



ANA MARGARITA MEJÍA GARCÍA, SECRETARIA DEL PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, -----

----- **C E R T I F I C A** -----

QUE CONCLUIDA LA SESIÓN CELEBRADA EL **CINCO DE OCTUBRE DEL DOS MIL DIECISIETE** SE FIJÓ LA LISTA CON EL RESULTADO DEL FALLO DICTADO EN ESTE EXPEDIENTE, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 185 DE LA LEY DE AMPARO. **CONSTE.**-----

**SECRETARIA**

**ANA MARGARITA MEJÍA GARCÍA.**

**PJF - Versión Pública**



de Justicia Administrativa, el representante de  
\*\*\*\*\* \*\*\*\* \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\* \*\* \*\*\*\*\* \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\* \*\*\*\*\* , demandó el amparo y  
protección de la Justicia Federal contra la sentencia  
dictada el once de abril del año en cita por la Tercera Sala  
Regional Metropolitana del mencionado tribunal en el  
juicio de nulidad 7978/16-17-03-9.

**SEGUNDO.** Se tuvieron como terceros interesados al Secretario de Hacienda y Crédito Público, al Administrador Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes, al Administrador Central de Fiscalización al Sector Financiero y al Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes “4”, todos del Servicio de Administración Tributaria, quienes fueron emplazados, el segundo por la autoridad responsable y el resto por el tribunal colegiado.

**TERCERO.** Por acuerdo de ocho de junio del año en curso, el presidente de este tribunal colegiado, al que correspondió conocer de la demanda de garantías, la admitió a trámite y ordenó su registro con el expediente **DA-402/2017.**



**CUARTO.** De la admisión de la demanda se notificó al agente del Ministerio Público de la Federación de la adscripción.

**QUINTO.** Por acuerdo de veintisiete de julio siguiente, se turnó el asunto al magistrado relator para que formulara el proyecto de sentencia.

**CONSIDERANDO:**

**PRIMERO.** Este tribunal colegiado es competente para conocer del juicio de amparo directo de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción V, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 34 de la Ley de Amparo y 37, fracción I, inciso b), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, toda vez que se promueve contra una sentencia definitiva dictada por un tribunal administrativo que reside en la jurisdicción de este órgano judicial.

**SEGUNDO.** El juicio de garantías fue promovido en tiempo, ya que la sentencia reclamada fue notificada a la parte quejosa el lunes ocho de mayo del dos mil diecisiete, mientras que la demanda se recibió en la Oficialía de Partes de las Salas Regionales Metropolitanas del Tribunal Federal de Justicia

Administrativa el lunes veintinueve siguiente, esto es, al décimo cuarto día hábil, descontando en el cómputo los días martes nueve, en que surtió efectos la notificación, sábado trece, domingo catorce, sábado veinte, domingo veintiuno, sábado veintisiete y domingo veintiocho del mes y año en cita, por haber sido inhábiles de conformidad con lo dispuesto por los artículos 74, fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y 65 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

**TERCERO.** El acto reclamado es cierto, según las constancias remitidas por la autoridad responsable en vía de informe justificado.

**CUARTO.** La sentencia que constituye el acto reclamado de la sala responsable, en su parte resolutive, dice:

*I. La parte actora no logró acreditar los extremos de su acción, en consecuencia;*

*II. Se reconoce la validez de la resolución impugnada en el presente juicio, precisada en el resultando 1 de este fallo.*

**QUINTO.** Para controvertir el fallo reclamado, la quejosa propone a estudio los siguientes temas:



1. Omisión de valorar prueba superviniente aportada al juicio.

2. La interpretación pro persona de los artículos 86, fracciones XII, XIII y XV, y 217 de la Ley del Impuesto sobre la Renta deriva en su aplicación al caso concreto y, por tanto, en la ilegalidad del rechazo de la deducción de los ajustes a precios de transferencia de operaciones celebradas con partes relacionadas.

3. La imposibilidad de cumplir el requisito del artículo 31, fracción XIX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta deriva en su inaplicabilidad y no en el rechazo de la deducción.

4. La sala infringió el principio de exhaustividad en el dictado de la sentencia.

5. Inconstitucionalidad de los artículos 86, fracción XV, y 217 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por razón de método en la exposición, los argumentos propuestos a examen se abordarán en ese orden.

Lo anterior se debe a que si bien de manera general y por razón de método, en los juicios de amparo

directo se suelen examinar los tópicos de constitucionalidad de normas generales de manera preferente, en realidad no en todos los casos resulta ser el tema prioritario o primordial que deba ventilarse antes que cualquier otro.

La razón o conveniencia de estudiar los temas de constitucionalidad de leyes de manera prioritaria, o bien, como un tema más entre otros, dependerá de la oportunidad y del contexto en que haya sido aplicada la norma y de las consecuencias que resulten de dicha aplicación, de tal manera que ese estudio será siempre una prioridad cuando la norma controvertida, de estimarse inconstitucional, pueda traer como consecuencia que el acto de autoridad se nulifique por completo. Puede suceder que la aplicación de la norma tenga lugar en la fase inicial de un procedimiento y que por eso el examen de las etapas procesales posteriores deba reservarse para después del estudio de constitucionalidad, ya que, de considerarse inconstitucional la norma de que se trate, las etapas procesales posteriores a su aplicación habrán de anularse por ser frutos de un acto viciado.

En contrapartida, si la aplicación de la norma tildada de inconstitucional sólo tiene implicaciones en



torno a una cuestión accesorio, o bien, en relación con una etapa procesal avanzada, su examen no resultará prioritario, pues, en su lugar, será trascendental examinar en primer término los aspectos de legalidad que incidan en la cuestión principal, o bien, en las etapas procesales iniciales, dado que de estar viciadas de ilegalidad traerán como consecuencia la inutilidad del pronunciamiento sobre la constitucionalidad de la disposición que haya sido aplicada en la resolución reclamada en el juicio de amparo directo, en el procedimiento en que se sustenta o, incluso, en el acto impugnado de origen.

La conveniencia de hacerlo así se traduce en un estudio lógico que, además, evita el examen de temas ociosos o inútiles.

En suma, el examen de constitucionalidad de leyes será previo o no a las cuestiones de legalidad dependiendo de la oportunidad en que se hayan aplicado, de la trascendencia que la norma general tenga en el acto reclamado en el juicio de amparo, así como de la relación que tenga con los aspectos principales o accesorios que comprendan dicho acto.

Además de lo anterior, es de señalarse que de conformidad con los artículos 61, fracción XIV, párrafo

último, 170, fracción I, párrafo cuarto, y 175, fracción IV, párrafo segundo, de la Ley de Amparo, en el juicio de amparo directo no se cuestiona la constitucionalidad de leyes vía acción, sino por vía de excepción a través de los conceptos de violación, como un argumento más para decidir sobre la constitucionalidad de la sentencia reclamada.

Consecuentemente, sólo en el caso de que se observe que el precepto legal que se tilde de inconstitucional en el juicio de amparo directo determine el sentido esencial de la sentencia definitiva, laudo o resolución reclamados, por referirse a un aspecto principal, fundamental o primordial, y que, desde luego, la norma se encuentre aplicada en perjuicio del quejoso, tiene razón de ser la preferencia que se haga en relación con el examen de los conceptos de violación conducentes.

En caso contrario, esto es, cuando el precepto legal que se tilde inconstitucional en el juicio de amparo directo no determine la decisión toral sobre la sentencia definitiva, laudo o resolución reclamados, por referirse a un aspecto accesorio o subsidiario, no existe razón para dar preferencia al examen de los conceptos de violación que sobre el particular se formulen; por el contrario,



deben examinarse preferentemente los temas de legalidad que incidan sobre la cuestión principal o prioritaria, siendo evidente que en este caso los aspectos de constitucionalidad de leyes únicamente se habrán de abordar si los conceptos de violación relativos a los de legalidad resultan infundados o insuficientes, pues de resultar aptos para la concesión del amparo el examen de aquellos resultaría ocioso.

Por tanto, se procederá al examen de los planteamientos de la quejosa en el orden precisado anteriormente, pues se estima que dicho orden permite desarrollar un estudio lógico y sistematizado.

**SEXTO.** La quejosa alega que la sala omitió valorar la prueba superveniente que exhibió mediante escrito de quince de marzo del dos mil diecisiete, consistente en la copia de la sección 3.9.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, en que la autoridad fiscal, en las reglas 3.9.1.1 y 3.9.1.3, estableció las normas a que deben someterse los contribuyentes para llevar a cabo los ajustes en materia de precios de transferencia.

Alega que con dicha documental acredita que la autoridad, al haber emitido esas reglas, reconoció

expresamente que los ajustes de precios de transferencia son procedentes y, en consecuencia, que es ilegal el rechazo de las que dedujo mediante declaración complementaria del ejercicio fiscal dos mil cuatro, rendida el treinta de junio del dos mil seis.

De las constancias de autos se desprende que, tal como afirma la demandante, mediante escrito recibido el quince de marzo del dos mil diecisiete en la Oficialía de Partes de las Salas Regionales Metropolitanas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ofreció como prueba superveniente la copia de las disposiciones antes identificadas (folios 1003 al 1007 del cuaderno de nulidad).

A dicha promoción recayó el acuerdo de diecisiete de marzo siguiente, en que la magistrada instructora desechó dicho medio de convicción con la explicación de que se trata de una disposición normativa de carácter general (folio 1008 del cuaderno de nulidad), sin que la oferente hubiera interpuesto el recurso de reclamación correspondiente, por lo que dicho acuerdo quedó firme.

En consecuencia, es inexacto que la sala hubiera incurrido en la omisión que le atribuye la quejosa,



pues la copia de las disposiciones generales que exhibió a título de prueba superviniente fue desechada.

**SÉPTIMO.** La promovente también alega que, contrario a lo resuelto por la sala responsable, los artículos 86, fracciones XII y XIII, y 217 de la Ley del Impuesto sobre la Renta son aplicables por analogía o mayoría de razón a los ajustes de precios de transferencia de operaciones celebradas entre partes relacionadas residentes en territorio nacional.

Afirma que lo anterior se corrobora con el hecho de que los numerales 3.9.1.1 y 3.9.1.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017 regulan los pasos a seguir para efectuar ajuste de transferencia de precios entre partes relacionadas.

Aduce que la sala debió atender correctamente su argumento de que de la interpretación pro persona de dichas normas, en relación con el 86, fracción XV, del citado ordenamiento, se concluye que son aplicables al caso y, en consecuencia, procede la deducción rechazada por la autoridad, toda vez que su aplicación conlleva a la conclusión de que existe imposibilidad para cumplir el requisito previsto en el artículo 31, fracción XIX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dada la

temporalidad en que debe satisfacer las obligaciones previstas en el artículo 86, fracción XII, del citado ordenamiento.

Alega que el artículo 217 de la ley en cita prevé el derecho de los contribuyentes a hacer los ajustes de precios de transferencia a través de una declaración complementaria, esto es, después de cerrado el ejercicio fiscal correspondiente y con posterioridad al envío de la declaración anual, lo que impide que su deducción cumpla el requisito previsto en el artículo 31, fracción XIX, del ordenamiento legal en cita.

Concluye su exposición diciendo que, en consecuencia, el monto del ajuste no puede estar amparado por un comprobante fiscal emitido en el ejercicio en que se celebró la operación cuando el ajuste deriva de un estudio que se lleva a cabo en el ejercicio siguiente, máxime que, de conformidad con el artículo 86, fracción XII, de dicha ley, sólo se requiere como documentación comprobatoria del ajuste el estudio de precios de transferencia en que se sustente.

Para resolver si los planteamientos de la quejosa son fundados, conviene dar noticia del contenido de los artículos 86, fracciones XII, XIII y XV, 215, párrafos



primero al tercero y último, y 217 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil cuatro, los cuales establecen:

*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:*

*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.*

*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 215 de esta Ley.*

d) *El método aplicado conforme al artículo 216 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 215 de esta Ley.***

*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.***

***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.*

*(...)*

*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.*

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

*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:*

*(...)*

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

***Artículo 217. 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 una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente. Esta declaración complementaria no computará dentro del límite establecido en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.***

Las normas transcritas prevén obligaciones de los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas.



Con excepción del artículo 86, fracción XV, el resto establece expresamente que las reglas que prevén se aplican a operaciones con partes relacionadas en el extranjero. Al no hacer esa distinción la norma invocada, debe entenderse referida indistintamente a operaciones con partes relacionadas en el extranjero o en territorio nacional.

Para el cumplimiento de la obligación que prevé, esto es, para determinar el ingreso acumulable y las deducciones autorizadas respecto de las operaciones que se celebren con partes relacionadas, remite expresamente al artículo 216 del propio ordenamiento, el cual dispone distintos métodos para calcular los precios de transferencia, a efecto de que correspondan a los que se hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Lo expuesto evidencia que de las normas transcritas sólo es aplicable a las operaciones de transferencia celebradas entre partes relacionadas en territorio nacional el artículo 86, fracción XV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de suerte que los contribuyentes que celebren ese tipo de operaciones controladas deben atender a la legislación nacional para

el cumplimiento de las obligaciones tributarias y formales inherentes.

El artículo 10, párrafo tercero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil cuatro dispone que la utilidad fiscal se obtiene restando a los ingresos acumulables del ejercicio las deducciones autorizadas y que al resultado se restan las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, obteniendo así el resultado del ejercicio, esto es, la base gravable.

El cuarto párrafo del citado artículo dispone que el impuesto se pagará mediante declaración que se presente dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal, esto es, en el mes de marzo del año siguiente.

El artículo 14, párrafo primero, fracción II, del ordenamiento en consulta dispone que los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día diecisiete del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago y que la utilidad fiscal para el pago provisional se determinará multiplicando el coeficiente de utilidad respectivo, por los ingresos nominales, es decir, por el ingreso acumulable del período.



De las normas de que se dio noticia se desprende que para el cálculo del pago parcial del impuesto sobre la renta sólo se toman en consideración los ingresos acumulables recibidos en el período, mientras que para determinar la utilidad fiscal del ejercicio y, en consecuencia, el impuesto sobre la renta causado en el año se toman en cuenta tanto los ingresos acumulables como las deducciones autorizadas.

Ahora bien, si el artículo 86, fracción XV, del ordenamiento legal en consulta dispone que cuando se celebren operaciones entre partes relacionadas el ingreso acumulable y las deducciones correspondientes se deben determinar a valores de mercado, esa obligación está vinculada con dos elementos esenciales del tributo: la base gravable y la época de pago.

Por tal motivo, el contribuyente que funge como proveedor en la operación controlada está obligado a calcular su ingreso acumulable generado por operaciones con partes relacionadas tomando en consideración los valores de operaciones comparables celebradas entre partes independientes, lo que se traduce en que mes con mes y anualmente debe corroborar que las operaciones

que celebró en el período cumplan la obligación en cita y, en su caso, hacer el ajuste correspondiente.

En contraparte, el contribuyente que consume los bienes o servicios en esa misma operación, al deducirla debe verificar que está dentro de los valores de mercado y reúne los requisitos necesarios para tal efecto.

Como se explicó en líneas anteriores, las deducciones autorizadas sólo inciden en el cálculo de la utilidad fiscal del ejercicio, por lo que el plazo para hacerlo vence en el mes de marzo del año siguiente.

Ese plazo sólo es extensible a la obtención de la documentación comprobatoria de la operación de la que derive una deducción autorizada, pero no a la de su expedición, pues así se desprende del contenido del artículo 31, fracción XIX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil cuatro, que establece:

*Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:*

*(...)*

*XIX. Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose únicamente de la documentación comprobatoria a que se refiere el*



*primer párrafo de la fracción III de este artículo, ésta se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Respecto de la documentación comprobatoria de las retenciones y de los pagos a que se refieren las fracciones V y VII de este artículo, respectivamente, los mismos se realicen en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales, y la documentación comprobatoria se obtenga en dicha fecha. Tratándose de las declaraciones informativas a que se refiere el artículo 86 de esta Ley, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece dicho artículo y contar a partir de esa fecha con la documentación comprobatoria correspondiente. Además, la fecha de expedición de la documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.*

*Tratándose de anticipos por las adquisiciones o gastos a que se refieren las fracciones II y III del artículo 29 de esta Ley, éstos serán deducibles en el ejercicio en que se efectúen, siempre que se reúnan los siguientes requisitos: se cuente con documentación comprobatoria del anticipo en el mismo ejercicio en que se pagó y con el comprobante que reúna los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, a más tardar el último día del ejercicio siguiente a aquél en que se dio el anticipo. La deducción del anticipo en el ejercicio en el que se pague será por el monto del mismo y, en el ejercicio en el que se recibe el bien o el servicio que se adquiriera, la deducción será la diferencia entre el valor total consignado en el comprobante que reúna los requisitos referidos y el monto del anticipo. Para*

*efectuar esta deducción, se deberán cumplir los demás requisitos que establezcan las disposiciones fiscales.*  
(...)

Lo hasta aquí expuesto permite asumir que los ajustes que se hagan a operaciones celebradas con partes relacionadas en territorio nacional a efecto de cumplir la obligación prevista en el artículo 86, fracción XV, del ordenamiento legal en cita deben estar contenidos en comprobantes fiscales emitidos dentro del ejercicio en que tuvo verificativo la operación.

En caso contrario, los contratantes deberán asumir las cargas fiscales que deriven de su incumplimiento en la parte que les corresponda.

Tratándose de la persona que reciba el bien o servicio, no podrá deducir en el ejercicio una erogación complementaria en uno subsecuente que se generó la operación el ajuste que le hubiera significado.

No es obstáculo para alcanzar esa conclusión el que el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación autorice la presentación de declaraciones complementarias para modificar la declaración anual del ejercicio fiscal, pudiendo incrementar o disminuir las deducciones autorizadas, pues esa posibilidad no implica



que se puedan incluir erogaciones respecto de las cuales no se tenga el comprobante fiscal que reúna los requisitos correspondientes.

Si bien el artículo 217 de la Ley del Impuesto sobre la Renta permite que el ajuste a los precios de transferencia de las operaciones celebradas entre partes relacionadas residentes en el extranjero pueda efectuarse a través de declaración complementaria, lo cierto es que, tal como se adelantó en líneas anteriores, esa disposición no es aplicable a las celebradas entre partes relacionadas en territorio nacional.

El citado artículo 217 de la ley en consulta incide en la época de pago, elemento esencial del tributo, por lo que su interpretación debe atender a lo dispuesto por el artículo 5, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, el cual prevé que cuando establezcan algún elemento del tributo, o bien, alguna excepción, serán de aplicación estricta.

En la tesis de jurisprudencia 2a./J. 133/2002, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que si bien ese tipo de disposiciones son de aplicación estricta, lo cierto es que el intérprete válidamente podrá acudir a los diversos métodos que

permitan conocer la verdadera intención del legislador, siempre que el análisis literal de las palabras que contengan genere incertidumbre sobre su significado.

Este criterio está publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI, diciembre de 2002, página 238, que establece:

**CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO.** *El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.*

Esto es, las normas tributarias que establezcan un elemento esencial, o bien, una excepción, son de



aplicación estricta, pero podrá emplearse algún método de interpretación para desentrañar su significado cuando contengan palabras que generen incertidumbre.

El artículo 217 en consulta establece que los ajustes a precios de transferencia respecto de operaciones controladas celebradas con partes relacionadas en el extranjero se llevarán a cabo mediante declaración complementaria, a condición de que una autoridad fiscal de un país con el que México tenga concertado un tratado en materia fiscal efectúe ese ajuste y la autoridad fiscal nacional lo acepte.

No existe duda respecto de los hechos relevantes que deben coincidir para que en términos de esa disposición sea factible ajustar los precios de las operaciones controladas para el efecto del cálculo correcto del impuesto sobre la renta del contribuyente residente en México mediante una declaración complementaria, de modo que no es posible darle un sentido amplio que permita su aplicación a un supuesto distinto, como es el ajuste a operaciones controladas entre partes relacionadas nacionales efectuados de manera autocorrectiva.

Lo anterior se estima lógico si se toma en cuenta que la circunstancia de que el legislador hubiera distinguido entre operaciones celebradas con partes relacionadas en el extranjero y las efectuadas entre partes relacionadas en territorio nacional se justifica en la medida en que, en el primer caso, los contratantes están sometidos a jurisdicciones de países distintos, de modo que la transacción podrá ser fiscalizada al amparo de normatividad tanto nacional como extranjera y el ajuste efectuado merced a la determinación de una autoridad fiscal de un país, para que se vea reflejado en el impuesto causado por el contribuyente nacional, requiere autorización de la autoridad nacional, dificultando el cumplimiento en tiempo de obligaciones.

En cambio, cuando ambos sujetos involucrados en una operación residen en un mismo país, estarán sujetos a la regulación doméstica y al control de la misma autoridad fiscalizadora.

En consecuencia, si el artículo 217 de la Ley del Impuesto sobre la Renta autoriza hacer un ajuste a precios de transferencia de operaciones celebradas con una parte relacionada en el extranjero mediante declaración complementaria, es sólo para el caso en que la autoridad fiscal extranjera ajuste el valor de la



operación al contribuyente radicado en ese país, con la condición de que la autoridad fiscal nacional en México lo acepte.

Por tal motivo, no es posible asumir como jurídicamente válido que esa disposición pueda ser aplicada analógicamente o por mayoría de razón a las operaciones celebradas entre partes relacionadas nacionales, pues tal como quedó expuesto, ambas partes están sometidas a la jurisdicción de una misma autoridad hacendaria y a la misma normatividad fiscal, de modo que no se está en una situación análoga a la regulada por el precepto legal en cita.

Conviene agregar que el artículo 86, fracciones XII y XIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta sólo prevé obligaciones formales adicionales para las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas en el extranjero, como son rendir declaración informativa de ese tipo de operaciones y obtener y conservar la documentación comprobatoria con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo con los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, así como sus requisitos.

El hecho de que en la primera de dichas fracciones se establezcan una serie de documentos que deben recabar los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas en el extranjero no se traduce en que esa documentación sustituya, para efectos de la deducción de esas operaciones, a las establecidas en otras disposiciones, como es el artículo 31 del propio ordenamiento.

Tal como dispuso el legislador en el artículo 86, párrafo primero, de la ley en consulta, las obligaciones que establece se deben cumplir además de las dispuestas en el resto del ordenamiento, es decir, se trata de cargas adicionales específicas para ese grupo de contribuyentes, de modo que no sustituyen o excluyen el cumplimiento de otras.

En consecuencia, aun cuando el artículo 86, fracciones XII y XIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta fuera susceptible de aplicación analógica a los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas en territorio nacional, las disposiciones que prevé no inciden en el momento en que deba darse cumplimiento a la obligación establecida en el artículo 86, fracción XV, del ordenamiento legal en consulta, ni



excluyen o generan imposibilidad de satisfacer lo dispuesto en el diverso 31, fracción XIX, del mismo cuerpo normativo.

No es obstáculo para adoptar esta decisión el hecho de que en dos mil diecisiete la autoridad hacendaria hubiera regulado el procedimiento a seguir para deducir el ajuste de precios de transferencia de operaciones entre partes relacionadas en territorio nacional, pues el asunto que nos ocupa escapa al ámbito temporal de validez de esas disposiciones, en virtud de que las operaciones entre la quejosa y sus partes relacionadas tuvieron lugar en dos mil cuatro y su ajuste en dos mil seis.

Si bien la promovente alega que la interpretación pro persona de las disposiciones en mención conduce a la conclusión de que es aplicable a las operaciones celebradas entre partes relacionadas nacionales, lo que en realidad pretende es que el tribunal, apartándose de la obligación de interpretar estrictamente la norma fiscal, determine que le son aplicables por analogía o mayoría de razón disposiciones que no rigen su situación concreta, alcance que no tiene dicho principio pro persona.

Corroborar lo anterior, en la parte conducente, el criterio de jurisprudencia 2a./J. 56/2014 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 6, mayo de 2014, Tomo II, página 772, que establece:

**PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN MÁS FAVORABLE A LA PERSONA. SU CUMPLIMIENTO NO IMPLICA QUE LOS ÓRGANOS JURISDICCIONALES NACIONALES, AL EJERCER SU FUNCIÓN, DEJEN DE OBSERVAR LOS DIVERSOS PRINCIPIOS Y RESTRICCIONES QUE PREVÉ LA NORMA FUNDAMENTAL.** Si bien la reforma al artículo 1o. de la Constitución Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, implicó el cambio en el sistema jurídico mexicano en relación con los tratados de derechos humanos, así como con la interpretación más favorable a la persona al orden constitucional -principio pro persona o pro homine-, ello no implica que los órganos jurisdiccionales nacionales dejen de ejercer sus atribuciones y facultades de impartir justicia en la forma en que venían desempeñándolas antes de la citada reforma, sino que dicho cambio sólo conlleva a que si en los instrumentos internacionales existe una protección más benéfica para la persona respecto de la institución jurídica analizada, ésta se aplique, sin que tal circunstancia signifique que, al ejercer tal función jurisdiccional, dejen de observarse los diversos principios constitucionales y legales -legalidad, igualdad, seguridad jurídica, debido proceso, acceso efectivo a la justicia, cosa juzgada-, o las restricciones que prevé la norma fundamental, ya



*que de hacerlo, se provocaría un estado de incertidumbre en los destinatarios de tal función.*

Lo hasta aquí expuesto también es útil para evidenciar que si las disposiciones del título VI, denominado: *De los territorios con regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales*, capítulo II *De las Empresas Multinacionales*, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con excepción del artículo 216, no son aplicables a las operaciones celebradas entre partes relacionadas en territorio nacional, tampoco lo es la Guía sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, pues dicho documento sólo es aplicable para interpretar las disposiciones de ese apartado de la ley.

Corrobora lo anterior lo expresado en el párrafo 12 del prólogo del citado instrumento en el sentido de que ... *estas directrices que contiene no consideran cuestiones de naturaleza interna sino que se centran en los aspectos internacionales de los precios de transferencia (sic).*

Lo hasta aquí expuesto deja en claro que no asiste la razón a la quejosa en su afirmación de que los artículos 86, fracciones XII y XIII, y 217 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como la Guía sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales son aplicables al caso.

En consecuencia, tampoco le asiste razón en sus argumentos que tienen como premisa la aplicación de tales disposiciones, como son:

1. Que las fechas para el cumplimiento de las obligaciones que prevén generan imposibilidad de cumplir el requisito para deducir un gasto previsto en el artículo 31, fracción XIX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

2. En términos de lo dispuesto por el artículo 86, fracciones XII y XIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la única documentación comprobatoria del ajuste es el estudio de precios de transferencia que lo motive, por lo que no es aplicable el citado artículo 31, fracción XIX, del ordenamiento en consulta.

3. Que, en términos de lo dispuesto en el numeral 4.36 de la Guía sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones



Fiscales, la autoridad debe ser flexible respecto del ejercicio en que tendrá por efectuado el ajuste correspondiente.

Desde diverso aspecto, alega que el pago cuya deducción fue rechazada cumple lo dispuesto por el artículo 31, fracción XIX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Aduce que exhibió las facturas que le fueron expedidas por sus partes relacionadas del trece de enero al treinta de diciembre del dos mil cuatro, esto es, dentro del ejercicio en que hizo la deducción rechazada, de modo que si las diversas facturas emitidas el doce de junio del dos mil seis amparan la misma operación, es evidente que son complementarias y, por tanto, deducibles en el ejercicio en que se prestaron los servicios.

En líneas anteriores quedó expuesto que los ajustes de precios de transferencia de operaciones celebradas entre partes relacionadas nacionales deben efectuarse dentro del ejercicio fiscal y que los comprobantes fiscales que los amparen deben cumplir, entre otros requisitos, el relativo a que la fecha de expedición corresponda al ejercicio en que se pretenda

deducir, so pena, para el beneficiario del servicio, de no poder deducirlo.

Por tal motivo, aun cuando los comprobantes fiscales que amparen los ajustes sean complementarios de los emitidos originalmente y, por tanto, correspondan a la misma operación, no es factible su deducción en un ejercicio distinto al en que fueron expedidos.

Sin que esa circunstancia implique, como afirma la demandante, incumplimiento al principio de simetría fiscal.

La simetría fiscal que invoca la quejosa se refiere al equilibrio que debe existir entre ingresos y gastos, y se traduce en que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso, a la persona física o moral que realiza el pago que lo genera le debe corresponder una deducción.

Dicho principio está reconocido respecto de las operaciones controladas que se celebren entre partes relacionadas, pues tal como se expuso anteriormente, el artículo 86, fracción XV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé que tanto el ingreso acumulable como la deducción que derive de esas operaciones debe



considerarse a valores de mercado; lo que implica que al ingreso acumulable le corresponda una deducción idéntica.

Sin embargo, no debe perderse de vista que lo que eventualmente impediría que un ajuste al ingreso acumulable se refleje en la deducción de la contraparte es la falta de los requisitos formales indispensables para su deducción, lo que es atribuible no a las disposiciones legales sino a la falta de diligencia de las partes en la revisión oportuna de los precios de transferencia de sus operaciones.

Bastan las explicaciones anteriores para evidenciar que si las facturas que amparan el gasto cuya deducción pretende la quejosa se emitieron en el ejercicio fiscal dos mil seis, no es posible su deducción en el ejercicio dos mil cuatro, por no satisfacer el requisito previsto en el artículo 31, fracción XIX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo anterior con independencia de que a partir del dos mil diecisiete se hubiera previsto en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017 una mecánica específica para resolver problemas como el de la demandante, pues tal como ha sido ampliamente explicado, la normatividad

vigente en dos mil cuatro contiene disposiciones suficientes para definir el momento y la forma en que se debe dar cumplimiento a la obligación establecida en el artículo 86, fracción XV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esto es, para tal efecto, la quejosa y sus partes relacionadas debieron observar las reglas atinentes al cálculo de la base gravable y época de pago del impuesto sobre la renta en los términos ya explicados.

Finalmente, la demandante aduce que la sentencia reclamada no es exhaustiva, pues la sala omitió pronunciarse respecto de la prueba superveniente que ofreció y hacerse cargo de los argumentos en que adujo lo siguiente:

1. Lo resuelto por la autoridad viola el principio de simetría fiscal.
2. No pretende deducir operaciones que no se hubieran efectuado en el ejercicio fiscal dos mil cuatro.
3. No hizo una interpretación pro homine de los artículos 86, fracciones XII, XIII y XV, y 217 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.



4. El rechazo de la deducción no le permite tributar según su capacidad contributiva.

Con independencia de si la sala se hizo cargo de tales planteamientos, lo cierto es que a lo largo de esta ejecutoria han quedado resueltos, por lo que aun cuando la sala hubiera incurrido en la omisión que acusa, no sería factible conceder el amparo, dado que ha quedado demostrado que en el fondo no le asiste la razón.

**OCTAVO.** Al no haber prosperado los argumentos de legalidad, el tribunal procede a hacerse cargo de aquellos en que la quejosa propone la inconstitucionalidad de los artículos 86, fracción XV, y 217 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para que en el juicio de amparo directo sea posible el estudio de los argumentos propuestos para demostrar la inconstitucionalidad de normas generales, el tribunal colegiado deberá verificar:

a) Si la situación abstracta prevista por la norma general impugnada efectivamente se concretó, ya sea en el acto de origen, en el procedimiento, o bien, en la sentencia reclamada;

b) Si respecto de tal norma, en caso de que se tratara de un amparo indirecto, el juicio resultaría procedente;

c) Si la eventual concesión del amparo contra la sentencia por la aplicación de la norma controvertida, en caso de que resultara inconstitucional, efectivamente trascenderá en el acto impugnado de origen y,

d) La aptitud o eficiencia de los conceptos de violación para hacer el examen de constitucionalidad de leyes que se proponga.

Sólo la concomitancia de esos presupuestos permitirá que el tribunal de amparo haga el estudio respectivo y llegue a la determinación que corresponda.

En el asunto que se resuelve no se satisface la tercera condición de viabilidad para emprender el estudio de constitucionalidad, pues aun cuando se declararan fundados los argumentos de la quejosa, la decisión no trascendería al acto impugnado de origen, como se demuestra enseguida.



De la resolución administrativa impugnada se desprende que el motivo por el que se rechazó la deducción del ajuste de precios de transferencia de las operaciones celebradas por la quejosa con sus partes relacionadas en dos mil cuatro obedeció al hecho de que los comprobantes fiscales de la erogación complementaria fueron expedidos en dos mil seis, de suerte que no es posible su deducción en un ejercicio fiscal anterior porque no se satisface el requisito establecido en el artículo 31, fracción XIX, de la Ley del Impuesto sobre Renta, consistente en que la fecha de expedición corresponda al ejercicio fiscal en que se haga la deducción.

Por tal motivo, aun cuando se llegara a la conclusión de que las normas controvertidas son inconstitucionales y, en consecuencia, que el ajuste a los precios de transferencia cuya deducción pretende la demandante pueden deducirse en términos de lo dispuesto por el artículo 217 del citado ordenamiento, esto es, mediante declaración complementaria, la quejosa continuará obligada a cumplir, para efecto de deducir esa erogación, el requisito antes identificado, por lo que subsistirá el motivo que tuvo la autoridad para rechazar la deducción.

En las relatadas condiciones, a nada práctico conduciría resolver si las normas tildadas de inconstitucionales violan los principios de seguridad jurídica y los de igualdad, de equidad y de proporcionalidad tributaria, pues aun cuando se llegara a la conclusión de que asiste razón a la demandante, la deducción continuará siendo improcedente.

Aunado a lo anterior, conviene precisar que respecto del artículo 217 de la Ley del Impuesto sobre la Renta tampoco se satisface la primera condición de viabilidad para emprender el estudio de constitucionalidad, pues la quejosa no se coloca en la hipótesis normativa que prevé, esto es, no se le aplicó.

La pretensión que se deduce que los conceptos de violación encaminados a demostrar su inconstitucionalidad es que dicha norma le sea aplicada, esto es, que se le considere incluido en la hipótesis normativa que prevé.

El alto tribunal ha sostenido que cuando se impugne una norma fiscal que otorga un beneficio a determinados contribuyentes, excluyendo a quienes jurídicamente deben considerarse iguales, es factible abordar su constitucionalidad, pues de considerarse



inequitativa los efectos de la concesión de amparo se traducirán en hacer extensivo al agraviado el beneficio que prevén.

Corrobora esa afirmación el criterio de jurisprudencia 2a./J. 94/2009 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXX, agosto de 2009, página 97, que establece:

**AMPARO INDIRECTO Y DIRECTO EN QUE SE CUESTIONA UNA NORMA FISCAL QUE SE ESTIMA INEQUITATIVA PORQUE OTORGA UN BENEFICIO SÓLO A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES, RESPECTO DE LOS QUE JURÍDICAMENTE SON IGUALES. ANTE LA POSIBILIDAD JURÍDICA DE RESTITUIR AL QUEJOSO EN EL GOCE DE LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL VIOLADA, EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO ES PROCEDENTE Y EN EL DIRECTO EL CONCEPTO DE VIOLACIÓN RELATIVO ES OPERANTE.** No se actualiza la causa de improcedencia prevista en el artículo 73, fracción XVIII, en relación con el numeral 80, interpretado en sentido contrario, ambos de la Ley de Amparo, cuando en un juicio de garantías se impugna una norma fiscal que otorga un beneficio a determinados contribuyentes, excluyendo a quienes jurídicamente deben considerarse iguales -entre ellos el quejoso-. Lo anterior deriva de la posibilidad jurídica de restituir al quejoso en el pleno goce de la garantía individual violada, pues de estimarse inequitativa la norma reclamada los efectos

*de la concesión de amparo se traducirán en hacer extensivo al agraviado el beneficio previsto en el precepto jurídico declarado inconstitucional, sin poder considerar lo contrario, o sea, estimar que es imposible que tenga efectos esa determinación, pues ello impediría salvaguardar el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por tanto, al no operar dicha causa de improcedencia, no debe sobreseerse en el juicio, tratándose de amparo indirecto, ni declarar inoperantes los conceptos de violación, en amparo directo, aduciendo la imposibilidad de materializar, en tal supuesto, los efectos restitutorios que son propios del juicio constitucional; en consecuencia, de no actualizarse diverso motivo de improcedencia, debe estudiar el fondo planteado respecto de la inconstitucionalidad de la norma.*

Sin embargo, ese criterio no es aplicable al asunto porque la norma tildada de inconstitucional no prevé un beneficio fiscal en favor de un determinado sector de contribuyentes.

Lo que dicho precepto legal establece es la forma y condiciones para que un contribuyente cumpla la obligación de determinar sus ingresos acumulables y las deducciones autorizadas cuando deriven de operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero y una autoridad fiscal de un país con el que México tenga celebrado un tratado en materia fiscal



determine un ajuste a los precisos de transferencia pactados en esas operaciones.

Por tal motivo, al no prever algún beneficio que pueda hacerse extensivo al demandante con motivo de la declaración de inconstitucionalidad, no es posible considerar operantes sus conceptos de violación.

Toda vez que la quejosa no demostró la violación a los derechos constitucionales que alega, lo procedente es negar el amparo.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

**ÚNICO.** La Justicia de la Unión **NO AMPARA NI PROTEGE** a \*\*\*\*\* \*\*\*\* \*\*\*\*\*

\*\*\*\*\* \*\*\*\*\* \*\* \*\*\*\*\* \*\*\*\*\*

\*\*\*\* \*\*\*\*\* \*\*\*\* \*\*\*\*\* , contra la

sentencia dictada el once de abril del dos mil diecisiete por la Tercera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en autos del juicio de nulidad 7978/16-17-03-9.

**Notifíquese personalmente;** con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos al órgano jurisdiccional de origen y, en su oportunidad, archívese el expediente.

Así, por unanimidad de votos de los Magistrados Carlos Ronzon Sevilla (presidente), Julio Humberto Hernández Fonseca y Joel Carranco Zúñiga, lo resolvió el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, siendo relator el primero de los nombrados.

Firman los magistrados con la secretaria que autoriza y da fe.

*“En términos de lo previsto en los artículos 73, fracción II, 113 y 116 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que se ubique en esos supuestos normativos.”*

En diecisiete de octubre de dos mil diecisiete se concluyó el engrose del asunto. La secretaria del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Doy fe. - - -



PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN



# PJF - Versión Pública

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

El diecisiete de octubre de dos mil diecisiete, la licenciada Ana Margarita Mejía García, Secretario(a), con adscripción en el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, hago constar y certifico que en esta versión pública no existe información clasificada como confidencial o reservada en términos de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública. Conste.

PJF - Versión Pública