

**AMPARO EN REVISIÓN 927/2016  
QUEJOSAS: CONTROLADORA BUNGE,  
SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL  
VARIABLE Y OTRAS**

**PONENTE: MINISTRO JOSÉ FERNANDO FRANCO GONZÁLEZ SALAS  
SECRETARIO: JOEL ISAAC RANGEL AGÜEROS  
ELABORÓ: DIEGO GAMA SALAS**

**Vo.Bo.:**

Ciudad de México. Acuerdo de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente a la sesión de \_\_\_\_\_ de dos mil diecisiete.

**COTEJADO:**

**VISTOS; Y  
RESULTANDO:**

**PRIMERO.** Por escrito presentado el dieciséis de febrero de dos mil dieciséis, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en la Ciudad de México, las empresas Controladora Bunge, Inmobiliaria Gilsa, Inmobiliaria A. Gil, Servicios Bunge, Molinos Bunge, Harinera La Espiga, Bunge Comercial, Molinos Bunge de México, Industrial Molinera Montserrat y Servicios Molinos Bunge de México, todas ellas sociedades anónimas de capital variable, solicitaron el amparo y protección de la Justicia Federal contra las autoridades y los actos que a continuación se señalan:

**“III. AUTORIDADES RESPONSABLES.**

- a) La Cámara de Diputados del Congreso de la Unión.
  - b) La Cámara de Senadores del Congreso de la Unión.
  - c) El Presidente de los Estados Unidos Mexicanos.
  - d) El Jefe del Servicio de Administración Tributaria.
  - e) El Administrador General de Grandes Contribuyentes, del Servicio de Administración Tributaria.
  - f) El Secretario de Relaciones Exteriores.
- (...)

**V. NORMAS GENERALES RECLAMADAS.**

1. De la Cámara de Diputados y de la Cámara de Senadores, integrantes del Congreso de la Unión, se reclaman los siguientes actos:

1.1 La discusión, aprobación y expedición del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan 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”, publicado en el DOF el 18 de noviembre de 2015.

Del referido decreto se reclama la adición del artículo 76-A de la LISR, mismo que establece textualmente lo siguiente:

(transcribe)

1.2. De igual forma, del referido Decreto se impugna la reforma a los artículos 32-D, fracción IV, 81, fracción XL y 82, fracción XXXVII, todos ellos del CFF.

Al respecto, los referidos preceptos señalan textualmente lo siguiente:

(transcribe)

1.3. La discusión, aprobación y expedición del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Aduanera”, publicado en el DOF el 9 de diciembre de 2013.

Del referido decreto se reclama la adición del artículo 59, fracción IV de la Ley Aduanera, mismo que establece textualmente lo siguiente:

(transcribe)

2. Del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos se reclama la promulgación y expedición de los siguientes decretos:

2.1. “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 de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013.

2.2. “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan 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”, publicado en el DOF el 18 de noviembre de 2015.

2.3. “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Aduanera”, publicado en el DOF el 9 de diciembre de 2013.

3. Del Jefe del SAT se reclaman los siguientes actos:

3.1. La expedición de la RMF 2016 publicada el 23 de diciembre de 2015 en el DOF, en específico la regla 2.1.3., la cual señala textualmente lo siguiente:

(transcribe)

3.2. La expedición de la RGCE 2016 publicada el 27 de enero de 2016 en el DOF, en específico la regla 1.3.3., la cual señala textualmente lo siguiente:

(transcribe)

4. Del Administrador General de Grandes Contribuyentes, del Servicio de Administración Tributaria –como representante de México-, la firma del MULTILATERAL COMPETENT AUTHORITY AGREEMENT ON THE EXCHANGE OF COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTS (Acuerdo de Autoridad Competente para el Intercambio del Reporte País por País), -mismo que fue redactado en idiomas inglés y francés-, el cual se transcribe a continuación:

(transcribe)

Del Secretario de Relaciones Exteriores se reclama que en términos del artículo 7 de la Ley para la Celebración de Tratados dicha Secretaría deberá formular el dictamen correspondiente acerca de la procedencia de suscribirlo y, en su caso, lo inscribirá en el Registro respectivo.”

**SEGUNDO.** Por cuestión de turno, correspondió conocer del asunto al Juez Segundo de Distrito en Materia Administrativa en la Ciudad de México, el cual, mediante acuerdo de diecisiete de febrero de dos mil dieciséis, admitió a trámite la demanda de amparo, la registró bajo el expediente 370/2016, requirió a las autoridades para que rindieran sus respectivos informes justificados y señaló fecha y hora para la celebración de la audiencia constitucional.

**TERCERO.** El dos de mayo de dos mil dieciséis, el Juez de Distrito celebró la audiencia constitucional y dictó sentencia, terminada de engrosar el nueve de mayo siguiente, en la que sobreseyó en parte y negó el amparo en otra.

**CUARTO.** Mediante escrito presentado el veintiséis de mayo de dos mil dieciséis, el autorizado de las quejas, Fernando de la Fuente Guzmán, interpuso recurso de revisión contra la resolución que antecede.

**QUINTO.** Por cuestión de turno, correspondió conocer del recurso de revisión al Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, cuyo Magistrado Presidente, mediante acuerdo de siete de junio de dos mil dieciséis, admitió a trámite el recurso y lo registró bajo el expediente 193/2016.

Las autoridades responsables Jefe del Servicio de Administración Tributaria, Administrador General de Grandes Contribuyentes y Presidente de la República, a través de sus representantes, interpusieron revisión adhesiva, las cuales se admitieron en acuerdo de veinte de junio de dos mil dieciséis.

**SEXTO.** En sesión de veinticinco de agosto de dos mil dieciséis, el Tribunal Colegiado del conocimiento dictó resolución, en la que se declaró legalmente incompetente para conocer del recurso de revisión y ordenó la remisión de los autos a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

**SÉPTIMO.** Mediante acuerdo de diecinueve de septiembre de dos mil dieciséis, el Ministro Presidente de este Alto Tribunal reasumió la competencia originaria para conocer del recurso de revisión, lo registró bajo el expediente 927/2016 y turnó los autos para su estudio al Ministro José Fernando Franco González Salas.

**OCTAVO.** Por acuerdo de diecinueve de octubre de dos mil dieciséis, el Presidente de la Segunda Sala decretó el avocamiento de ésta al conocimiento del asunto y ordenó la devolución de los autos al Ministro ponente.

**NOVENO.** Con fundamento en los artículos 73 y 184 de la Ley de Amparo, se llevó a cabo la publicación del proyecto de resolución por lo que hace al estudio de constitucionalidad de las normas impugnadas.

### CONSIDERANDO:

**PRIMERO. Competencia.** Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer y resolver el presente asunto.<sup>1</sup>

**SEGUNDO. Oportunidad y legitimación.** El Tribunal Colegiado del conocimiento abordó previamente estos aspectos y determinó que los recursos de revisión principal y adhesiva son oportunos y provienen de parte legitimada para ello.

**TERCERO. Antecedentes.** Para una mejor comprensión del asunto, resulta pertinente relatar los antecedentes relevantes del caso:

1. Por escrito presentado el dieciséis de febrero de dos mil dieciséis, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en la Ciudad de México, Controladora Bunge y otras solicitaron el amparo y protección de la Justicia Federal en contra del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones 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”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el dieciocho de noviembre de dos mil quince. Específicamente, reclamaron el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Asimismo, se reclamaron los artículos 32-D, fracción IV, 81, fracción XL, y 82, fracción XXXVII, del Código Fiscal de la Federación; artículo 59, fracción IV, de la Ley Aduanera; las reglas 2.1.30 de la

---

<sup>1</sup> De conformidad con los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, inciso e), y 83 de la Ley de Amparo; 10, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; así como con el punto Segundo, fracción III, aplicado en sentido contrario, y Tercero del Acuerdo General Plenario 5/2013, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiuno de mayo de dos mil trece.

Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal de dos mil dieciséis y la diversa regla 1.3.3 de las Reglas Generales de Comercio Exterior para el mismo ejercicio fiscal; la emisión del “*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country by Country Reports*” (Acuerdo de autoridad competente para el intercambio del reporte país por país); y, la emisión del dictamen previsto en el artículo 7 de la Ley sobre la Celebración de Tratados, por parte de la Secretaría de Relaciones Exteriores, en relación con la procedencia de suscribir el aludido acuerdo.

En los conceptos de violación, la quejosa alegó, en síntesis, lo siguiente:

- En el primer concepto de violación adujo que el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola es contrario a su derecho de legalidad y seguridad jurídica, al obligar a la quejosa a presentar información que no tienen obligación de tener ni facultad de exigir, ya que se trata de documentación que pertenece a otras personas morales integrantes del grupo empresarial multinacional.
- En el segundo motivo de inconformidad, adujo que el precepto que reclama es contrario al derecho de seguridad jurídica en razón de que la obligación de presentar declaraciones informativas con motivo de las operaciones con partes relacionadas, es una medida desproporcional al fin perseguido por el legislador, pues se exige la presentación de información que no es necesaria para determinar si los precios de transferencia están pactados conforme al valor de mercado.
- En el tercer concepto de violación, adujo que se viola en su perjuicio el derecho de seguridad y legalidad toda vez que la información que se le solicita no tiene relación el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, tratándose de precios de transferencia.
- En el cuarto concepto de violación, alegó que el precepto reclamado no indica de forma clara cuando puede solicitarse la declaración país por país a la subsidiaria mexicana del grupo internacional, lo que viola los principios de legalidad y seguridad jurídica.

- En el quinto concepto de violación, alegó que los artículos 32-D, 81, fracción XL, y 82, fracción XXXVII del Código Fiscal de la Federación, así como las reglas 2.1.30 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016 y la regla 1.3.3 de las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2016, violan el derecho fundamental de legalidad y seguridad jurídica al establecer diversas sanciones que transgreden diversos principios en materia penal que protegen al gobernado a efecto de que ésta sea castigado exclusivamente por la realización de actos que se encuentren dentro de su ámbito de competencia y no así por actos que de ninguna manera le sean atribuibles a él por exceder precisamente su esfera jurídica.
- En el sexto concepto de violación, alegó que se transgreden los principios de legalidad y seguridad jurídica en virtud de que el legislador omitió observar las exigencias del principio de proporcionalidad punitiva establecido en el artículo 22 constitucional.
- En el séptimo concepto de violación, señaló que la adición del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta carece de fundamentación y motivación, ya que en los trabajos legislativos se adujo que el Estado mexicano tiene la obligación ineludible de cumplir con los compromisos internacionales en materia de documentación relacionada con los precios de transferencia; sin embargo, el Reporte BEPS de dicha organización no es vinculante para el Estado mexicano.
- En el octavo concepto de violación, señaló que la obligación relativa a la presentación de declaraciones informativas con motivo de la realización de operaciones con partes relacionadas es contraria a su derecho a la protección de datos personales, ya que no se prevén mecanismos en las disposiciones nacionales o internacionales que aseguren la confidencialidad de la información proporcionada por el contribuyente.
- En el noveno concepto de violación, indicó que el artículo 76-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta es contrario al principio de legalidad tributaria, en razón de que no establece límite a la regulación que pueda ser emitida por la autoridad fiscal.

- En el décimo concepto de violación, argumentó que el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el principio de territorialidad, en virtud de que contiene efectos jurídicos irradiados colateralmente hacia terceros que no realizan operaciones en territorio nacional, ya que se solicita información perteneciente a personas morales establecidas en el extranjero, aunado a que en caso de incumplimiento la sanción será para el contribuyente residente en México.
- En el décimo primer concepto de violación, adujo que se viola el artículo 20 constitucional, toda vez que la información que se exige a la quejosa puede ser utilizada a juicio de la autoridad administrativa para constituir pruebas en un procedimiento fiscal e inclusive en un procedimiento de índole penal, ya que se exige la presentación de documentación cuyo contenido va más allá de la finalidad de verificar los precios de transferencia.
- En el décimo segundo concepto de violación, alega que se violan los principios de presunción de inocencia y buena de los contribuyentes, ya que la obligación de presentar información relativa a las operaciones con partes relacionadas, parte de la presunción de culpabilidad de los contribuyentes, pues pareciere ser que se cree que éstos omiten pagar los impuestos.
- En el décimo tercer motivo de inconformidad, alegó que el envío de la información solicitada genera que la autoridad lo fiscalice de manera ilimitada, lo que a su juicio es un acto de molestia que debe estar fundado y motivado, en ese sentido, adujo, la revisión de la contabilidad fuera del domicilio del contribuyente es un acto de molestia, por tanto, debe realizarse en términos del artículo citado y al no hacerse así, pues la autoridad revisa la contabilidad que le es enviada vía electrónica trasgrede en su perjuicio el derecho de legalidad previsto en el artículo 16 constitucional.
- En el décimo cuarto concepto de violación, señaló que el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el principio de supremacía nacional, en virtud de que la información que requiere no es susceptible de intercambiarse en términos de diversos instrumentos internacionales, por lo que dicho precepto es contrario al artículo 133 constitucional.

- En el décimo quinto concepto de violación, señala que el convenio interinstitucional de intercambio automático de información de las declaraciones informativas país por país, en relación con el diverso 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgrede el principio de soberanía nacional al obligar a los residentes en México a proporcionar información propia y de terceros para la determinación de contribuciones en Estados extranjeros.
- En el décimo sexto concepto de violación, señala que el Acuerdo denominado "*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country by Country Reports*" (Acuerdo de autoridad competente para el intercambio del reporte país por país), viola los principios de legalidad y seguridad jurídica, en virtud de que no existe una versión en el idioma español, aunado a que no fue ratificado por el Senado de la República.
- En el décimo séptimo concepto de violación, reiteró que el Acuerdo denominado "*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country by Country Reports*" (Acuerdo de autoridad competente para el intercambio del reporte país por país), no fue ratificado por la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión.
- En el décimo octavo concepto de violación, alegó que el acuerdo denominado "*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country by Country Reports*" (Acuerdo de autoridad competente para el intercambio del reporte país por país). Viola el derecho de audiencia en la medida en que no se prevé como exigencia para realizar el intercambio de información, una petición formal debidamente fundada y motivada por parte del país que desea obtener dicha información, ni tampoco un procedimiento con las debidas formalidades de notificar al contribuyente.

2. Por cuestión de turno, correspondió conocer de la demanda de amparo al Juez Segundo de Distrito en Materia Administrativa en la Ciudad de México (expediente 370/2016), el cual, seguidos los trámites de ley, celebró la audiencia constitucional el dos de mayo de dos mil dieciséis y dictó sentencia, terminada de engrosar el nueve siguiente, en

la que sobreseyó en parte y negó el amparo en otra. Lo anterior, de acuerdo con las siguientes consideraciones:

❖ **Considerando segundo.** En este apartado, precisó los actos reclamados en el siguiente sentido:

- La discusión, aprobación, promulgación y expedición del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan 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”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el dieciocho de noviembre de dos mil quince, en específico los artículos 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 32-D, fracción IV, 81, fracción XL y 82, fracción XXXVII, del Código Fiscal de la Federación.

- La discusión, aprobación y expedición del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Aduanera”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el nueve de diciembre de dos mil trece, en específico el artículo 59, fracción IV.

- La expedición de la Resolución Miscelánea Fiscal para el Ejercicio dos mil dieciséis, publicada el veintitrés de diciembre de dos mil quince en el Diario Oficial de la Federación, en específico la regla 2.1.3.

- La expedición de la Reglas Generales de Comercio Exterior para el Ejercicio dos mil dieciséis, publicadas el veintisiete de enero de dos mil dieciséis en el Diario Oficial de la Federación, en específico la regla 1.3.3.

- La firma del “*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country by Country Reports*” (Acuerdo de autoridad competente para el intercambio del reporte país por país).

- El dictamen, suscripción, y en su caso, la inscripción en el Registro respectivo del “*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country by Country Reports*” (Acuerdo de autoridad competente para el intercambio del reporte país por país).

❖ **Considerando tercero.** En este apartado, se consideró inexistente el acto atribuido al Secretario de Relaciones Exteriores, consistente en el dictamen, suscripción y, en su caso, inscripción del “*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country by Country Reports*” (Acuerdo de autoridad competente para el intercambio del reporte país por país), en tanto que dicha autoridad lo negó en su informe justificado y la parte quejosa fue omisa en aportar pruebas que desvirtuaran esa negativa.

❖ **Considerando cuarto.** En seguida, consideró ciertos los actos reclamados a las Cámaras de Diputados y de Senadores, así como al Presidente de la República y al Jefe del Servicio de Administración Tributaria, toda vez que dichas autoridades así lo manifestaron en sus respectivos informes justificados.

Asimismo, se consideró cierto el acto atribuido al Administrador General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, consistente en la firma del “*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country by Country Reports*” (Acuerdo de autoridad competente para el intercambio del reporte país por país).

❖ **Considerando quinto.** En este apartado se analizaron las causas de improcedencia al tenor de lo siguiente:

- Oficiosamente, se consideró actualizada la causal de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, en relación con los artículos 32-D, fracción IV, 81, fracción XL y 82, fracción XXXVII del Código Fiscal de la Federación; 59, fracción IV, de la Ley Aduanera; Regla 2.1.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio de dos mil dieciséis, publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintitrés de diciembre de dos mil quince; y, Regla 1.3.3 de las Reglas Generales de Comercio Exterior para el ejercicio de dos mil dieciséis, publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintisiete de enero de dos mil dieciséis.

Lo anterior, puesto que las anteriores disposiciones legales son de carácter heteroaplicativo, ya que con su sola entrada en vigor no crean, transforman o extinguen situaciones concretas de derecho, sino que para que se configure el

perjuicio a la promovente, se requiere de la actualización de un acto concreto de aplicación, tal como lo es: 1) que alguna autoridad administrativa se haya rehusado a contratar adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con la quejosa; 2) que se le haya impuesto una multa con motivo del incumplimiento de la obligación de presentar sus declaraciones informativas de partes relacionadas; 3) que no se haya aplicado un subsidio o estímulo al que en principio tuviera derecho o, 4) que se haya determinado la suspensión en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos o en el Padrón de Exportadores Sectorial.; sin que al efecto la quejosa hubiere acreditado algún acto concreto de aplicación, razón por la cual determinó sobreseer en el juicio de amparo en relación con las citadas normas.

- Asimismo, oficiosamente se consideró actualizada la causal de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XXIII, en relación con el diverso 77, ambos de la Ley de Amparo, en lo atinente al *“Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-By-Country Reports”* (Acuerdo multilateral entre autoridades competentes sobre el intercambio de reportes país por país).

Lo anterior, porque no podrían materializarse los efectos de la eventual concesión del amparo, ya que dicho instrumento normativo se celebró entre autoridades de distintas jurisdicciones y países con el objeto de intercambiar información en materia de precios de transferencia, y con base en compromisos internacionales derivados de instrumentos internacionales de los que el Estado mexicano es parte; de tal manera que no se podría inaplicar dicho acuerdo, respecto de las quejas, puesto que se trata de un instrumento normativo que vincula a las autoridades fiscales mexicanas en relación con otras autoridades de diversos países y jurisdicciones, y no propiamente a las impetrantes.

Por tanto, determinó sobreseer en el juicio de amparo en relación con el referido Acuerdo internacional impugnado.

- Como corolario de lo anterior, determinó que ya no serían motivo de análisis las causas de improcedencia que las autoridades responsables formularon en contra de los

preceptos por los cuales se decretó el sobreseimiento del juicio, ya que consideró que su estudio no variaría el pronunciamiento alcanzado. Asimismo, estableció tampoco serían motivo de análisis los conceptos de violación que la quejosa formuló en contra de dichos preceptos y ordenamientos, dado el sobreseimiento decretado.

- ❖ **Considerando sexto.** En este apartado, se abordó la causa de improcedencia invocada por el Presidente de la República, en la que se alegó que no basta que las quejas sean personas morales contribuyentes, sino que para acreditar que se ubicaron en el supuesto normativo que combaten, debieron demostrar que se actualiza alguna de las hipótesis previstas en el artículo 32-H, del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior se desestimó, bajo la consideración de que del análisis del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se obtiene que es una norma carácter de autoaplicativa, ya que con su sola entrada en vigor obliga a los contribuyentes a presentar las declaraciones mencionadas, con lo cual genera la afectación a la esfera jurídica de la promovente sin que sea necesario ningún acto posterior de autoridad.

Asimismo, contrariamente a las alegaciones del Presidente de la República, consideró que las quejas sí acreditan su interés jurídico, toda vez que de las pruebas exhibidas al efecto acreditan que se ubican en el supuesto normativo que combaten y que les genera perjuicio en tanto establece la obligación de presentar diversos tipos de declaraciones informativas de partes relacionadas; de ahí que se desestimó la causal de improcedencia bajo análisis.

- ❖ **Considerando séptimo.** En seguida, narró los antecedentes de la norma impugnada y señaló que el análisis de los conceptos de violación se realizaría de forma conjunta, al estar íntimamente relacionados con los derechos fundamentales que la quejosa considera transgredidos.

Al respecto, declaró infundados los conceptos de violación, en atención a lo siguiente:

De inicio, señaló que del análisis del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que los contribuyentes señalados en el artículo 32-H, fracción I (personas morales con ingresos acumulables de \$644'599,005.00), II (sociedades mercantiles, III (entidades paraestatales) y IV (personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país), se encuentran obligados a proporcionar a las autoridades fiscales la información señalada en el propio precepto a través de las declaraciones informativas de operaciones con partes relacionadas. Asimismo, que dicho precepto faculta al Servicio de Administración Tributaria para que, a través de reglas generales, regule la presentación de las declaraciones en comento.

En relación con el contenido del precepto impugnado, señaló que se trata de una obligación de carácter formal o secundaria, ya que no incide en el deber de pago del tributo, sino en el establecimiento de un mecanismo perimetral que permite a las autoridades fiscales la obtención de información relacionada con grupos empresariales multinacionales.

Bajo esa hipótesis, consideró que las obligaciones previstas en el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta no violan los principios de seguridad y legalidad reconocidos en el artículo 16 constitucional, toda vez que no resulta cierto que la finalidad del precepto impugnado sea que la autoridad fiscal tenga al alcance información para ejercer de forma permanente facultades de comprobación, ya que los procedimientos de fiscalización tienen como propósito primordial hacer efectivo el deber contributivo regulado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, mientras que en el caso la obligación prevista en el precepto impugnado constituye una obligación formal, en oposición a sustantiva, que no incide directamente en el deber de pago del tributo, sino en el establecimiento de un mecanismo perimetral que permite a las autoridades fiscales la obtención de información relacionada con grupos empresariales multinacionales.

En ese sentido, determinó que dicha obligación no puede entenderse como el inicio de las facultades previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, ya que si bien la autoridad fiscal puede practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías, ello forzosamente deberá

iniciar con el primer acto que se notifique al contribuyente, incluso haciendo de su conocimiento los hechos y omisiones de los que vaya teniendo conocimiento.

Bajo esa misma línea, determinó que no asiste razón a la quejosa en el sentido que de iniciarse las facultades de comprobación que aduce, no se cuenta con un plazo de inicio y conclusión de dicha atribución. Lo anterior, ya que la quejosa soslaya que el ejercicio de dichas facultades iniciará con la notificación que efectúe la autoridad fiscal, la que se desarrollará en los plazos descritos y concluirá en los plazos de doce, dieciocho meses o hasta dos años, según el supuesto del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.

En otro orden de ideas, se declaró infundado el concepto de violación en el que se alegó que se viola el derecho de audiencia y debido proceso, en razón de que las quejas son privadas de su contabilidad sin que haya mediado un procedimiento previo.

Lo anterior se calificó así, bajo el argumento de que la entrega de dicha información implica el cumplimiento de una obligación formal y no así el ejercicio de facultades de revisión, comprobación o fiscalización como lo aduce la quejosa; razón por la que no se trata de un acto de molestia o acto privativo alguno que deba observar lo previsto en el artículo 14 y 16 constitucionales.

Asimismo, señaló que si bien la obligación prevista en el artículo que se analiza constituye una afectación a la esfera jurídica de los contribuyentes, al obligarlos a presentar una declaración informativa respecto de las operaciones con partes relacionadas, ello es con la finalidad de que la autoridad cuente con información suficiente para determinar si ese contribuyente se encuentra ubicado en alguna conducta que implique erosión de la base o algún posible riesgo de evasión que implique el ejercicio de las facultades de comprobación que sí deberán observar lo dispuesto en los artículos constitucionales señalados.

En otro orden de ideas, declaró inatendibles los argumentos los argumentos relativos a que se transgrede el principio de inviolabilidad del domicilio. Lo anterior, que conforme a las consideraciones expuestas, dichas obligaciones no constituyen

por sí mismas actos de fiscalización encaminados a comprobar si se cumplieron o no con las obligaciones fiscales, sino que constituyen un mecanismo para que las autoridades fiscales puedan identificar la forma en la que los contribuyentes realizan operaciones comerciales con partes relacionadas, a fin de que éstas se realicen a valor de mercado y sin erosionar la base del impuesto sobre la renta, ni tampoco trasladando las utilidades a regímenes impositivos preferentes.

En abundamiento a lo anterior, señaló que la norma impugnada no exige al residente en México que genere o consiga la información extranjera, sino que se trata de la información fiscal y financiera que genera la empresa residente en el extranjero al realizar actividades comerciales con la residente en México, lo que se solicita a efecto de que exista certeza y transparencia en la determinación del impuesto generado y pagado. Además, señaló que el precepto impugnado no exige la presentación de información perteneciente a terceros, sino que se trata de documentación respecto de la cual las empresas residentes en territorio nacional o el establecimiento del no residente tienen un control o registro, pues es información relacionada con las operaciones realiza con sociedades extranjeras.

Asimismo, señaló que la información que tienen la empresa residente en territorio nacional con respecto a la ubicada en el extranjero, permite a aquélla conocer la situación fiscal de esta última, pues realiza operaciones que constituyen hechos imposables tanto en México como en el extranjero, máxime que a partir de dicha información es posible que ambas determinen las políticas comerciales y tributarias que llevaran a cabo, de ahí la importancia de que la autoridad hacendaria cuente con esos registros comerciales e industriales, pues sólo a partir de ésta, podrá conocer con certeza si el impuesto enterado es acorde a la actividad comercial grabada en territorio nacional o bien fue determinado con erosión de la base.

En otro orden de ideas, en relación con la vulneración a la protección de los datos personales, una vez relatado el marco constitucional y legal aplicable, consideró que aun cuando asistiera la razón a las quejas en el sentido de que en el ordenamiento reclamado no se prevé lo concerniente a la protección de datos personales (lo que en su caso constituiría una

omisión legislativa y respecto de la cual el juicio de amparo sería improcedente), tal prerrogativa se encuentra regulada por la Constitución Federal, por lo que la autoridad está obligada a velar por dichos aspectos con independencia de que en la legislación secundaria (código tributario), no esté proscrita esa prerrogativa.

En relación con este punto, señaló que la Ley Federal de Acceso a la Información Pública Gubernamental, establece en su artículo 14, fracción II, que se considera información reservada, entre otras, la que constituya secreto fiscal, considerado como tal la información a que se refiere el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, consistente en las declaraciones, información otorgada por los contribuyentes o por terceros que guarden relación con éstos, así como los que la autoridad hacendaria obtenga en ejercicio de las facultades de comprobación.

Sobre tales premisas, señaló que toda vez que la información solicitada mediante la declaración que prevé el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta es información económica, comercial y relativa a la identidad de las quejas, debe considerarse que se trata de “datos personales” que por sí son susceptibles de ser protegidos, además de que encuadran en el referido secreto fiscal; de ahí que no existe violación a la protección de datos personales.

Por último, declaró infundado el concepto de violación relativo a que el precepto impugnado viola el principio de soberanía nacional dispuesto en los artículos 39 y 133 constitucionales al derivar del acuerdo denominado “*Multilateral competent authority agreement on the exchange of country by country reports*” (acuerdo multilateral de autoridades competentes sobre el intercambio de reportes país por país) el cual no fue ratificado por el Senado de la República.

Para justificar la anterior calificativa, de inicio se señaló que el Estado mexicano se adhirió a la OCDE mediante el ‘Decreto de promulgación de la Declaración del Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos sobre la aceptación de sus obligaciones como miembro de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el cinco de julio de mil novecientos noventa y cuatro.

Refirió que la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión aprobó la convención el diez de mayo siguiente, por tanto, conforme a lo dispuesto por el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se incorporó al sistema jurídico mexicano con el carácter de ley. En consecuencia, señaló que los acuerdos que se tomen en las reuniones de trabajo de la Organización, tienen plena eficacia y validez en el orden jurídico mexicano.

En ese contexto, afirmó que el Estado Mexicano signó el acuerdo denominado "*Multilateral competent authority agreement on the exchange of country by country reports*" o acuerdo multilateral de autoridades competentes sobre el intercambio de reportes país por país, conforme a las obligaciones adoptadas como país miembro de la OCDE en el marco de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal celebrado en Estrasburgo el veinticinco de enero de mil novecientos ochenta y ocho, y el Protocolo de modificación de veintisiete de mayo de dos mil diez, los cuales fueron ratificados por la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, mediante sendos acuerdos publicados en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de dos mil once y veintisiete de agosto de dos mil doce, respectivamente.

Por tanto, determinó que lo infundado de los conceptos de violación derivaba de que, contrario a las manifestaciones de la quejosa, el acuerdo reclamado tiene plena vigencia y observancia para el Estado Mexicano, como integrante de la OCDE y como suscriptor de la Convención y su Protocolo de modificación señalados en el párrafo que antecede, al derivar de las obligaciones contraídas como Estado miembro; de ahí que su aplicabilidad no viola el principio de soberanía nacional.

En mérito de las anteriores consideraciones, sobreseyó en parte y negó el amparo en otra.

4. Inconforme con la anterior determinación, las empresas quejasas interpusieron recurso de revisión, en el cual se formularon, en síntesis, los siguientes agravios:

**Primero.** La sentencia recurrida viola los principios de fundamentación y motivación al sobreseer respecto de los artículos 32-D, fracción IV, 81, fracción XL y 82, fracción XXXVII del Código

Fiscal de la Federación; 59, fracción IV, de la Ley Aduanera; así como respecto de las reglas 2.1.30. de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil dieciséis y la diversa regla 1.3.3., fracción IX, de las Reglas Generales de Comercio Exterior para el mismo ejercicio, ya que contrario a lo sostenido por el Juez de Distrito, si bien la quejosa no acreditó el acto de aplicación de esos preceptos, lo cierto es que se combatieron como parte de un sistema normativo, por lo que es procedente el juicio de amparo en su contra.

En efecto, en el caso la problemática se centra en la obligación de presentar declaraciones anuales informativas de operaciones celebradas con partes relacionadas, siendo que el incumplimiento de esa obligación acarrea una serie de procedimientos y sanciones en perjuicio del contribuyente. Por tanto, aunque la quejosa no haya acreditado el acto de aplicación respecto de las anteriores normas, es procedente el juicio de amparo al conformar un sistema normativo en relación con el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**Segundo.** Es ilegal el sobreseimiento decretado en relación con el *Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country by Country* (Acuerdo multilateral entre autoridades competentes sobre el intercambio de reportes país por país), ya que si bien es un instrumento internacional celebrado entre autoridades de distintas jurisdicciones, lo cierto es que la quejosa es titular de la información que el Estado mexicano se comprometió a compartir con gobiernos extranjeros, por lo que tiene interés jurídico para combatir el citado acuerdo.

Asimismo, es falso que los efectos del amparo contra el Acuerdo impugnado no podrían concretarse, ya que la protección constitucional implicaría prohibir a las autoridades fiscales mexicanas compartir con sus homólogos extranjeros la información presentada por la quejosa, o bien, prohibir a las autoridades fiscales allegarse de la información que la recurrente proporciona en cumplimiento a la ley.

Asimismo, es errónea la premisa de que el Acuerdo internacional impugnado no prevé supuestos normativos aplicables a los gobernados, ya que en virtud del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la quejosa tiene obligación de presentar

declaraciones informativas sobre las operaciones que realice con partes relacionadas.

Por último, es ilegal el sobreseimiento de la emisión del dictamen e inscripción del Acuerdo impugnado por parte de la Secretaría de Relaciones Exteriores, ya que dicha dependencia reconoció su omisión y, por ende, debe concederse el amparo en su contra.

**Tercero.** Es ilegal la sentencia recurrida, ya que el Juez de Distrito aplicó un test de proporcionalidad, olvidando que en la sentencia de amparo no se planteó colisión entre principios constitucionales, sino la existencia de una colisión entre una regla y un principio, es decir, la regla contenida en el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el principio de seguridad jurídica reconocido en los artículos 14 y 16 constitucionales.

En las teorías argumentativas existe una división de las normas jurídicas en principios, directrices y reglas, por lo que el principio de seguridad jurídica debe prevalecer sobre cualquier regla o directriz. En esa virtud, si el Juez de Distrito consideró que la norma impugnada encuentra razón de ser en las directrices plasmadas en el artículo 25 constitucional, dichas directrices debieron ceder necesariamente ante el principio de seguridad jurídica y no a la inversa.

Independientemente de lo anterior, si en el caso concreto se considera procedente la aplicación del test de proporcionalidad, es incompatible un examen de constitucionalidad laxo o no estricto, ya que el artículo impugnado no está relacionado con los elementos esenciales del tributo, sino que prevé una obligación formal.

Asimismo, son incongruentes las consideraciones del Juez de Distrito, toda vez que por un lado señala que debe analizarse la razonabilidad de la medida de conformidad con un escrutinio ordinario y laxo; y, por el otro, califica el análisis que realiza como un test de proporcionalidad, lo que resulta incongruente ya que mientras que por medio del test de proporcionalidad se buscan las mejores razones por medio de la imparcialidad, el escrutinio no estricto, por su parte, establece que las razones del legislador deberán ser sólo suficientes aunque no sean las mejores. En ese sentido, la incongruencia deriva de que el escrutinio laxo o no estricto es incompatible con el test de proporcionalidad.

En otro orden de ideas, debe considerarse que el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta no supera el test de proporcionalidad, ya que más allá de evaluar los riesgos en materia de precios de transferencia, lo cierto es que la autoridad administrativa está en posibilidad de fiscalizar a los contribuyentes de forma permanente.

En otro orden de ideas, la norma reclamada prevé una medida que no que no supera el escrutinio de necesidad, ya que se obliga a los contribuyentes a presentar información la cual no tiene obligación de conservar ni de requerir, ya que se trata de documentación de sus partes relacionadas, las cuales son personas morales autónomas e independientes de la quejosa.

A manera de ejemplo, tratándose de grupos multinacionales, donde la matriz se encuentra en el extranjero, la presentación de la declaración informativa país por país, está condicionada a la presentación de la declaración del Grupo a nivel consolidado en el país del extranjero, considerando que en algunos países puede prorrogarse la presentación de la misma, por lo que será poco el tiempo para prepararlo y presentarlo ante la autoridad mexicana. Por ende, el cumplimiento de la obligación reclamada no depende necesariamente de la voluntad del contribuyente, sino del marco normativo que rige a sus partes relacionadas.

En otro aspecto, la medida adoptada por el legislador se aparta de las propias recomendaciones establecidas en la Acción 13 de BEPS, ya que debió ponderar las necesidades la información que puede solicitar la autoridad fiscal, así como el incremento de las cargas de cumplimiento que recaen en los contribuyentes.

**Cuarto.** Es ilegal la sentencia recurrida, toda vez que el Juez de Distrito no apreció los argumentos tendentes a demostrar que la obligación de presentar declaraciones informativas, contenida en el artículo 76 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es verdadero un acto de molestia, el cual, dicho sea de paso, no cumple con los requisitos del artículo 16 constitucional, pues no se efectúa mediante escrito de autoridad competente y no se establece un parámetro del ejercicio de dicha facultad por parte de la autoridad hacendaria, por lo que también se transgrede el principio de inviolabilidad del domicilio, ya que constituye una intromisión

permanente y constante en los papeles y contabilidad de la quejosa.

**Quinto.** Es ilegal la sentencia recurrida, al considerar que la información que se solicita con motivo de la declaración país a país y la declaración informativa maestra, se genera entre grupos empresariales relacionados y no en relación con terceros con los cuales no se tiene vínculo corporativo, ya que lo que se planteó en la demanda de amparo fue que, a pesar de que se trata de un grupo empresarial, se exige al contribuyente información que no está a su alcance por pertenecer a otras personas morales.

Al respecto, no se trata de información que el contribuyente tenga la obligación de conservar, pues la Ley General de Sociedades Mercantiles establece cuál es la documentación que está a disposición del accionista, por lo que si la información solicitada por la norma impugnada no está en ese listado, es dable concluir que no está a disposición del contribuyente.

Aunado a lo anterior, el Juez de Distrito soslaya que en el caso concreto no estamos en presencia de un supuesto del levantamiento del velo corporativo, ya que la quejosa no está incumpliendo con sus obligaciones fiscales, ni mucho menos está realizando fraude civil en perjuicio de acreedores por conducto de la persona moral, por lo que es excesiva la información que la autoridad fiscal puede solicitar en virtud de la norma reclamada.

Asimismo, en relación con la declaración informativa maestra, la documentación solicitada por la norma no tiene vinculación con los artículo 76, fracción XII, 179 y 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, preceptos torales para la materia de precios de transferencia, ya que no es relevante para demostrar que las operaciones se realizaron conforme al valor de mercado, pues la estructura organizacional sólo ayudará a la autoridad a determinar el organigrama corporativo de la empresa, pero no la finalidad que pretende la norma.

De la misma forma, la declaración informativa país por país exige documentación que tampoco sirve para determinar que las operaciones se realizaron a valor de mercado, toda vez que se trata de información que indica la localización de las actividades económicas de las empresas integrantes del grupo, sus ingresos,

utilidades o pérdidas, así como el impuesto sobre la renta efectivamente pagado.

**Sexto.** En relación con la violación al derecho de protección de datos personales, el Juez de Distrito inadvierte que el argumento de la quejosa se refiere a la falta de mecanismos y procedimientos de protección respecto de la información que proporciona el contribuyente, ya que la norma reclamada debió establecer un mecanismo particular para la protección de la información y contemplar verdaderas medidas de seguridad que impidan su alteración, pérdida o mal uso.

No es óbice a lo anterior, lo aducido por el Juez de Distrito en el sentido de que la información proporcionada por el contribuyente está protegida por el secreto fiscal, así como por las leyes federales y locales en materia de protección de datos personales. Lo anterior, puesto que dichas disposiciones son insuficientes para garantizar la protección de datos personales, ya que lo idóneo es que cada ente gubernamental implemente dentro de su esfera de competencia, los mecanismos técnicos que garanticen la información proporcionada por los particulares.

**Séptimo.** Es ilegal la sentencia recurrida toda vez que, por una parte, el Juez de Distrito resolvió sobreseer en el juicio de amparo respecto del acto consistente en el acuerdo de autoridad competente para el intercambio del reporte país por país y, por otro lado, estimó procedente negar el amparo a la quejosa respecto del referido acuerdo.

No obstante la incongruencia apuntada, resulta ilegal la negativa del amparo contra el acuerdo internacional impugnado, ya que el Juez de Distrito soslaya que mediante dicho instrumento el Estado mexicano se comprometió a compartir información con gobiernos extranjeros, lo cual causa un perjuicio a la quejosa y viola el principio de soberanía nacional, ya que dicho acuerdo no fue ratificado por el Senado de la República, a pesar de que es un instrumento que reglamenta disposiciones de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.

En efecto, el acuerdo internacional impugnado no es un acuerdo interinstitucional, sino un tratado internacional que contiene obligaciones para los particulares, por lo que es ilegal la consideración del Juez de Distrito en el sentido de que tiene plena

vigencia y observancia para el Estado mexicano, ya que, se insiste, no fue ratificado por la Cámara de Senadores.

**Octavo.** Es ilegal la sentencia recurrida, en virtud de que el Juez de Distrito omite pronunciarse sobre los siguientes temas, los cuales se plantearon en la demanda de amparo:

- Violación a los principios de legalidad y seguridad jurídica, en virtud de que el precepto reclamado exige la presentación de información cuya titularidad no corresponde al contribuyente, soslayando que si bien la quejosa forma parte de un grupo empresarial multinacional, lo cierto es que cada integrante tiene personalidad jurídica propia e independiente de las demás, por lo que se exige información y documentación perteneciente a otras empresas, que la quejosa no tiene obligación de conservar ni derecho a exigir.
- El precepto reclamado es inconstitucional al establecer una carga administrativa desproporcionada e imposible de cumplir, ya que se exige la presentación de información que no corresponde al contribuyente. Además, el precepto reclamado establece una cláusula habilitante en favor de la autoridad administrativa, la cual propicia que sea ésta quien determine arbitrariamente qué información solicitará a los contribuyentes.
- La información exigida en las declaraciones informativas maestra y país por país no resulta necesaria para determinar si las operaciones realizadas entre partes relacionadas fueron pactadas a valores de mercado.
- El artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta inconstitucional, en virtud de que coloca a los contribuyentes en un grave estado de incertidumbre jurídica, ya que faculta a la autoridad a pedir la declaración país por país cuando no pueda obtener la información necesaria a través de otros medios, lo que resulta del todo ambiguo y propicia arbitrariedades por parte de la autoridad administrativa.
- Inconstitucionalidad de los artículos 32-D, 81, fracción XL y 82, fracción XXXVII, del Código Fiscal de la Federación; así como de las reglas 2.1.30 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil dieciséis y la diversa regla 1.3.3 de las Reglas

Generales de Comercio Exterior para el mismo ejercicio, en los cuales se alegó violación a los principios en materia punitiva, al prever diversas sanciones pecuniarias y no pecuniarias para el caso de que no se presenten las declaraciones informativas, o bien, se presenten de forma incompleta.

- Omisión del legislador de observar las directrices del principio de proporcionalidad punitiva establecida en el artículo 22 de la Constitución.
- Que el Estado mexicano no está ineludiblemente vinculado a cumplir la Acción 13 del Reporte de BEPS, por lo que la inclusión del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta no está justificada.
- Que la legislación nacional e instrumentos internacionales no establecen disposiciones de confidencialidad de la información reportada.
- El artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta es inconstitucional al no establecer un límite a la regulación que pueda ser emitida por las autoridades fiscales; y, al violar el principio de territorialidad al exigir información que pertenece a empresas que son independientes de la quejosa.
- El acuerdo internacional impugnado viola el principio de supremacía nacional dado que no fue aprobado por el Senado. Asimismo, porque sirve para determinar contribuciones en el extranjero y porque no prevé la exigencia de un requerimiento formal para el intercambio de información.

***Agravios en la revisión adhesiva***

- **Presidente de la República**

**Agravios sobre la improcedencia del juicio de amparo.** Contrario a lo manifestado por el Juez de Distrito, la quejosa no acreditó ubicarse en alguno de los supuestos del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que exhibió diversos documentos de los cuales solamente se puede advertir, de manera indiciaria, que las empresas quejasas mantienen una participación

accionaria en otras personales morales; sin embargo, las simples actas de asamblea ordinarias que exhibe no son prueba indubitable plena de que dichas operaciones se refieren a las indicadas en el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, que se realizaron durante el ejercicio fiscal de dos mil dieciséis en adelante, para que les sea aplicable el precepto reclamado, conforme al artículo Segundo Transitorio del Decreto impugnado.

**Primero.** Procede declarar la inoperancia de los agravios de la recurrente, toda vez que no controvierten las consideraciones por las que el Juez de Distrito negó el amparo respecto del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino que únicamente sintetiza las consideraciones del fallo recurrido y los argumentos que expresó en la demanda de amparo, sin que de ello se pueda advertir que combate de manera concreta y directa el análisis del Juez de Distrito.

**Segundo.** Resultan inoperantes por reiterativos, los agravios tendentes a cuestionar la inconstitucionalidad del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que la quejosa se limita a manifestar lo vertido en la demanda de amparo, sin controvertir la sentencia recurrida.

**Tercero.** Debe confirmarse el sobreseimiento respecto del artículo 32-D del Código Fiscal de la Federación, toda vez que se trata de un precepto de aplicación futura, el cual no sea materializado en perjuicio de la quejosa, ya que ésta no acreditó ubicarse en alguno de los supuestos contenidos en esa norma.

**Cuarto.** Debe confirmarse el sobreseimiento respecto del artículo 81, fracción XL y 82, fracción XXXVII, del Código Fiscal de la Federación, así como 59 de la Ley Aduanera, en atención a que la quejosa no exhibió pruebas que acrediten la actualización de esos preceptos.

**Quinto.** Procede confirmar el sobreseimiento decretado en contra del Acuerdo de autoridad competente para el intercambio del reporte país por país, en virtud de que éste no está dirigido a la recurrente, sino que se trata de un instrumento de coordinación entre dos entes de derecho público internacional, en una relación de supraordinación o coordinación, por lo que no le depara perjuicio a la quejosa.

**Sexto.** Debe confirmarse la negativa del amparo contra el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que no le genera afectación a la quejosa, al prever únicamente una obligación formal, consistente en presentar una serie de declaraciones informativas en caso de celebrar operaciones con sus partes relacionadas ubicadas en el extranjero. De esta manera, el precepto impugnado solo prevé el marco general a partir del cuál se desarrollará la presentación de las declaraciones informativas anuales, por lo que ello trasciende a las obligaciones sustantivas vinculadas al pago de la contribución.

**Sexto.** Debe confirmarse la negativa del amparo contra el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que dicho precepto no constituye el ejercicio de facultades de comprobación, ni es un acto de molestia o intromisión constante en los papeles de la quejosa, sino que la obligación de presentar declaraciones informativas anuales sólo es un medio de control y vigilancia en sectores estratégicos, por lo que se trata de una herramienta que permite a la autoridad el ejercicio posterior de sus facultades de comprobación.

En razón de lo anterior, procede sobreseer en el juicio de amparo por falta de interés jurídico de la quejosa.

toda vez que no demuestra que se trata de una persona moral de las indicadas en las fracciones I, II, III y IV del artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación, y que aunado a ello, realizó operaciones con partes relacionadas en los términos previstos en el precepto impugnado.

**Séptimo.** Procede confirmar la sentencia recurrida, toda vez que la obligación establecida en la norma impugnada no violenta la privacidad, intimidad y la protección de los datos personales, ya que únicamente se limita a disponer que los contribuyentes deben presentar declaraciones informativas en los supuestos que prevé esa norma, pero de ningún modo ordena a la autoridad revelar la información obtenida, máxime que se trata de información que se considera indispensable para vigilar la actividad comercial del contribuyente, y en su caso, iniciar los procedimientos que se consideren necesarios para verificar el cumplimiento de las disposiciones tributarias.

**Octavo.** Tal como lo refirió el Juez de Distrito, el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta no viola los principios de legalidad y seguridad jurídica, ya que prevé de manera clara la obligación de ciertos contribuyentes de presentar declaraciones informativas, lo que no impide la facultad del legislador de habilitar al Servicio de Administración tributaria, para que reglamente la citada obligación, permitiéndole señalar información adicional, sin que los pormenores vayan más allá de los parámetros acordados por la OCDE.

**Noveno.** Procede confirmar la negativa del amparo contra el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que sí supera el test de proporcionalidad, ya que establece una obligación formal con objeto de las autoridades verifiquen el cumplimiento de las obligaciones fiscales, lo que trasciende al interés general ya que implica que el Estado cuente con mecanismos efectivos para lograr que todos los ingresos a que tiene derecho, sean percibidos en su integridad.

**Décimo.** Debe confirmarse la negativa del amparo, en virtud de que la obligación contenida en el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, supera el test de proporcionalidad, ya que como lo refirió el Juez de Distrito, la adición de ese precepto atiende a la necesidad de los países integrantes de la OCDE, de identificar operaciones realizadas por grupos empresariales multinacionales, a través de las cuales establecen estrategias fiscales para eludir el pago de impuestos corporativos en lugares donde se genera la riqueza; información que es indispensable para que las administraciones tributarias cuenten con mayores datos que les permitan evaluar integralmente que las operaciones realizadas entre partes relacionadas se realizarán a valores de mercado sin presentar una erosión de la base imponible.

**Décimo primero.** Procede confirmar la negativa del amparo, en virtud de que el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta no viola el principio de soberanía nacional. Lo anterior, en razón de que el acuerdo internacional impugnado no tiene efecto vinculante para los contribuyentes. Además, dicho acuerdo y el artículo reclamado son actos independientes, por lo que la obligación de presentar declaraciones informativas deriva directamente de la ley.

- **Jefe del Servicio de Administración Tributaria y Administrador General de Grandes Contribuyentes**

**Primero.** Contrariamente a los argumentos del quejoso, se considera que la regla 2.1.30 de la Resolución Miscelánea fiscal para 2016, así como la reglam1.3.3 de las Reglas Generales de Comercio Exterior para ese mismo ejercicio, no constituyen una unidad normativa en relación con el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que dichas reglas no derivan de ese precepto ni regulan aspectos relacionados con el mismo, sino que su contenido establece las hipótesis bajo las cuales los particulares pueden acceder a los subsidios, o bien, hacerse acreedores a la suspensión temporal de los padrones de importadores y/o el padrón de importadores de sectores específicos y/o padrón de exportadores sectorial, las cuales no están limitadas al contenido del artículo impugnado.

**Segundo.** Tal como lo determinó el Juez de Distrito, no sería posible concretizar los efectos del amparo en contra del Acuerdo internacional citado en el punto que precede, toda vez que el intercambio de información no surge con motivo de la firma de ese acuerdo, sino del artículo 4, numeral 1, de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, el cual establece la obligación de llevar a cabo el intercambio de información a través de una solicitud, o bien, por un acto espontáneo; por lo que la eventual concesión del amparo de manera alguna tendrá el alcance de eximir o impedir al Estado mexicano, ni a las autoridades fiscales, el cumplimiento del citado compromiso internacional.

Por su parte, el acto reclamado al Jefe del Servicio de Administración Tributaria reviste el carácter de acto consumado de modo irreparable, con motivo de que se expidieron y publicaron las reglas administrativas impugnadas.

**Tercero.** No existe interés jurídico ni legítimo por parte de la quejosa para controvertir la constitucionalidad de la regla 1.3.3 de las Reglas Generales de Comercio Exterior, toda vez que conforme al artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta sólo están obligados a presentar las declaraciones informativas aquellos que encuadren en alguna hipótesis del artículo 32-H del Código fiscal de la Federación y únicamente cuando realicen operaciones con partes relacionadas, siendo que en el caso concreto la quejosa es omisa en aportar medios de convicción con los que se demuestre que lleve a cabo operaciones con partes relacionadas; asimismo, no acreditó que está inscrita en el Registro Único de Proveedores y

Contratistas, por lo que no le genera ninguna afectación la medida establecida en la regla 2.1.30 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil dieciséis.

En la demanda de amparo la quejosa no vierte conceptos de violación en contra del “*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports*”, pues si bien señala que dicho acuerdo le depara perjuicio, lo cierto es que su intención es controvertir el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual le impone la obligación de presentar declaraciones informativas.

**Cuarto.** Las reglas reclamadas son susceptibles de impugnarse a través del juicio de nulidad previsto en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, por lo que el quejoso no agotó el principio de definitividad que rige en el juicio de amparo.

**Quinto.** La firma del acuerdo internacional impugnado, así como las reglas reclamadas, revisten el carácter de un acto reclamado consumado, por lo que el juicio de amparo es improcedente. Por lo que hace a las reglas administrativas reclamadas, éstas se consumaron desde su emisión, pues su eficacia jurídica no se lleva paulatinamente, sino desde que se publican en el Diario Oficial de la Federación. Asimismo, por lo que hace al acuerdo internacional impugnado, este se consumó desde el momento en que tuvo verificativo su firma.

**Sexto.** El Acuerdo internacional reclamado no afecta el interés jurídico o legítimo de la quejosa, toda vez que su ámbito material de aplicación está circunscrito a las atribuciones propias de las dependencias y organismos que los suscribe, de manera que el alcance vinculatorio se limita a las partes suscriptoras y no a los particulares.

**Séptimo.** El Acuerdo internacional impugnado no tiene el carácter de un tratado internacional, por lo que no debe cumplir con la aprobación del Senado, sino que deriva de lo previsto en el artículo 6 de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia fiscal, la cual constituye la Ley Suprema de la Unión, al haberse celebrado por el Presidente de la República, con aprobación del Senado.

***Consideraciones del Tribunal Colegiado del conocimiento en el recurso de revisión***

- ❖ **Considerando segundo.** En este apartado determinó que los recursos de revisión principal y adhesivos fueron interpuestos por personas legitimadas para ello.
- ❖ **Considerando tercero.** En seguida, precisó que los recursos de revisión principal y adhesivos fueron interpuestos oportunamente.
- ❖ **Considerando cuarto.** Posteriormente, señaló que la aplicación de las jurisprudencias y tesis aisladas referidas en la citada resolución, tiene sustento en el artículo sexto transitorio de la Ley de Amparo vigente.
- ❖ **Considerando quinto.** En este apartado, transcribió la parte conducente de la sentencia recurrida.
- ❖ **Considerando sexto.** En seguida, transcribió los conceptos de violación vertidos en la demanda de amparo.
- ❖ **Considerando séptimo.** Luego, transcribió el recurso de revisión adhesiva interpuesto por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria y el Administrador General de Grandes Contribuyentes.
- ❖ **Considerando octavo.** Posteriormente, transcribió la revisión adhesiva interpuesta por la autoridad responsable Presidente de la República.
- ❖ **Considerando noveno.** Finalmente, determinó carecer de competencia para conocer del recurso de revisión principal y adhesivos, toda vez que señaló que subsiste el problema de constitucionalidad del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyo estudio corresponde a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Asimismo, señaló que no obstante existen tópicos cuyo conocimiento corresponde en primer orden a los Tribunales Colegiados de Circuito, lo cierto es que se actualiza una excepción a dicho supuesto, ya que los sobreseimientos decretados dependen de la interpretación del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aunado a que la quejosa

impugnó las diversas normas como parte de un sistema normativo en relación con ese precepto reclamado.

Por tanto, consideró que el examen de legalidad de los sobreseimientos decretados por el Juez Federal necesariamente aborda la interpretación del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuya competencia originaria corresponde a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de ahí que consideró que se actualiza una excepción al conocimiento previo de los Tribunales Colegiados de Circuito.

**QUINTO. Precisión de los actos reclamados.** Esta Segunda Sala advierte una incongruencia en el considerando relativo a la precisión de los actos reclamados, la cual es susceptible de ser subsanada por esta autoridad revisora, por tratarse de aspectos fundamentales que deben ser controlados de oficio aunque no existan agravios al respecto.

Sirve de apoyo a lo anterior, por identidad de razón, la jurisprudencia 2a./J. 58/99, emitida por esta Segunda Sala, cuyo rubro es: *“ACTOS RECLAMADOS. LA OMISIÓN DE SU ESTUDIO EN LA SENTENCIA RECURRIDA DEBE SER REPARADA POR EL TRIBUNAL REVISOR, A PESAR DE QUE SOBRE EL PARTICULAR NO SE HAYA EXPUESTO AGRAVIO ALGUNO EN LA REVISIÓN.”*<sup>2</sup>

En el considerando tercero de la sentencia recurrida el Juez de Distrito señaló como acto reclamado, entre otros, la emisión del dictamen a que se refiere el artículo 7 de la Ley Sobre la Celebración de Tratados,<sup>3</sup> atribuida a la Secretaría de Relaciones Exteriores, respecto del *Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country*

<sup>2</sup> Texto: “Si al resolver el recurso de revisión interpuesto en contra de la sentencia dictada en la audiencia constitucional de un juicio de amparo, se descubre la omisión de pronunciamiento sobre actos reclamados, no debe ordenarse la reposición del procedimiento en términos de lo establecido por el artículo 91, fracción IV, de la Ley de Amparo, toda vez que la falta de análisis de un acto reclamado no constituye una violación procesal porque no se refiere a la infracción de alguna regla que norme la secuela del procedimiento, ni alguna omisión que deje sin defensa al recurrente o pueda influir en la resolución que deba dictarse en definitiva, entrañando sólo una violación al fallar el juicio que, por lo mismo, es susceptible de reparación por la autoridad revisora, según la regla prevista por la fracción I del citado artículo 91, conforme a la cual no es dable el reenvío en el recurso de revisión. No es obstáculo para ello que sobre el particular no se haya expuesto agravio alguno, pues ante la advertida incongruencia de una sentencia, se justifica la intervención oficiosa del tribunal revisor, dado que al resolver debe hacerlo con la mayor claridad posible para lograr la mejor comprensión de su fallo, no siendo correcto que soslaye el estudio de esa incongruencia aduciendo que no existe agravio en su contra, ya que esto equivaldría a que confirmara una resolución incongruente y carente de lógica; además, si de conformidad con el artículo 79 de la legislación invocada, es obligación del juzgador corregir los errores que advierta en cuanto a la cita de los preceptos constitucionales, otorgando el amparo respecto de la garantía que aparezca violada, por mayoría de razón, el revisor debe corregir de oficio las incongruencias que advierta en el fallo que es materia de la revisión.” Jurisprudencia 2a./J. 58/99, Segunda Sala, Novena Época, Semanario judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IX, Junio de 1999, página 35. Registro 193759.

<sup>3</sup> Artículo 7o.- Las dependencias y organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal deberán mantener informada a la Secretaría de Relaciones Exteriores acerca de cualquier acuerdo interinstitucional que pretendan celebrar con otros órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales. La Secretaría deberá formular el dictamen correspondiente acerca de la procedencia de suscribirlo y, en su caso, lo inscribirá en el Registro respectivo.

*by Country* (Acuerdo multilateral entre autoridades competentes sobre el intercambio de reportes país por país).

Sin embargo, esta Segunda Sala considera que más que tratarse de un acto reclamado, dicho planteamiento constituye un concepto de violación tendente a demostrar la inconstitucionalidad del Acuerdo internacional referido, ya que de lo que en realidad se duele la quejosa es que no se cubrieron las formalidades para su emisión, en virtud de que la Secretaría de Relaciones Exteriores fue omisa en emitir el dictamen correspondiente acerca de la procedencia para suscribirlo, así como porque no se llevó a cabo su inscripción en el Registro respectivo.

Por ende, se estima que los anteriores argumentos no deben ser apreciados como un acto reclamado de manera autónoma e independiente al acuerdo internacional combatido, sino que se trata de un argumento adicional para demostrar su inconstitucionalidad al no cubrir los requisitos de forma establecidos en el artículo 7 de la Ley Sobre la Celebración de Tratados.

En ese sentido, a efecto de determinar el apropiado contenido de la sentencia de amparo, así como de fijar congruentemente la litis constitucional, esta Segunda Sala, en su carácter de autoridad revisora, procede a fijar los actos reclamados de la siguiente manera:

- De las Cámaras de Diputados y de Senadores del Congreso de la Unión, se consideran reclamados los artículos 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta<sup>4</sup>, 32-D, fracción IV, 81, fracción XL, 82, fracción XXXVII, Código Fiscal de la Federación<sup>5</sup>; así como el artículo 59, fracción IV, de la Ley Aduanera<sup>6</sup>.
- Del Jefe del Servicio de Administración Tributaria, se considera reclamada la regla 2.1.30 de la Resolución Miscelánea Fiscal

---

<sup>4</sup> Con motivo del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan 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 del Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el dieciocho de noviembre de dos mil quince.

<sup>5</sup> A propósito 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 de 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 Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece.

<sup>6</sup> Con motivo de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el nueve de diciembre de dos mil trece.

para dos mil dieciséis<sup>7</sup>; así como la regla 1.3.3 de las Reglas Generales de Comercio Exterior para el mismo ejercicio<sup>8</sup>.

- Del Administrador General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, se considera reclamada la emisión del “*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-By-Country Reports*” (Acuerdo multilateral entre autoridades competentes sobre el intercambio de reportes país por país).

Lo anterior, en la inteligencia de que, en caso de que sea procedente el análisis de los argumentos enderezados contra el “*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-By-Country Reports*” (Acuerdo multilateral entre autoridades competentes sobre el intercambio de reportes país por país), la pretendida omisión del dictamen a que se refiere el artículo 7 de la Ley sobre la Celebración de Tratados, así como su inscripción en el Registro respectivo, se abordarán como planteamientos correspondientes a un concepto de violación.

**SEXTO. Análisis de los agravios omitidos por el Tribunal Colegiado.** En primer lugar, debe precisarse que esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estima que el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que previno en el conocimiento del presente recurso de revisión, debió pronunciarse en relación con los agravios en los cuales se adujeron argumentos dirigidos a controvertir el sobreseimiento parcial decretado en el juicio de amparo respecto de algunas de las normas reclamadas.

Lo anterior, de conformidad con los Puntos Tercero, Cuarto, fracción I, incisos A) y B), Noveno, fracciones I, II, III, IV, y V y Décimo, del Acuerdo General Plenario 5/2013, publicado en el Diario Oficial de la Federación el trece de mayo de dos mil trece, relativo a la determinación de los asuntos que el Pleno conservará para su resolución y el envío de los de su competencia originaria a las Salas y a los Tribunales Colegiados de Circuito, que establecen:

“TERCERO. Las Salas resolverán los asuntos de su competencia originaria y los de la competencia del Pleno que no se ubiquen en los supuestos señalados en el Punto precedente, siempre y cuando unos y otros no deban ser remitidos a los Tribunales Colegiados de Circuito.”

<sup>7</sup> Publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintitrés de diciembre de dos mil quince.

<sup>8</sup> Publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintisiete de enero de dos mil dieciséis.

“CUARTO. De los asuntos de la competencia originaria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con las salvedades especificadas en los Puntos Segundo y Tercero de este Acuerdo General, corresponderá resolver a los Tribunales Colegiados de Circuito:

I. Los recursos de revisión en contra de sentencias pronunciadas por los Jueces de Distrito o los Tribunales Unitarios de Circuito, cuando:

A) No obstante haberse impugnado una ley federal o un tratado internacional, por estimarlos directamente violatorios de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, o se hubiere planteado la interpretación directa de uno de ellos, en la sentencia recurrida no se hubiere abordado el estudio de esas cuestiones por haberse sobreseído en el juicio o habiéndose pronunciado sobre tales planteamientos, en los agravios se hagan valer causas de improcedencia.

Lo anterior se concretará sólo cuando el sobreseimiento decretado o los agravios planteados se refieran a la totalidad de los quejosos o de los preceptos impugnados, y en todos aquellos asuntos en los que la materia de la revisión no dé lugar a que, con independencia de lo resuelto por el Tribunal Colegiado de Circuito, deba conocer necesariamente la Suprema Corte de Justicia de la Nación;

B) En la demanda se hubiere impugnado una ley local, un reglamento federal o local, o cualquier disposición de observancia general, salvo aquéllos en los que el análisis de constitucionalidad respectivo implique fijar el alcance de un derecho humano previsto en tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, respecto del cual no exista jurisprudencia del Pleno o de las Salas de este Alto Tribunal, sin menoscabo de que la Sala en la que se radique el recurso respectivo determine que su resolución corresponde a un Tribunal Colegiado de Circuito; (...).”

“NOVENO. En los supuestos a que se refiere el inciso A) de la fracción I del Punto Cuarto del presente Acuerdo General, el Tribunal Colegiado de Circuito procederá en los términos siguientes:

I. Verificará la procedencia de los recursos de revisión, así como de la vía y resolverá, en su caso, sobre el desistimiento o la reposición del procedimiento;

II. Abordará el estudio de los agravios relacionados con las causas de improcedencia del juicio y, en su caso, examinará las formuladas por las partes cuyo estudio hubieren omitido el Juez de Distrito o el Magistrado Unitario de Circuito, así como las que advierta de oficio;

III. De resultar procedente el juicio, cuando el asunto no quede comprendido en los supuestos de competencia delegada previstos en el Punto Cuarto, fracción I, incisos B), C) y D), de este Acuerdo General, el Tribunal Colegiado dejará a salvo la jurisdicción de la Suprema Corte de

Justicia de la Nación y le remitirá los autos, sin analizar los conceptos de violación expuestos, aun los de mera legalidad;

IV. Si el problema de fondo es de la competencia del Tribunal Colegiado conforme a este acuerdo, examinará, primero, el problema de inconstitucionalidad de leyes planteado en la demanda y, en su caso, el de mera legalidad, y

V. Si al conocer de un amparo indirecto en revisión algún Tribunal Colegiado de Circuito establece jurisprudencia sobre la inconstitucionalidad de una norma general no tributaria, en ejercicio de la competencia delegada por este Alto Tribunal, lo comunicará por escrito al Ministro Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.”

“DÉCIMO. En los casos previstos en los incisos B), C) y D) de la fracción I, así como en las fracciones II y III del Punto Cuarto del presente Acuerdo General, los Tribunales Colegiados de Circuito resolverán en su integridad las cuestiones de improcedencia, de fondo y de cualquier naturaleza que, en su caso, se presenten.”

De estos enunciados normativos se advierte que los Tribunales Colegiados de Circuito antes de remitir un expediente en el que sea competente esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, de acuerdo con los artículos 10 y 21, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, deberán verificar la procedencia de los recursos, así como la vía de éstos y, en su caso, estudiar los aspectos relacionados con el desistimiento o la reposición del procedimiento.

Asimismo, se establece que los Tribunales Colegiados de Circuito se encuentran obligados a abordar las causas de improcedencia hechas valer en los agravios y aquéllas que no hayan sido estudiadas por el Juez de Distrito o Magistrado Unitario de Circuito, así como las que adviertan de manera oficiosa; todo ello con la finalidad de que este Alto Tribunal se ocupe de examinar únicamente las cuestiones propiamente constitucionales.

No es óbice para tal conclusión lo considerado por el órgano jurisdiccional de referencia, consistente en que el Punto Cuarto, fracción I, inciso A), del Acuerdo General Plenario 5/2013, permite que el Tribunal Colegiado se abstenga de resolver los agravios en los que se impugna un sobreseimiento parcial, porque, de todos modos, tendría que reservar jurisdicción a este Alto Tribunal.

En efecto, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito estimó que, debido a que las normas reclamadas se

impugnaron como un sistema normativo, es este Alto Tribunal quien debía pronunciarse respecto de los argumentos encaminados a combatir el sobreseimiento parcial decretado por el Juez del conocimiento.

Sin embargo, lo previsto en el Punto Cuarto, fracción I, inciso A), del Acuerdo General Plenario de referencia, no exime a los Tribunales Colegiados de Circuito de pronunciarse en relación con los agravios en los que se aducen aspectos de procedencia del juicio de amparo, por lo contrario, tal porción normativa sólo precisa que, en el supuesto de que la materia de la revisión exclusivamente se limite a tales aspectos de procedencia —verbigracia, cuando los agravios contra un sobreseimiento total son infundados— el Tribunal Colegiado podrá resolver el recurso.

Pero en los casos en que la materia de la revisión forzosamente implique la resolución de aspectos de competencia originaria de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación —por ejemplo, cuando hay un sobreseimiento parcial y existen agravios que lo combaten, así como otros que aducen aspectos de mera legalidad y otros en los que se plantea la inconstitucionalidad de normas— el Tribunal Colegiado que conozca del asunto deberá resolver los agravios referidos al sobreseimiento y, hecho lo anterior, reservar competencia a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, para que se pronuncie respecto de los aspectos constitucionales que conforman su competencia originaria y determine si los tópicos de legalidad están ligados con los de constitucionalidad de tal forma que deben resolverse juntos o si procede regresar el asunto al Tribunal Colegiado para que los resuelva en el ejercicio de su competencia delegada.

Pese a ello, atento al principio de justicia pronta y expedita consagrado en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación procede al análisis de los agravios en los que se impugna el sobreseimiento parcial decretado en el fallo recurrido y cuyo análisis omitió el Tribunal Colegiado de Circuito del conocimiento.

En el **primer agravio**, la recurrente aduce que es ilegal el sobreseimiento respecto de los artículos 32-D, fracción IV, 81, fracción XL y 82, fracción XXXVII, del Código Fiscal de la Federación; 59, fracción IV, de la Ley Aduanera; así como de las reglas 2.1.30 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil dieciséis y la diversa 1.3.3, fracción IX, de las Reglas Generales de Comercio Exterior para el mismo ejercicio. Lo anterior, pues alega que dichos dispositivos fueron impugnados como

parte de un sistema normativo en relación con el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta (toda vez que prevén las sanciones y procedimientos por incumplimiento de la presentación de declaraciones informativas), aduciendo la quejosa que no es necesario demostrar el acto de aplicación de cada uno de los preceptos antes citados, sino que basta la actualización de alguno de ellos, para que en su conjunto puedan impugnarse como sistema normativo.

Previamente al análisis del anterior agravio, es necesario señalar, como acertadamente lo refiere la quejosa, que esta Segunda Sala ha reconocido que en vía de amparo pueden reclamarse disposiciones legales que guarden una íntima relación entre sí, aun cuando el quejoso sólo acredite el acto de aplicación de una de ellas, siempre que en su conjunto formen una verdadera unidad normativa.

En efecto, esta prerrogativa está condicionada a que la totalidad de los preceptos configuren un sistema normativo, de modo que si se declara la inconstitucionalidad de uno de ellos, se afecte a los demás en su sentido, alcance o aplicación. Por tanto, no cualquier norma puede integrar junto con otras un sistema impugnable a través del juicio de amparo, ya que deben tener una relación directa entre sí, casi indisoluble en cuanto a la materia, tema, objeto, causa, principio o fuente, pues precisamente a través de esa relación estrecha, el particular puede controvertir disposiciones generales, aunque no hayan sido aplicadas en su perjuicio, siendo heteroaplicativas, o desde su sola vigencia, siendo autoaplicativas.

Lo anterior, se corrobora de la jurisprudencia 2a./J. 100/2008, emitida por esta Segunda Sala, cuyo rubro es: *“AMPARO CONTRA LEYES. PARA IMPUGNARLAS COMO SISTEMA NORMATIVO ES NECESARIO QUE CONSTITUYAN UNA VERDADERA UNIDAD.”*<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> Texto: “La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en vía de amparo pueden reclamarse disposiciones legales que guarden una íntima relación entre sí, aun cuando el quejoso sólo acredite el acto de aplicación de una de ellas o que se ubique en el supuesto jurídico de una sola, que lo legitima para controvertirlas de manera conjunta como un sistema normativo, al irrogarle un menoscabo en su esfera jurídica. Ahora bien, esta prerrogativa de impugnación de normas desde su sola vigencia o por virtud de un acto de aplicación de alguna de ellas, requiere que en su conjunto formen una verdadera unidad normativa, de modo que si se declara la inconstitucionalidad de una, se afecte a las demás en su sentido, alcance o aplicación; por tanto, no cualquier norma puede integrar junto con otras un sistema impugnable a través del juicio de amparo, ya que deben tener una relación directa entre sí, casi indisoluble en cuanto a la materia, tema, objeto, causa, principio o fuente; de ahí que no pueda integrarse o abarcar normas que sólo hacen una mera referencia, mención o correlación con otras, sino que deban guardar correspondencia entre ellas, porque precisamente a partir de esa relación estrecha el particular puede controvertir disposiciones generales aunque no hayan sido aplicadas en su perjuicio, siendo heteroaplicativas, o desde su sola vigencia, las autoaplicativas.” Jurisprudencia 2a./J. 100/2008, Segunda Sala, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVII, Junio de 2008, página 400. Registro 169558.

Ahora bien, en el caso concreto la quejosa pretende impugnar una serie de dispositivos legales, por considerar que configuran un sistema normativo en relación con la obligación de presentar declaraciones informativas de partes relacionadas, prevista en el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta<sup>10</sup> normas respecto de las cuales el Juez de

<sup>10</sup> (ADICIONADO, D.O.F. 18 DE NOVIEMBRE DE 2015)

**“Artículo 76-A.** Los contribuyentes señalados en el artículo 32-H, fracciones I, II, III y IV del Código Fiscal de la Federación 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.

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.

III. Declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional que contenga:

- a) Información a nivel jurisdicción fiscal sobre la distribución mundial de ingresos e impuestos pagados.
- b) Indicadores de localización de las actividades económicas en las jurisdicciones fiscales en las que opera el grupo empresarial multinacional en el ejercicio fiscal correspondiente, los cuales deberán incluir la jurisdicción fiscal; el ingreso total, distinguiendo el monto obtenido con partes relacionadas y con partes independientes; utilidades o pérdidas antes de impuestos; impuesto sobre la renta efectivamente pagado; impuesto sobre la renta causado en el ejercicio; cuentas de capital; utilidades o pérdidas acumuladas; número de empleados; activos fijos y de mercancías.
- c) Un listado de todas las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional, y de sus establecimientos permanentes, incluyendo las principales actividades económicas de cada una de las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional; jurisdicción de constitución de la entidad, para el caso en que fuera distinta a la de su residencia fiscal, además de toda aquella información adicional que se considere pudiera facilitar el entendimiento de la información anterior.

La declaración informativa país por país, deberá ser presentada por los contribuyentes a que se refiere este artículo cuando se ubiquen en alguno de los supuestos que se señalan a continuación:

a) Sean personas morales controladoras multinacionales, entendiéndose como tales aquéllas que reúnan los siguientes requisitos:

- 1. Sean residentes en México.
- 2. Tengan empresas subsidiarias definidas en términos de las normas de información financiera, o bien, establecimientos permanentes, que residan o se ubiquen en el extranjero, según sea el caso.
- 3. No sean subsidiarias de otra empresa residente en el extranjero.
- 4. Estén obligadas a elaborar, presentar y revelar estados financieros consolidados en los términos de las normas de información financiera.
- 5. Reporten en sus estados financieros consolidados resultados de entidades con residencia en otro o más países o jurisdicciones.
- 6. Hayan obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos consolidados para efectos contables equivalentes o superiores a doce mil millones de pesos.

Este monto podrá ser modificado por el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación.

b) Sean personas morales residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que hayan sido designadas por la persona moral controladora del grupo empresarial multinacional residente en el extranjero como responsables de proporcionar la declaración informativa país por país a que se refiere la presente fracción. La persona moral designada deberá presentar, a más tardar el 31 de diciembre del año siguiente al de su designación, un aviso ante las autoridades fiscales en los términos que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. El Servicio de Administración Tributaria establecerá reglas de carácter general para la presentación de las declaraciones referidas en las fracciones I, II y III del presente artículo, a través de las cuales podrá solicitar información adicional, e incluirá los medios y formatos correspondientes. Por otra parte, dicha autoridad fiscal, podrá requerir a las personas morales residentes en territorio nacional que sean subsidiarias de una empresa residente en el extranjero, o a los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, la declaración informativa país por país a que se refiere la fracción III de este artículo, en los casos en que las autoridades fiscales no puedan obtener la información correspondiente a dicha declaración por medio de los mecanismos de intercambio de información establecidos en los tratados internacionales que México tenga en vigor, para dichos efectos los contribuyentes contarán con un plazo máximo de 120 días hábiles a partir de la fecha en la que se notifique la solicitud para proporcionar la declaración a que se refiere este párrafo.”

Distrito sobreseyó al considerar que no se acreditó algún acto de aplicación.

En esa sintonía, a efecto de dilucidar el anterior planteamiento, debe hacerse referencia al contenido de los preceptos legales que invoca la recurrente:

### ***Código Fiscal de la Federación***

Artículo 32-D.- La Administración Pública Federal, Centralizada y Paraestatal, así como la Procuraduría General de la República, en ningún caso contratarán adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con los particulares que:

[...]

(REFORMADA, D.O.F. 18 DE NOVIEMBRE DE 2015)

IV. Habiendo vencido el plazo para presentar alguna declaración, provisional o no, y con independencia de que en la misma resulte o no cantidad a pagar, ésta no haya sido presentada. Lo dispuesto en esta fracción también aplicará a la falta de cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 31-A de este Código y 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

[...]

Artículo 81.- Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones; de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias, y del ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria:

[...]

XL. No proporcionar la información a que se refieren los artículos 31-A de este Código y 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o proporcionarla incompleta, con errores, inconsistencias o en forma distinta a lo señalado en las disposiciones fiscales.

[...]

Artículo 82.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes, documentación, avisos o información; con la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet o de constancias y con el ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria a que se refiere el artículo 81 de este Código, se impondrán las siguientes multas:

[...]

XXXVII. De \$140,540.00 a \$200,090.00, para la establecida en la fracción XL.

### ***Ley Aduanera***

Artículo 59. Quienes importen mercancías deberán cumplir, sin perjuicio de las demás obligaciones previstas por esta Ley, con las siguientes:

[...]

(REFORMADA, D.O.F. 9 DE DICIEMBRE DE 2013)

IV. Estar inscritos en el Padrón de Importadores y, en su caso, en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos o en el Padrón de Exportadores Sectorial que están a cargo del Servicio de Administración Tributaria, para lo cual deberán encontrarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, así como acreditar ante las autoridades aduaneras que se encuentran inscritos en el registro federal de contribuyentes y cumplir con los demás requisitos que establezca el Reglamento y los que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a las importaciones efectuadas por pasajeros, por empresas de mensajería y paquetería y por vía postal, cuando se efectúe el despacho de las mismas conforme al procedimiento que se establece en el artículo 88 de esta Ley.

### **Resolución Miscelánea Fiscal para 2016**

Procedimiento que debe observarse en la aplicación de estímulos o subsidios

2.1.30. Para los efectos del artículo 32-D, sexto párrafo del CFF, las entidades y dependencias que tengan a su cargo la aplicación de subsidios o estímulos, previo a la entrega o autorización de un subsidio o estímulo, deben cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los beneficiarios, excepto de aquéllos que no tengan obligación de inscribirse en el RFC o cuando se otorgue un subsidio o estímulo hasta por \$30,000.00 (Treinta mil pesos 00/100 M.N.).

Las entidades y dependencias, previa firma del acuerdo de confidencialidad con el SAT a que se refiere la regla 2.1.40., a través de la aplicación en línea que para estos efectos le proporcione el citado órgano desconcentrado, generarán el documento en el que se emita la opinión del cumplimiento de obligaciones fiscales del beneficiario.

En caso de que el beneficiario no se encuentre inscrito en el RFC y deba estarlo, la entidad o dependencia podrá generar la inscripción en el citado registro a través de la misma aplicación, para ello requerirá la CURP vigente y domicilio.

Para tener derecho al subsidio o estímulo, la opinión del cumplimiento deberá ser positiva o inscrito sin obligaciones fiscales y tendrá una vigencia de tres meses contados a partir del día de su emisión.

Cuando la opinión indique que el contribuyente se encuentra inscrito sin obligaciones fiscales, se tomará como positiva cuando el beneficiario no tenga ingresos superiores a los 40 VSM elevados al año, si el subsidio o

estímulo rebasara los 40 VSM elevados al año, la opinión para otorgarle el subsidio deberá ser positiva.

CFF 32-D, 65, 66-A, 69, 141, RMF 2016 2.1.39., 2.1.40.

### **Reglas Generales de Comercio Exterior para 2016**

Causales de suspensión en los padrones

1.3.3. Para los efectos del artículo 59, fracción IV, de la Ley, 84 y 87 último párrafo del Reglamento procederá la suspensión en el Padrón de Importadores y/o en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos y/o Padrón de Exportadores Sectorial, cuando:

[...]

IX. El contribuyente no hubiera presentado las declaraciones de los impuestos federales o cumplido con alguna otra obligación fiscal.

De los preceptos transcritos con anterioridad, se desprende lo siguiente:

- Las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal en ningún caso contratarán adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con los particulares que no hayan presentado las declaraciones a que se refiere el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 32-D, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación).
- Constituye una infracción la falta de presentación de la información a que se refiere el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como cuando se presente de manera incompleta, con errores, inconsistencias o en forma distinta a lo señalado en las disposiciones fiscales (artículo 81, fracción XL, del Código Fiscal de la Federación).
- La comisión de la infracción que antecede, genera la imposición de una multa que va desde los \$140,540.00 a (ciento cuarenta mil quinientos cuarenta pesos) a \$200,090.00 (doscientos mil noventa pesos) (Artículo 82, fracción XXXVII, del Código Fiscal de la Federación).
- Los importadores de mercancías deberán, sin perjuicio del cumplimiento las demás obligaciones legales, estar inscritos en el Padrón de Importadores y, en su caso, en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos o en el Padrón de Exportadores Sectorial que están a cargo del Servicio de

Administración Tributaria, para lo cual deberán encontrarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (artículo 59, fracción IV, de la Ley Aduanera).

- Procede la suspensión en los anteriores Padrones, cuando el contribuyente no hubiere cumplido con alguna obligación fiscal (Regla 1.3.3. de las Reglas Generales de Comercio Exterior para dos mil dieciséis).
- Para la aplicación de estímulos o subsidios por parte de las entidades o dependencias de la Administración Pública Federal, éstas deberán cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los beneficiarios, para lo cual generarán el documento en la que se emita la opinión del cumplimiento de las obligaciones fiscales, la cual deberá ser positiva o arrojar el resultado de inscrito sin obligaciones fiscales (Regla 2.1.30. de la Resolución Miscelánea fiscal para dos mil dieciséis).

Establecido lo anterior, esta Segunda Sala considera que es **infundado** el agravio en el que se alega que las normas reclamadas configuran un sistema normativo impugnabile en su conjunto a través del juicio de amparo.

Lo anterior se califica así, puesto que los preceptos legales transcritos únicamente prevén las consecuencias jurídicas ante el incumplimiento de obligaciones fiscales, lo que de suyo no permite afirmar que se trata de un sistema normativo en relación con el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que la obligación consignada en este último precepto, consistente en presentar declaraciones informativas de partes relacionadas, no requiere para su eficacia de la actualización de otros dispositivos legales, sino que constituye una obligación legal que puede acatarse de manera independiente y sin necesidad de observar el resto de los artículos que invoca la quejosa.

Dicho en otras palabras, la aplicación de lo previsto en el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no tiene como consecuencia inmediata ni inminente la de las sanciones o consecuencias jurídicas previstas en las restantes normas reclamadas respecto de las cuales se sobreseyó en el juicio.

En efecto, el acatamiento de lo previsto por el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta no implica la actualización de lo previsto en las restantes normas reclamadas del Código Fiscal de la Federación, de la Ley Aduanera, de la Resolución Miscelánea fiscal para 2016 y de las Reglas Generales de Comercio Exterior para el mismo ejercicio; por tanto, no tienen la relación indisociable que se requiere para configurar un sistema normativo que exima de demostrar el acto de aplicación.

Esta Segunda Sala no desconoce que los artículos 32-D, fracción IV, 81, fracción XL y 82, fracción XXXVII, del Código Fiscal de la Federación y 59, fracción IV, de la Ley Aduanera; así como las reglas 2.1.30 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil dieciséis, y 1.3.3, fracción IX, de las Reglas Generales de Comercio Exterior para el mismo ejercicio, establecen sanciones ante el incumplimiento de obligaciones fiscales, como pudiera ser el caso de la omisión de presentar las declaraciones informativas de partes relacionadas a que se refiere el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Sin embargo, la idea de los sistemas normativos impugnables a través del juicio de amparo, en realidad está enfocada al conjunto de preceptos legales que en atención a la estrecha vinculación que guardan entre sí, la actualización de alguno de ellos conlleva necesariamente la aplicación de los otros. Es decir, se predica respecto de dispositivos que al aplicarse, necesariamente implican a su vez, la actualización de lo previsto en los demás enunciados o preceptos que conforman la unidad normativa.

En el caso, se estima que para llevar a cabo el cumplimiento de la obligación prevista en el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no es indispensable observar el resto de las normas que reclama la quejosa, ni implica su aplicación inmediata ni inminente.

Tan es así que las restantes normas no serán aplicables, sino hasta el momento en que los contribuyentes omitan presentar las declaraciones informativas a que se encuentran obligados; de ahí que, contrariamente a las alegaciones de la quejosa, los preceptos impugnados no configuran un sistema normativo que sea impugnable a través del juicio de amparo.

Así es, los supuestos normativos del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta no requieren, para su aplicación, de las restantes normas reclamadas, por lo que no existe la relación directa e

indisociable que origine la existencia de un sistema normativo que permita que la aplicación de un precepto sea suficiente para impugnar todos los demás, sin demostrar su respectiva actualización o aplicación.

Cabe destacar que la sola referencia que se realiza en algunas de las normas reclamadas al artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no genera la existencia de una vinculación directa e indisociable, pues, como se señaló en líneas precedentes, la aplicación de este precepto no implica la de tales normas, sino que, por el contrario, se requiere dejar de observarlo para que procedan las sanciones respectivas, por lo cual no existe una vinculación directa e indisociable entre los enunciados normativos.

En mérito de lo razonado, esta Segunda Sala considera que es correcto el sobreseimiento decretado respecto de los artículos 32-D, fracción IV, 81, fracción XL y 82, fracción XXXVII, del Código Fiscal de la Federación y 59, fracción IV, de la Ley Aduanera; así como las reglas 2.1.30 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil dieciséis, y 1.3.3, fracción IX, de las Reglas Generales de Comercio Exterior para el mismo ejercicio, por lo que en este aspecto se estima procedente confirmar la sentencia recurrida.

En el **segundo agravio**, la recurrente afirma que es ilegal el sobreseimiento decretado respecto del *Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country by Country* (Acuerdo multilateral entre autoridades competentes sobre el intercambio de reportes país por país), ya que si bien es un instrumento celebrado entre autoridades de distintos Estados, ello no es impedimento para afirmar que los particulares resienten afectaciones a su esfera jurídica, pues a través del referido acuerdo el gobierno mexicano se compromete con gobiernos extranjeros a compartir información fiscal cuya titularidad corresponde a los contribuyentes.

Afirma que es falso que no podrían concretarse los efectos del amparo en contra del mencionado acuerdo, toda vez que la protección constitucional implicaría prohibir a las autoridades fiscales mexicanas compartir con sus homólogos en el extranjero la información presentada por los contribuyentes en cumplimiento al artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o incluso, el efecto sería prohibir a las autoridades mexicanas allegarse de la información proporcionada por la recurrente.

Por último, alega que es incorrecta la premisa de que el acuerdo impugnado no establece supuestos aplicables a los gobernados, ya que en virtud del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la quejosa tiene obligación de presentar declaraciones informativas de partes relacionadas, por lo que es evidente que con base en el instrumento internacional combatido, el Estado mexicano vinculó a sus gobernados a intercambiar cierta información fiscal y financiera con gobiernos extranjeros.

El agravio que precede resulta **infundado**.

Lo anterior se califica así, puesto que de la lectura integral del referido instrumento (conforme a la traducción proporcionada por el Servicio de Administración Tributaria, la cual no fue controvertida por la parte quejosa<sup>11</sup>), no se advierte la existencia de alguna disposición que sea vinculante directamente para los gobernados, ya que los compromisos ahí asumidos únicamente resultan obligatorios para las autoridades de los diversos Estados signatarios, por lo que aun cuando se inaplicara en beneficio de la quejosa, el Estado mexicano continuaría obligado en los mismos términos.

En efecto, el acuerdo reclamado tiene como objetivo establecer las bases y los procedimientos para aumentar la transparencia de la información fiscal entre los Estados firmantes, así como mejorar el acceso de sus respectivas autoridades hacendarias a la información relativa a la distribución mundial de las rentas, los impuestos pagados y ciertos indicadores sobre los grupos de empresas multinacionales, cuyas actividades se proyectan en diversas jurisdicciones.

De igual manera, el citado acuerdo prescribe que la autoridad competente de cada Estado parte se compromete a intercambiar anualmente, y de forma automática, la información relacionada con los grupos de empresas multinacionales, a fin de que sean evaluados los riesgos de alto nivel de precios de transferencia y otros riesgos relacionados con la erosión de la base gravable y traslado de utilidades. Además, se establece que información materia de intercambio estará sujeta en todo momento a las normas de confidencialidad y a otras medidas de protección previstas en la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.

---

<sup>11</sup> Fojas 424 a 427 del cuaderno de amparo.

En mérito de lo anterior, esta Sala considera que el acuerdo reclamado no prevé supuestos normativos que sean aplicables a la quejosa, ya que se trata de un instrumento en el que los Estados firmantes plasmaron diversos compromisos en relación con el intercambio de información sobre grupos de empresas que desenvuelven su actividad económica en diversas jurisdicciones. Por ende, se considera que los sujetos vinculados a su cumplimiento no son directamente los gobernados, sino que son exclusivamente los Estados signatarios, así como las autoridades competentes que al efecto se señalen para su cumplimiento.

Por ende, tal como lo refirió el Juez de Distrito, en el caso no podrían concretarse los efectos de la concesión del amparo, ya que sería ocioso expulsar de la esfera jurídica de la quejosa un ordenamiento internacional respecto del cual no se considera como sujeto destinatario.

En relación con este tema, se considera infundada la afirmación de la quejosa, en el sentido de que cuenta con interés jurídico para combatir el acuerdo reclamado, en tanto que es titular de la información que el Estado mexicano se comprometió a intercambiar con autoridades extranjeras.

En efecto, lo anterior es infundado en atención a que la causa de improcedencia que se considera actualizada respecto del multicitado acuerdo internacional no se sustenta sobre la falta de interés jurídico, sino que en líneas anteriores se razonó que no podrían concretarse los efectos del amparo, en tanto que el referido acuerdo sólo prevé disposiciones vinculantes para los diferentes Estados parte, de manera que no es posible inaplicar una norma general que, de inicio, no es aplicable a la quejosa.

Asimismo, es infundada la afirmación de la recurrente en el sentido de que la protección constitucional consistiría en obligar al Estado mexicano a no compartir la información presentada por la quejosa, o bien, en prohibir a las autoridades fiscales allegarse de la información que la recurrente proporciona en cumplimiento a la ley.

Lo anterior, puesto que la eventual concesión del amparo no podría alcanzar los efectos que pretende la quejosa, ya que el cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones informativas de operaciones con partes relacionadas, encuentra su fundamento directo en el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que aun cuando se considerara que es inconstitucional el acuerdo internacional combatido,

la quejosa y la autoridad hacendaria continuarían obligadas en términos de ese precepto legal.

Asimismo, cabe destacar que la concesión del amparo tampoco podría tener el efecto de liberar de una obligación a un tercero que no tiene el carácter de quejoso, pues con ello se trastocaría el principio de relatividad de las sentencias de amparo, al liberar al Estado mexicano de una obligación prevista en el acuerdo multilateral reclamado.

Efectivamente, si el acuerdo cuya regularidad constitucional se cuestiona sólo establece obligaciones entre autoridades competentes de sus respectivos Estados, las cuales no tienen el carácter de quejosos en el juicio de amparo que da origen al presente recurso, entonces la posible concesión de la protección de la Justicia Federal no podría tener el efecto de liberar al Estado mexicano de las obligaciones que dicho acuerdo le impone, pues tal efecto “expansivo” sería contrario al principio de relatividad de las sentencias.

Es aplicable al caso, la jurisprudencia 2a./J. 36/2012, emitida por esta Segunda Sala, de rubro y texto siguientes:

**IMPROCEDENCIA. SE ACTUALIZA EN EL JUICIO DE AMPARO SI EL JUZGADOR ADVIERTE QUE LOS EFECTOS DE UNA EVENTUAL SENTENCIA PROTECTORA PROVOCARÍAN TRANSGRESIÓN AL PRINCIPIO DE RELATIVIDAD.** La técnica del juicio de amparo permite desarrollar un ejercicio de previsibilidad sobre los efectos de una eventual sentencia protectora, con el propósito de visualizar si la restitución del quejoso en el goce del derecho violado se podría alcanzar, pues carecería de lógica y sentido práctico el análisis del acto reclamado, si anticipadamente se logra prever que la declaratoria de inconstitucionalidad no tendría ejecutividad, como ocurre cuando se advierte que si se concede la protección federal, sus efectos vulnerarían normas o principios rectores del juicio de amparo, casos en los cuales la acción intentada resulta improcedente. En tales términos, si el juzgador observa que la sentencia estimatoria que llegara a dictar tendría efectos más allá del caso concreto enjuiciado y, por tanto, generales, ello provoca la improcedencia del juicio en términos del artículo 73, fracción XVIII, de la Ley de Amparo, en relación con los numerales 76 y 80 (este último interpretado en sentido contrario), de ese mismo ordenamiento y con el artículo 107, fracción II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en su texto anterior a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 6 de junio de 2011, y de acuerdo con el artículo tercero transitorio del propio decreto de reformas), en tanto que la

decisión de inconstitucionalidad beneficiaría también a sujetos distintos del quejoso, situación que provocaría transgresión al principio de relatividad que rige el dictado de las sentencias de amparo, lo que a su vez implicaría que la restitución en el goce del derecho violado llegara al extremo de desencadenar consecuencias contrarias a la naturaleza del juicio de amparo y, por ende, a la regularidad constitucional que busca preservar.

También es aplicable, respecto del criterio que informa en cuanto al principio de relatividad de las sentencias de amparo, la jurisprudencia 2a./J. 37/2012, emitida por esta Segunda Sala, cuyo rubro y texto son los siguientes:

**REFORMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA ELECTORAL. ES IMPROCEDENTE EL JUICIO DE AMPARO PROMOVIDO CONTRA EL ARTÍCULO 41, BASE III, APARTADO A, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, AL ADVERTIRSE QUE LOS EFECTOS DE UNA EVENTUAL SENTENCIA PROTECTORA PROVOCARÍAN TRANSGRESIÓN AL PRINCIPIO DE RELATIVIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 13 DE NOVIEMBRE DE 2007).** El citado precepto establece, por una parte, que ninguna persona física o moral, sea a título propio o por cuenta de terceros, podrá contratar propaganda en radio y televisión dirigida a influir en las preferencias electorales de los ciudadanos, ni a favor o en contra de los partidos políticos o de candidatos a cargos de elección popular; y, por otra, que queda prohibida la transmisión en territorio nacional de este tipo de mensajes contratados en el extranjero. Ahora, la protección constitucional que llegara a otorgarse en su contra, permitiría llevar a cabo, dentro o fuera del país, la adquisición de tiempo en radio y televisión para transmitir propaganda dirigida a influir en el electorado, de modo que el amparo concedido tendría un efecto expansivo más allá de la esfera jurídica del quejoso pues, por una parte, permitiría realizar operaciones lucrativas con los concesionarios de la radio y la televisión, a quienes tampoco podría impedirseles contratar y obtener utilidades con la venta de tiempo en esos medios de difusión y, por otra, favorecería el incremento en las posibilidades de triunfo de los partidos políticos y candidatos a quienes quisiera apoyar. En consecuencia, si la eventual sentencia protectora contra el artículo 41, base III, apartado A, penúltimo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 13 de noviembre de 2007, tendría efectos restitutorios no sólo para el quejoso sino en favor de otros sujetos y generales, el juicio promovido contra dicho dispositivo resulta improcedente en términos del artículo 73, fracción XVIII, de la Ley de Amparo, en relación con los numerales 76 y 80 (este

último interpretado en sentido contrario), de ese mismo ordenamiento y con el artículo 107, fracción II, constitucional (en su texto anterior a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 6 de junio de 2011, y de acuerdo con el artículo tercero transitorio del propio decreto de reformas), en tanto que la decisión de inconstitucionalidad iría más allá del caso concreto enjuiciado, lo que provocaría transgresión al principio de relatividad que rige el dictado de las sentencias en materia de amparo, lo que a su vez implicaría que la restitución en el goce del derecho violado llegara al extremo de desencadenar consecuencias contrarias a la naturaleza misma del juicio de amparo y, por ende, a la regularidad constitucional que busca preservar.

Finalmente, es **infundada** la alegación vertida en el séptimo agravio, en la que se afirma que la sentencia de amparo es incongruente dado que el Juez de Distrito, por un lado, sobreseyó en relación con el acuerdo denominado "*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-By-Country Reports*" (Acuerdo multilateral entre autoridades competentes sobre el intercambio de reportes país por país), y por el otro, analizó su constitucionalidad y negó el amparo a la quejosa.

En efecto, lo anterior se califica como infundado en virtud de que en el considerando quinto de la sentencia recurrida, el Juez de Distrito determinó sobreseer en el juicio de amparo en relación con el acuerdo internacional impugnado, por lo que es falso lo afirmado por la recurrente, en el sentido de que se negó el amparo en su contra.

Además, si bien en la sentencia recurrida el Juez de Distrito refirió que el acuerdo internacional impugnado "*tiene plena vigencia y observancia para el Estado Mexicano, como integrante de la OCDE y como suscriptor de la Convención [sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal] y su Protocolo de modificación señalados en el párrafo que antecede, al derivar de las obligaciones contraídas como Estado miembro*" (foja 89 del fallo recurrido); lo cierto es que esas consideraciones están referidas a la constitucionalidad del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que la quejosa alegó que la adición de ese precepto se sustenta en instrumentos internacionales que no son vinculantes para el Estado mexicano.

Por tanto, contrariamente a sus alegaciones, el Juez de Distrito no analizó la constitucionalidad del acuerdo denominado "*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-By-Country Reports*" (Acuerdo multilateral entre autoridades competentes sobre el

intercambio de reportes país por país), de ahí que son infundados los agravios.

En mérito de lo expuesto, esta Segunda Sala considera que es correcto el sobreseimiento decretado respecto del *Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country by Country* (Acuerdo multilateral entre autoridades competentes sobre el intercambio de reportes país por país); por lo que se estima procedente confirmar la sentencia recurrida por lo que a este aspecto se refiere.

**SÉPTIMO. Fijación de la litis cuyo estudio corresponde a esta Segunda Sala.** La materia de análisis de esta recurso se revisión se circunscribe, exclusivamente, al estudio de los agravios relativos a la constitucionalidad del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y en su caso, al análisis de los agravios formulados en la revisión adhesiva.

En primer lugar, se analizarán los agravios en los que se plantea la omisión del Juez de Distrito de analizaran diversos conceptos de violación; posteriormente, se abordarán los agravios relativos al fondo de la problemática planteada.

**OCTAVO. Análisis de los agravios relativos a la omisión de análisis de los conceptos de violación (octavo agravio).**

En una porción del referido disenso, la recurrente aduce que el Juez de Distrito omitió pronunciarse sobre el noveno concepto de violación, en el cual se alegó que el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola los principios de subordinación jerárquica, reserva y supremacía de la ley.

El anterior agravio es **fundado**, ya que de la lectura de la sentencia recurrida se desprende que el Juez de Distrito omitió analizar lo planteado en el noveno concepto de violación, por lo que esta Segunda Sala estima procedente que en esta instancia se analicen tales argumentos, una vez agotado el análisis de los restantes agravios que plantea la recurrente<sup>12</sup>.

En otra parte del octavo agravio, la quejosa aduce que el Juez de Distrito omitió analizar los diversos conceptos de violación enderezados a controvertir la constitucionalidad de los artículos 32-D, 81, fracción XL, y

<sup>12</sup> Por cuestión de método, el concepto de violación referido se analizará en la parte final de esta sentencia.

82, fracción XXXVII, del Código Fiscal de la Federación; de las reglas 2.1.30 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio discal dos mil dieciséis y 1.3.3 de las Reglas Generales de Comercio Exterior para el mismo ejercicio; así como del “*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-By-Country Reports*” (Acuerdo multilateral entre autoridades competentes sobre el intercambio de reportes país por país).

El mencionado agravio es **infundado**, ya que en la sentencia recurrida se sobreseyó en el juicio de amparo respecto de las citadas normas generales (aspecto que fue convalidado por esta Segunda Sala, en términos de lo razonado en el considerando sexto de este fallo), por lo que se justifica que se haya prescindido de su estudio de constitucionalidad.

En otro orden de ideas, la recurrente alega que el Juez de Distrito omitió pronunciarse sobre los conceptos de violación en los que se planteó que el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola los principios de legalidad y seguridad jurídica, en virtud de que exigen la presentación de información cuya titularidad no corresponde al contribuyente, sino a empresas ubicadas en el extranjero, lo que representa una carga administrativa desproporcionada y de imposible cumplimiento para los contribuyentes.

El anterior agravio es **infundado**, toda vez que el Juez de Distrito sí se pronunció respecto de los anteriores argumentos, tan es así que a través del recurso de revisión la quejosa controvierte el sentido de esa determinación (lo que será materia de análisis en los subsecuentes considerandos).

En efecto, en el fallo recurrido el Juez de Distrito consideró que:

“...la norma impugnada no exige al residente en México que genere o consiga la información extranjera; por el contrario, lo que la norma realmente establece es que a partir de la información fiscal y financiera que genera la empresa residente en el extranjero al realizar actividades comerciales con la residente en México, esta última justifique las operaciones que realice con ella a efecto de que exista certeza y transparencia en la determinación del impuesto generado y pagado, aunado a lo anterior, lo solicitado es información relativo a operaciones que existen y respecto de las cuales las empresas residentes en territorio nacional o el establecimiento del no residente tienen un control o registro, de ahí que, contrario a lo que argumentan no se solicita información relativa a terceros sino relacionada con

las operaciones que realiza con sociedades extranjeras." (foja 1006, reverso, del expediente de amparo)

Como se advierte, en la sentencia recurrida se consideró que la norma reclamada exige al contribuyente la presentación de información que se origina con motivo de la celebración de operaciones en las que participa con sus partes relacionadas, de manera que no es documentación que se encuentre fuera de su alcance. Por tanto, contrario a las afirmaciones de la recurrente, el Juez de Distrito sí se pronunció sobre el referido tópico, de ahí que son infundados sus agravios.

Asimismo, resulta **infundada** la alegación en la que se afirma que en la sentencia recurrida no se emitió pronunciamiento sobre los conceptos de violación en los que se alegó que las disposiciones reclamadas no prevén mecanismos de confidencialidad de la información que es reportada por los contribuyentes.

Lo anterior se califica así, toda vez que el Juez de Distrito sí se pronunció sobre tales planteamientos, lo que se corrobora de la lectura de las fojas 67 a 75 de la sentencia recurrida, en las cuales analizó si las personas morales son titulares de la protección de datos personales e, incluso, arribó a la conclusión de que:

*"...la información solicitada mediante la declaración que prevé el precepto 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta reclamado, al constituir información económica, comercial y relativa a su identidad, debe considerarse que se trata de 'datos personales', lo que acorde a lo establecido en la Constitución Federal, por sí son susceptibles de ser protegidos, además de encuadrar en el referido secreto fiscal, por lo que la autoridad correspondiente está obligada a garantizar su reserva."*

Por lo anteriormente razonado, es **infundada** la alegación en estudio, ya que el Juez de Distrito sí se pronunció sobre los planteamientos cuya omisión aduce la recurrente.

Finalmente, resulta **infundado** el agravio en el que se aduce que el Juez de Distrito no se pronunció sobre la justificación de la adición del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual se sustenta en instrumentos internacionales que no son vinculantes para el Estado mexicano.

Lo anterior se califica de esa manera, en virtud de que en la sentencia recurrida sí existe un pronunciamiento al respecto, ya que el Juez de Distrito precisó que México es parte de la OCDE y, como consecuencia de ello, los acuerdos que se tomen en las reuniones de trabajo tienen plena eficacia y validez en el orden jurídico México. Tan es así, que en los agravios la recurrente combate el sentido de esa determinación; de ahí que es infundado el disenso en estudio.

**NOVENO. Análisis de los agravios de fondo (cuarto agravio).**

En el referido motivo de disenso, la recurrente alega que, contrario a las consideraciones del Juez de Distrito, la obligación de presentar declaraciones informativas, consignada en el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, constituye un acto de molestia el cual, dicho sea de paso, no reúne los elementos del artículo 16 constitucional, ya que no se prevé el requisito de un mandamiento escrito por autoridad competente, ni tampoco se establece un parámetro temporal para el ejercicio las facultades de la autoridad hacendaria.

Afirma que la obligación establecida en el precepto reclamado no reviste la naturaleza de una obligación formal, sino que por las razones precisadas se trata de un acto de molestia en perjuicio de los contribuyentes.

Los agravios sintetizados anteriormente resultan **infundados**.

Para justificar el anterior aserto, es necesario hacer referencia al artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual, en la cuestión que interesa en este apartado, dispone lo siguiente:

Artículo 76-A. Los contribuyentes señalados en el artículo 32-H, fracciones I, II, III y IV del Código Fiscal de la Federación 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, [...]

II. Declaración informativa local de partes relacionadas, [...]

III. Declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional que contenga: [...].

De la lectura de la disposición impugnada, se observa que la obligación que se establece es de naturaleza formal, porque no trasciende en el núcleo de la obligación de pago del impuesto sobre la renta, en tanto que su finalidad atañe a que las personas jurídicas proporcionen a la autoridad información en materia de precios de transferencia respecto de las operaciones realizadas entre las partes relacionadas, cuya finalidad es mejorar el intercambio de información con autoridades de esa misma naturaleza a nivel internacional e identificar operaciones del grupo empresarial que pudieran significar un riesgo de elusión o evasión fiscal.

En efecto, de la exposición de motivos del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan 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, se observa lo siguiente:

“Con el objetivo de evitar estas y otras prácticas fiscales elusivas, la OCDE atendiendo a la petición expresa del G20, —que reúne a las economías avanzadas y emergentes más importantes del mundo, incluyendo a México— ha diseñado un plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS por sus siglas en inglés). Este plan tiene como objetivo evitar que los grupos empresariales multinacionales trasladen artificialmente utilidades a otras jurisdicciones, con el propósito de pagar cantidades bajas de impuesto o incluso generar una doble no imposición (tanto en el país donde obtienen el ingreso como en el de residencia del corporativo), perjudicando así la imparcialidad e integridad del sistema fiscal” En tal virtud “México, como miembro de la OCDE, ha asumido compromisos ineludibles en el ámbito internacional para el combate de la erosión de la base imponible vía el traslado de utilidades. En el marco del plan de acción BEPS, se ha comprometido a implementar en su legislación fiscal, medidas que obliguen a los contribuyentes a proporcionar a la administración tributaria la información prevista en el Capítulo V, de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, aprobadas por el Consejo de la OCDE, para que con el debido resguardo y confidencialidad sea recopilada y analizada y, cuando haya reciprocidad en el marco de los acuerdos internacionales suscritos por nuestro país, sea intercambiada con las autoridades fiscales de otros países”.

En esta tesitura, las obligaciones previstas en el artículo reclamado no entrañan el ejercicio de una facultad de comprobación en perjuicio los contribuyentes señalados en el artículo 32-H, fracciones I, II, III y IV del Código Fiscal de la Federación, ya que, además de que no tienden a desarrollar un procedimiento de investigación con el fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con el pago de contribuciones, aquéllas están orientadas a construir un sistema multilateral de intercambio de información automático entre las Administradoras Tributarias con el fin de evaluar los riesgos de alto nivel de precios de transferencia y otros riesgos relaciones con la erosión de la base fiscal y traslado de utilidades, así como para el análisis económico y estadístico.

Del mismo modo, la información que proporcionen los sujetos obligados no da lugar, en sí, a la emisión de actos arbitrarios, puesto que dicha previsión se encuentra establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta y en debida observación a ésta, la autoridad debe actuar dentro de los límites establecidos, que en el caso versaron sobre proporcionar información de las diversas operaciones que se lleven a cabo con partes relacionadas de las personas morales; de ahí que lo previsto en la norma no es apto para determinar un crédito fiscal o una preliquidación como incorrectamente lo alega la parte recurrente.

Al respecto, es importante recordar que el actuar de la autoridad tributaria es en acatamiento a lo que la propia disposición normativa le constriñe, es decir, el principio general de derecho constitucional universalmente admitido, relativo a que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, entraña una facultad pero también una obligación y una limitación.

En ese tenor, tanto los contribuyentes obligados por la norma impugnada, como la autoridad responsable –administradora tributaria– deben acatar lo que aquella dispone, es decir, por un lado, surge el deber de los contribuyentes de proporcionar la información de operaciones entre partes relacionadas y, por otro, el deber de las autoridades de recibir esa información o de recabar adicional (de ser el caso), dentro de los parámetros que fija la norma; en consecuencia el proceder de estas últimas en principio se lleva a cabo, en debido acatamiento a lo ordenado por el legislador.

Dicho lo anterior, tampoco le asiste la razón a la parte recurrente en cuanto al margen de arbitrariedad porque, en el supuesto de que la

autoridad fiscal descubra irregularidades en el cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva, entonces podrá ejercer en un momento posterior sus facultades de comprobación debiéndose sujetar a lo previsto en los artículos 38, 42, 46 y 53-B, del Código Fiscal de la Federación, ya que si bien la autoridad fiscal puede practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías, ello forzosamente deberá iniciar con el primer acto que se notifique al contribuyente, incluso haciendo de su conocimiento los hechos y omisiones de los que vaya teniendo conocimiento.

En efecto, la parte promovente pasa por alto que el análisis del numeral impugnado se debe realizar atendiendo al sistema normativo del que forma parte y del que deriva, toda vez que la autoridad se encuentra obligada a notificar al contribuyente, a través de un sistema de comunicación instaurado para tal efecto, de tal manera que además de conocer las fechas en que debe cumplir con sus obligaciones fiscales, el contribuyente tiene el deber de consultar el buzón tributario a que se refiere el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, el que tratándose de medios electrónicos constituye precisamente el medio en que la autoridad administrativa hará del conocimiento del gobernado las cuestiones que estime pertinentes en torno a su situación fiscal.

Así, la presentación de las declaraciones informativas a que hace referencia el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no constituye un acto de molestia ni fiscalización, en virtud de que este último inicia con la notificación de la resolución provisional, no así con la revisión previa de la información y documentación que la autoridad hacendaria tiene en su poder.

En esas condiciones, la obligación impuesta en el reclamado artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no entraña el ejercicio de una facultad de comprobación y, por ende, contrariamente a lo expuesto por la parte quejosa, no le son aplicables los requisitos que para ese tipo de actos se prevén en el artículo 16 de la Constitución Federal, relativa a la existencia de un mandamiento previo, expedido por autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, en tanto que, por no darse la privación de un derecho del particular, sino solamente establece una obligación formal, en consecuencia tampoco existe el deber de darle la oportunidad de defensa respecto del deber tributario que le impone la misma. Ello, porque si bien, el proporcionar la información que se le impone pudiera

generar alguna carga administrativa, se justifica en la medida de que como fiduciaria tiene la obligación de permitir a las autoridades el ejercer sus atribuciones.

Lo anterior tiene apoyo, por identidad de razón, en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 151/2016, emitida por esta Segunda Sala integrante de este Alto Tribunal, cuyo rubro es: *“REVISIÓN DE LA INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN QUE OBRA EN PODER DE LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA CONSTATAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES FISCALES. NO ES UN ACTO DE MOLESTIA.”*<sup>13</sup>

Asimismo, se desestiman los argumentos enderezados a demostrar la transgresión al derecho a la inviolabilidad del domicilio que tutela el artículo 16 constitucional, habida cuenta que dichos argumentos parten de la misma premisa consistente en que la información prevista en el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Rente que proporcionen los sujetos obligados, le permitirá a la autoridad fiscal irrumpir en la esfera jurídica del gobernado ejerciendo facultades de comprobación sin mediar un mandamiento por escrito de autoridad competente fundado y motivado, lo cual –como se vio- no es así.

**DÉCIMO. Análisis del sexto agravio.** En el referido motivo de inconformidad, la recurrente aduce que la norma impugnada contraviene su derecho fundamental de protección de datos personales establecido en el artículo 16 constitucional, en virtud de que lo dispuesto en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación no es suficiente para garantizar la confidencialidad de la información que los contribuyentes están obligados a proporcionar.

El agravio sintetizado resulta **inoperante**.

Lo anterior se estima así, porque en el hipotético caso de que se concediera la protección constitucional a la parte quejosa, el efecto sería obligar a la autoridad legislativa a emitir una norma general, abstracta y coercitiva, dando efectos generales a la ejecutoria, que vincularía no sólo

---

<sup>13</sup> Texto: “Los actos de molestia -objeto de tutela del derecho a la seguridad jurídica reconocido en el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-, son aquellos que restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos. En ese sentido, la facultad conferida a la autoridad hacendaria para revisar la información y documentación que tiene en su poder para constatar el acatamiento de las disposiciones fiscales, no es un acto de molestia, ya que la actividad que despliega para constatar la veracidad o exactitud de esa información y documentación, por sí, no restringe provisional ni precautoriamente derecho alguno de los contribuyentes, antes bien, permite revisar su situación fiscal sin generar las consecuencias propias del ejercicio de sus facultades de comprobación, particularmente la suspensión del plazo para que opere la caducidad de esas facultades, el cual, tratándose de pagos y declaraciones definitivas, inicia una vez remitida la información contable a través de medios electrónicos.” Jurisprudencia 2a./J. 151/2016, Segunda Sala, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 35, Octubre de 2016, Tomo I. página 720. Registro 2012934.

a la parte promovente del amparo y a las autoridades señaladas como responsables, sino a todos los gobernados y autoridades cuya actuación tuviera relación con la norma creada, lo cual atentaría con el principio de relatividad de las sentencias contenido, lo cual contraviene los artículos 5, fracción, I de la Ley de Amparo y 107, fracción II, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que prevén de manera global que los juicios de amparo sólo se ocuparán de los quejosos que sean titular de un interés jurídico o legítimo individual o colectivo y que por virtud de una la norma, acto u omisión reclamados se transgreda ese interés –conforme a lo previsto en el artículo 1 de la Ley de Amparo– y con ello necesariamente produzca una afectación real y actual, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda.

Lo anterior se corrobora con lo previsto en el párrafo segundo del artículo 78 de la Ley de Amparo, que prescribe lo siguiente:

“Artículo 78. Cuando el acto reclamado sea una norma general la sentencia deberá determinar si es constitucional, o si debe considerarse inconstitucional.

Si se declara la inconstitucionalidad de la norma general impugnada, los efectos se extenderán a todas aquellas normas y actos cuya validez dependa de la propia norma invalidada. Dichos efectos se traducirán en la inaplicación únicamente respecto del quejoso.

El órgano jurisdiccional de amparo podrá especificar qué medidas adicionales a la inaplicación deberán adoptarse para restablecer al quejoso en el pleno goce del derecho violado”.

Como corolario, cabe precisar que atendiendo a lo dispuesto en los artículos 16 y 73, fracción XXIX-O, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los que se prevé la tutela a un derecho relacionado con la protección de datos personales, al acceso, rectificación y cancelación de tales datos, así como a manifestar su oposición, en los términos que fije la ley, precisando que ésta establecerá los supuestos de excepción a los principios que rijan el tratamiento de datos, por razones de seguridad nacional, disposiciones de orden público, seguridad y salud pública o para proteger los derechos de terceros; derivado de lo cual se reservó al Congreso de la Unión la facultad para expedir la ley reglamentaria en materia de protección de datos personales.

Así, en cumplimiento a lo anterior se expidió la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, la cual tiene por objeto proveer lo necesario para garantizar el acceso de toda persona a la información en posesión de los Poderes de la Unión, los órganos constitucionales autónomos o con autonomía legal, y cualquier otra entidad federal, así como garantizar la protección de los datos personales en posesión de los sujetos obligados, lo cual no fue materia de impugnación.

Pero aún más, el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación sí es aplicable en la especie.

Dicha porción normativa prevé lo siguiente:

“Artículo 69. 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 encargados 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 Secretaría de Hacienda y Crédito Público 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.

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 Código Penal Federal, que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni cuando, para los efectos del artículo 26 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, 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 impuesto sobre la renta, 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.

Tampoco será aplicable dicha reserva a la Unidad de Fiscalización de los Recursos de los Partidos Políticos, órgano técnico del Consejo General del Instituto Federal Electoral, en los términos establecidos por los párrafos 3 y 4 del artículo 79 del Código Federal de Instituciones y Procedimientos Electorales, ni a las Salas del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación en los asuntos contenciosos directamente relacionados con la fiscalización de las finanzas de los partidos políticos. La información que deba suministrarse en los términos de este párrafo, sólo deberá utilizarse para los fines que dieron origen a la solicitud de información.

Cuando las autoridades fiscales ejerzan las facultades a que se refiere el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 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 de este Código.

Sólo por acuerdo expreso del Secretario de Hacienda y Crédito Público se podrán publicar los siguientes datos por grupos de contribuyentes: nombre, domicilio, actividad, ingreso total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreditables o pagadas.

Mediante tratado internacional en vigor del que México sea parte que contenga disposiciones de intercambio recíproco de información, se podrá suministrar la información a las autoridades fiscales extranjeras. Dicha información únicamente podrá utilizarse para fines distintos a los fiscales cuando así lo establezca el propio tratado y las autoridades fiscales lo autoricen.

También se podrá proporcionar a la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, previa solicitud expresa, información respecto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas contenida en la base de datos y sistemas institucionales del Servicio de Administración Tributaria, en los términos y condiciones que para tal efecto establezca el citado órgano desconcentrado.

Además de los supuestos previstos en el párrafo segundo, tampoco será aplicable la reserva a que se refiere este precepto, cuando se trate de investigaciones sobre conductas previstas en los artículos 139, 139 Quáter, y 148 Bis del Código Penal Federal.

De igual forma se podrá proporcionar al Instituto Nacional de Estadística y Geografía información de los contribuyentes para el ejercicio de sus atribuciones.

La (sic) información comunicada al Instituto Nacional de Estadística y Geografía, le serán aplicables las disposiciones que sobre confidencialidad de la información determine el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, en

términos de la Ley del Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica y de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

Sólo podrá ser objeto de difusión pública la información estadística que el Instituto Nacional de Estadística y Geografía obtenga con los datos a que se refiere el presente artículo.

La reserva a que se refiere el primer párrafo de este artículo no resulta aplicable respecto del nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquéllos que se encuentren en los siguientes supuestos:

- I. Que tengan a su cargo créditos fiscales firmes.
- II. Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados, que siendo exigibles, no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas permitidas por este Código.
- III. Que estando inscritos ante el registro federal de contribuyentes, se encuentren como no localizados.
- IV. Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.
- V. Que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido afectados en los términos de lo dispuesto por el artículo 146-A de este Código.
- VI. Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal.

El Servicio de Administración Tributaria publicará en su página de Internet el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquéllos que se ubiquen en alguno de los supuestos a los que se refiere el párrafo anterior. Los contribuyentes que estuvieran inconformes con la publicación de sus datos, podrán llevar a cabo el procedimiento de aclaración que el Servicio de Administración Tributaria determine mediante reglas de carácter general, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga. La autoridad fiscal deberá resolver el procedimiento en un plazo de tres días, contados a partir del día siguiente al que se reciba la solicitud correspondiente y, en caso de aclararse dicha situación, el Servicio de Administración Tributaria procederá a eliminar la información publicada que corresponda”.

En lo que interesa en el presente asunto, el artículo transcrito impone al personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados y prevé diversas excepciones, entre las cuales se indican:

- a) Los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales.
- b) Los casos en que, mediante tratado internacional en vigor del que México sea parte que contenga disposiciones de intercambio recíproco de información, se podrá suministrar la información a las autoridades fiscales extranjeras. Dicha información únicamente podrá utilizarse para fines distintos a los fiscales cuando así lo establezca el propio tratado y las autoridades fiscales lo autoricen.

Esas excepciones no contradicen la confidencialidad que se debe tener con la información proporcionada con motivo de las operaciones que realicen los sujetos que se precisan en el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por el contrario, sólo robustece la finalidad total de su creación y de las razones por las que el Gobierno Mexicano firmó el inicio de su participación ante la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y los diversos instrumentos jurídicos derivados de esa incorporación, la cual, motivada por los ingresos libres de impuestos sobre la renta en territorios extranjeros, implementó el intercambio de información entre las autoridades tributarias de las diferentes jurisdicciones con la finalidad de evitar la evasión y elusión de impuestos.

Sin embargo, entre los instrumentos normativos firmados, el Acuerdo de Intercambio de Información en Materia Tributaria -cuyo objetivo es precisamente facilitar el intercambio de información entre los Estados contratantes, dentro de los cuales se ubica el Estado Mexicano y así prevenir la evasión y el fraude en materia tributaria- se previó que cualquier información que reciba un Estado suscrito, deberá tratarla como secreta, siendo dable que se revele únicamente entre personas físicas o autoridades, incluyendo órganos administrativos o judiciales, que participen en la determinación, liquidación, recaudación y administración de los impuestos objeto dicho acuerdo.<sup>14</sup>

<sup>14</sup> ACUERDO SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. “Artículo 8. Toda información recibida por una Parte contratante al amparo del presente Acuerdo se tratará como confidencial y sólo podrá comunicarse a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) bajo la jurisdicción de la Parte contratante encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el presente Acuerdo, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esa información para dichos fines. Podrán revelar la información en procedimientos judiciales públicos o en las sentencias judiciales. La información no podrá comunicarse a ninguna otra persona, entidad, autoridad o a

En ese tenor, queda patente la obligación, tanto por los convenios aludidos como por la legislación interna del Estado Mexicano, el deber de mantener en absoluto resguardo y confidencialidad la información que se proporcione con motivo del cumplimiento de la obligación establecida en el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**DÉCIMO PRIMERO. Análisis del tercer agravio.** En el citado motivo de disenso, la recurrente alega que el Juez de Distrito analizó desde una óptica incorrecta la constitucionalidad del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que en ningún momento se planteó una colisión entre principios constitucionales, sino la existencia de una colisión entre la regla del artículo reclamado y el principio de seguridad jurídica.

Afirma que en las teorías argumentativas existe una división de las normas jurídicas en principios, directrices y reglas, de modo que el principio de seguridad jurídica debe prevalecer sobre cualquier regla o directriz. En ese sentido, afirma que si el Juez de Distrito consideró que la norma impugnada encuentra razón de ser en las directrices del artículo 25 constitucional, éstas deben ceder necesariamente ante el principio de seguridad jurídica y no a la inversa.

Con independencia de lo anterior, afirma que si en el caso se considera procedente la aplicación del test de proporcionalidad, resulta incompatible el escrutinio laxo o no estricto, ya que la norma impugnada contiene una obligación formal que no incide en el pago del tributo, por lo que no es válido aplicar un escrutinio similar al que se aplica tratándose de normas que establecen los elementos esenciales del tributo.

El anterior agravio es **infundado**.

Para justificar tal aserto, es necesario mencionar que en el segundo concepto de violación la quejosa impugnó la inconstitucionalidad del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por considerar que la obligación de presentar declaraciones informativas de operaciones con partes relacionadas, resulta violatoria de los principios de razonabilidad y proporcionalidad jurídica.

Al respecto, el Juez de Distrito señaló que en ese contexto era menester examinar si las obligaciones impuestas en el precepto impugnado encuentran una justificación constitucionalmente válida; si son razonables, es decir, si se encaminan a los propósitos trazados por el legislador; y, finalmente, si son estrictamente proporcionales, esto es, si en la consecución de los objetivos deseados se afecta innecesaria o desmedidamente algún derecho de los gobernados.

Lo anterior, *“tomando en cuenta que si en la materia de configuración de tasas y tarifas, el legislador cuenta con un margen amplio de configuración, con mayor razón la tendrá respecto de obligaciones formales o accesorias que no inciden directamente en dichos elementos.”* (Foja 735, reverso del expediente de amparo). Para sustentar la anterior afirmación, el Juez de Distrito citó la jurisprudencia 1a./J. 77/2011, emitida por la Primera Sala, cuyo rubro es: *“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIAS.”*<sup>15</sup>.

Asimismo, a pie de página de la sentencia recurrida (foja 735, reverso, del expediente de amparo), el Juez de Distrito precisó que el Tribunal Pleno ha sostenido que el diseño del sistema tributario a nivel de leyes, pertenece al ámbito competencial del Poder Legislativo y, en esa medida, la configuración de los tributos escapa al escrutinio

<sup>15</sup> Texto: “La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que los gobernados deben concurrir al sostenimiento de las cargas públicas en función de sus respectivas capacidades, de lo cual se sigue que quienes más aptitud o capacidad reportan, deben contribuir de forma diferenciada y, específicamente, en mayor medida. No obstante, los principios constitucionales de la materia tributaria no permiten asumir que exista un sistema de tasas o tarifas justas per se. Lo anterior, porque la determinación de la justicia en la tributación debe considerar los siguientes elementos: a) que la determinación de la tasa máxima forma parte del ámbito amplio de configuración política que el Tribunal Constitucional debe reconocer al legislador tributario; b) que dicha determinación puede ser tomada considerando al sistema tributario en lo general, de tal manera que la tasa o tarifa máxima del impuesto sobre la renta puede obedecer a la definición de la tasa aplicable en otros gravámenes; c) que el fenómeno financiero público no se agota en la propia recaudación, sino que su análisis puede abarcar también el aspecto relativo a la forma en que se distribuye el gasto público; y, finalmente, d) que el “sacrificio” que la tributación puede significar en cada caso es un elemento eminentemente subjetivo, con base en el cual podrían llegar a desprenderse postulados generales, mas no estructuras técnicas ni parámetros de medición que pretendan ser objetivos y aplicables en la práctica. En tal virtud, se concluye que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no otorga elementos definitivos que permitan a este Alto Tribunal emitir un pronunciamiento definitivo sobre la suficiencia o corrección del tipo tributario al que deba ajustarse el gravamen. Por ello, el juicio relativo a la proporcionalidad del gravamen debe limitarse a verificar si la tributación se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, conforme a una banda -cuya apreciación y medida corresponde al propio legislador-, en la que el parámetro más bajo, en el cual no debe penetrar la tributación, es el mínimo existencial o mínimo vital que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho; mientras que el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria. Esta deferencia al legislador para la delimitación de los elementos integrantes de la tabla que contiene la tarifa, obedece a la intención de otorgar plena vigencia al principio democrático, dado que las circunstancias que se han descrito reflejan la dificultad para lograr consensos en torno a quiénes deben recibir el mismo trato frente a la ley, y quiénes son lo suficientemente distintos para pagar mayores impuestos o recibir más beneficios. A juicio de este Alto Tribunal, son los procesos democráticos los competentes para establecer tales distinciones.” Jurisprudencia 1a./J. 77/2011, Primera Sala, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, Agosto de 2011, página 118. Registro 161233.

constitucional. Al respecto, citó la tesis aislada p. XXXIX/2011, emitida por el Tribunal Pleno, cuyo rubro es: *“POLÍTICA TRIBUTARIA. LAS RAZONES Y CONSIDERACIONES EXPRESADAS EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE UN TRIBUTO, SE ENCUENTRAN INMERSAS EN EL CAMPO DE AQUÉLLA, POR LO QUE NO ESTÁN SUJETAS AL ESCRUTINIO CONSTITUCIONAL EN SEDE JURISDICCIONAL.”*<sup>16</sup>

Ahora, en relación con la aplicación del test de proporcionalidad que reclama la recurrente, debe mencionarse que es criterio de esta Segunda Sala que el principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, que encuentra asidero constitucional en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1, 14 y 16 constitucionales.

Sin embargo, también se considera que la aplicación del test de proporcionalidad no es privativa de los supuestos en los que se plantea colisión entre derechos fundamentales como lo afirma la quejosa, sino también en los casos en que se plantea que una determinada medida legislativa incide o limita el alcance o contenido de un derecho fundamental, como aconteció en el caso concreto.

Lo anterior, porque el juzgador realiza indirecta y cotidianamente diversos grados de análisis constitucional dependiendo si se trata, por ejemplo, de la afectación de un derecho humano o, incluso, del incumplimiento de una norma competencial de contenido delimitado o de libre configuración, aun cuando la materia del caso no sea la colisión de

---

<sup>16</sup> Texto: “El diseño del sistema tributario a nivel de leyes pertenece al ámbito competencial del Poder Legislativo y, para configurar los tributos desde el punto de vista normativo, debe definir la política tributaria, entendida como todos aquellos postulados, directrices, criterios o lineamientos fijados por el Estado para distribuir la carga impositiva que recaerá en el sistema económico con el objetivo de financiar los gastos públicos a través de la percepción de ingresos tributarios. En ese ámbito de facultades constitucionales, el legislador considerará aspectos tales como: a) La estructura formal y funcional del sistema impositivo; b) La distribución social, sectorial y espacial de la carga impositiva; c) Los efectos paramétricos de los tributos sobre el comportamiento de los agentes económicos; y, d) La utilización de dichos efectos como herramientas dinámicas de acción del Estado sobre el sistema económico, con miras a influir en el ritmo y dirección del proceso de desarrollo. En ese tenor, si la configuración del sistema impositivo atiende a la política tributaria que el legislador estima idónea en un momento determinado y el desarrollo de dicha actividad en un entorno democrático corresponde de manera exclusiva al Poder Legislativo, ello implica que las razones o consideraciones que hubiese tenido en cuenta para crear un tributo y, en particular, para determinar el correspondiente objeto gravado que en su concepto manifieste idoneidad para contribuir al gasto público, escapan al escrutinio constitucional que pudiera emprenderse en sede jurisdiccional, habida cuenta que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no establece parámetro alguno al que deba ceñirse la política tributaria que decida emplear el legislador con tal finalidad, lo que no implica la inobservancia de otros principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva.” Tesis aislada P. XXXIX/2011, Pleno, Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro I, Octubre de 2011, Tomo 1. Página 595. Registro 160802.

derechos fundamentales, ya que el principio de proporcionalidad irradia y aplica sobre la totalidad de los derechos fundamentales de conformidad con el artículo 1, párrafo tercero, de la Constitución General.

Sirven de apoyo a lo anterior, las tesis aisladas 1a. CCCXII/2013 y 1a. CCLXIII/2016, ambas emitidas por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación –criterios que esta Sala comparte–, cuyos rubros, respectivamente, disponen: *“INTENSIDAD DEL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD Y USO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. SU APLICACIÓN EN RELACIÓN CON LOS DERECHOS HUMANOS.”*<sup>17</sup> Y *“TEST DE PROPORCIONALIDAD. METODOLOGÍA PARA ANALIZAR MEDIDAS LEGISLATIVAS QUE INTERVENGAN CON UN DERECHO FUNDAMENTAL.”*<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> Texto: “La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente que existen dos niveles de análisis de la constitucionalidad, uno de carácter ordinario y otro de nivel intenso. El primero debe realizarlo el juez constitucional en los asuntos que no incidan directamente sobre los derechos humanos y exista un amplio margen de acción y apreciación para la autoridad desde el punto de vista normativo, como ocurre en la materia económica o financiera. En cambio, el escrutinio estricto se actualiza cuando el caso que se tenga que resolver involucre categorías sospechosas detalladas en el artículo 1o., párrafo quinto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; se afecten derechos humanos reconocidos por el propio texto constitucional y/o por los tratados internacionales, o se incida directamente sobre la configuración legislativa que la Constitución prevé de manera específica para la actuación de las autoridades de los distintos niveles de gobierno. En este sentido, si bien las diferencias en la intensidad del control constitucional y el uso del principio de proporcionalidad han derivado de precedentes relacionados sólo con el principio de igualdad, ello no es impedimento para utilizar esta clasificación jurisprudencial y el respectivo test de proporcionalidad (fin legítimo, idoneidad, necesidad y proporcionalidad en estricto sentido) para casos que no estén estricta y únicamente vinculados con el aludido principio constitucional. Lo anterior, porque el juzgador realiza indirecta y cotidianamente diversos grados de análisis constitucional dependiendo si se trata, por ejemplo, de la afectación de un derecho humano o del incumplimiento de una norma competencial de contenido delimitado o de libre configuración, aun cuando la materia del caso no sea la violación estricta del derecho de igualdad. Así, el principio de proporcionalidad irradia y aplica sobre la totalidad de los derechos humanos con fundamento en el artículo 1o., párrafo tercero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.” Tesis aislada 1a. CCCXII/2013, Primera Sala, Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXV, Octubre de 2013, Tomo 2, página 1052. Registro 2004712.

<sup>18</sup> Texto: “El examen de la constitucionalidad de una medida legislativa debe realizarse a través de un análisis en dos etapas. En una primera etapa, debe determinarse si la norma impugnada incide en el alcance o contenido inicial del derecho en cuestión. Dicho en otros términos, debe establecerse si la medida legislativa impugnada efectivamente limita al derecho fundamental. De esta manera, en esta primera fase corresponde precisar cuáles son las conductas cubiertas prima facie o inicialmente por el derecho. Una vez hecho lo anterior, debe decidirse si la norma impugnada tiene algún efecto sobre dicha conducta; esto es, si incide en el ámbito de protección prima facie del derecho aludido. Si la conclusión es negativa, el examen debe terminar en esta etapa con la declaración de que la medida legislativa impugnada es constitucional. En cambio, si la conclusión es positiva, debe pasarse a otro nivel de análisis. En esta segunda fase, debe examinarse si en el caso concreto existe una justificación constitucional para que la medida legislativa reduzca o limite la extensión de la protección que otorga inicialmente el derecho. Al respecto, es necesario tener presente que los derechos y sus respectivos límites operan como principios, de tal manera que las relaciones entre el derecho y sus límites encierran una colisión que debe resolverse con ayuda de un método específico denominado test de proporcionalidad. En este orden de ideas, para que las intervenciones que se realizan a algún derecho fundamental sean constitucionales debe corroborarse lo siguiente: (i) que la intervención legislativa persiga un fin constitucionalmente válido; (ii) que la medida resulte idónea para satisfacer en alguna medida su propósito constitucional; (iii) que no existan medidas alternativas igualmente idóneas para lograr dicho fin, pero menos lesivas para el derecho fundamental; y, (iv) que el grado de realización del fin perseguido sea mayor al grado de afectación provocado al derecho fundamental por la medida impugnada. En este contexto, si la medida legislativa no supera el test de proporcionalidad, el derecho fundamental preservará su contenido inicial o prima facie. En cambio, si la ley que limita al derecho se encuentra justificada a la luz del test de proporcionalidad, el contenido definitivo o resultante del derecho será más reducido que el contenido inicial del mismo.” Tesis aislada 1a. CCLXIII/2016, Primera Sala, Décima Época, Semanario Judicial de la Federación, ubicada en publicación semanal. Registro 2013156.

Bajo esa línea, contrariamente a las alegaciones de la recurrente, en la especie sí resulta aplicable el test de proporcionalidad, ya que si bien en la demanda de amparo no se planteó la colisión entre derechos fundamentales o principios constitucionales, lo cierto es que sí se alegó que el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola los principios de razonabilidad y proporcionalidad jurídica, por lo que de acuerdo con los criterios establecidos por este Alto Tribunal, el test de proporcionalidad es el instrumento metodológico idóneo a efecto de constatar si la medida legislativa impugnada efectivamente limita algún derecho constitucional.

Dicho de otra manera, el test de proporcionalidad no sólo es aplicable cuando se plantea una colisión entre los contenidos esenciales de las disposiciones de la Constitución General como lo alega la quejosa, sino en todos aquéllos casos en los que se alegue que una medida legislativa limita o incide en el alcance o contenido de un derecho fundamental.

Por tanto, resulta infundado que en el caso concreto no resultaba aplicable el test de proporcionalidad desarrollado por el Juez de Distrito, ya que es criterio de este Alto Tribunal que a través de esa herramienta metodológica es posible verificar si una medida legislativa incide o limita injustificadamente un derecho fundamental.

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia P./ 130/2007, de rubro Y texto siguientes:

**“GARANTÍAS INDIVIDUALES. EL DESARROLLO DE SUS LÍMITES Y LA REGULACIÓN DE SUS POSIBLES CONFLICTOS POR PARTE DEL LEGISLADOR DEBE RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD JURÍDICA.** De los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación se advierte que el cumplimiento de los principios de razonabilidad y proporcionalidad implica que al fijar el alcance de una garantía individual por parte del legislador debe: a) perseguir una finalidad constitucionalmente legítima; b) ser adecuada, idónea, apta y susceptible de alcanzar el fin perseguido; c) ser necesaria, es decir, suficiente para lograr dicha finalidad, de tal forma que no implique una carga desmedida, excesiva o injustificada para el gobierno; y, d) estar justificada en razones constitucionales. Lo anterior conforme al principio de legalidad, de acuerdo con el cual el legislador no

puede actuar en exceso de poder ni arbitrariamente en perjuicio de los gobernados.”<sup>19</sup>

En otro orden de ideas, resulta infundada la afirmación de la quejosa en el sentido de que si se estima procedente la aplicación del test de proporcionalidad, resulta incompatible efectuarlo bajo un escrutinio ordinario o no estricto, ya que la obligación contenida en el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta es de carácter formal y no incide en el pago del tributo, por lo que debe aplicarse un escrutinio de constitucionalidad estricto.

En efecto, lo anterior resulta infundado en atención a que es criterio de este Alto Tribunal que la intensidad del escrutinio constitucional tratándose de las leyes fiscales, a la luz de los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo.

Al respecto, resulta claro que la fuerza normativa del principio democrático y de separación de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado –y entre ellos, el juzgador constitucional– deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones.

Conforme a lo anterior, la severidad del control judicial está inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración por parte de los autores de la norma, sin que esto implique ninguna renuncia de los órganos del Poder Judicial Federal al estricto ejercicio de sus competencias de control.

En ese sentido, en el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios, por regla general, la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador en campos como el económico, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado.

Por tanto, contrario a las alegaciones del recurrente, para analizar la constitucionalidad del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta aplicable un control de constitucionalidad ordinario o no estricto –tal como lo llevó a cabo el Juez de Distrito–, ya que cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas

---

<sup>19</sup> La jurisprudencia invocada aparece publicada en la página 8 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, Diciembre de dos mil siete, de la Novena Época.

materias, como acontece en el diseño normativo del sistema tributario, eso significa que las injerencias del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada.

Afirmar lo contrario, es decir, que en la sentencia recurrida se debió analizar la norma impugnada a la luz de un control estricto, llevaría al Juez del conocimiento a sustituir la competencia legislativa que el Congreso tiene tratándose del sistema tributario, lo que vulneraría los principios democrático y de separación de poderes.

Sirven de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia 1a./J. 84/2006 y la tesis aislada LIII/2012, emitidas ambas por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación –criterios que esta Segunda Sala comparte–, cuyos rubros, respectivamente, disponen: *“ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES.”*<sup>20</sup> y *“TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN.”*<sup>21</sup>

<sup>20</sup> Texto: “Acorde con las consideraciones sustentadas por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CXXXIII/2004, de rubro: “IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO Estricto DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS).”, siempre que la acción clasificadora del legislador incida en los derechos fundamentales garantizados por la Constitución, será necesario aplicar con especial intensidad las exigencias derivadas del principio de igualdad y no discriminación. De igual manera, en aquellos asuntos en que el texto constitucional limita la discrecionalidad del Congreso o del Ejecutivo, la intervención y control del tribunal constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido por ella. Para este Alto Tribunal es claro que la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado -y entre ellos, el juzgador constitucional- deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones. Conforme a lo anterior, la severidad del control judicial se encuentra inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración por parte de los autores de la norma. De esta manera, resulta evidente que la Constitución Federal exige una modulación del juicio de igualdad, sin que eso implique ninguna renuncia de la Corte al estricto ejercicio de sus competencias de control. Por el contrario, en el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios, por regla general, la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el económico, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. En tales esferas, un control muy estricto llevaría al Juez constitucional a sustituir la competencia legislativa del Congreso -o la extraordinaria que puede corresponder al Ejecutivo-, pues no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si éstas resultan necesarias.” Jurisprudencia 1a./J. 84/2006, Primera Sala, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Noviembre de 2006, página 29. Registro 173957.

<sup>21</sup> Texto: “El principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, que encuentra asidero constitucional en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho principio opera principal, mas no exclusivamente, cuando se aduce la violación al principio de igualdad o equidad tributaria como manifestación específica de éste, pues en ese caso se requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado, esto a partir de un término de comparación, en la medida en que el

Sin que sea óbice a la anterior conclusión, el hecho de que el artículo reclamado no se refiera a los elementos esenciales del impuesto sobre la renta, ya que si bien prevé una obligación netamente formal, consistente en el deber de los contribuyentes de presentar las declaraciones anuales informativas de operaciones con partes relacionadas, lo cierto es que las herramientas implementadas por el legislador, a efecto de vigilar la observancia de las disposiciones fiscales y con ello recaudar eficientemente los ingresos para cubrir el gasto público, se encuentran comprendidas dentro del diseño del sistema tributario, respecto del cual el creador de la norma goza de un amplio margen de configuración

Por lo razonado anteriormente, resulta infundado el agravio el análisis.

**DÉCIMO SEGUNDO. Análisis del quinto agravio.** En el referido disenso, la parte recurrente plantea lo siguiente:

- Es ilegal la negativa del amparo contra el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que el Juez de Distrito pierde de vista que no se justifica la razonabilidad de la medida en virtud de que la presentación de declaraciones informativas tiene como propósito que la autoridad hacendaria evalúe los riesgos en materia de precios de transferencia; sin embargo, la información que se exige a los contribuyentes va más allá de las

---

derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de alguien o algo. Así, para verificar si el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido, en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios, de conformidad con la jurisprudencia 1a./J. 55/2006, consistentes en: a) que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin y, c) la distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional. Ahora, en materia tributaria la Suprema Corte consideró en la jurisprudencia 1a./J. 84/2006, que la intensidad del escrutinio constitucional, a la luz de los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que a fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el mencionado, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. Consecuentemente, la aplicación del principio de proporcionalidad por parte de la Suprema Corte en su carácter de Tribunal Constitucional, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y, finalmente, debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.” Tesis aislada 1a. LIII/2012, Primera Sala, Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro VII, Abril de 2012, Tomo 1, página 882. Registro 2000683.

finalidades trazadas en la norma, ya que ésta sirve de base para fiscalizar de manera permanente a los gobernados.

- Asimismo, la norma reclamada no supera el escrutinio de necesidad, ya que se obliga a los contribuyentes a presentar información de sus partes relacionadas, la cual no está obligado a conservar ni tiene derecho de exigir, por lo que se imposibilita el cumplimiento de la norma reclamada.
- La norma impugnada no supera el escrutinio de proporcionalidad, toda vez que las obligaciones impuestas resultan ser una carga administrativa excesiva y de difícil cumplimiento, ya que obliga al contribuyente a proporcionar información sobre una persona jurídica independiente y autónoma.
- Es ilegal la afirmación del Juez de Distrito en la que sostiene que la información solicitada en las declaraciones informativas y país por país, se genera entre grupos empresariales y no con terceros con los cuales el contribuyente no tiene vínculo jurídico, ya que lo que se planteó en la demanda de amparo es que se exige información que los contribuyentes no necesariamente tienen a su alcance, por pertenecer a otras personas morales.
- Además, en el caso concreto no estamos en presencia del levantamiento del velo corporativo, ya que la quejosa en ningún momento incumplió sus obligaciones fiscales, ni mucho menos realizó fraude civil en perjuicio de acreedores por conducto de la persona moral.
- En otro aspecto, la declaración informativa maestra no tiene vinculación con los artículos 76, fracción XII, 179 y 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que estos preceptos regulan los precios de transferencia, sin que sea relevante conocer la estructura corporativa y organizacional de las partes relacionadas.
- De igual forma, la información solicitada en la declaración informativa país por país exige documentación que tampoco sirve para determinar si las operaciones se realizaron a valor de mercado, ya que en realidad se refiere a información sobre la

localización de las actividades económicas, sus ingresos, utilidades o pérdidas, así como si el impuesto sobre la renta está efectivamente pagado.

- El Juez de Distrito pasó por alto que el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta no establece de forma clara y precisa cuándo la autoridad fiscal puede solicitar al contribuyente la declaración país por país, ya que sólo se establece que deberá presentarla cuando la autoridad fiscal no pueda obtener la información correspondiente, lo que coloca a los contribuyentes en estado de inseguridad jurídica, dado que la autoridad no tendrá obligación de fundar ni motivar la causa de por qué no pudo obtener la información por su cuenta.

Pues bien, para dilucidar los anteriores planteamientos de inconstitucionalidad, es necesario hacer referencia al contenido del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como a los antecedentes que le dieron origen.

La Organización para la Cooperación Económica Europea se creó en 1948 con el propósito de dirigir el Plan Marshall financiado por Estados Unidos para reconstruir un continente devastado por la guerra; posteriormente, Canadá y Estados Unidos se unieron a los miembros de la OCEE al suscribir la nueva Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos el 14 de diciembre de 1960. La OCDE nació oficialmente el 30 de septiembre de 1961, cuando la Convención entró en vigor.

Actualmente, la OCDE agrupa a 34 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

Cabe señalar que la OCDE ha estado interesada en la cooperación y asistencia mutua, por lo que celebró la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, la cual fue el nacimiento del instrumento macro de cooperación internacional, cuya finalidad era la de mejorar el intercambio de información, permeado bajo altos estándares de confidencialidad y protección de datos personales y permitiendo la obtención de información.

El intercambio de información fiscal entre Estados ha respondido a la necesidad de dotar a las administraciones tributarias de los medios

adecuados para verificar el cumplimiento de los deberes que corresponden a los obligados tributarios que operan transaccionalmente.

Derivado del creciente desarrollo de la economía mundial y del incremento de las operaciones de comercio internacional, se observaron diversas operaciones tributarias que provocaban la elusión y evasión fiscal, situaciones que a su vez impactaban en las finanzas de los Estados, al evitarse o disminuirse la carga efectiva en la fuente o residencia, de los ingresos objeto de gravamen.

Por lo anterior, los Estados se preocuparon por identificar esas operaciones, desde una perspectiva normativa y fáctica, de manera oportuna, a fin de prevenir los efectos jurídicos de las prácticas de elusión y evasión fiscal, pero al mismo tiempo, establecer de forma congruente y válida las posibles disminuciones impositivas a partir de un gravamen objeto de las rentas mundiales. Así, el control de las obligaciones tributarias no representa otra cosa que “administrar información”, de manera que la autoridad fiscal pueda controlar todo aquello de lo que tiene o pueda tener conocimiento.

Como parte de las acciones adoptadas por la OCDE y los países miembros del G20, dentro del plan de acción BEPS (por sus siglas en inglés Base Erosion and Profit Shifting o erosión de la base gravable a través del traslado de utilidades), se llegó al acuerdo de que los países participantes, incluido México, implementen nuevos estándares relativos a la documentación e información en materia de precios de transferencia, los cuales aumenten la transparencia para las administraciones tributarias, de modo que puedan desarrollar una evaluación de riesgos tributarios eficiente y robusta que permita enfrentar de manera eficaz la erosión de la base gravable a través del traslado de utilidades.

Ello es así, ya que de un contexto económico altamente internacionalizado resulta del todo inadmisibles para un Estado de Gobierno que los contribuyentes sujetos a imposición por su renta mundial puedan escapar al control y al cumplimiento de sus deberes fiscales.

Por ello, el Plan de Acción BEPS reconoció la importancia de que los Estados puedan obtener información que facilite el acceso a operaciones de gran relevancia, identificando así 15 acciones en torno a tres pilares fundamentales: dotar de coherencia a aquellas normas internas que abordan actividades transfronterizas, reforzar las exigencias

de sustancia en los actuales estándares internacionales y mejorar la transparencia y la seguridad jurídica para aquellos negocios que no adoptan una postura agresiva.

En ese tenor, el Plan de Acción tiene por objetivo asegurar que los beneficios tributen en el lugar en que se realizan las actividades económicas que los generan y en donde se crea valor.

La acción 13, relevante para el caso concreto, prevé una serie de recomendaciones y modelos que se vincula directamente con la determinación de precios de transferencia en operaciones entre partes relacionadas. La OCDE al respecto indica:

“(...) se reconoce que el aumento de la transparencia ante las administraciones tributarias, proporcionando a éstas una información suficiente para realizar comprobaciones y evaluaciones de riesgos en materia de precios de transferencia, constituye una parte esencial para resolver el problema de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS). El presente documento contiene normas revisadas relativas a la documentación sobre precios de transferencia, así como un modelo para la presentación de información desglosada por países (informe país por país), sobre ingresos, beneficios, impuestos pagados y ciertos indicadores de actividad económica.

El informe país por país exige a las empresas multinacionales (EMN) que declaren anualmente, por cada jurisdicción fiscal en la que operan, la cuantía de sus ingresos y beneficios antes del impuesto sobre sociedades, así como el importe del impuesto sobre sociedades abonado y devengado. Se exige asimismo a las EMN que declaren el total de sus trabajadores, capital, beneficios no distribuidos y activos tangibles en cada jurisdicción fiscal. Por último, se requiere asimismo que las EMN identifiquen a todas las entidades del grupo que operan en una determinada jurisdicción fiscal e indiquen las actividades económicas que lleva a cabo cada entidad.

Las orientaciones relativas a la documentación sobre precios de transferencia exigen a las EMN proporcionar a las administraciones tributarias información global de alto nivel acerca de sus operaciones empresariales y de sus políticas en materia de precios de transferencia en todo el mundo. Dicha información habrá de facilitarse en un archivo maestro ('master file') que estará a disposición de todas las administraciones tributarias de los países interesados. Esas mismas orientaciones exigen también aportar documentación adicional sobre precios de transferencia en un archivo local para cada país, en el que se identifiquen las operaciones con la entidad asociada correspondiente, el monto de dichas operaciones y el análisis de la determinación de precios de

transferencia que haya realizado la compañía con respecto a esas operaciones.

En su conjunto, estos tres documentos (informe país por país, archivo maestro y archivo local) obligarán a los contribuyentes a articular unas posiciones coherentes en materia de precios de transferencia, ofrecerán a las administraciones tributarias información útil a efectos de evaluar el riesgo de precios de transferencia, optimizar la utilización de los recursos de inspección y, en caso de que sea necesario abrir una inspección, aportarán información para iniciar y orientar el procedimiento inspector. Esta información debería facilitar a las administraciones tributarias la tarea de identificar si las empresas han llevado a cabo prácticas de precios de transferencia u otras prácticas cuyo efecto sea trasladar artificialmente cantidades sustanciales de beneficios a marcos fiscales ventajosos. Los países participantes en el Proyecto BEPS están de acuerdo en que estas nuevas normas de información, junto con la transparencia que fomentan, contribuirán a alcanzar el objetivo de comprender, controlar y combatir las prácticas de BEPS.

El contenido específico de los diversos documentos refleja un intento de alcanzar un equilibrio entre las necesidades de información de las administraciones tributarias, los problemas de uso indebido de la información, y los costes y cargas de cumplimiento que se imponen a las empresas. Algunos países lograrán ese equilibrio de una forma diferente, exigiendo que, en el informe país por país, se hagan constar datos sobre operaciones adicionales (por añadidura a los disponibles en el archivo maestro y en el archivo local sobre las operaciones realizadas por entidades que operan en sus jurisdicciones) acerca de los pagos efectuados a partes asociadas en concepto de intereses, cánones o regalías y, en especial, las retribuciones por servicios de entidades asociadas. Esta postura es defendida principalmente por países con mercados emergentes (Argentina, Brasil, China, Colombia, India, México, Sudáfrica y Turquía), que señalan que necesitan esa información para evaluar los riesgos y consideran problemático obtener información sobre las actividades realizadas a escala mundial por una EMN con sede en cualquier otro país. Otros países han manifestado su respaldo a la modalidad prevista en este documento para lograr ese equilibrio. Teniendo en cuenta todas estas opiniones, es imperativo que los países participantes en el Proyecto BEPS examinen cuidadosamente la aplicación de estas nuevas normas y reevalúen, a más tardar a final de 2020, si procede modificar el contenido de estos informes para exigir la comunicación de datos adicionales o distintos.

La aplicación efectiva de las nuevas normas y criterios de presentación de información será esencial. En los próximos meses, se continuará trabajando para hallar el medio más adecuado de presentar y comunicar la información requerida a las administraciones tributarias. En el marco de esos trabajos, se

tendrán debidamente en cuenta las consideraciones relativas a la protección de la confidencialidad de la información exigida por las normas que obligan a suministrar la información, la necesidad de facilitar la información en tiempo oportuno a todos los países interesados y otros factores pertinentes".

De ello se desprende que como parte de las orientaciones relativas a la documentación sobre los precios de transferencia, la OCDE precisó que los tres objetivos principales consistían en:

- 1) Velar porque los contribuyentes tengan debidamente en cuenta las obligaciones derivadas de las normas de precios de transferencia al fijar los precios y las condiciones de las operaciones entre empresas asociadas, y a la hora de consignar en sus declaraciones fiscales los rendimientos de dichas operaciones;
- 2) Proporcionar a las administraciones tributarias la información necesaria para efectuar una evaluación fundamentada del riesgo de precios de transferencia, y
- 3) Facilitar a las administraciones tributarias información útil para realizar una inspección a profundidad de las prácticas de precios de transferencia de los sujetos pasivos ubicados en una determinada jurisdicción.

Con la finalidad de lograr los objetivos mencionados, la OCDE estableció que los países debían adoptar un enfoque estandarizado en cuanto a la documentación sobre precios de transferencia.

Lo anterior, a partir de tres niveles que denominó:

- 1) El archivo maestro (en inglés master file), que recoge información estandarizada correspondiente a todos los miembros del grupo multinacional, es decir, contendrá información de alto nivel acerca de las operaciones o negocios globales, así como las políticas de fijación de precios de transferencia.
- 2) El archivo local (local file) que se refiere específicamente a las operaciones significativas del contribuyente local. Esta información es exclusiva para cada país, la cual incorpora documentación detallada sobre precios de transferencia en relación con sus transacciones, identificado aquellas en específico con entidades

vinculadas, el monto de dichas transacciones y el análisis de la determinación de esas operaciones.

3) El informe país por país (country by country report) que contiene cierta información acerca de la distribución mundial de los beneficios y los impuestos pagados, junto con determinados indicadores de la ubicación de la actividad económica dentro del grupo multinacional.

México, como integrante de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) así como del Grupo de los 20 países más industrializados (G20) y otros organismos internacionales, está comprometido a participar y poner en práctica en su legislación los acuerdos alcanzados internacionalmente en materia de cooperación para el intercambio de información y coordinación de esfuerzos en el ámbito fiscal.

En ese tenor, el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos presentó la Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan 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.

De la Exposición de Motivos de dicha iniciativa de ocho de septiembre de dos mil quince, en lo concerniente a la implementación de medidas en combate a la evasión y elusión fiscal se indicó lo siguiente:

“(...) 6. Combate a la Evasión y Elusión Fiscal.

Declaraciones informativas en materia de precios de transferencia

Las administraciones tributarias de un gran número de países, incluido el nuestro, así como organismos internacionales, tales como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), han identificado que algunos grupos empresariales multinacionales han incurrido en la implementación de estrategias fiscales en el ámbito internacional para eludir el pago de impuestos corporativos en los lugares donde se genera la riqueza, por medio de la diversificación de su tributación, situando sus centros corporativos o algunas de sus empresas subsidiarias en jurisdicciones que tienen tasas de impuestos sobre la renta nulas o más reducidas respecto de aquellos países en los que efectivamente llevan a cabo sus operaciones.

Consecuentemente, las utilidades fiscales sujetas a gravamen de los grupos empresariales multinacionales se trasladan y concentran en países con cargas impositivas nulas o reducidas. Esto, aunado al hecho de que las empresas

subsidiarias que se sitúan en esos países realmente no tienen una actividad económica que justifique —por medio de las funciones que se realizan, los activos utilizados y los riesgos que se asumen— las utilidades de operación que se asignan e integran en la base gravable de dichos países, ocasiona que la substancia económica que genera la tributación sea cuestionable y en algunos casos inexistente.

Con el objetivo de evitar estas y otras prácticas fiscales elusivas, la OCDE atendiendo a la petición expresa del G20, —que reúne a las economías avanzadas y emergentes más importantes del mundo, incluyendo a México— ha diseñado un plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS por sus siglas en inglés).

Este plan tiene como objetivo evitar que los grupos empresariales multinacionales trasladen artificialmente utilidades a otras jurisdicciones, con el propósito de pagar cantidades bajas de impuesto o incluso generar una doble no imposición (tanto en el país donde obtienen el ingreso como en el de residencia del corporativo), perjudicando así la imparcialidad e integridad del sistema fiscal.

Como parte de las acciones adoptadas por la OCDE y los países miembros del G20, dentro del plan de acción BEPS, se ha acordado que los países participantes, incluido México, implementen nuevos estándares relativos a la documentación e información en materia de precios de transferencia, los cuales aumenten la transparencia para las administraciones tributarias, de modo que puedan desarrollar una evaluación de riesgos tributarios eficiente y robusta, que permita enfrentar de manera eficaz la erosión de la base gravable a través del traslado de utilidades.

México, como miembro de la OCDE, ha asumido compromisos ineludibles en el ámbito internacional para el combate de la erosión de la base imponible vía el traslado de utilidades. En el marco del plan de acción BEPS, se ha comprometido a implementar en su legislación fiscal, medidas que obliguen a los contribuyentes a proporcionar a la administración tributaria la información prevista en el Capítulo V, de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, aprobadas por el Consejo de la OCDE, para que con el debido resguardo y confidencialidad sea recopilada y analizada y, cuando haya reciprocidad en el marco de los acuerdos internacionales suscritos por nuestro país, sea intercambiada con las autoridades fiscales de otros países.

Es por ello que se propone a esa Soberanía establecer en la Ley del ISR la obligación para los contribuyentes de presentar las declaraciones informativas siguientes, cuyo contenido ha sido concertado entre los países miembros de la OCDE:

i) Declaración informativa maestra de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional, que contenga información del grupo empresarial multinacional: sobre la estructura organizacional, la descripción del negocio,

los intangibles, las actividades financieras con sus partes relacionadas, y la posición financiera y fiscal.

ii) Declaración informativa local de partes relacionadas, que contenga: la descripción y análisis del contribuyente obligado, así como de sus operaciones con partes relacionadas; y la información financiera tanto del contribuyente obligado como de las operaciones o empresas utilizadas como comparables en sus análisis.

iii) Declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional. Deberá contener la información a nivel jurisdicción fiscal sobre la distribución mundial de ingresos e impuestos pagados, así como ciertos indicadores de localización de las actividades económicas en las jurisdicciones fiscales en las que opera el grupo empresarial multinacional en el ejercicio fiscal correspondiente. Dichos indicadores deberán incluir la información correspondiente a la jurisdicción fiscal; el ingreso total, distinguiendo el monto obtenido con partes relacionadas y con partes independientes; las utilidades o pérdidas que generen antes de impuestos; el ISR efectivamente pagado; el ISR causado en el ejercicio; cuentas de capital; las utilidades o pérdidas acumuladas; el número de empleados; los activos, fijo y de mercancías, así como un listado de todas las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional, y de sus establecimientos permanentes, incluyendo las principales actividades económicas de cada una de las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional, jurisdicción de constitución de la entidad (si fuera distinta a la de su residencia fiscal), así como toda aquella que se considere útil para facilitar el entendimiento de la información incluida.

Respecto a esta última declaración, la OCDE establece que sólo será aplicable a las empresas multinacionales que generen ingresos anuales consolidados iguales o mayores a 750 millones de euros. En este sentido, considerando que la referencia está en moneda extranjera y, que para efectos de la propuesta, se hizo una conversión para expresarlo en moneda nacional considerando un tipo de cambio específico, es necesario señalar que esta cantidad podrá reducirse si así lo establece el Congreso de la Unión a través de la Ley de Ingresos de la Federación, y de igual forma, se faculta al SAT para que revise anualmente dicha cantidad y, que mediante reglas de carácter general pueda establecer la modificación que corresponda a la misma. No se omite mencionar que en 2020 la OCDE revisará el monto expresado en euros ya sea para ajustarlo a la alza o a la baja.

Además de lo señalado, la presentación de información de la declaración informativa local de partes relacionadas, brindará a las autoridades fiscales mayor información de grupos empresariales multinacionales mexicanos sobre operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en territorio nacional y residentes en el extranjero, que pudieran generar migración de utilidades de una empresa a otra, evitando con ello parcial o totalmente la tributación en nuestro país.

Es importante resaltar que las declaraciones informativas en su conjunto son indispensables para que las administraciones tributarias cuenten con mayores datos de los contribuyentes que les permitan evaluar integralmente que las operaciones realizadas entre partes relacionadas se pactaron como lo hubieran efectuado partes independientes en operaciones comparables, lo cual en atención al principio de valor de mercado, permitirá combatir la erosión a la base tributaria ocasionada por el traslado de utilidades de grupos empresariales multinacionales.

Con el objeto de solicitar mayor información, precisar los datos que deben contener las declaraciones informativas, así como los formatos y medios de envío, y derivado de su naturaleza, se considera pertinente facultar al SAT para establecer las reglas administrativas correspondientes. Cabe señalar que en el caso concreto de nuestro país, la información referida en las tres declaraciones informativas señaladas, se trata de información que los contribuyentes tienen disponible y se alinea con los estándares internacionales emitidos por la OCDE. La presentación de estas declaraciones será parte de la forma en que los contribuyentes demostrarán el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en materia de precios de transferencia, incluyendo el cumplimiento del principio de valor de mercado.

Se estima pertinente reiterar que México acepta y respalda el compromiso internacional de resguardar la estricta confidencialidad en el uso de la información contenida en las tres declaraciones informativas señaladas, que además se establece cumpliendo con los estándares planteados por la OCDE. Bajo estos estándares, en forma recíproca, la declaración informativa país por país, podrá ser intercambiada con autoridades fiscales extranjeras, sólo cuando pertenezcan a un país con el que México tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria, o un tratado para evitar la doble imposición que contenga una cláusula de intercambio de información.

A la fecha, España y Reino Unido ya han incorporado en sus legislaciones nacionales, el nuevo estándar de documentación de precios de transferencia antes referido; asimismo, son varios los países que han anunciado su intención de incorporar en el corto plazo este nuevo estándar, entre los que se incluyen Alemania, Argentina, Australia, Bélgica, China, Dinamarca, Estados Unidos, Holanda, Italia, Nueva Zelanda, Polonia, Rumania, Sudáfrica y Venezuela.

Por lo anterior, se propone adicionar un artículo 76-A a la Ley del ISR, y adicionalmente, considerando que la información que se prevé en el citado artículo 76-A, es trascendental para la determinación del pago del ISR por las operaciones que realizan las subsidiarias extranjeras en México y las empresas mexicanas con mayor capacidad que realizan operaciones en el país y en el extranjero, se propone como una medida que desincentive la falta de presentación de la misma, establecer que dicho incumplimiento también será un supuesto que impida al infractor contratar adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con el sector Gobierno. En este

sentido, se propone reformar la fracción IV del artículo 32-D del Código Fiscal de la Federación, para incluir la referencia al artículo de la Ley del ISR que se propone adicionar.

De manera complementaria, también se propone modificar el Código Fiscal de la Federación, a fin de establecer las consecuencias legales por el incumplimiento de la obligación que se propone adicionar a la Ley del ISR.”

Como se ve, a partir de la información que se obtenga en cumplimiento a lo previsto en el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se podrán identificar prácticas y estrategias fiscales de empresas multinacionales, permitiendo que la autoridad hacendaria actué, de ser el caso, de manera anticipada a actos de elusión y evasión fiscal.

El dieciocho de noviembre de dos mil quince fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el paquete fiscal para el ejercicio dos mil dieciséis, que incluye la Ley de Ingresos de la Federación y el 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.

Dentro de dicha reforma se adición en la Ley del Impuesto sobre la Renta el artículo 76-A, disposición cuya constitucionalidad se combate. El texto de dicha norma es la siguiente:

“ARTÍCULO 76-A. Los contribuyentes señalados en el artículo 32-H, fracciones I, II, III y IV del Código Fiscal de la Federación<sup>22</sup> que celebren operaciones con

<sup>22</sup> “**Artículo 32-H.** A más tardar el 30 de junio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate, los contribuyentes que a continuación se señalan, deberán presentar ante las autoridades fiscales, la declaración informativa sobre su situación fiscal que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria, a través de los medios y formatos que se señalen en dichas reglas.

I. Quienes tributen en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en el último ejercicio fiscal inmediato anterior declarado hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta iguales o superiores a un monto equivalente a \$644,599,005.00 así como aquéllos que al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista, en bolsa de valores y que no se encuentren en cualquier otro supuesto señalado en este artículo.

El monto de la cantidad establecida en el párrafo anterior se actualizará en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquél por el cual se efectúe el cálculo, de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 17-A de este Código.

II. Las sociedades mercantiles que pertenezcan al régimen fiscal opcional para grupos de sociedades en los términos del Capítulo VI, Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

III. Las entidades paraestatales de la administración pública federal.

IV. Las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos.

V. Cualquier persona moral residente en México, respecto de las operaciones llevadas a cabo con residentes en el extranjero”.

partes relacionadas<sup>23</sup>, en adición a lo previsto en el artículo 76, fracciones IX y XII<sup>24</sup>, 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.

II. Declaración informativa local de partes relacionadas, que deberá contener información sobre la:

<sup>23</sup> El artículo 179 establece que se considerará que dos o más personas morales son partes relacionadas cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas.

<sup>24</sup> “**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:

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 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.

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.

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.

(...)”.

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.

III. Declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional que contenga:

a) Información a nivel jurisdicción fiscal sobre la distribución mundial de ingresos e impuestos pagados.

b) Indicadores de localización de las actividades económicas en las jurisdicciones fiscales en las que opera el grupo empresarial multinacional en el ejercicio fiscal correspondiente, los cuales deberán incluir la jurisdicción fiscal; el ingreso total, distinguiendo el monto obtenido con partes relacionadas y con partes independientes; utilidades o pérdidas antes de impuestos; impuesto sobre la renta efectivamente pagado; impuesto sobre la renta causado en el ejercicio; cuentas de capital; utilidades o pérdidas acumuladas; número de empleados; activos fijos y de mercancías.

c) Un listado de todas las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional, y de sus establecimientos permanentes, incluyendo las principales actividades económicas de cada una de las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional; jurisdicción de constitución de la entidad, para el caso en que fuera distinta a la de su residencia fiscal, además de toda aquella información adicional que se considere pudiera facilitar el entendimiento de la información anterior.

La declaración informativa país por país, deberá ser presentada por los contribuyentes a que se refiere este artículo cuando se ubiquen en alguno de los supuestos que se señalan a continuación:

a) Sean personas morales controladoras multinacionales, entendiéndose como tales aquéllas que reúnan los siguientes requisitos:

1. Sean residentes en México.

2. Tengan empresas subsidiarias definidas en términos de las normas de información financiera, o bien, establecimientos permanentes, que residan o se ubiquen en el extranjero, según sea el caso.

3. No sean subsidiarias de otra empresa residente en el extranjero.

4. Estén obligadas a elaborar, presentar y revelar estados financieros consolidados en los términos de las normas de información financiera.

5. Reporten en sus estados financieros consolidados resultados de entidades con residencia en otro o más países o jurisdicciones.

6. Hayan obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos consolidados para efectos contables equivalentes o superiores a doce mil millones de pesos.

Este monto podrá ser modificado por el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación.

b) Sean personas morales residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que hayan sido designadas por la persona moral controladora del grupo empresarial multinacional residente en el extranjero como responsables de proporcionar la declaración informativa país por país a que se refiere la presente fracción. La persona moral designada deberá presentar, a más tardar el 31 de diciembre del año siguiente al de su designación, un aviso ante las autoridades fiscales en los términos que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá reglas de carácter general para la presentación de las declaraciones referidas en las fracciones I, II y III del presente artículo, a través de las cuales podrá solicitar información adicional, e incluirá los medios y formatos correspondientes. Por otra parte, dicha autoridad fiscal, podrá requerir a las personas morales residentes en territorio nacional que sean subsidiarias de una empresa residente en el extranjero, o a los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, la declaración informativa país por país a que se refiere la fracción III de este artículo, en los casos en que las autoridades fiscales no puedan obtener la información correspondiente a dicha declaración por medio de los mecanismos de intercambio de información establecidos en los tratados internacionales que México tenga en vigor, para dichos efectos los contribuyentes contarán con un plazo máximo de 120 días hábiles a partir de la fecha en la que se notifique la solicitud para proporcionar la declaración a que se refiere este párrafo.”

De dicha disposición se puede observar lo siguiente:

Se establece la obligación a los contribuyentes señalados en el artículo 32-H fracciones I, II, III y IV del Código Fiscal de la Federación, que celebren operaciones con partes relacionadas, de presentar ciertas

declaraciones informativas, como parte de las medidas adoptadas por la OCDE y los países miembros del G20 dentro del plan BEPS, cuyo objetivo principal es evitar que los grupos empresariales trasladen sus utilidades a otras jurisdicciones, con el propósito de pagar cantidades de impuestos bajas o nulas.

En este sentido, se establecen tres tipos de declaraciones informativas que se deberán presentar:

- a) Maestra de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional.

La información que deberá contener es: 1) estructura organizacional, 2) descripción de la actividad, sus intangibles, actividades financieras con partes relacionadas y 3) posición financiera y fiscal.

- b) Local de partes relacionadas.

Para estos efectos, esta declaración deberá proporcionar información relativa a: 1) descripción de la estructura organizacional, actividades estratégicas y de negocio, así como de sus operaciones con partes relacionadas, 2) información financiera y de las operaciones o empresas utilizadas como comparables en su análisis.

- c) País por país del grupo empresarial multinacional.

De esta declaración destaca la siguiente información: 1) distribución mundial de ingresos e impuestos pagados, 2) indicadores de localización de las actividades económicas en las jurisdicciones fiscales en las que opera el grupo empresarial multinacional, utilidades o pérdidas antes de impuestos, y 3) un listado de todas las entidades integrantes del referido grupo y de sus establecimientos permanentes, incluyendo las principales actividades económicas.

Se aclara que la declaración informativa país por país se presentará cuando los contribuyentes se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

1. Personas morales controladoras multinacionales, entendiéndose como tales aquéllas que reúnan los requisitos establecidos en la disposición de referencia, de los cuales destacan:

- sean residentes en México,
- ii) tengan empresas subsidiarias definidas en términos de las normas de información financiera,
- iii) reporten en sus estados financieros consolidados resultados de entidades con residencia en otro o más países o jurisdicciones,
- iv) haber obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos consolidados para efectos contables equivalentes o superiores 12 mil millones de pesos (monto que podrá ser modificado por el Congreso de la Unión).

2. Sean personas morales residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que hayan sido designadas por la persona moral controladora del grupo empresarial multinacional residente en el extranjero como responsables de proporcionar la declaración informativa país por país.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá reglas de carácter general para la presentación de las declaraciones antes comentadas. Con estas reglas se pretende que autoridad tributaria pueda solicitar información adicional.

En cuanto al plazo para el cumplimiento se establece que la obligación de presentar estas declaraciones lo será el treinta y uno de diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se, es decir, por el ejercicio fiscal correspondiente a dos mil dieciséis, deberá realizarse a más tardar el treinta y uno de diciembre de dos mil diecisiete.

Cabe señalar que en el Código Fiscal de la Federación, se propone dentro del artículo 32-D<sup>25</sup>, sancionar a los contribuyentes que no

<sup>25</sup> " **Artículo 32-D.** La Administración Pública Federal, Centralizada y Paraestatal, así como la Procuraduría General de la República, en ningún caso contratarán adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con los particulares que:

- I. Tengan a su cargo créditos fiscales firmes.
- II. Tengan a su cargo créditos fiscales determinados, firmes o no, que no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas permitidas por este Código.
- III. No se encuentren inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.
- IV. Habiendo vencido el plazo para presentar alguna declaración, provisional o no, y con independencia de que en la misma resulte o no cantidad a pagar, ésta no haya sido presentada. Lo dispuesto en esta fracción también aplicará a la falta de cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 31-A de este Código y 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

presenten en tiempo esta declaración con no permitirles trabajar con la Administración Pública Federal, Centralizada y Paraestatal, así como con la Procuraduría General de la República, al margen de la multa pecuniaria correspondiente por la infracción cometida<sup>26</sup>.

Establecido lo anterior, en primer orden resultan infundadas las alegaciones en las que se afirma que la norma impugnada viola los principios de legalidad, seguridad jurídica, razonabilidad y proporcionalidad jurídica, en tanto que se establece de manera clara la información que se puede solicitar a los contribuyentes, así como que se les exige la presentación de información de sus partes relacionadas, la cual no tiene obligación de conservar ni facultad de exigir, lo que desde su perspectiva representa una carga administrativa de difícil cumplimiento.

---

La prohibición establecida en este artículo no será aplicable a los particulares que se encuentren en los supuestos de las fracciones I y II de este artículo, siempre que celebren convenio con las autoridades fiscales en los términos que este Código establece para cubrir a plazos, ya sea como pago diferido o en parcialidades, los adeudos fiscales que tengan a su cargo con los recursos que obtengan por enajenación, arrendamiento, servicios u obra pública que se pretendan contratar y que no se ubiquen en algún otro de los supuestos contenidos en este artículo.

Para estos efectos, en el convenio se establecerá que las dependencias antes citadas retengan una parte de la contraprestación para ser enterada al fisco federal para el pago de los adeudos correspondientes.

Igual obligación tendrán las entidades federativas cuando realicen dichas contrataciones con cargo total o parcial a fondos federales.

Los particulares tendrán derecho al otorgamiento de subsidios o estímulos previstos en los ordenamientos aplicables, siempre que no se ubiquen en los supuestos previstos en las fracciones del presente artículo, salvo que tratándose de la fracción III, no tengan obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.

Las entidades y dependencias que tengan a su cargo la aplicación de subsidios o estímulos deberán abstenerse de aplicarlos a las personas que se ubiquen en los supuestos previstos en las fracciones del presente artículo, salvo que tratándose de la fracción III, no tengan obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.

Los particulares que tengan derecho al otorgamiento de subsidio o estímulos y que se ubiquen en los supuestos de las fracciones I y II de este artículo, no se consideran comprendidos en dichos supuestos cuando celebren convenio con las autoridades fiscales en los términos que este Código establece para cubrir a plazos, ya sea como pago diferido o en parcialidades, los adeudos fiscales que tengan a su cargo. Cuando se ubiquen en los supuestos de las fracciones III y IV, los particulares contarán con un plazo de quince días para corregir su situación fiscal, a partir del día siguiente a aquél en que la autoridad les notifique la irregularidad detectada.

Los proveedores a quienes se adjudique el contrato, para poder subcontratar, deberán solicitar y entregar a la contratante la constancia de cumplimiento de las obligaciones fiscales del subcontratante, que se obtiene a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria”.

<sup>26</sup> “**Artículo 81.** Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones; solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias, y del ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria:

(...)

XL. No proporcionar la información a que se refieren los artículos 31-A de este Código y 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o proporcionarla incompleta, con errores, inconsistencias o en forma distinta a lo señalado en las disposiciones fiscales. (...)”

“**Artículo 82.** A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes, documentación, avisos o información; con la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet o de constancias y con el ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria a que se refiere el artículo 81 de este Código, se impondrán las siguientes multas:

(...)

XXXVII. De \$140,540.00 a \$200,090.00, para la establecida en la fracción XL. (...).”

Para justificar la anterior calificativa, por lo que hace al principio de legalidad y seguridad jurídica es necesario señalar que de los antecedentes de la norma se advierte que la OCDE y los países miembros del G20, dentro del plan de erosión de la base gravable a través del traslado de utilidades o BEPS (por sus siglas en inglés) detectaron la necesidad de implementar estándares de documentación e información en materia de precios de transferencia. Estos estándares debían ser útiles para todas las administraciones tributarias a nivel internacional, a fin de que éstas se encuentren en posibilidad de identificar si las empresas han llevado a cabo prácticas de precios de transferencia u otras prácticas, cuyo efecto sea trasladar artificialmente cantidades sustanciales de beneficios a marcos fiscales ventajosos.

La información que se solicita en cada una de las declaraciones que prevé el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tienen su origen y justificación que al respecto la OCDE fijó respecto de la finalidad de cada una de las declaraciones, a saber:

- 1) El archivo maestro (en inglés master file), que recoge información estandarizada correspondiente a todos los miembros del grupo multinacional, es decir, contendrá información de alto nivel acerca de las operaciones o negocios globales, así como las políticas de fijación de precios de transferencia.
- 2) El archivo local (local file) que se refiere específicamente a las operaciones significativas del contribuyente local. Esta información es exclusiva para cada país, la cual incorpora documentación detallada sobre precios de transferencia en relación con sus transacciones, identificado aquellas en específico con entidades vinculadas, el monto de dichas transacciones y el análisis de la determinación de esas operaciones.
- 3) El informe país por país (country by country report) que contiene cierta información acerca de la distribución mundial de los beneficios y los impuestos pagados, junto con determinados indicadores de la ubicación de la actividad económica dentro del grupo multinacional.

Ahora bien, con base en ello se puede advertir con claridad que no existe duda respecto de la información y documentación que se debe

proporcionar a las autoridades tributarias, puesto que además de la información relativa a la estructura organizacional, actividades, posición financiera y fiscal, operaciones con partes relacionadas, distribución de ingresos e impuestos pagados (declaración maestra), también se deberá proporcionar aquella que se refiera las transacciones realizadas entre partes relacionadas (declaración local), así como cuestiones relativas con el grupo empresarial multinacional (declaración país por país).

Lo anterior se corrobora con lo dispuesto en el artículo 76, fracción IX y XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se transcribe a continuación:

“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:

- 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 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.

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.

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 la inserción precedente se puede observar que no le asiste la razón a la parte recurrente en cuanto a que el artículo impugnado adolece de claridad, en atención a que tomando en cuenta lo antes reseñado, es palpable la información a la cual se le constriñe a los sujetos obligados.

Además, si bien es cierto se le obliga a la empresa controladora a entregar información de sus partes relacionadas, en nada provoca estado de inseguridad jurídica, porque en la disposición normativa y sus relacionadas, se establece con claridad toda la información con motivo de la vinculación que existe entre las empresas del grupo y como consecuencia de las operaciones que entre ellas se llevan a cabo.

En ese orden de ideas, en ningún momento se le está solicitando información respecto de la cual se encuentre imposibilitada material o jurídicamente a proporcionar, de ahí que resultan infundadas sus alegaciones.

En otro aspecto, también resulta infundado el agravio en el que se alega que el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola los principios de razonabilidad y proporcionalidad jurídica, en tanto que se solicita a los contribuyentes información de sus partes relacionadas que no tienen la obligación de conservar ni la facultad de exigir.

Para justificar la anterior calificativa, es necesario comprender el concepto de partes relacionadas, el cual se encuentra definido en el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre el Renta, al tenor siguiente:

## CAPÍTULO II

### DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES

#### Artículo 179. [...]

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

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

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

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

En la cuestión de interés, del precepto legal transcrito se desprende que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona p grupo de personas participe

directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas.

Asimismo, en relación con el concepto de establecimiento permanente, se consideran partes relacionadas la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas anteriormente y sus establecimientos permanentes.

Por otra parte, para entender el concepto de *control* sobre una empresa, es válido acudir a los artículos 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 26, fracción X, del Código Fiscal de la Federación, de aplicación supletoria, los cuales disponen, respectivamente, lo siguiente:

“Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

[...]

XXXI. Cualquier pago que cumpla con el inciso a), que además se efectúe por alguno de los conceptos señalados en el inciso b) y que se encuentre en cualquiera de los supuestos del inciso c):

a) Que el pago se realice a una entidad extranjera que controle o sea controlada por el contribuyente.

Se entenderá por control, cuando una de las partes tenga sobre la otra el control efectivo o el de su administración, a grado tal, que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los ingresos, utilidades o dividendos de ellas, ya sea directamente o por interpósita persona.

[...]”

“Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

[...]

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, exclusivamente en los casos en que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c) y d) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

[...]

Se entenderá por control efectivo la capacidad de una persona o grupo de personas, de llevar a cabo cualquiera de los actos siguientes:

a) Imponer decisiones en las asambleas generales de accionistas, de socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes, de una persona moral.

b) Mantener la titularidad de derechos que permitan ejercer el voto respecto de más del cincuenta por ciento del capital social de una persona moral.

c) Dirigir la administración, la estrategia o las principales políticas de una persona moral, ya sea a través de la propiedad de valores, por contrato o de cualquier otra forma.”

Ahora bien, las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (aplicables por virtud del último párrafo del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta)<sup>27</sup>, establecen diversos lineamientos que deben seguir las administraciones tributarias en el desarrollo de sus normas y procedimientos sobre la documentación que deben aportar los contribuyentes en el marco de las comprobaciones de los precios de transferencia<sup>28</sup>.

De inicio, se afirma que el estándar internacional sobre precios de transferencia acordado por los países de la CDE, es el principio de plena competencia<sup>29</sup>, ya que cuando las empresas independientes negocian entre sí, las fuerzas del mercado determinan normalmente las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras; sin embargo, cuando las empresas asociadas operan entre sí, las fuerzas externas del mercado pueden no afectar de la misma forma a sus relaciones comerciales, lo que no necesariamente conlleva a afirmar que dichas empresas pretenden manipular sus beneficios para efectos fiscales.

Al respecto, se sostiene que cuando los precios de transferencia no responden a las fuerzas del mercado y al principio de plena competencia, podría darse una distorsión en las deudas tributarias de las empresas asociadas y en la recaudación tributaria de los países receptores de la inversión. Por tanto, los países miembros de la OCDE acordaron que, para efectos fiscales, los beneficios de empresas asociadas pueden ajustarse en la medida necesaria para corregir tales distorsiones y asegurar que se cumpla con el principio de plena competencia.

<sup>27</sup> “Artículo 179.- [...]”

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 aquella 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.”

<sup>28</sup> Página 216 de las referidas Directrices.

<sup>29</sup> El cual establece “(cuando)...dos empresas (asociadas) estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho se han realizado a causa de las mismas, podrían incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.” Artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

Por lo que hace a la información sobre las empresas multinacionales y los precios de transferencia, la Directrices de la OCDE establecen que las obligaciones en esta materia pueden verse afectadas por las normas reguladoras de la carga de la prueba en la jurisdicción pertinente. Sin embargo, incluso cuando la carga de la prueba corresponde a la administración tributaria, se afirma que ésta puede obligar razonablemente al contribuyente a presentar la documentación sobre sus precios de transferencia, ya que sin la información oportuna la administración tributaria no podría inspeccionar el caso adecuadamente.

Sobre el particular, se afirma que los contribuyentes deben procurar determinar sus precios de transferencia, a efectos fiscales, de acuerdo con el principio de plena competencia, apoyándose en la información a la que puedan acceder en los márgenes de lo razonable al proceder a su determinación.

A su vez, si la determinación de los precios de transferencia es adecuada a efectos fiscales, el contribuyente debe regirse por los mismos principios de gestión prudente que gobernarían el análisis de una decisión empresarial con un nivel de complejidad e importancia similar. Además, se señala que cabe esperar que la aplicación de estos principios requiera que el contribuyente prepare o utilice documentos escritos que puedan servir para ilustrar las actuaciones llevadas a cabo con el fin de cumplir con el principio de plena competencia, incluyendo la información en la que se basó la determinación de los precios, los factores considerados y el método seleccionado.

De igual manera, se afirma que lo razonable es que las administraciones tributarias confíen en que los contribuyentes, al desarrollar sus operaciones con partes relacionadas, preparen u obtengan la documentación relativa a la naturaleza de la actividad y a la determinación de los precios de transferencia y que la conserven para su presentación, en caso necesario, en el curso de una inspección tributaria.

Al efecto, tratándose de la documentación de las empresas multinacionales, las Directrices de la CDE establecen que la actividad de los contribuyentes debe prevalecer el principio de una gestión empresarial prudente, conforme al cual necesario preparar o utilizar documentación escrita que no se hubiera preparado, o a la que no se hubiera referido, en ausencia de consideraciones fiscales, incluyendo documentos de empresas asociadas extrajeras. Asimismo, se afirma que

cuando se requiera la presentación de esta clase de documentos, la administración tributaria debe mostrarse cuidadosa y medir la necesidad de disponer de ellos teniendo en cuenta el coste y la carga administrativa que puede suponer para el contribuyente su confección u obtención.

Finalmente, en las aludidas Directrices se afirma que si bien no es posible medir con carácter general la medida y naturaleza precisas de la información que sería razonable que la administración tributaria requiera de los contribuyentes, sí es posible establecer ciertos rasgos distintivos que son comunes a cualquier comprobación de precios de transferencia, tales como:

- Información acerca de las empresas asociadas que participan en la operación, así como la información relativa a las operaciones comerciales en cuestión y las funciones desempeñadas.
- Naturaleza de la operación y los términos en los que se produce, las condiciones económicas y los bienes objeto de la misma.
- Descripción de las circunstancias de cualesquiera otras operaciones conocidas entre el contribuyente y un tercero independiente que sean similares a la operación con una empresa asociada extranjera y cualquier información susceptible de ser útil para saber si empresas independientes que negocian en plena competencia hubieran concluido operaciones estructuradas en forma similar en circunstancias comparables.
- Relaciones de sociedades comparables conocidas que lleven a cabo operaciones similares a las vinculadas.
- Información relativa a casa empresa asociada que participe en la operación vinculada sometida a revisión, como puede ser:
  - La descripción sucinta de la actividad
  - La estructura organizativa
  - La articulación de la propiedad en el seno del grupo multinacional

- El volumen de ventas y los resultados de explotación en los años inmediatamente previos al de la operación
  - El nivel de operaciones del contribuyente con empresas extranjeras asociadas, por ejemplo, el importe de las ventas de activos inventariados, las prestaciones de servicios, el arrendamiento de activos materiales, el uso y la transmisión de activos intangibles y los intereses sobre préstamos.
- Información sobre la determinación de precios, incluyendo las estrategias empresariales y otras circunstancias especiales y, en general, la documentación que ayude a describir los hechos relevantes, la conexión cualitativa entre las operaciones y la cuantificación de la compensación.
  - La información financiera, cuando sea necesario comparar beneficios y pérdidas entre empresas asociadas con las que el contribuyente mantiene operaciones sometidas a las normas sobre precios de transferencia; y,
  - La información que sirva para mostrar el proceso de negociación conducente a la determinación o revisión de los precios de transferencia.

Lo anterior, a efecto de constatar la observancia del principio de plena competencia, ya que dicha información es necesaria para llevar a cabo la comparación de las condiciones de una operación vinculada con las condiciones de las operaciones efectuadas entre empresas independientes.

Ahora bien, conforme al artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la documentación que se solicita en las declaraciones informativas de operaciones con partes relacionadas, se reduce a lo siguiente:

- Tratándose de la **declaración informativa maestra**, deberá contener información referente al grupo empresarial multinacional, de la:
  - Estructura organizacional
  - Descripción de la actividad, sus intangibles, actividades financieras con sus partes relacionadas; y,

- Posición financiera y fiscal.
- Tratándose de la **declaración informativa local**, deberá contener:
  - La descripción de la estructura organizacional, actividades estratégicas y de negocio, así como de sus operaciones con partes relacionadas; y,
  - La información financiera del contribuyente obligado y de las operaciones o empresas utilizadas como comparables en sus análisis.
- Tratándose de la **declaración informativa país por país** del grupo empresarial multinacional, deberá contener:
  - La información a nivel jurisdicción fiscal sobre la distribución mundial de ingresos e impuestos pagados.
  - Indicadores de localización de las actividades económicas en las jurisdicciones fiscales en las que opera el grupo empresarial multinacional en el ejercicio fiscal correspondiente, los cuales deberán incluir la jurisdicción fiscal; el ingresos total, distinguiendo el monto obtenido con partes relacionadas y con partes independientes; utilidades o pérdidas antes de impuestos; impuesto sobre la renta efectivamente pagado; impuesto sobre la renta causado en el ejercicio; cuentas de capital; utilidades o pérdidas acumuladas; número de empleados; activos fijos y de mercancías; y,
  - Un listado de todas las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional, y de sus establecimientos permanentes, incluyendo las principales actividades económicas de cada una de las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional; jurisdicción de constitución de la entidad, para el caso en que fuera distinta a la de su residencial fiscal, además de toda aquella información adicional que se considere pudiera facilitar el entendimiento de la información anterior.

Establecido lo anterior, esta Segunda Sala considera que la obligación establecida en el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no resulta violatoria del principio de razonabilidad y proporcionalidad como lo arguye la quejosa, ya que contrario a su argumentación, se estima que la información exigida al contribuyente

está íntimamente vinculada con el método de determinación de los precios de transferencia, de manera que sólo a través de dicha información, la autoridad hacendaria estará en posibilidad de detectar o descartar la presencia de una conducta de elusión o evasión fiscal por parte del contribuyente, y con ello evaluar los riesgos que permitan determinar con cuáles contribuyentes se ejercerán facultades de comprobación.

En efecto, para determinar la admisibilidad de los precios de transferencia, a la luz del principio de plena competencia, es necesario llevar a cabo la comparación de las condiciones de una operación celebrada por empresas relacionadas, frente a las condiciones de las operaciones efectuadas entre empresas independientes (método de comparación).

Con tal propósito, es necesario que la autoridad hacendaria cuente con los medios informativos necesarios para ponderar las características de los bienes y servicios objeto de la operación; las funciones desempeñadas por cada empresa (para lo cual, resulta útil comprender la estructura organizacional del grupo); las actividades de las empresas del grupo; los derechos y obligaciones pactados entre ellas; así como las circunstancias económicas que gravitan en torno a las empresas multinacional.

Por ende, se estima que la información contenida en el precepto reclamado está encaminada a que las operaciones de los grupos multinacionales sean transparentes ante la autoridad hacendaria, para que ésta pueda identificar focos de riesgo respecto de prácticas elusivas que no sean acordes con el principio de plena competencia.

Además, es menester recordar que el concepto de partes relacionadas está referido a la participación, de manera directa o indirecta, que tiene una persona en relación con la administración, control o capital de otra. Por ende, es admisible considerar que el contribuyente cuenta con la información perteneciente a otra empresa del grupo, ya que además de que en cierta medida participa en su administración, control o capital, dicha documentación es necesaria para que adopte decisiones en torno a las operaciones que celebrará con sus partes relacionadas; máxime que conforme al principio de gestión empresarial prudente, es de esperarse que conserve toda aquella documentación que demuestre la admisibilidad de los precios de transferencia pactados.

Sin que sea óbice a la anterior conclusión, la alegación de la recurrente en el sentido de que cada una de las empresas del grupo multinacional conserva su autonomía e independencia respecto de las otras; ya que la obligación establecida en el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta de ningún modo pretende difuminar la personalidad jurídica de cada una de las empresas multinacionales pertenecientes al grupo, sino que sólo se refiere a información y documentación que se produce con motivo de la celebración de operaciones entre ellas.

En mérito de lo anterior, esta Segunda Sala considera que el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta no vulnera los principios razonabilidad y proporcionalidad jurídica, ya que la información exigida al contribuyente está íntimamente vinculada con la atribución de la autoridad hacendaria de verificar la admisibilidad de los precios de transferencia pactados entre partes relacionadas.

Además, porque en atención a lo razonado la información relativa se encuentra relacionada con aquella documentación que el contribuyente debe tener en cuenta al momento de celebrar las operaciones con sus partes relacionadas, por lo que se estima que su obtención no amerita costos y cargas desproporcionadas, ni requiere de una búsqueda exhaustiva que haga imposible el cumplimiento de la obligación consignada en el precepto reclamado, de manera que en consideración de esta Segunda Sala la documentación exigida al contribuyente no sobrepasa los estándares de razonabilidad de la información que podría estar a su alcance.

Por todo lo anteriormente razonado, esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta no resulta violatorio de los principios de legalidad, seguridad jurídica, razonabilidad y proporcionalidad jurídica; por lo que se estima procedente confirmar la sentencia recurrida.

**DÉCIMO TERCERO. Análisis del noveno concepto de violación de la demanda de amparo.** Es preciso recordar que en el considerando octavo de esta sentencia, se declaró esencialmente fundado el agravio relativo a que el Juez de Distrito omitió estudiar el noveno concepto de violación de la demanda de amparo.

En el referido disenso, la quejosa planteó que el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola los principios de subordinación jerárquica, reserva y primacía de ley, en virtud de que habilita a la

autoridad administrativa a fijar, mediante reglas de carácter general, la información adicional que pudieran requerir a los contribuyentes, así como los medios y formatos por medio de los cuales deberán presentar aquella información; sin embargo, aduce que no establecen las bases, parámetros y límites para la solicitud de la mencionada información.

Lo argumentado anteriormente **infundado**.

Para justificar dicha calificativa, es necesario hacer referencia al último párrafo del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual dispone lo siguiente:

Artículo 76-A.- [...]

El Servicio de Administración Tributaria establecerá reglas de carácter general para la presentación de las declaraciones referidas en las fracciones I, II y III del presente artículo, a través de las cuales podrá solicitar información adicional, e incluirá los medios y formatos correspondientes. Por otra parte, dicha autoridad fiscal, podrá requerir a las personas morales residentes en territorio nacional que sean subsidiarias de una empresa residente en el extranjero, o a los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, la declaración informativa país por país a que se refiere la fracción III de este artículo, en los casos en que las autoridades fiscales no puedan obtener la información correspondiente a dicha declaración por medio de los mecanismos de intercambio de información establecidos en los tratados internacionales que México tenga en vigor, para dichos efectos los contribuyentes contarán con un plazo máximo de 120 días hábiles a partir de la fecha en la que se notifique la solicitud para proporcionar la declaración a que se refiere este párrafo.

Del precepto transcrito, se desprende que el Servicio de Administración Tributaria establecerá reglas de carácter general para la presentación de las declaraciones referidas en las fracciones I, II y III del propio artículo, a través de las cuales podrá solicitar información adicional, e incluir los medios y formatos correspondientes. Asimismo, se habilita a la autoridad hacendaria a solicitar la declaración informativa país por país, en los casos en que las autoridades fiscales no puedan obtener información correspondiente a dicha declaración por medio de los mecanismos de intercambio de información establecidos en los tratados internacionales suscritos por el Estado mexicano.

Establecido lo anterior, lo infundado de los agravios obedece a que para analizar los principios de reserva y primacía de ley, así como de subordinación jerárquica, es necesario que la autoridad hacendaria, en ejercicio de su facultad reglamentaria, normativice los aspectos técnicos

u operativos referidos a la presentación de declaraciones informativas de partes relacionadas; ya que hasta que la autoridad administrativa ejerza sus facultades reglamentarias, será posible verificar si el producto de esa facultad resulta contrario o no a los principios constitucionales aludidos por la quejosa.

Lo anterior, aunado al hecho de que, contrariamente a las afirmaciones de la recurrente, la cláusula habilitante contenida en el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta sí establece una base mínima que se debe plasmar en la materia a desarrollar, a saber, debe ser información relacionada con operaciones con partes relacionadas que celebren los contribuyentes obligados y debe estar relacionada con la información contenida en los tres tipos de declaración referidos en las fracciones I, II y III del citado dispositivo legal, ya que la porción normativa indica que: *“El Servicio de Administración Tributaria establecerá reglas de carácter general para la presentación de las declaraciones referidas en las fracciones I, II y III del presente artículo, a través de las cuales podrá solicitar información adicional”*.

Asimismo, de la exposición de la Exposición de Motivos de la Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan 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, se puede desprender que la documentación e información solicitada a empresas multinacionales y administraciones en materia de precios de transferencia debe servir para aumentar la transparencia para las administraciones tributarias, de modo que puedan desarrollar una evaluación de riesgos tributarios eficiente y robusta, que permita enfrentar de manera eficaz la erosión de la base gravable a través del traslado de utilidades.

Habida cuenta que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que las garantías de seguridad jurídica y legalidad no pueden exigir al legislador que defina, como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea si las que eligió tienen un uso que revela que en el medio son de clara comprensión, ni que los supuestos normativos sean tan precisos que se genere un catálogo casuístico.

Cabe señalar que esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al conocer del amparo en revisión 1287/2015<sup>30</sup>, bajo la Ponencia del Ministro Pérez Dayán, resolvió sobre este tópico en similares condiciones:

“Lo cual resulta ineficaz, si se toma en consideración, en primer lugar, que las porciones normativas impugnadas –*per se*- no pueden estar sujetas ni ser inconstitucionales por transgredir los referidos principios, debido a que constituyen precisamente la fuente de donde emanan las atribuciones de la autoridad administrativa para regular los aspectos técnicos u operativos de la materia específica, a través de la cláusula habilitante.

Antes bien, por su naturaleza jurídica, son los reglamentos y en la especie, las reglas generales administrativas, las que en todo caso deben estar sujetas a dichos principios, 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 que le informan, la jurisprudencia P./J. 79/2009<sup>31</sup>, 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 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

<sup>30</sup> Fallado en sesión de seis de julio de dos mil dieciséis, por unanimidad de cinco votos.

<sup>31</sup> Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, Agosto de 2009, página 1067, de la Novena Época.

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.'

Ahora, atendiendo a la causa de pedir contenida en el argumento que se analiza, se infiere que en realidad lo que se impugna son las cláusulas habilitantes contenidas en las porciones normativas impugnadas -por violar el derecho de legalidad-, al no establecer las bases y parámetros generales de la materia a desarrollar.

Cabe precisar que tal pretensión también resulta incorrecta, ya que basta con imponerse del contenido de la norma impugnada para advertir que, contrario a lo pretendido por la disconforme, en la especie, las bases y parámetros generales que delimitan la actuación de la autoridad (administrativa o en su caso, del ejecutivo federal) se encuentran implícitas en las propias porciones normativas que establecen la materia específica que se requiere regular, es decir, lo relativo a los registros o asientos que se llevarán en medios electrónicos y lo atinente al ingreso de la información contable de forma mensual a través de la página del Servicio de Administración Tributaria; lo cual significa que la autoridad sí tiene un límite de actuación y éste lo constituye precisamente el marco regulatorio de la materia a desarrollar, de ahí que no se vulnere el derecho de legalidad jurídica.

Se afirma lo anterior, sin que pase inadvertido para quienes resuelven el hecho de que las fracciones impugnadas no establezcan una serie de lineamientos pormenorizados para que la autoridad administrativa (o en su caso el ejecutivo federal) esté en posibilidad de regular los aspectos técnicos, operativos o de especialidad relativos a la materia que nos ocupa; sin embargo, además de que no existe disposición constitucional y legal alguna que obligue al legislador a pormenorizar dichos lineamientos, ante tal circunstancia, de cualquier forma no significa que la autoridad pueda actuar arbitrariamente ni tampoco constituye un impedimento para el ejercicio de la atribución otorgada por la cláusula habilitante, si toma en consideración,

como se dijo, que el ámbito de actuación de la autoridad debe estar constreñido al marco regulatorio de la materia específica; lo cual -se insiste- debe estar sujeto a los principios constitucionales de primacía de ley, subordinación jerárquica y reserva de ley”.

Por lo anteriormente razonado, es que resulta infundado el concepto de violación en análisis.

**DÉCIMO CUARTO. Revisión adhesiva.** Asimismo, por las consideraciones anteriores, debe declararse sin materia la revisión adhesiva.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

**PRIMERO.** En la materia de la revisión, se confirma la sentencia recurrida.

**SEGUNDO.** Se sobresee en el juicio de amparo en relación con los artículos 32-D, fracción IV, 81, fracción XL y 82, fracción XXXVII, del Código Fiscal de la Federación y 59, fracción IV, de la Ley Aduanera; así como las reglas 2.1.30 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el Ejercicio 2016, y 1.3.3, fracción IX, de las Reglas Generales de Comercio Exterior para el Ejercicio 2016; así como en relación con el “*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-By-Country Reports*” (Acuerdo multilateral entre autoridades competentes sobre el intercambio de reportes país por país).

**TERCERO.** La Justicia de la Unión no ampara ni protege a la parte quejosa en contra del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**CUARTO.** Queda sin materia la revisión adhesiva.

**Notifíquese;** con testimonio de la presente resolución, devuélvanse los autos a su lugar de origen y, en su oportunidad, archívese el presente toca como asunto concluido.

En términos de lo dispuesto en los artículos 3, fracción XXI, 73, fracción II, 111, 113, 116, Octavo y Duodécimo Transitorios de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, así como en el segundo párrafo de artículo 9º del Reglamento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Consejo de la Judicatura Federal para la aplicación de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se testa la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.