al disponer que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

En este contexto y en términos prácticos, ¿cómo tendrían aplicación los parámetros apuntados frente al incumplimiento o cumplimiento tardío de una obligación formal? Conforme al criterio de está Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, el hecho de que sistema fiscal en su conjunto deba estar diseñado de tal manera que se favorezca la valoración efectiva de las cuestiones propias del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos como obligación patrimonial, conlleva que el cumplimiento parcial, tardío o, inclusive, el incumplimiento de una obligación formal no debe ser la única razón o la razón preponderante para el rechazo o negación de un derecho sustantivo del contribuyente. Lo anterior adquiere particular relevancia, por ejemplo, en aquellos casos en los que la autoridad tiene a su alcance otros elementos que le permitan valorar el efectivo cumplimiento de los parámetros sustantivos a los que se refiere la obligación tributaria patrimonial, supuestos éstos en los que no deberían dejar de valorarse dichos elementos adicionales de manera preponderante a lo relacionado con obligaciones formales, todo ello en aras de salvaguardar los derechos de los contribuyentes, como son delimitados por el marco constitucional y legal.

En efecto, en el contexto del artículo 1o. constitucional, según el texto reformado en junio de 2011, el respeto a los derechos de los contribuyentes se ve mejor servido cuando la autoridad no se atiene exclusivamente al cumplimiento parcial, tardío o, inclusive, al incumplimiento, de los requisitos formales establecidos como medida de control de derechos u obligaciones sustantivos, máxime cuando puede contar con elementos adicionales que le permitan conocer la realidad económica del causante frente a la dimensión jurídica de su obligación tributaria sustantiva.

Inclusive, puede ser que el mismo medio formal de control presentado de manera tardía o incompleta, le aporte dichos elementos adicionales, caso en el cual el debido respeto de los derechos de los contribuyentes ordena que el aspecto relativo al cumplimiento o incumplimiento de la obligación formal no sea el criterio único o preponderante al momento de determinar la situación jurídica del particular.

Habiendo arribado a la conclusión parcial apuntada en líneas anteriores, se procede a analizar el caso concreto planteado en la consulta que se responde.

2. En cuanto a si las autoridades fiscales deben otorgar un valor preponderante al cumplimiento extemporáneo de una obligación formal, en oposición a un análisis preponderante del fondo, así como realizar una valoración integral de la documentación comprobatoria sin desestimarla por una cuestión de incumplimiento de requisitos formales.

Los contribuyentes que realizan operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero también deben contribuir al gasto público y cumplir con todas las obligaciones establecidas en las disposiciones fiscales, tal y como lo exige el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La Ley de Impuesto sobre la Renta guarda dentro de su contenido un apartado especial para este tipo de contribuyentes, estableciendo las reglas para su operación, a través de su numeral 215, mismo que establece lo siguiente:

"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.

[…]

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:

[…]".

Como se puede apreciar, el artículo antes trascrito establece que los contribuyentes del Título II de la LISR que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, para la determinación de sus ingresos acumulables y las deducciones que procedan, deberán atender a ciertos requisitos de fondo, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables y, consecuentemente, menciona una serie de obligaciones que el contribuyente tiene que cumplir.

Aunado a lo anterior, tratándose de partes relacionadas residentes en el extranjero, el artículo 216 de la LISR establece diversos métodos para la determinación de precios por operaciones con partes relacionadas, los cuales son requisitos de fondo que deberán aplicar los contribuyentes para dar cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 215 de la LISR.

Asimismo, las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, además de las obligaciones antes expuestas, deberán cumplir con lo dispuesto por el artículo 86 de la LISR que textualmente, señala lo siguiente:

"Artículo 86. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

[…]

XII. Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:

[…]

XIII. Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales.

[…]

XV. Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán cualquiera de los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley.

[…]".

De lo anterior se colige que el contribuyente, al realizar operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, tiene como obligación, entre otras, las siguientes: contar con la documentación comprobatoria en la que conste que los montos de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios que hubieran utilizado entre partes independientes en operaciones comparables; presentar la declaración del ejercicio; y, además, presentar la información de las operaciones que haya realizado a través de la declaración informativa múltiple (DIM) —la cual es un requisito formal—.

Ahora bien, el artículo 29 de la LISR reconoce la posibilidad de deducir diversos conceptos como un derecho del contribuyente frente a sus ingresos acumulables y, para el caso de pagos en el extranjero, el mismo ordenamiento legal regula en su

artículo 31 los requisitos que deberán cumplir los contribuyentes para hacer deducibles dichos gastos.

De incumplir con alguno de los requisitos destinados para la procedencia de las deducciones, la consecuencia jurídica para el contribuyente, en principio, es la imposibilidad de llevar a cabo las deducciones pretendidas.

En efecto, los requisitos que ha establecido el legislador tienen distintas finalidades: los de forma deberían implicar la determinación de infracciones, mientras que los de fondo deberían acarrear la aceptación o no de una deducción, de ser el caso.

Como se apuntó en líneas anteriores, las cuestiones de fondo y forma pueden encontrarse en tensión, prevaleciendo en ocasiones éstas sobre aquéllas, las cuales pueden hasta llegar a modificar las decisiones de las autoridades por su preponderancia; sin embargo, esa posibilidad no significa ni permite que se quebranten los principios constitucionales, ya que invariablemente se debe salvaguardar el principio pro homine que implica que la interpretación jurídica siempre debe buscar el mayor beneficio para la persona, acudiendo a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando se trata de derechos protegidos y, por el contrario, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio.

Atendiendo a lo anterior, si la autoridad dentro del ejercicio de facultades de comprobación le requiere al contribuyente que realiza operaciones con partes relacionadas en el extranjero cierta documentación —por ejemplo, la DIM—, sin que al efecto el pagador de impuestos la exhiba en tiempo, ello no debería constituir razón suficiente para que la autoridad fiscal otorgue un valor preponderante a las cuestiones atinentes a dicha exhibición tardía o incompleta, siendo una actitud más objetiva y racional la de realizar un análisis exhaustivo y congruente de la situación del contribuyente, sus aspectos económicos y, en general, aquellas circunstancias que le permitan conocer su operación. De esta manera, como una regla de excepción, las cuestiones de fondo pueden servir como una mejor motivación para la correcta determinación de la situación jurídica del contribuyente, a diferencia de lo que sucedería si se otorgara un valor preponderante o exclusivo a las circunstancias fácticas relacionadas con el cumplimiento de una declaración informativa.

En este sentido, está Procuraduría considera que la autoridad fiscal, al recibir documentación extemporánea por parte del contribuyente, y en aras del respeto

irrestricto a los derechos del mismo, no debe dejar pasar la oportunidad de realizar un análisis de la misma, dado que ello implicaría contar con los elementos necesarios para enlazarla y adminicularla, de tal manera que esté en posibilidad de emitir una opinión mejor fundada y motivada respecto del valor otorgado a ésta, a fin de encontrarse en posibilidad de emitir juicios más apegados a la realidad sobre si el contribuyente ha dado cumplimiento a sus obligaciones fiscales o si la operación realizada se encuentra apegada a la regulación fiscal, entre otras cuestiones.

En efecto, la valoración de que se habla nace en el instante en que la autoridad recibe la documentación e información que le fue requerida al contribuyente, momento en que puede darle peso a las cuestiones de fondo, asomarse a éste, y retomar las particularidades de la situación fiscal del pagador de impuestos, decidiendo no concentrar su atención —o, al menos, no dar un valor único, exclusivo o preponderante— al hecho de que se hubiere podido cumplir parcial o tardíamente con una obligación formal.

En este orden de ideas, si bien es cierto que está Procuraduría otorga la mayor importancia al cumplimiento de los requisitos que contienen las normas jurídicas, también lo es que la procedencia de un derecho involucra cuestiones de mayor trascendencia, que se pueden valorar con elementos materiales diferentes al solo cumplimiento parcial o tardío de obligaciones formales y, por ende, se estima que las autoridades no deben ser tan rigoristas como para otorgar un valor preponderante a cuestiones formales, cuando tengan a su alcance elementos de fondo que le permitan determinar de mejor manera la situación jurídica del contribuyente y, de ser el caso, salvaguardar sus derechos, o bien, determinar la responsabilidad que pudiera corresponder ante una eventual omisión frente al deber constitucional de contribuir a los gastos públicos.

Es claro para este organismo descentralizado que los contribuyentes se encuentran obligados a cumplir los requisitos que las disposiciones fiscales establezcan para el ejercicio de un derecho; sin embargo, en el presente caso, si bien el contribuyente, al haber presentado de manera extemporánea la DIM, incumplió con el requisito formal que establece el artículo 86, en relación con el artículo 31, fracción V de la LISR, dicho incumplimiento no debe ser la razón única o que preponderantemente se considere, impidiendo a las autoridades realizar un estudio del fondo del asunto, pues válidamente podían asomarse a dichas cuestiones de fondo y advertir que existen cuestiones que les permitirían verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Así las cosas, está Procuraduría considera que, ante la presentación extemporánea de documentación, la autoridad en aras de respetar los derechos del contribuyente, de manera excepcional puede valorar preponderantemente los requisitos de fondo antes de los formales, lo cual ocurrirá si se asoma al fondo del asunto y así advierte las consecuencias inminentes que se producirían por la omisión o abstención de valorar la información proporcionada por el contribuyente, como sucedería al rechazar deducciones.

En efecto, el criterio que adopta este organismo descentralizado de ninguna manera propugna por el incumplimiento de los requisitos formales que establecen las disposiciones fiscales en cuanto al goce de un derecho; no obstante, resulta válido hacer una excepción racional, a fin de que se considere —cuando ello sea posible— la eventualidad de entrar al fondo del asunto, atendiendo a la probable afectación a los derechos del contribuyente que podría derivar del otorgamiento de un desmedido valor preponderante a cuestiones formales —como lo son la extemporaneidad o el cumplimiento parcial de una obligación de carácter adjetivo—, en oposición al análisis relativo a si las deducciones cumplen con los requisitos correspondientes en las operaciones con partes relacionadas que haya realizado el contribuyente.

Si bien es cierto que las leyes se crearon para ser cumplidas, está Procuraduría considera que la salvaguarda de los derechos de los contribuyentes se ve mejor servida cuando la autoridad fiscal tiene la disposición y voluntad de resolver atendiendo a cuestiones relacionadas con el fondo de los problemas jurídicos que analiza; de esta forma, la atención de la autoridad no debería estar puesta única ni preponderantemente en cuestiones adjetivas o formales, cuando a su alcance estén elementos para resolver sobre el fondo. En el caso concreto, la autoridad pudo haber concluido que la presentación extemporánea de documentación no es la única razón para rechazar o perder un derecho, que se necesita un análisis de toda la documentación y circunstancias del contribuyente, en el entendido de que una actuación contraria a la descrita puede ser lesiva de los derechos del pagador de impuestos al obligarlo a soportar una carga económica que no corresponde a su capacidad contributiva.

Por lo tanto, si en el caso en comento se presenta de manera extemporánea la documentación en la que constan las operaciones realizadas con partes relacionadas en el extranjero de conformidad con lo establecido en el artículo 215 de la LISR y, por otro lado, se determinan los valores de conformidad con los métodos contemplados en el artículo 216 de la LISR, la autoridad contaba con elementos suficientes para efectuar un análisis del fondo de las constancias y una valoración

integral de la documentación aportada —con independencia de que lo afirmado por la autoridad hacendaria en la resolución liquidatoria constituya, o no, este tipo de pronunciamiento—, todo ello, a fin de determinar la procedencia, o no, de las deducciones que pretende el contribuyente.

Aunado a lo anterior, no sobra decir que, de afirmarse que la presentación extemporánea de una declaración constituye un requerimiento de procedencia de la deducción, ello puede provocar la pérdida de un derecho, ya que se pasaría por alto que se trata de cuestiones formales. En el caso que presenta la consultante, a criterio de está Procuraduría, la autoridad contaba con elementos para efectuar una valoración integral de la DIM, asomándose al fondo de la cuestión planteada, más allá de simplemente otorgarle valor preponderante a la extemporaneidad, pues la omisión en la presentación oportuna constituye una violación meramente formal que no debería hacer por sí misma nugatorio el derecho a deducir las cantidades que correspondan, máxime que la consecuencia eminente de negarle el derecho al contribuyente puede provocar una carga fiscal excesiva para su capacidad contributiva.

En este orden de ideas, este organismo descentralizado considera que la obligación apuntada —presentación de la DIM— no es condicionante para el surgimiento del derecho a deducir, sino que se trata de un simple requisito adjetivo o formal. Por el contrario, el derecho del contribuyente —si cuenta con elementos de fondo que acrediten su procedencia, conforme a los parámetros legales establecidos para tal efecto— surge a partir del gasto que haya efectuado en su operación, no con la presentación oportuna o extemporánea de la DIM, de ahí que está Procuraduría reitere que la autoridad fiscal contaba con los elementos necesarios para valorar el contenido de la declaración de mérito.

En relación con lo anterior, resulta aplicable por analogía la siguiente tesis, establecida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

"COMPENSACIÓN DE CONTRIBUCIONES. LA PRESENTACIÓN DEL AVISO CORRESPONDIENTE CONSTITUYE UN REQUISITO DE FORMA, CUYA OMISIÓN NO TRAE COMO CONSECUENCIA QUE AQUÉLLA SEA INDEBIDA O IMPROCEDENTE.— El primer párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación permite a los contribuyentes obligados a pagar sus impuestos mediante declaración, compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que deban pagar por adeudo propio o por retención a terceros, para lo cual establece tres condiciones que consisten en que las cantidades que se compensen deriven de

impuestos federales distintos de los causados por la importación; que esos impuestos los administre la misma autoridad y que no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios, de modo que si se incumple alguna de ellas la compensación resultará indebida, por lo que constituyen requisitos de fondo de la misma. Asimismo, instituye dos requisitos más, consistentes en que se compensen cantidades actualizadas y que se presente el aviso de compensación correspondiente dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial correspondiente, los cuales no condicionan la eficacia de la compensación, porque no impiden que ésta se efectúe, de modo que sólo pueden ser considerados requisitos de forma y, en ese sentido, la presentación del aviso de compensación no es un requisito "de procedencia", cuyo incumplimiento traiga como consecuencia que la compensación efectuada sea indebida o improcedente, máxime que el numeral en comento no lo establece así, ni prevé la posibilidad de requerírselo al contribuyente, apercibiéndolo de que si no lo exhibe dentro del plazo otorgado o no acredita haberlo presentado, la compensación efectuada será indebida o improcedente, sino que solamente implica una infracción que es sancionada con la imposición de una multapie6".

La tesis anterior es de aplicación analógica, toda vez que realiza una breve explicación del objetivo que persiguen los requisitos plasmados en Ley, lo que soporta la conclusión apuntada en el sentido de que la presentación extemporánea de la DIM no determina la procedencia de las deducciones efectuadas por el consultante.

Por lo anteriormente expuesto, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sostiene que el cumplimiento extemporáneo de una obligación formal, en el caso, la presentación de la DIM no debe ser la única razón o la razón preponderante para el rechazo o negación del derecho sustantivo del contribuyente a deducir los gastos efectuados en operaciones con partes relacionadas, por lo que, en caso de que la autoridad haya contado con elementos idóneos para tal propósito, debió aprovechar la posibilidad de analizar de manera congruente y exhaustiva las particularidades del pagador de impuestos, atendiendo a la documentación e información proporcionada por éste y así determinar si se cumplieron con los requisitos legales para la procedencia de la deducción solicitada, todo ello, en aras de salvaguardar los derechos del contribuyente.

ALCANCE

Para la emisión de la presente opinión la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se basó en los hechos y documentación proporcionada por el Eliminado. Cinco palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la LFTAIPG Motivación: Ver anexo 1. Representante Legal de Eliminado. Siete palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la LFTAIPG Motivación: Ver anexo 1. incluyendo el alcance de 13 de septiembre de 2012.

Está opinión está dirigida al solicitante y tiene relación con los antecedentes y el planteamiento descrito por éste, por lo que de ninguna manera puede considerarse aplicable por otra persona física o moral.

Asimismo, está fundada en las disposiciones legales vigentes a la fecha en que acontecieron las operaciones materia de la consulta con base en la información proporcionada por el solicitante, razón por la cual este organismo descentralizado únicamente responde por lo expresado en el presente documento.

Las opiniones emitidas por la PRODECON en términos del artículo 5o., fracción I, y último párrafo de su Ley Orgánica, así como del artículo 47 de los Lineamientos que Regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no constituyen instancia ni resolución de aplicación obligatoria para entidad o autoridad alguna, por lo que un tercero o incluso las autoridades fiscales pueden tener una interpretación contraria a la aquí expresada; asimismo es importante precisar que los servicios que presta está Procuraduría son gratuitos.

Notifíquese personalmente al representante legal de Eliminado. Siete palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la LFTAIPG Motivación: Ver anexo 1. con domicilio en, Eliminado. Diez y nueve palabras. Fundamento legal: Artículo 18 fracción II, de la LFTAIPG Motivación: Ver anexo 1.

ATENTAMENTE

LIC. JUAN CARLOS ROA JACOBO

SUBPROCURADOR DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS

C.c.p.Lic. Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara. Procuradora de la Defensa del Contribuyente. Para su conocimiento.

Anexo 2. Parte III. Redacción del reporte 3er caso individual

Análisis Sistémico 7/2014

Gastos a Prorrata. Deducibles

SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS
DIRECCIÓN GENERAL DE ANÁLISIS SISTÉMICO

"2014, Año de Octavio Paz"

EXPEDIENTE: 16-V-B/2014

ASUNTO: "Afectación a ciertos contribuyentes por la prohibición para deducir los gastos a prorrata realizados en el extranjero"

México, D.F., a 2 de julio de 2014

ANÁLISIS SISTÉMICO 7/2014 CON REQUERIMIENTO DE INFORME

La prohibición absoluta e irrestricta para deducir en materia del Impuesto sobre la Renta (ISR) los gastos a prorrata realizados en el extranjero por un residente en México, establecida en el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013 —28, fracción XVIII, de la legislación vigente a partir del 1o. de enero de 2014—, afecta los derechos fundamentales de ciertos contribuyentes al vulnerarse el principio de proporcionalidad tributaria.

FUNDAMENTOS

Está Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra facultada para proteger y defender los derechos de los contribuyentes, así como investigar e identificar problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los mismos, con el objeto de proponer a la autoridad fiscal federal correspondiente, las

sugerencias, recomendaciones y medidas preventivas y correctivas que en su opinión como defensor no jurisdiccional de derechos procedan; de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1o., párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 18-B del Código Fiscal de la Federación; 1o., 5o., fracción XI y demás relativos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006; 5o., apartado B, fracción II y 30, fracciones I, III, X, XXII, XXIV y XXV del Estatuto Orgánico de este Organismo, publicado en dicho medio oficial el 18 de marzo de 2014; así como 66, 67, 69, 70 y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 27 de mayo de 2014; todos interpretados armónicamente.

ANÁLISIS

I. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA

El artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del ISR que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2013 —correspondiente al artículo 28, fracción XVIII,1 de la legislación vigente a partir del 1o. de enero de 2014—, establece que no serán deducibles para efectos del ISR los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes de dicho impuesto en los términos de los Títulos II o IV del citado ordenamiento legal.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), al resolver el amparo directo en revisión 2424/2012, en sesión celebrada el 19 de marzo de 2014, se pronunció en el sentido de que la prohibición señalada en el entonces artículo 32, fracción XVIII, —actual 28, fracción XVIII— de la Ley del ISR vigente hasta diciembre de 2013, no debe interpretarse como absoluta e irrestricta.

En este orden de ideas, está Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estima que, con la interpretación realizada, el Máximo Tribunal constitucional está protegiendo el derecho fundamental de los pagadores de impuestos a la proporcionalidad de la carga impositiva, derecho contenido en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna.

II. CONSIDERACIONES.

La Segunda Sala de la SCJN realizó el análisis en marzo del año en curso del entonces artículo 32, fracción XVIII, —actual 28, fracción XVIII— de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, con la finalidad de establecer una interpretación sistemática y progresiva de dicho precepto, destacando que fue creado en 1958 y medularmente prohibía la deducción de gastos efectuados en el extranjero, cuando no se realizaban directamente por las empresas establecidas en el país.

Lo anterior fue así, ya que se consideraba que la autoridad no tenía los elementos necesarios para comprobar de manera veraz que las operaciones que los contribuyentes manifestaban haber realizado en el extranjero, efectivamente se hubieran realizado y que incidieran directamente en los fines de la empresa y por consecuencia en la generación de su ingreso.

No obstante lo anterior, el Máximo Tribunal consideró que actualmente no se justifica la prohibición absoluta para deducir los gastos a prorrata realizados en el extranjero, contenida en el artículo 32, fracción XVIII, —hoy 28, fracción XVIII— de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, porque hoy en día existen mecanismos internacionalmente reconocidos que permiten a la autoridad fiscal verificar de manera efectiva la autenticidad de dichos gastos, tales como: tratados para evitar la doble tributación, acuerdos para obtener intercambios amplios de información fiscal con diversos países, disposiciones para fijar los precios de transferencia, acuerdos de reparto de costes, estos últimos reconocidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, como una práctica común de las empresas asociadas que distribuyen sus costos.

En virtud de lo señalado, la Segunda Sala de la SCJN concluyó que constitucionalmente no se justifica la prohibición absoluta e irrestricta que contenía en el artículo 32, fracción XVIII —actual 28, fracción XVIII— de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, por lo que determinó que para que un contribuyente pueda deducir un gasto que se hace a prorrata en el extranjero, es necesario cumplir con los siguientes requisitos:

"(...)

1. Demostrar que el gasto realizado fue estrictamente indispensable para los fines de la actividad de la empresa;

2. Si el gasto se realizó entre partes relacionadas se deberá acreditar que el precio pactado se ubica dentro del rango de precios que hubiesen empleado partes independientes en operaciones comparables.

3. Proporcionar a la autoridad fiscal información precisa de la operación realizada en el extranjero, a saber: a) los datos fiscales de las partes relacionadas; b) las actividades realizadas en la operación por cada una de las partes y, en su caso, los activos utilizados y los riesgos asumidos; y, c) el método que se aplicó para determinar el precio de transferencia.

4. Conservar la documentación que demuestre: a) el tipo de operación realizada; b) los términos contractuales; c) el método de precios de transferencia seleccionado y su desarrollo; y, d) las operaciones o empresas comparables en cada tipo de operación.

5. Contar con la documentación que demuestre que la prorrata se hizo con base en elementos fiscales y contables objetivos y no de manera arbitraria o caprichosa por el contribuyente. En este rubro necesariamente deberá tenerse presente que en toda operación que se haga a prorrata y por la cual se pretenda hacer alguna deducción, deberá siempre subyacer una razón válida y constatable de negocio.

(…)"

En criterio de la SCJN los citados requisitos permitirán a la autoridad fiscal reunir los elementos idóneos para determinar si procede o no la deducción de gastos a prorrata realizados en el extranjero, para lo cual deberá valorar el contrato celebrado entre las partes; que exista una relación razonable con el beneficio recibido o que se espera recibir; aunado a la demás información de la que puede allegarse derivada de los acuerdos que México tiene celebrados con otros países para obtener intercambios amplios de información fiscal.

Derivada de esta resolución, la citada Sala del Máximo Tribunal emitió la Tesis 2a. LIV/2014 (10a.),3 en la que se establece que la prohibición de la deducibilidad de

este tipo de gastos no es absoluta ni irrestricta, estableciendo los parámetros que la autoridad fiscal debe tomar en cuenta para tales fines.

Ahora bien, está Procuraduría de la Defensa del Contribuyente advierte que las consideraciones vertidas por el Máximo Tribunal persiguen la tutela y el respeto al principio de proporcionalidad tributaria, establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que el elemento determinante para que los contribuyentes cubran el impuesto sobre la renta es su capacidad contributiva y no su estructura corporativa, por lo que no se les puede impedir su derecho a deducir los gastos a prorrata que realizaron en el extranjero cuando cumplan los requisitos establecidos por la Segunda Sala de la SCJN.

Sostener lo contrario, implicaría que los contribuyentes no pudieran deducir legítimamente gastos que hubiesen sido indispensables para generar su ingreso, tributando en consecuencia conforme a una base gravable que no refleje su auténtica capacidad contributiva, vulnerándose por ende el derecho fundamental de los gobernados a que las contribuciones que aporten respeten el derecho fundamental de proporcionalidad en la imposición.

OBSERVACIONES y SUGERENCIAS

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de derechos fundamentales, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sugiere al Servicio de Administración Tributaria realizar una interpretación sistemática y progresiva del actual artículo 28, fracción XVIII, de la Ley del ISR (antes 32, fracción XVIII), en los términos establecidos por la Segunda Sala de la SCJN, a fin de no prohibir de manera absoluta e irrestricta la deducción de los gastos realizados en el extranjero a prorrata, ello para cumplir con el párrafo tercero del artículo 1o. constitucional que mandata que todas las autoridades, incluyendo las administrativas, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

Asimismo, se sugiere a dicho órgano desconcentrado que a efecto de brindar certeza jurídica a los pagadores de impuestos, emita un criterio normativo o una regla de carácter general, en donde establezca los requisitos necesarios —señalados por el Máximo Tribunal constitucional— para que la autoridad fiscal esté en posibilidad de aceptar, cumpliendo con los requisitos ponderados por la Corte, la procedencia de la deducción de los gastos a prorrata realizados en el extranjero.

Por lo anterior, con fundamento en los artículos 16 y 70 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, notifíquese a los Administradores Generales Jurídico; de Grandes Contribuyentes; y de Auditoría Fiscal Federal, todos del Servicio de Administración Tributaria, el contenido del presente Análisis Sistémico con requerimiento de informe, a efecto de que en un plazo de treinta días naturales manifiesten lo que a su derecho convenga, en la inteligencia de que está Procuraduría podrá convocar a las autoridades fiscales a una o varias mesas de trabajo para encontrar las mejores soluciones a la problemática observada.

Publíquese el presente ANÁLISIS en la página oficial de está Procuraduría.

Con fundamento en los artículos 12, fracción XIII, 30, fracción X del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de marzo de 2014, así como 70, primer párrafo de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el mismo medio informativo el 27 de mayo de 2014, firma el Subprocurador de Análisis Sistémico y Estudios Normativos.

Mtro. José Luis Figueroa Jácome

Anexo 3. Texto normativo propuesto

ACTUAL	PROPUESTA DE REFORMA
Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles: …….. XVIII. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley.	Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles: …….. XVIII. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley. (Regla 3.3.1.27 RMF) No será aplicable lo dispuesto en el artículo 28, fracción XVIII de la Ley del ISR, tratándose de gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del ISR en los términos de los Títulos II o IV de la misma Ley, cuando se cumpla la totalidad de los requisitos siguientes: Que el gasto realizado sea estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente. Que las personas con quienes se hagan gastos en el extranjero a prorrata, sean residentes de un país que tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información con México en los términos de la regla 2.1.2. III. Acreditar que el servicio que corresponda a dicho gasto efectivamente haya sido prestado. Si el gasto se realizó entre partes relacionadas, se considerará, salvo prueba en contrario, que el servicio de que se trata no fue prestado si se actualiza cualquiera de las siguientes hipótesis: a) En las mismas condiciones, una parte no relacionada no hubiera estado dispuesta a pagar por dicho servicio o a ejecutarlo por sí misma; b) Se trata de servicios que una parte relacionada realiza únicamente debido a sus intereses en una o varias de sus partes relacionadas; es decir, en su calidad de accionista o socio a que se refiere el Capítulo VII de Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la OCDE en 1995, o aquéllas que las sustituyan; c) Se trata de servicios u operaciones llevadas a cabo por una parte relacionada que impliquen la duplicidad de un servicio que realiza otra parte relacionada o un tercero; o, d) El gasto está duplicado o repercutido con

	otros costos, gastos o inversiones efectuados por el contribuyente por concepto, entre otros, de comisiones, regalías, asistencia técnica, publicidad e intereses. Para los efectos de esta fracción, en ningún caso la facturación y/o el pago acreditan por sí mismos que un servicio fue efectivamente prestado. IV. Si el gasto se realizó entre partes relacionadas, acreditar que el precio pactado o monto de la contraprestación se ubica dentro del rango que hubiesen empleado con o entre partes independientes en operaciones comparables. V. Que exista una razonable relación entre el gasto efectuado y el beneficio recibido o que se espera recibir por el contribuyente que participa en el gasto. Para tales efectos, los contribuyentes que pretendan efectuar la deducción del gasto a prorrata deberán tener celebrado un acuerdo o contrato que sea la base del gasto a prorrata mismo que, de conformidad con el artículo 179 de la Ley del ISR en relación con el Capítulo VIII de las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la OCDE en 1995, o aquéllas que las sustituyan, deberá cumplir, cuando menos, con las siguientes condiciones: Cada participante del acuerdo o contrato debe tener pleno acceso a los detalles de las operaciones que vayan a realizarse en el marco del mismo, a las proyecciones sobre las que se basarán los gastos prorrateados y se determinarán los beneficios esperados, así como a los gastos prorrateados efectivamente erogados y los beneficios efectivamente recibidos en relación con la operación del acuerdo o contrato; Los participantes serán exclusivamente empresas que puedan beneficiarse mutuamente de la totalidad del acuerdo o contrato; El acuerdo o contrato debe especificar la naturaleza y el alcance del beneficio global e individual obtenido por el grupo al que pertenece el contribuyente respecto del gasto efectuado y que le fue prorrateado o que prorrateó entre los demás integrantes del grupo; El acuerdo o contrato debe permitir que el gasto a prorrata se distribuya adecuadamente utilizando un método de atribución que refleje dicho gasto en relación con los beneficios que se espera obtener del acuerdo o contrato; y, El acuerdo o contrato debe señalar el ámbito de las operaciones específicas cubiertas por el mismo, así como su duración y la del acuerdo o contrato. VI. Conservar la siguiente documentación e información respecto de cada una de las

	operaciones, cuyos gastos se realicen en el extranjero a prorrata: Nombre, país de constitución, de residencia fiscal y de administración principal del negocio o sede de dirección efectiva, domicilio fiscal, así como número de identificación fiscal de cada una de las partes relacionadas que participaron en el prorrateo del gasto global o que explotarán o usarán sus resultados; Tipo de operación realizada, así como sus términos contractuales; Funciones o actividades realizadas en la operación de que se trata por cada una de las partes relacionadas involucradas en dicha operación y, en su caso, los activos utilizados y los riesgos asumidos para ésta; Documentación que ampare la realización del gasto global efectuado. Para tales efectos, se deberá contar con toda la documentación con la que el contribuyente acredite que el gasto que le fue repercutido fue efectivamente realizado por la entidad residente en el extranjero; Detalle de la forma en que fue pagado el gasto prorrateado al contribuyente y evidencia documental de dicho pago; Método que se aplicó, en los términos del artículo 180 de la Ley del ISR, para determinar que la operación de que se trata se encuentra a precios de mercado, así como el desarrollo de dicho método; Información utilizada para determinar que las operaciones o empresas son comparables en cada tipo de transacción; y, Soporte de las operaciones que vayan a realizarse, de las proyecciones sobre las que se basarán los gastos prorrateados y se determinarán los beneficios esperados, así como de los gastos prorrateados efectivamente erogados y los beneficios efectivamente recibidos. Lo previsto en el párrafo anterior y sus fracciones se aplicará sin perjuicio del cumplimiento de los demás requisitos previstos en las disposiciones fiscales aplicables. En caso de incumplimiento de alguno de los requisitos señalados, se estará a lo dispuesto por el artículo 28, fracción XVIII de la Ley del ISR. En todo caso, los contribuyentes deberán contar con la documentación que demuestre que la prorrata se hizo con base en elementos fiscales y contables objetivos, debiendo acreditar que subyace una razón válida y constatable de negocios.
CAPÍTULO IX DE LAS OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES	CAPÍTULO IX DE LAS OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS

	MORALES
Artículo 76. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:	Artículo 76. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:
……	……
IX. Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:	IX. Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:
a) El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.	a) El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.
b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.	b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.
c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el artículo 179 de esta Ley.	c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el artículo 179 de esta Ley.
d) El método aplicado conforme al artículo 180 de esta Ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.	d) El método aplicado conforme al artículo 180 de esta Ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.
Los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de $13’000,000.00, así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de $3’000,000.00 no estarán obligados a cumplir con la obligación establecida en esta fracción, excepto aquéllos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 179 de esta Ley y los que tengan el carácter de contratistas o asignatarios en términos de la Ley	Los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de $13’000,000.00, así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de $3’000,000.00 no estarán obligados a cumplir con la obligación establecida en esta fracción, excepto aquéllos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 179 de esta Ley y los que tengan el carácter

de Ingresos sobre Hidrocarburos. El ejercicio de las facultades de comprobación respecto a la obligación prevista en esta fracción solamente se podrá realizar por lo que hace a ejercicios terminados. La documentación e información a que se refiere esta fracción deberá registrarse en contabilidad, identificando en la misma el que se trata de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero. XII. Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 180 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo.	de contratistas o asignatarios en términos de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos. El ejercicio de las facultades de comprobación respecto a la obligación prevista en esta fracción solamente se podrá realizar por lo que hace a ejercicios terminados. La documentación e información a que se refiere esta fracción deberá registrarse en contabilidad, identificando en la misma el que se trata de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero. XII. Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 180 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo. (Regla 3.9.1.1. RMF) Para los efectos de los artículos 76, primer párrafo, fracciones IX y XII, 153, primer párrafo, 179, primer y segundo párrafos; en su caso 180, segundo párrafo y 184 de la Ley del ISR, se considera ajuste de precios de transferencia, cualquier modificación a los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad correspondientes a las operaciones celebradas por el contribuyente con sus partes relacionadas, que se realice para considerar que los ingresos acumulables o deducciones autorizadas derivados de dichas operaciones se determinaron considerando los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, incluso cuando no se efectúe una entrega de efectivo u otros recursos materiales entre las partes. Los ajustes de precios de transferencia tendrán el mismo concepto o naturaleza de la operación objeto del ajuste. (Regla 3.9.1.2. RMF) Para los efectos de la regla 3.9.1.1., en el caso de ajustes de precios de transferencia que aumenten el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad de la operación celebrada entre partes relacionadas, se realizará lo siguiente: I. Los contribuyentes así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, que hayan obtenido ingresos acumulables

	con motivo de la celebración de la operación referida, deberán incrementar dichos ingresos en un monto equivalente al del ajuste. II. Los contribuyentes así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México que hayan efectuado deducciones con motivo de la celebración de la operación referida, podrán incrementar dichas deducciones en un monto equivalente al del ajuste, siempre que cumplan con lo previsto en la regla 3.9.1.3. III. Tratándose de ajustes de precios de transferencia que deban considerarse para efectos de la retención efectuada a un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país en los términos del artículo 153, primer párrafo de la Ley del ISR, el retenedor deberá enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido de conformidad con dicho ajuste, cumpliendo con lo previsto en la regla 3.9.1.3., fracción X. Dicha cantidad no se considerará pago del ISR a cargo de tercero para los efectos del artículo 153, tercer párrafo de la Ley del ISR. En el caso de ajustes de precios de transferencia que disminuyan el precio, monto de la contraprestación o el margen de utilidad de la operación celebrada entre partes relacionadas, se realizará lo siguiente: a) Los contribuyentes, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México que hayan obtenido ingresos acumulables con motivo de la celebración de la operación referida, podrán incrementar sus deducciones autorizadas en un monto equivalente al del ajuste, siempre que cumplan con lo previsto en la regla 3.9.1.3. b) Los contribuyentes, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México que hayan efectuado deducciones con motivo de la celebración de la operación referida, deberán disminuir dichas deducciones autorizadas en un monto equivalente al del ajuste. En los casos contemplados en esta regla las autoridades fiscales podrán ejercer las facultades de comprobación previstas en el CFF, respecto del ajuste de precios de transferencia efectuado. (Regla 3.9.1.3. RMF) Para los efectos de los artículos 25, 26 y 27, fracciones I, III, IV, V, XIV, XVIII y XXII, 36, fracción VII, 76, primer párrafo, fracciones IX y XII y 179, primer párrafo de la Ley del ISR, los contribuyentes que realicen un ajuste de precios de transferencia a que se refiere la regla 3.9.1.1. que incremente sus deducciones, de conformidad con la regla 3.9.1.2., para considerar que se cumple con las disposiciones antes citadas y poder deducirlo, además de cumplir con los demás requisitos que establezcan las

	disposiciones fiscales deberán: I. Presentar en tiempo y forma las declaraciones normales o, en su caso, complementarias que le sean aplicables a que hacen referencia los artículos 25, fracción I de la LIF y, en su caso, 32-H del CFF; así como 76, fracciones V y X de la Ley del ISR, contemplando o manifestando expresamente el ajuste de precios de transferencia realizado en dichas declaraciones. II. Obtener y conservar toda la documentación e información mediante la cual se identificó que la(s) operación(es) ajustada(s) originalmente, no consideró (consideraron) los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad, que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 76, primer párrafo, fracciones IX y XII, 179, primer párrafo y, en su caso 180, segundo párrafo de la Ley del ISR. III. Obtener y conservar una manifestación, bajo protesta de decir verdad, mediante la cual se explique la razón por la cual los precios, montos de contraprestaciones, o márgenes de utilidad pactados originalmente, no correspondieron con los que hubieran determinado partes independientes en operaciones comparables. IV. Obtener y conservar una manifestación, bajo protesta de decir verdad, mediante la que se explique la consistencia o inconsistencia en la aplicación de las metodologías de precios de transferencia por el contribuyente y en la búsqueda de operaciones o empresas comparables, al menos en relación con el ejercicio fiscal inmediato anterior, con respecto a la operación que fue ajustada. V. Obtener y conservar toda la documentación e información con la cual sea posible corroborar que mediante el ajuste de precios de transferencia a que se refiere la regla 3.9.1.1., la(s) operación(es) en cuestión consideró (consideraron) los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 76, primer párrafo, fracciones IX y XII y 179, primer párrafo así como, en su caso 180, segundo párrafo de la Ley del ISR. Esta documentación e información debe incluir el cálculo aritmético del ajuste de precios de transferencia. VI. Contar con el CFDI o comprobante fiscal que cumpla con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del CFF, o bien, en la regla 2.7.1.16., según se trate de operaciones con partes relacionadas con un residente en territorio nacional o en el extranjero sin establecimiento permanente en México, así como en las demás disposiciones aplicables, correspondiente a la operación original

	que fue ajustada. VII. Tratándose de ajustes de precios de transferencia por los cuales el contribuyente también reconozca un efecto contable, contar o emitir, según corresponda, un CFDI o comprobante fiscal que ampare dicho ajuste y cumpla con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del CFF o bien, en la regla 2.7.1.16., según se trate, de operaciones con partes relacionadas con un residente en territorio nacional o en el extranjero sin establecimiento permanente en México así como en las demás disposiciones aplicables y, correlacionarlo con los que inicialmente se hayan expedido para la operación ajustada. El CFDI o comprobante fiscal que ampare el ajuste de precios de transferencia podrá consignar la fecha de expedición correspondiente al ejercicio fiscal en que se presentó o se debió haber presentado la declaración a que hace referencia el artículo 76, fracción V de la Ley del ISR, correspondiente al ejercicio fiscal en que se declaró la operación que fue ajustada como ingreso acumulable o deducción autorizada. En todo caso el CFDI o comprobante fiscal deberá incluir al menos la descripción de la operación ajustada, el monto de la operación original y el ejercicio fiscal en que se declaró como ingreso acumulable o deducción autorizada, así como la descripción del ajuste de precios de transferencia, dentro del elemento “Concepto”, atributo “Descripción”. VIII. Registrar los ajustes de precios de transferencia en la contabilidad en cuentas de orden y reconocerlos en la conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del ISR, cuando solamente tengan efecto fiscal y no contable, en términos de los artículos 28 del CFF, 27, fracción IV de la Ley del ISR, así como 44 de su Reglamento. IX. Acreditar que la parte relacionada con la que se celebró la operación ajustada, acumuló dicho ajuste o disminuyó la deducción, según corresponda, en el mismo ejercicio fiscal en el que éste se dedujo y por el mismo monto ajustado, así como que no representan ingresos sujetos a un régimen fiscal preferente. X. Cumplir con la obligación de retener y enterar el ISR a cargo de terceros, en términos del artículo 27, fracción V de la Ley del ISR, que derive del ajuste de precios de transferencia. Tratándose de las retenciones en términos del artículo 153, primer párrafo de la Ley del ISR, cuando el contribuyente como retenedor y responsable solidario no esté en posibilidad de identificar la fecha de la exigibilidad que corresponda al pago, deberá considerar que dicha fecha fue a más tardar el último día del ejercicio fiscal al que corresponda la operación

	ajustada. Los contribuyentes podrán efectuar la deducción de los ajustes de precios de transferencia en los términos de esta regla sólo en el ejercicio fiscal en que fueron reconocidos los ingresos o deducciones derivados de las operaciones con partes relacionadas que los originaron. Los ajustes de precios de transferencia a que se refiere el párrafo anterior deberán reflejarse en la declaración o en el dictamen, según corresponda, a más tardar: a) Cuando venza el plazo previsto en el artículo 76, fracción V de la Ley del ISR para presentar la declaración del ejercicio, tratándose de contribuyentes que no hayan ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A del CFF ni deban presentar la declaración informativa a que hace referencia el artículo 32-H del CFF. b) En la fecha establecida en la regla 3.9.3. para presentar la declaración informativa a que se refiere el artículo 32-H del CFF, o bien, el dictamen de estados financieros, tratándose de contribuyentes que hayan ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A del CFF. En su caso, deberán presentar la declaración complementaria del ejercicio en la que se reflejen los ajustes de precios de transferencia. Las autoridades fiscales podrán ejercer las facultades de comprobación previstas en el CFF, respecto de la información descrita anteriormente. (Regla 3.9.1.4. RMF) Los contribuyentes que realicen un ajuste de precios de transferencia a que se refiere la regla 3.9.1.1. con posterioridad a los plazos o fecha establecidos en la regla 3.9.1.3., segundo y tercer párrafos, según corresponda, solamente lo podrán considerar deducible cuando sea el resultado de una resolución en términos del artículo 34-A del CFF y, en su caso, de lo dispuesto por el artículo 184 de la Ley del ISR y cumplan los requisitos establecidos en la regla 3.9.1.3. Las declaraciones complementarias que presenten los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los supuestos establecidos en el párrafo anterior, no computarán dentro de los límites establecidos en el artículo 32 del CFF. La(s) autoridad(es) competente(s) podrá(n) establecer que la deducción del ajuste de precios de transferencia que resulte de aplicar el artículo 34-A del CFF y, en su caso, lo dispuesto por el artículo 184 de la Ley del ISR, sea en ejercicios fiscales distintos al establecido en la regla 3.9.1.3. y, en su caso, la forma específica para dar cumplimiento a los requisitos establecidos en dicha regla.

	(Regla 3.9.5. RMF) Para los efectos del artículo 76, fracción XII de la Ley del ISR, las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en México y realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de $13'000,000.00 (trece millones de pesos 00/100 M.N.), así como aquéllas cuyos ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de $3'000,000.00 (tres millones de pesos 00/100 M.N.), podrán dejar de obtener y conservar la documentación comprobatoria con la que demuestren lo siguiente: I. Que el monto de sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas se efectuaron considerando para esas operaciones los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. II. Que para los efectos de la fracción anterior, se aplicaron los métodos establecidos en el artículo 180 de la Ley del ISR, en el orden previsto en dicho artículo. La opción prevista en la presente regla no será aplicable tratándose de los contratistas y asignatarios a que se refiere la LISH.
Artículo 76-A. Los contribuyentes señalados en el artículo 32-H, fracciones I, II, III y IV del CFF que celebren operaciones con partes relacionadas, en adición a lo previsto en el artículo 76, fracciones IX y XII, y en relación con el artículo 179, primer y último párrafos de esta Ley, deberán proporcionar a las autoridades fiscales a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se trate, las siguientes declaraciones anuales informativas de partes relacionadas: ……. I. Declaración informativa maestra de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional, que deberá contener información referente al grupo empresarial multinacional, de la: a) Estructura organizacional. b) Descripción de la actividad, sus intangibles, actividades financieras con sus partes relacionadas. c) Posición financiera y fiscal.	Artículo 76-A. Los contribuyentes señalados en el artículo 32-H, fracciones I, II, III y IV del CFF que celebren operaciones con partes relacionadas, en adición a lo previsto en el artículo 76, fracciones IX y XII, y en relación con el artículo 179, primer y último párrafos de esta Ley, deberán proporcionar a las autoridades fiscales a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se trate, las siguientes declaraciones anuales informativas de partes relacionadas: ……. I. Declaración informativa maestra de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional, que deberá contener información referente al grupo empresarial multinacional, de la: a) Estructura organizacional. b) Descripción de la actividad, sus intangibles, actividades financieras con sus partes relacionadas. c) Posición financiera y fiscal. (Regla 3.9.15. RMF) Para los efectos del artículo 76-A, primer párrafo,

	fracción I de la Ley del ISR, la Declaración Informativa Maestra de Partes Relacionadas del grupo empresarial multinacional, es decir, del grupo de empresas partes relacionadas con presencia en dos o más países, deberá contener la siguiente información respecto al ejercicio fiscal declarado y referente al grupo empresarial multinacional, ya sea por líneas de negocio, o en general: a) Estructura organizacional legal de cada una de las unidades de negocio sin importar su categoría de controladora, tenedora, subsidiaria, asociada, afiliada, oficina central o establecimiento permanente y la estructura de la relación de capital por tenencia accionaria atendiendo a los porcentajes de participación accionaria de cada una de las entidades al interior del grupo empresarial multinacional, identificando todas las personas morales operativas que forman parte de dicho grupo, la ubicación geográfica y residencia fiscal de las mismas. Para estos efectos, se entenderá por personas morales operativas a las personas morales que formen parte del grupo empresarial multinacional y que lleven a cabo operaciones derivadas de la actividad de negocios que desempeñen. Para efectos de este inciso, se estará a las definiciones de “controladora”, “tenedora”, “subsidiaria”, “asociada” y “afiliada” dispuestas en las Normas de Información Financiera NIF específicamente en la NIF B-7 y en la NIF B-8 emitidas por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera. b) Descripción general de la actividad de negocio del grupo empresarial multinacional, que consiste en lo siguiente: 1. Descripción del modelo de negocio del grupo empresarial multinacional, consistente en los componentes centrales de las estrategias de negocio y de operación que crean y proporcionan valor tanto a los clientes como a la empresa, incluyendo las decisiones estratégicas sobre productos y servicios, socios comerciales, canales de distribución, así como la estructura de costos y los flujos de ingresos que muestren la viabilidad del negocio. 2. Descripción de los generadores de valor del grupo empresarial multinacional, consistentes en aquellas condiciones o atributos del negocio que efectivamente generan valor de manera significativa, los cuales se manifiestan a través de intangibles creados o utilizados o a través de factores de comparabilidad que definen alguna ventaja competitiva del negocio. 3. Descripción de la cadena de suministro, es decir, la secuencia de procesos involucrados en la producción y distribución, tanto de los cinco

	principales tipos de productos o servicios del grupo empresarial multinacional, así como de otros tipos de productos o servicios que representen más del 5% del total de ingresos del grupo empresarial multinacional. Para efectos de identificar los principales tipos de productos o servicios, se considerarán los ingresos de los diferentes tipos de productos o servicios del grupo empresarial multinacional y se seleccionarán los más importantes por su monto de ingreso. 4. Lista y descripción de los aspectos relevantes de los principales acuerdos de prestación de servicios intragrupo (distintos a servicios de investigación y desarrollo), incluyendo la descripción tanto de las capacidades de los principales centros que presten servicios relevantes como de las políticas de precios de transferencia utilizadas para asignar los costos por los servicios y determinar los precios a pagar por la prestación de servicios intragrupo. Para identificar los principales acuerdos de prestación de servicios intragrupo (distintos a servicios de investigación y desarrollo), se considerará el importe involucrado en dichos acuerdos. Para efectos de este inciso, se entenderá por capacidades de los principales centros que presten servicios relevantes la toma de decisiones necesarias para la gestión de la prestación de servicios, acorde con los objetivos económicos y financieros de la prestación de servicios de que se trate. 5. Descripción de los principales mercados geográficos donde se comercializan los principales productos o servicios del grupo empresarial multinacional referidos en el numeral tres de este inciso. Para efectos de este numeral se entenderá por mercados geográficos, los países, regiones, o áreas territoriales. 6. Descripción de las principales funciones realizadas, riesgos asumidos y activos utilizados por las distintas personas morales que integran el grupo empresarial multinacional. 7. Descripción de las operaciones relacionadas con reestructuras de negocio, así como de las adquisiciones y enajenaciones de negocio realizadas por el grupo empresarial multinacional en el ejercicio fiscal declarado. Para estos efectos, una reestructura de negocios se refiere a una reorganización de carácter transfronterizo de las relaciones financieras y comerciales entre partes relacionadas, incluyendo la terminación o renegociación significativa de acuerdos existentes. c) Intangibles del grupo empresarial

	multinacional que consiste en lo siguiente: 1. Descripción de la estrategia global para el desarrollo, propiedad y explotación de intangibles, es decir, de aquellos que no son un activo físico ni un activo financiero y que pueden ser objeto de propiedad o control para su uso en actividades comerciales, y cuyo uso o transmisión sería remunerado si se produjera en una operación entre empresas independientes en circunstancias comparables, incluyendo la localización tanto de los principales centros de investigación y desarrollo, como de la dirección y administración de la investigación y desarrollo del grupo empresarial multinacional. 2. Lista de los intangibles o de conjuntos de intangibles del grupo empresarial multinacional que sean relevantes para efectos de precios de transferencia, incluyendo la denominación o razón social de los propietarios legales de los mismos. 3. Lista de los principales acuerdos intragrupo que involucren intangibles, incluyendo acuerdos de reparto de costos, de servicios de investigación y de licencias de uso de intangibles. 4. Descripción general de las políticas de precios de transferencia sobre investigación y desarrollo e intangibles del grupo empresarial multinacional. 5. Descripción de las principales transmisiones de derechos sobre intangibles efectuadas entre partes relacionadas realizadas en el ejercicio fiscal declarado, incluyendo denominación o razón social de las entidades involucradas, residencia fiscal, y monto(s) de la(s) contraprestación(es) por dicha(s) transmisión(es). d) Información relacionada con actividades financieras del grupo empresarial multinacional que consiste en lo siguiente: 1. Descripción de la forma en la que el grupo empresarial multinacional obtiene financiamiento, incluyendo los principales acuerdos de financiamiento celebrados con partes independientes. Para efectos de identificar los principales acuerdos de financiamiento con partes independientes se considerará el importe de los cinco acuerdos de financiamiento más significativos. 2. Denominación o razón social de las personas morales del grupo empresarial multinacional que realicen funciones de financiamiento centralizado para el grupo, incluyendo la residencia fiscal y la sede de la dirección efectiva de dichas personas morales. 3. Descripción de las políticas del grupo empresarial multinacional en materia de precios de transferencia para operaciones de financiamiento entre partes

	relacionadas. e) Posición financiera y fiscal del grupo empresarial multinacional que consiste en lo siguiente: 1. Estados financieros consolidados correspondientes al ejercicio fiscal declarado. 2. Lista y descripción de los acuerdos anticipados de precios de transferencia unilaterales y otros acuerdos o resoluciones relativos a la atribución de ingresos entre países, con los que cuenten las personas morales que forman parte del grupo empresarial multinacional. Para efectos de esta regla, por políticas de precios de transferencia se entenderá la información relativa a la metodología para la determinación de precios en transacciones entre partes relacionadas ya sea para efectos financieros, fiscales, o ambos, cuya formulación comprende estrategias empresariales, circunstancias económicas, entre otros. Asimismo, el contribuyente declarará si para presentar la totalidad de la información contenida en la declaración proporcionó información elaborada por las entidades en el extranjero que forman parte del grupo empresarial multinacional al que pertenece. Los contribuyentes obligados a presentar la Declaración Informativa Maestra de Partes Relacionadas, cuyo contenido esté en línea con el Reporte Final de la Acción 13 del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, podrán presentar la información elaborada por una entidad extranjera que forme parte del mismo grupo empresarial multinacional, siempre que se presente por el contribuyente obligado en idioma español o inglés por medio de la herramienta que disponga el SAT para esos efectos. Para efectos del párrafo anterior, cuando las fechas término del ejercicio fiscal de la entidad extranjera que elaboró la Declaración Informativa Maestra de Partes relacionadas del grupo empresarial multinacional no coincidan con el año calendario, el contribuyente obligado podrá indicar lo anterior en la declaración informativa normal a más tardar el 31 de diciembre de 2018, con lo cual se podrá apegar posteriormente a los plazos establecidos en la regla 3.9.14 que le sean aplicables.
II. Declaración informativa local de partes relacionadas, que deberá contener información sobre la: a) Descripción de la estructura organizacional, actividades estratégicas y de negocio, así como de sus operaciones con partes relacionadas. b) Información financiera del contribuyente obligado y de las operaciones o empresas utilizadas como comparables en sus análisis.	II. Declaración informativa local de partes relacionadas, que deberá contener información sobre la: a) Descripción de la estructura organizacional, actividades estratégicas y de negocio, así como de sus operaciones con partes relacionadas.

	b) Información financiera del contribuyente obligado y de las operaciones o empresas utilizadas como comparables en sus análisis. (Regla 3.9.16. RMF) Para los efectos del artículo 76-A, primer párrafo, fracción II de la Ley del ISR, la Declaración Informativa Local de Partes Relacionadas, en línea con las acciones del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios en materia de precios de transferencia, contendrá la información y documentación en idioma español con la que demuestren que para la determinación de sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas por operaciones con partes relacionadas se consideraron los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, considerando para estos efectos lo dispuesto por los artículos 179 y 180 de la Ley del ISR, e incluirá la siguiente información respecto al ejercicio fiscal declarado: a) Información de estructura y actividades del contribuyente obligado que consiste en lo siguiente: 1. Descripción de su estructura administrativa y organizacional, así como el listado de las personas físicas de las que depende jerárquicamente la administración local y el(los) país(es) en que dichas personas tienen su oficina principal. 2. Descripción detallada de las actividades y estrategias de negocio del contribuyente obligado, incluyendo en su caso, si ha participado o se ha visto afectado por reestructuras de negocio, ya sean de carácter transfronterizo o local, transmisiones de propiedad o derechos sobre intangibles durante el ejercicio fiscal declarado o en el ejercicio fiscal anterior. Para fines de este numeral, se deberá proporcionar una explicación de cómo dichas reestructuras o transmisiones de propiedad afectaron al contribuyente obligado. Para estos efectos, una reestructura de negocios se refiere a una reorganización de carácter transfronterizo de las relaciones financieras y comerciales entre partes relacionadas, incluyendo la terminación o renegociación significativa de acuerdos existentes. 3. Descripción de la cadena de valor del grupo al que pertenece el contribuyente obligado, identificando la ubicación y participación del contribuyente obligado en dicha cadena de valor, describiendo en cada etapa de dicha cadena las actividades específicas, así como si se trata de actividades rutinarias o de valor añadido, y la descripción de la política de asignación o determinación de utilidades a lo largo de dicha

	cadena de valor. Para efectos de este numeral, se entenderá por: Cadena de valor: la secuencia de actividades de negocio que permiten ofrecer el producto o servicio a su cliente final. Actividades rutinarias: las actividades sobre las cuales se encuentran comparables a través de un análisis de comparabilidad, normalmente se trata de actividades que no involucran la creación o utilización de intangibles valiosos o significativos, o de algún factor de comparabilidad que defina alguna ventaja competitiva del negocio. Actividades no rutinarias o de valor añadido: las actividades sobre las cuales no se encuentran comparables a través de un análisis de comparabilidad, normalmente se trata de actividades que involucran la creación o utilización de intangibles valiosos o significativos, o de algún factor de comparabilidad que defina alguna ventaja competitiva del negocio. 4. Lista de los principales competidores del contribuyente obligado. b) Información de operaciones con partes relacionadas que consiste en lo siguiente: 1. Descripción detallada de las operaciones celebradas por el contribuyente obligado con partes relacionadas residentes en territorio nacional y en el extranjero, incluyendo la naturaleza, características e importe por tipología de operación. 2. Descripción de las políticas de precios de transferencia asociadas a cada tipología de transacción que el contribuyente obligado lleve a cabo con partes relacionadas. Para efectos de esta regla, por políticas de precios de transferencia se entenderá la información relativa a la metodología para la determinación de precios en transacciones entre partes relacionadas ya sea para efectos financieros, fiscales, o ambos, cuya formulación comprende estrategias empresariales, circunstancias económicas, entre otros. 3. Descripción de la estrategia para el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de intangibles del grupo al que pertenece el contribuyente obligado. 4. Copia en español o inglés de los contratos celebrados por el contribuyente obligado con sus partes relacionadas aplicables a las operaciones celebradas con partes relacionadas durante el ejercicio fiscal declarado. 5. Justificación de la selección de la parte analizada y razones de rechazo de la contraparte como parte analizada en el(los) análisis de la(s) operación(es) celebrada(s) por el contribuyente obligado con partes relacionadas residentes en

	territorio nacional y en el extranjero, así como la denominación o razón social de la parte analizada. 6. Análisis de las funciones realizadas, riesgos asumidos y activos utilizados por el contribuyente obligado y por sus partes relacionadas por cada tipo de operación analizada, así como el correspondiente análisis de comparabilidad por cada tipo de operación analizada, mismo que deberá incluir el análisis de las funciones de desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de intangibles realizadas por el contribuyente obligado y por su parte relacionada que sea contraparte en cada transacción analizada. 7. Justificación de la selección del método de precios de transferencia aplicado en el(los) análisis de la(s) operación(es) celebrada(s) por el contribuyente obligado con partes relacionadas residentes en territorio nacional y en el extranjero, así como explicación del detalle de los supuestos relevantes considerados en la aplicación de dicha metodología. 8. Detalle y justificación del uso de información financiera de empresas comparables que abarque más de un ejercicio en el(los) análisis de la(s) operación(es) celebrada(s) por el contribuyente obligado con partes relacionadas residentes en territorio nacional y en el extranjero. 9. Detalle del proceso de búsqueda y selección de empresas o transacciones comparables, incluyendo la fuente de información, lista de operaciones o empresas consideradas como potenciales comparables, con los criterios de aceptación y rechazo; selección de indicador(es) de rentabilidad considerado(s) en el(los) análisis de la(s) operación(es) celebrada(s) por el contribuyente obligado con partes relacionadas residentes en territorio nacional y en el extranjero; descripción y detalle de la aplicación de ajustes de comparabilidad; resultados y conclusión(es) del(de los) análisis realizado(s). La información relativa a la descripción de negocios de las empresas consideradas como comparables puede ser presentada en idioma inglés. 10. Información financiera (segmentada) tanto del contribuyente obligado o parte analizada, como de la(s) empresa(s) comparable(s) considerada(s) para dicho(s) análisis. Para estos efectos, se proporcionará el detalle paso a paso del cálculo del (de los) indicador(es) de nivel de rentabilidad tanto de la parte analizada como de cada una de las empresas utilizadas como comparables en los análisis, incluyendo para cada uno los procesos matemáticos utilizados, la(s) fórmula(s), y los decimales empleados, aclarando si éstos fueron truncados o se redondearon. 11. Lista de los acuerdos anticipados de precios de transferencia unilaterales, bilaterales o

	multilaterales así como de otras resoluciones, en las cuales la autoridad fiscal mexicana no sea parte y que se relacionen con alguna de las operaciones celebradas con partes relacionadas durante el ejercicio fiscal declarado, y proporcione copia de los que obren en su poder. c) Información financiera que consiste en lo siguiente: 1. Estados financieros individuales y consolidados, en su caso, correspondientes al ejercicio fiscal declarado del contribuyente obligado o parte analizada seleccionada; y en su caso aclarar si son dictaminados. 2. Información financiera y fiscal de las partes relacionadas extranjeras que sean contraparte en cada transacción analizada, consistente en activo circulante, activo fijo, ventas, costos, gastos operativos, utilidad neta, base gravable y pago de impuestos, especificando la moneda en la que se proporciona dicha información. 3. Información financiera del contribuyente obligado o parte analizada seleccionada utilizada para aplicar los métodos de precios de transferencia en el ejercicio fiscal declarado. En caso de utilizar información financiera segmentada, se deberán incluir todos los segmentos que abarquen las tipologías de operaciones con partes relacionadas del contribuyente obligado o parte analizada seleccionada cuya sumatoria coincida con la información del numeral 1. Asimismo, el contribuyente obligado deberá identificar en cada segmento, qué operaciones con partes relacionadas están comprendidas en cada uno de ellos, y deberá explicar y ejemplificar cómo se llevó a cabo la segmentación de la información financiera. 4. Información financiera relevante de las empresas comparables utilizadas, así como las fuentes de dicha información y la fecha de la base de datos utilizada para la búsqueda de las mismas. Para efectos de esta regla, el contribuyente señalará la fecha de elaboración, clave en el RFC del elaborador y asesor, se indicará si la(s) operación(es) está(n) pactada(s) como lo harían con o entre partes independientes en operaciones comparables, si de dicha documentación e información se desprende algún ajuste y, en su caso, se proporcionarán aclaraciones relativas a la realización de ajustes. Los contribuyentes que por el ejercicio fiscal a declarar tengan una resolución vigente en términos del artículo 34-A del CFF para una o varias operaciones con partes relacionadas, o bien, se encuentren en el supuesto establecido en el artículo 182, primer párrafo de la LISR y hayan dado

	cumplimiento a lo dispuesto por el párrafo previo al antepenúltimo párrafo de dicho artículo por la operación de maquila, para dichas operaciones podrán optar por no presentar la información correspondiente a la declaración informativa a que se refiere el artículo 76-A, fracción II de la LISR, señalando lo anterior en el formato de la declaración referida. Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Regla 3.23.4. RMF Para los efectos del Artículo Noveno Transitorio, fracción XIV, último párrafo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR y de la regla 3.23.3., no se considerará que la enajenación de cartera se realiza entre partes relacionadas, siempre que: I. Se compruebe que la operación fue pactada a precios de mercado a través de un estudio de precios de transferencia. II. La operación se realice estrictamente por razones de negocio. III. La cartera enajenada sea ofrecida en forma pública mediante subasta.
Código Fiscal de la Federación Artículo 34-A. 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 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el 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. 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. 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.	**Código Fiscal de la Federación** Artículo 34-A. 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 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el 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. 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. 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. (Regla 2.12.8. RMF) Para los efectos del artículo 34-A del CFF, los contribuyentes que formulen las consultas a que se refiere dicho precepto, deberán realizarlo en términos de la ficha de trámite 102/CFF “Consultas en materia de precios de transferencia”, contenida en el Anexo 1-A. Cuando las autoridades fiscales adviertan que la información, datos o documentación proporcionada por los contribuyentes, son insuficientes, presentan irregularidades o inconsistencias, para conocer las funciones o actividades que realizan las personas residentes en el país o en el extranjero relacionadas con ellos, en forma contractual o de negocios; o bien, para corroborar dicha información, datos o documentación proporcionada por los contribuyentes; o para conocer los activos y riesgos que asumen cada una de dichas personas; o cuando las autoridades fiscales requieran analizar el método o métodos propuestos por los contribuyentes para determinar el precio o monto de la contraprestación en las operaciones celebradas con las personas residentes en el país o en el extranjero relacionadas con ellos, o para corroborar la aplicación de tales métodos; dichas autoridades en un ambiente colaborativo y cooperativo, buscando confirmar la razón de negocios de las operaciones celebradas con las personas residentes en el país o en el extranjero, así como conciliar los parámetros de comparación utilizados por cada una de las partes, para reducir las probables desviaciones y la diversidad de criterios aplicables y para estar en condiciones de resolver las consultas a que se refiere el artículo 34-A del CFF, podrán realizar un análisis funcional como parte de los procesos de estudio y evaluación de la información, datos y documentación presentados, a efecto de identificar y precisar las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos en las operaciones objeto de la consulta. El análisis funcional a que se refiere esta regla se llevará a cabo en el domicilio fiscal del interesado, así como en sus establecimientos, sucursales, locales, lugares en donde se almacenen mercancías, o en cualquier otro local o establecimiento, plataforma, embarcación, o área en la que se lleven a cabo labores de reconocimiento o exploración superficial así como exploración o extracción de hidrocarburos, para obtener información, datos y documentación de carácter cuantitativo y cualitativo adicional a la proporcionada por el interesado, que sea relevante en lo referente a la determinación de la metodología objeto de la consulta en cuestión, así como para corroborar, evaluar y calificar, la veracidad y congruencia de la información, datos y documentación presentados por el contribuyente, con los que pretenda probar los hechos,

	circunstancias y elementos, sustantivos y técnicos involucrados en su consulta. Para tales efectos, los interesados podrán permitir el acceso a los lugares mencionados en el párrafo anterior al personal adscrito a la unidad administrativa del SAT competente para resolver las consultas a que se refiere el artículo 34-A del CFF. En el análisis funcional a que se refiere esta regla las autoridades fiscales deberán estar a lo siguiente: I. Harán del conocimiento del contribuyente, mediante buzón tributario, una solicitud para llevar a cabo el análisis funcional, indicando las razones por las cuales es necesario realizar el mismo, en términos de lo dispuesto en el segundo párrafo de la presente regla; así como el objetivo de las sesiones del análisis funcional, el lugar y el periodo para su realización. Lo anterior, a efecto de que dicho contribuyente dentro de los tres días contados a partir del día siguiente a aquél en que sea notificado, manifieste por la misma vía su aprobación para la realización del análisis funcional. El análisis funcional se realizará en presencia del representante legal y del personal del contribuyente que se encuentre involucrado con el objetivo de la consulta formulada, incluyendo las cuestiones sustantivas y técnicas específicas. II. En cada sesión del análisis funcional, las autoridades fiscales levantarán una minuta en la que se deberá consignar al menos lo siguiente: a) Los datos generales del contribuyente. b) Los nombres, identificación y puestos del representante legal y del personal del contribuyente presentes durante el procedimiento. c) Los nombres, identificación y puestos de los funcionarios públicos presentes durante el procedimiento. d) El relato de los hechos y manifestaciones, incluyendo en su caso, la lista de la información, datos y documentación adicional aportados por el contribuyente. e) Los acuerdos tomados y compromisos contraídos para la continuidad y seguimiento del análisis funcional, los cuales se deberán referir única y exclusivamente a la información relacionada con los datos y documentos proporcionados por el consultante para dicho análisis. f) Al concluir cada sesión del análisis funcional, se dará lectura a la minuta, a fin de que las partes ratifiquen su contenido, firmando de conformidad. III. El plazo máximo para que las autoridades fiscales concluyan el análisis funcional será de diez días contados a partir de la fecha de inicio del mismo.

	IV. Cuando por cualquier causa atribuible al contribuyente exista impedimento para que la autoridad fiscal realice el análisis funcional a que se refiere esta regla o cuando el contribuyente se rehúse a llevar a cabo algún proceso de los descritos en la misma, las autoridades fiscales levantarán acta de tal circunstancia y continuarán con el trámite a la consulta. Las autoridades fiscales en el análisis funcional limitarán sus actuaciones a circunstancias relacionadas con la consulta formulada, cuando apoyen, faciliten o complementen los procesos de análisis, estudio y evaluación de la información, datos y documentación necesarios para emitir y, en su caso, verificar el cumplimiento de la resolución correspondiente. Dichas actuaciones podrán incluir, entre otros, inspecciones oculares, entrevistas y mesas de trabajo con el personal del contribuyente vinculado con las operaciones con partes relacionadas, incluyendo las cuestiones sustantivas y técnicas específicas. En ningún momento, se considera el inicio del ejercicio de facultades de comprobación, cuando las autoridades fiscales lleven a cabo el análisis funcional en los términos de esta regla.
Artículo 52.- Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos: ….. III. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código. Adicionalmente, en dicho informe el contador público deberá señalar si el contribuyente incorporó en el dictamen la información relacionada con la aplicación de algunos de los criterios diversos a los que en su caso hubiera dado a conocer la autoridad fiscal conforme al inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este Código.	Artículo 52.- Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos: ….. III. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código. Adicionalmente, en dicho informe el contador público deberá señalar si el contribuyente incorporó en el dictamen la información relacionada con la aplicación de algunos de los criterios diversos a los que en su caso hubiera dado a conocer la autoridad fiscal conforme al inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este Código.

	(Regla 2.13.16. RMF) El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente a que se refieren los artículos 52, fracción III del CFF y 58, fracción III del Reglamento del CFF que elabore el contador público inscrito, se integrará de la siguiente forma: I. Se declarará bajo protesta de decir verdad, que el informe se emite con fundamento en los artículos 52, fracción III del CFF y 58, fracción III de su Reglamento y en relación con la revisión que conforme a las normas de auditoría se haya practicado a los estados financieros del contribuyente, correspondiente al periodo que se señale; II. Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas, cuando procedan, llevadas a cabo en cumplimiento de las normas de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente a que se refiere el artículo 58, fracción V del Reglamento del CFF, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados y que, dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas, se cercioró en forma razonable que los bienes y servicios adquiridos o enajenados u otorgados en uso o goce por el contribuyente, fueron efectivamente recibidos, entregados o prestados, respectivamente. La citada manifestación no incluye el examen respecto al cumplimiento de las disposiciones en materia aduanera y de comercio exterior; sin embargo, cualquier omisión que se observe se mencionará en forma explícita. Manifestará que los papeles de trabajo reflejan los procedimientos de auditoría utilizados, así como el alcance de los mismos, aplicados para la revisión de los estados financieros y de la situación fiscal del contribuyente. Cualquier omisión respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales como contribuyente directo o retenedor se deberá mencionar en forma expresa o, en su caso, se señalará que no se observó omisión alguna. El contador público inscrito que emita el informe a que se refiere esta regla deberá indicar que existe evidencia de su trabajo en materia de muestreo de auditoría que justifica las conclusiones obtenidas en esa materia, lo cual se puede corroborar con base en sus papeles de trabajo, mismos que deberán señalar: a) La descripción del sistema de muestreo elegido, del método seguido para seleccionar los conceptos e importes individuales que integraron la muestra y de los procedimientos de auditoría aplicados a los conceptos e importes que integran la muestra; b) Las fórmulas y cálculos empleados para la estimación de los resultados obtenidos en la muestra;

	c) La evaluación de los resultados de la muestra d) Los resultados obtenidos de la aplicación de los procedimientos de auditoría, los cuales deberán incluir cuando menos la clasificación del tipo de errores encontrados y el número de errores de cada tipo localizado, y e) La interpretación de los resultados obtenidos en la muestra con base en los datos a que se refieren los incisos anteriores; III. Se señalará que se verificó el cálculo y entero de las contribuciones federales que se causen por ejercicio, incluidas en la relación de contribuciones a cargo del contribuyente como sujeto directo o en su carácter de retenedor, detallando cualquier diferencia determinada o pago omitido, independientemente de su importancia relativa; IV. Deberá señalarse que la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales, incluye verificar que el contribuyente tiene el derecho a los saldos a favor solicitados en las devoluciones o aplicados en compensaciones que se lleven a cabo durante el ejercicio sujeto a revisión y que las cantidades pendientes de devolver o devueltas al contribuyente por la autoridad fiscal deriven de dicho saldo. Cualquier incumplimiento o diferencia obtenida en el ejercicio dictaminado debe ser revelada. De igual forma, debe evaluarse si dicho incumplimiento representa una salvedad fiscal y su cuantificación para reintegrar el monto que corresponda a la misma autoridad, en cuyo caso la diferencia deberá reportarse en la relación de contribuciones a cargo del contribuyente en el rubro del impuesto que se haya devuelto o compensado en forma improcedente. V. Se manifestará haber revisado en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada, en su caso, en ejercicios anteriores, los conceptos e importes de las siguientes conciliaciones: a) Entre el resultado contable y el fiscal para los efectos del ISR, y b) Entre los ingresos dictaminados según estado de resultados integral y los acumulables para efectos del ISR y el total de actos o actividades para efectos del IVA. VI. Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina que modifiquen las de ejercicios anteriores, así como las que se hubieren presentado por las diferencias de impuestos dictaminados en el ejercicio, comprobando su apego a las disposiciones fiscales y señalando, en su caso, el incumplimiento en que hubiera incurrido el contribuyente en cuanto a sus cálculos y bases.

	En el caso de declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina que modifiquen las declaraciones de ejercicios anteriores, se deberán señalar las contribuciones por las que se presentaron las declaraciones complementarias, los ejercicios fiscales o periodos a los que correspondan las declaraciones complementarias, los conceptos modificados en relación a la última declaración correspondiente a cada contribución, así como la contribución de que se trate, especificando si los conceptos modificados provienen de operaciones con partes relacionadas y la fecha de presentación de las declaraciones complementarias; VII. Se manifestará que fue revisada la determinación y el pago de la participación de los trabajadores en las utilidades, en función a su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada, en su caso, en ejercicios anteriores; VIII. Se manifestará haber revisado mediante pruebas selectivas los importes al final del ejercicio de las cuentas y subcuentas que se indican en los anexos relativos a la determinación del costo de lo vendido para efectos contables y del ISR, en el análisis comparativo de las subcuentas de gastos y del análisis comparativo de las subcuentas del resultado integral de financiamiento a que se refieren los anexos 16 y 16-A de la RMF 2018, conciliando, en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos originadas por reclasificaciones para su presentación y la determinación de los montos deducibles y no deducibles para los efectos del ISR; IX. Se manifestará que se revisó la información relativa a los estímulos fiscales aplicados, a las exenciones, subsidios y créditos fiscales, así como la aplicación de las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales o jurisdiccionales, haciendo constar cualquier incumplimiento de las disposiciones fiscales en que haya incurrido el contribuyente tanto en la base de aplicación y cálculo del beneficio fiscal de que se trate, así como en la observancia de los requisitos necesarios para la aplicación de dicho beneficio; X. Se mencionará, en su caso, si el contribuyente es responsable solidario como retenedor en la enajenación de acciones efectuada por residentes en el extranjero y si hubo o no retención; XI. Se manifestará haber revisado las ganancias o pérdidas cambiarias devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, indicando el procedimiento y alcance aplicado; XII. Se revelarán los saldos y las operaciones con partes relacionadas del contribuyente; XIII. Se hará mención expresa sobre el

	cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente en sus operaciones celebradas con partes relacionadas, específicamente por lo que se refiere a los artículos 11, 27, fracción XIII, 28, fracciones XVII, cuarto párrafo, inciso b), XVIII, XXVII, XXIX y XXXI, 76, fracciones IX, X y XII, 90, penúltimo párrafo y 110 fracciones X y XI, 179, 180, 181, 182 y 183, según corresponda de la Ley del ISR, haciéndose constar cualquier incumplimiento de las disposiciones fiscales en que haya incurrido el contribuyente; XIV. Se informará acerca de los hechos y circunstancias que evidencien formalmente, si el contribuyente realizó sus operaciones con partes relacionadas como lo hubieran hecho con o entre partes independientes en operaciones comparables y, además dio cumplimiento a sus obligaciones fiscales para dichas operaciones para efectos del ISR, a través del cuestionario de diagnóstico fiscal en materia de precios de transferencia que contienen los anexos 16 o 16-A de la RMF 2018, según corresponda. El cuestionario señalado incluirá información en relación con lo siguiente: a) Límite en la deducción de interés por operaciones realizadas con partes relacionadas residentes en el extranjero. b) Documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia por operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, verificando a detalle su contenido. c) Declaración informativa de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero. d) Si el contribuyente realizó sus operaciones con partes relacionadas como lo hubiera hecho con o entre partes independientes en operaciones comparables. e) Créditos respaldados. f) Orden de aplicación de la metodología de precios de transferencia. g) Maquiladoras. XV. Se indicará si el contribuyente aplicó o no los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras a que se refiere el artículo 33, fracción I, inciso h) del CFF, señalando el criterio de que se trate y describiendo la operación realizada y el impacto que tuvo en la utilidad, pérdida fiscal o determinación de la contribución correspondiente. XVI. El contador público inscrito deberá revisar, con base en pruebas selectivas, la información que el contribuyente haya manifestado en las declaraciones informativas presentadas en cumplimiento de sus obligaciones a las siguientes disposiciones fiscales, debiendo revelar, en su caso,

	en forma expresa cualquier omisión, o bien, señalar que no observó omisión alguna: a) Artículo 76, fracción VI de la Ley del ISR, DIM, Anexo 4 “Información sobre residentes en el extranjero”; b) Artículo 76, fracción XIII de la Ley del ISR, DIM, Anexo 10 “Operaciones efectuadas a través de fideicomisos”. c) Artículo 178 de la Ley del ISR, DIM, Anexo 5 “De los regímenes fiscales preferentes” o en su caso, forma oficial 63 “Declaración informativa de los regímenes fiscales preferentes” contenida en el Anexo 1. d) Artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, fracción X, DIM, Anexo 2 “Información sobre pagos y retenciones del ISR, IVA e IEPS” y Anexo 4 “Información sobre residentes en el extranjero”; este último tratándose de retenciones a residentes en el extranjero. XVII. Se proporcionará la información que además de la anterior se señale en el instructivo para la integración y presentación del dictamen de estados financieros para efectos fiscales emitido por contador público inscrito, contenidos en los anexos 16 y 16-A.
IV. Que el dictamen se presente a través de los medios electrónicos de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.	XVIII. Se asentará el nombre del contador público inscrito y el número de registro que lo autoriza a dictaminar. IV. Que el dictamen se presente a través de los medios electrónicos de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria. (Regla 2.13.7. RMF) Para los efectos del artículo 52, fracción IV del CFF, el dictamen de estados financieros se presentará a través del SIPRED 2017, el cual se podrá obtener en el Portal del SAT, así como el manual de usuario para su uso y operación. Los anexos del dictamen de estados financieros para efectos fiscales y la información relativa al mismo, elaborada por el contador público inscrito, así como la opinión e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente y los cuestionarios diagnóstico fiscal, deberán ser enviados al SAT vía Internet, por el contribuyente o por el contador público inscrito utilizando para ello el SIPRED 2017. El envío del dictamen fiscal vía Internet, se podrá realizar desde cualquier equipo de cómputo que permita una conexión a Internet y el archivo que se envíe deberá contener los anexos del dictamen, las declaraciones bajo protesta de decir verdad del contador público inscrito y del contribuyente, las

	notas, la opinión, el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente y los cuestionarios diagnóstico fiscal y en materia de precios de transferencia. A efecto de que el dictamen pueda ser enviado, deberá contener toda la información citada en la presente regla.