

Enero 2024

Estimados amigos:

En el año 2024, México tendrá las elecciones federales y estatales más importantes de su historia, hechos políticos que sin duda trascenderán al comportamiento económico del país, pues arreciará la necesidad de obtención de recursos contributivos de parte de las autoridades fiscales.

Si bien ello suele ocurrir cada terminación de los ciclos político-sexenales, en esta ocasión se presentan particularidades que catalizarán dicha necesidad y cuyo análisis excede a la materia impositiva. No obstante, les compartimos algunos apuntes en torno a las razones por las que en caso de proponerse una reforma fiscal futura, ésta debe ser racionalmente planteada considerando un adecuado ejercicio del gasto público.

Así, es de preverse que este año continuará la presión fiscalizadora sobre los contribuyentes, los que deberán seguir los tortuosos procesos de defensa fiscal correspondientes.

Tocante a novedades tributarias, existe un decreto de estímulos fiscales para motivar a las empresas insertas en el fenómeno de relocalización de industrias ("*nearshoring*"), el que constituiría una oportunidad histórica si existieran condiciones de seguridad (física y jurídica), energía abundante (no solo suficiente) e infraestructura requerida para aprovechar dicha oportunidad.

De igual modo, cabe apuntar la entrada en vigor de una convención fiscal de carácter multilateral (conocida por su acrónimo "MLI") por la que se modifican los tratados fiscales que México tiene en vigor y que implica un reto interpretativo mayúsculo para precisar los cambios específicos de cada uno de dichos tratados.

Les enviamos nuestros mejores deseos en este 2024 que inicia.

Atentamente,

Turanzas, Bravo & Ambrosi
Abogados Tributarios

La presente **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2024** constituye un análisis preliminar con fines meramente informativos que ha sido elaborada por los miembros de Turanzas, Bravo y Ambrosi, S.C., y de ninguna manera pretende representar una opinión o una posición definida frente a casos particulares, mismos que deberán ser analizados en el marco de sus circunstancias.

ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2024

Derechos reservados conforme a la ley por Turanzas, Bravo y Ambrosi, S.C.

Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta obra.

Primer Edición: MMXXIV
Impreso y Hecho en México

ABREVIATURAS

ASF	Auditoría Superior de la Federación
Art.	Artículo
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CCF	Código Civil Federal
CDMX	Ciudad de México
CFCDMX	Código Fiscal de la Ciudad de México
CFDI	Comprobante Fiscal Digital por Internet
CFF	Código Fiscal de la Federación
CNBV	Comisión Nacional Bancaria y de Valores
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
DOF	Diario Oficial de la Federación
DTA	Derecho de Trámite Aduanero
EP	Establecimiento Permanente
IEPS	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LFPCA	Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo
LFT	Ley Feral de Trabajo
LIC	Ley de Instituciones de Crédito
LIF	Ley de Ingresos de la Federación
LINFONAVIT	Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
LISSSTE	Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LPU	Ley de la Pensión Universal
LSAR	Ley de los sistemas de ahorro para el retiro
LSS	Ley del Seguro Social
MLI	Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting
NIF	Normas de Información Financiera

OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
Pág.	Página
PEF	Presupuesto de egresos de la federación
PIB	Producto Interno Bruto
PJF	Poder Judicial de la Federación
PRODECON	Procuraduría de la Defensa al Contribuyente
PPT	Prueba de propósito principal
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
RLH	Reglamento de la Ley de Hidrocarburos
RLIVA	Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
RTFJA	Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SEJUFE	Semanario Judicial de la Federación
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SIEFORES	Sociedad de Inversión Especializada de Fondos para el Retiro
TCC	Tribunal Colegiado de Circuito
TFJA	Tribunal Federal de Justicia Administrativa
UMA	Unidad de Medida y Actualización

ÍNDICE

ARTÍCULOS.....	1
ENTRADA EN VIGOR DE LA CONVENCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LA ALIANZA DEL PACÍFICO	1
AUMENTO EN LA TASA DE RETENCIÓN DE LOS INGRESOS POR INTERESES PERCIBIDOS POR PERSONAS FÍSICAS Y MORALES POR PARTE DEL SISTEMA FINANCIERO	6
MULTILATERAL CONVENTION O MLI DE LA OCDE (ACCIÓN 15 BEPS)	8
PRESUPUESTO DE EGRESOS Y GASTO PÚBLICO: ALGUNOS APUNTES	12
 TESIS RELEVANTES	 21
 TESIS PJF	 21
SEJUFE	21
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	21
LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	23
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	32
OTRAS LEGISLACIONES	36
REVISTA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA.	43
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	43
LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	47
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	49
OTRAS LEGISLACIONES	58
 CÓDIGO FISCAL DE LA CIUDAD DE MÉXICO	 61
IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES	61
IMPUESTO PREDIAL	62
IMPUESTO SOBRE NÓMINAS	64

IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS	64
DERECHOS POR EL SUMINISTRO DE AGUA	65
REDUCCIÓN DE CONTRIBUCIONES	68

ARTÍCULOS

ENTRADA EN VIGOR DE LA CONVENCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LA ALIANZA DEL PACÍFICO

I. Antecedentes

El 14 de octubre de 2017, México, Colombia, Chile y Perú (los "Estados Parte") suscribieron la *Convención para Homologar el Tratamiento Impositivo previsto en los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos entre los Estados parte del Acuerdo del Marco de la Alianza del Pacífico* (la "Convención")¹ buscando, entre otros objetivos, lo siguiente: **(i)** preservar un crecimiento económico sostenido y profundizar en la integración económica y financiera entre los Estados Parte, así como **(ii)** fortalecer y consolidar el Mercado Integrado Latinoamericano ("MILA"), al igual que los mercados de capitales.

Después de su aprobación (publicada el 22 de junio de 2018 en el DOF²) y de la conclusión de los procesos de ratificación de los demás Estados Parte, el 2 de julio de 2023 entró en vigor la Convención, siendo aplicables sus disposiciones a partir del 1 de enero de 2024.

A través de la Convención se modifican los cinco convenios para evitar la doble imposición celebrados entre los Estados Parte de la Alianza del Pacífico, sin que sea necesario implementar el mecanismo de renegociación de dichos convenios entre los Estados Parte.

¹ El 6 de junio de 2012, en virtud de la Declaración de Lima firmada por los Presidentes de México, Colombia, Chile y Perú, la Alianza del Pacífico fue constituida mediante un Acuerdo Marco con el objetivo de establecer un área de integración que facilitara la libre circulación de bienes, servicios capitales y personas, impulsando un mayor crecimiento, desarrollo y competitividad de las economías de las Partes.

² DECRETO por el que se aprueba la Convención para Homologar el Tratamiento Impositivo previsto en los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos entre los Estados Parte del Acuerdo Marco de la Alianza del Pacífico, hecha en la ciudad de Washington, Estados Unidos, el catorce de octubre de dos mil diecisiete (22/06/2018). Disponible para su consulta pública en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5528821&fecha=22/06/2018#qsc.tab=0

El objetivo de la Convención es disponer menores cargas tributarias para los fondos de pensiones reconocidos, traducándose en un beneficio para los usuarios de dichos fondos, fomentando así, las inversiones que estos llevan a cabo.

Dado que la LISR mexicana contempla exenciones tributarias, estas seguirán siendo aplicables por lo que los beneficios fiscales (exenciones y/o reducciones de tasa) que dispone la Convención son aplicables en adición a las mencionadas exenciones de la LISR.

II. Régimen Fiscal / Ley del Impuesto sobre la Renta

La LISR dispone que los fondos de pensiones y jubilación del extranjero que perciban ingresos por concepto de intereses, ganancias de capital y por el otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos o construcciones ubicados en territorio mexicano, estarán exentos del pago del ISR siempre que:

- (i) Sean los beneficiarios efectivos de tales ingresos; y
- (ii) Se encuentren exentos del ISR en el país en el que fueron constituidos.

Para efectos del párrafo anterior, se entiende por "ganancias de capital", los ingresos provenientes de la enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de un 50% de terrenos y construcciones ubicados en el país, así como de la enajenación de dichos bienes cuando hayan sido otorgados en uso o goce temporal por los fondos de pensiones y jubilaciones, durante un periodo mayor a tres años antes de su enajenación (Art. 153, párrafos VIII y IX, LISR).

En caso de que los fondos de pensiones no cumplan con los requisitos antes referidos o perciban ingresos distintos a intereses, ganancias de capital u otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos o construcciones ubicados en territorio nacional, causarán ISR conforme a la legislación mexicana, debiéndose observar la tasa de retención correspondiente al ingreso obtenido, contenida en el Título V de la LISR, sin tener la posibilidad de disminuir dicha tasa mediante la aplicación de un tratado fiscal en caso de no ser considerados como personas residentes y, por tanto, no serle aplicables los beneficios del tratado.

III. Convención para evitar la Doble Imposición de la Alianza del Pacífico

La Convención establece que los términos “persona” y “residente de un Estado Contratante” comprenden a los fondos de pensiones expresamente reconocidos por los Estados Parte, lo que les permitirá ser sujetos de dichos convenios y, por ende, estar en posibilidad de aplicar los beneficios tributarios contemplados en los mismos (Arts. 2, 3 y 4 de la Convención).

Cada Estado Parte señala dentro de la Convención el tipo de fondos que quedarán comprendidos en el ámbito de aplicación. En el caso de México, los fondos de pensiones que quedarán comprendidos son las Sociedades de Inversión Especializadas en Fondos para el Retiro, constituidas de conformidad con la LSAR, así como los fondos de pensiones que tengan las mismas características y los sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Parte se comunicarán entre sí los fondos de pensiones que los sustituyan.

Adicionalmente, a continuación se destacan las disposiciones más relevantes de la Convención:

- (i)** Los fondos de pensiones reconocidos por los Estados Parte serán considerados como los beneficiarios efectivos de los ingresos que perciban.
- (ii)** Se establece una tasa máxima de 10% sobre el importe bruto de los intereses del Estado del que procedan; no obstante, es importante aclarar que si el tratado fiscal prevé una tasa menor, esta será la aplicable.

La Convención también comprende como “interés”, a las ganancias obtenidas por la venta de títulos de deuda emitidos por un residente de un Estado Parte.

- (iii)** Establece como ingreso exento en el país de la fuente, a la ganancia de capital derivada de la enajenación de acciones representativas del capital de una sociedad residente en un Estado Contratante realizada mediante una bolsa de valores que forme parte del MILA, por lo que dicho ingreso solo será tributable en el Estado de residencia del fondo de pensiones.

En el caso de México, únicamente la Bolsa Mexicana de Valores forma parte del MILA.

Para su conveniencia, se acompaña al presente el **ANEXO 1** resumiendo la información relevante sobre las modificaciones realizadas por la Convención.

ANEXO 1

Tabla comparativa de las modificaciones relevantes de la Convención

	Ley del Impuesto sobre la Renta	Convenios para evitar la Doble Imposición celebrados entre México y:			Modificación de los convenios en virtud de la Convención		
	México	Perú	Chile	Colombia	Perú	Chile	Colombia
Ámbito de aplicación	Fondos de pensiones y jubilación, siempre que: <i>(i)</i> sean beneficiarios efectivos; y, <i>(ii)</i> se encuentren exentos del impuesto sobre la renta.	Personas residentes de uno o de ambos Estados Parte.	Personas residentes de uno o de ambos Estados Parte.	Personas residentes de uno o de ambos Estados Parte.	Los términos "persona" y "residente de un Estado Contratante" comprenden a los fondos de pensiones reconocidos.		
Ingresos por intereses	Exención.	Tasa de retención del 15% sobre el importe bruto.	Tasa de retención del 10% sobre el importe bruto.	Tasa de retención de 15% sobre el importe bruto.	Tasa de retención máxima del 10% del importe bruto, incluyendo las ganancias obtenidas por la venta de títulos de deuda emitidos por un residente de un Estado Parte.		
Ingresos por ganancias de capital	1. Ganancia por enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de un 50% de terrenos y construcciones, así como los provenientes de la enajenación de dichos bienes. 2. Exención.	1. Ganancia por enajenación de: <i>(i)</i> bienes inmuebles; <i>(ii)</i> bienes muebles que formen parte del activo de un EP; <i>(iii)</i> buques o aeronaves; y, <i>(iv)</i> acciones representativas del capital de una sociedad. 2. Posibilidad de imposición en ambos Estados Contratantes con ciertas condiciones.	1. Ganancia por enajenación de: <i>(i)</i> bienes inmuebles; <i>(ii)</i> bienes muebles que formen parte del activo de un EP; y, <i>(iii)</i> buques o aeronaves. 2. Posibilidad de imposición en ambos Estados Contratantes.	1. Ganancia por enajenación de: <i>(i)</i> bienes inmuebles; <i>(ii)</i> bienes muebles que formen parte del activo de un EP; <i>(iii)</i> buques o aeronaves; y, <i>(iv)</i> acciones representativas del capital de una sociedad. 2. Posibilidad de imposición en ambos Estados Contratantes con ciertas condiciones.	1. Las ganancias por enajenación de acciones representativas del capital de una sociedad, realizada a través de una bolsa de valores que forme parte del MILA. 2. Imposición en el Estado de residencia del fondo de pensiones.		
Otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos o construcciones ubicados en territorio nacional	Exención.	----	----	----	----		

AUMENTO EN LA TASA DE RETENCIÓN DE LOS INGRESOS POR INTERESES PERCIBIDOS POR PERSONAS FÍSICAS Y MORALES POR PARTE DEL SISTEMA FINANCIERO

El artículo 54 de la LISR establece la obligación de las instituciones que componen el sistema financiero que efectúan pagos por intereses a personas físicas y morales, de retener y enterar el ISR a la tasa establecida por el Congreso de la Unión en la LIF del ejercicio que corresponda.

Existen algunos casos de excepción respecto a dicha obligación, los cuales se detallan en el mismo artículo 54 de la LISR, como por ejemplo, los intereses pagados a fondos y cajas de ahorro, a SIEFORES, fondos de pensiones y jubilaciones, entre otros.

Si bien la naturaleza de esta retención para los contribuyentes es la de un anticipo de impuestos a cuenta del impuesto anual, la misma retención previamente implicaba intereses bajos e inflación alta, la cual puede tener un efecto adverso para los contribuyentes por la necesidad de anticipar impuestos que normalmente generan saldos a favor, o en cambio, se convierta en un impuesto definitivo, el cual puede resultar desproporcionado.

El impacto anterior se presenta principalmente en las personas físicas, dado que, en adición al artículo 54 antes mencionado, el artículo 135 de la LISR, establece que la retención del impuesto correspondiente debe realizarse sobre *"el monto de capital que dé lugar al pago de los intereses como pago provisional"*.

La base que se toma en cuenta ("capital") para realizar la retención ha sido materia de críticas, principalmente cuando los intereses reales que perciben los contribuyentes del impuesto son mucho menores a los intereses nominales con motivo del rendimiento real obtenido, esto, porque se podría generar un anticipo de impuestos al fisco federal, que no es acorde con el impuesto que se tiene que pagar; en esto influye tanto el tema inflacionario, así como el hecho que la base del cálculo de la retención sea el capital y no el rendimiento.

En los tres ejercicios anteriores a 2023, la tendencia respecto a la tasa de retención fue en disminución en una proporción significativa, aún cuando en 2023 se sufrió un ligero aumento de 0.08% a 0.15%. Dicha tasa siguió manteniendo un nivel bajo, considerando la inflación

proyectada lo que llevaba a mantener una proporcionalidad adecuada en el monto de la retención.

No obstante lo anterior, en 2023 la generación de intereses reales fue más alta que en años anteriores, por el nivel de la tasa de referencia establecida por el Banco de México; sin embargo, se propuso en la iniciativa a la LIF para 2024 (artículo 21) un aumento significativo a la tasa de 1.48%, lo que resultaba en una medida que claramente tenía fines recaudatorios, puesto que generaría un anticipo de impuesto no acordes con el posible impuesto final a cargo de los contribuyentes por el ingreso por intereses reales efectivamente percibido.

Considerando las críticas recibidas por el aumento propuesto en la iniciativa de reforma durante el proceso legislativo, en la Cámara de Senadores se disminuyó la tasa de retención al 0.5%. Dicha tasa sigue representando un incremento importante a la tasa de retención, que puede afectar a los ahorradores, principalmente a los que no presenten su declaración o tienen una tasa baja de impuestos.

Es importante señalar que quienes presenten declaración anual si bien pueden tener un impacto por la retención del impuesto por intereses, éste se puede mitigar, al tener derecho al acreditamiento de ese impuesto. En dicha declaración anual podrán también ser tomados en cuenta sus deducciones generales y otros ingresos acumulables. Así, podrán recuperar el impuesto a través de una solicitud de devolución.

El problema existe para aquellos ahorradores que no presentan declaración anual, que en el ejercicio no obtengan ingresos superiores a \$400,000 o a \$100,000 pesos solo por intereses, dado que la retención se convierte en un impuesto definitivo. En ese sentido, una retención alta de ingresos por intereses, a quienes más castiga es a las personas de menores ingresos, generando una desproporción en el pago del impuesto por intereses generados a través del sistema financiero.

Es importante destacar que, también existen casos en los cuales puede llegar a invertirse en el sector financiero mexicano a través de instrumentos financieros que pueden generar rendimientos y no estar sujeto a la retención de impuestos que nos ocupa, con motivo de la estructura de los mismos y el tipo de intermediación financiera de la institución correspondiente.

En este caso se encuentran los seguros de ahorro e inversión, en los cuales los efectos fiscales respecto de los rendimientos que se generen no se dan durante la inversión de los recursos, sino hasta el momento

en que se retiren los mismos, incluso pudiendo estar exentos de gravamen sí: **(i)** el retiro se realiza después de los 60 años; **(ii)** cuando se tengan por lo menos 5 años de antigüedad con la póliza; y, **(iii)** quien retire sea el mismo que pagó la prima. En caso contrario, el efecto de retención se da en el momento del retiro total o parcial de los recursos.

Sin duda, cualquier cambio en la tasa de retención prevista en la LIF, para el caso de los ingresos por intereses, afecta a los ahorradores tanto en el flujo de los rendimientos como en el impuesto a pagar, por lo que es importante siempre estar atentos y estimar las consecuencias que en cada caso tienen estos cambios.

MULTILATERAL CONVENTION O MLI DE LA OCDE (ACCIÓN 15 BEPS)

En nuestra Actualización Tributaria de enero de 2023 se analizaron brevemente los antecedentes internacionales y nacionales, la naturaleza, las notas características, el contenido, la aplicación, así como las implicaciones para México, de la *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* ("MLI, por su acrónimo en inglés").

Considerando que en términos del artículo 35 (*Entry into Effect*), párrafo primero, inciso a), de la MLI, las disposiciones de dicha convención comenzaron a surtir sus efectos en México a partir del 1 de enero de 2024. Estimamos importante retomar los antecedentes nacionales, así como efectuar un breve análisis de las implicaciones fiscales que dicho instrumento multilateral tendrá sobre la red de tratados internacionales para evitar la doble tributación ("Tratados") que tiene México.

- México suscribió el MLI el 7 de junio de 2017.
- El MLI comenzó su existencia legal el 1 de julio de 2018.
- El 12 de octubre de 2022 la Cámara de Senadores aprobó el MLI.
- El 22 de noviembre de 2022 se publicó en el DOF el decreto por el que se aprueba la MLI³.

³ DECRETO por el que se aprueba la Convención Multilateral para Implementar las Medidas relacionadas con los Tratados Fiscales Destinadas a Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios, hecha en París, Francia, el veinticuatro de noviembre de dos mil dieciséis, así como sus reservas y notificaciones, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 22 de noviembre de 2022, disponible para consulta pública en:

https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5672146&fecha=22/11/2022#qsc.tab=0

- El 15 de marzo de 2023 México depositó su instrumento de ratificación.
- El MLI entró en vigor para México el 1 de julio de 2023.
- El MLI comenzó a surtir sus efectos para México el 1 de enero de 2024, respecto de los impuestos retenidos en la fuente, en términos del artículo 35, párrafo primero, inciso a), de la MLI.

México listó 61 de sus Tratados como convenios cubiertos por la MLI.

Los siguientes no se verán afectados en el futuro por la MLI, en virtud de que los Estados Contraparte no firmaron dicho instrumento:

- Brasil;
- Ecuador;
- Guatemala (este Tratado todavía no entra en vigor);
- Filipinas; y,
- Estados Unidos de América

Tampoco se verá afectado el Tratado con Alemania, en virtud de que dicho Estado Contraparte excluyó el Tratado con México de sus convenios cubiertos, a propósito del depósito de su instrumento de ratificación.

La MLI todavía no ha entrado en vigor en los siguientes Estados Contraparte, en virtud de que los mismos todavía no depositan su instrumento de ratificación, aceptación o aprobación:

- Argentina;
- Colombia;
- Italia;
- Jamaica;
- Kuwait;
- Perú; y,
- Turquía

Para determinar si la MLI resulta aplicable a un convenio cubierto por la MLI es necesario tomar en consideración el propio texto del convenio⁴, así como de su *Explanatory Statement*⁵, el texto del Tratado específico, y

⁴ El texto del MLI (en inglés y español) está disponible para consulta pública en: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

⁵ El texto del Explanatory Statement (en inglés) está disponible para consulta pública en: <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

la posición MLI de cada uno de los estados contratantes, ya que las disposiciones de la MLI únicamente resultan aplicables para el caso de que las posturas de los estados contratantes sean coincidentes. Así, por ejemplo, si un estado contratante formuló una reserva a un estándar (no mínimo), o bien, eligió no aplicar una disposición opcional, dicha disposición no resultará aplicable.

De un análisis a la posición MLI de México⁶, destacamos lo siguiente:

- México se reservó el derecho a no aplicar la totalidad del Artículo 3 (*Transparent Entities*) del MLI.
- Para aquellos Tratados que no incluyen un preámbulo similar, México adopta el preámbulo previsto en el Artículo 6 (*Purpose of a Covered Tax Agreement*) del MLI, aclarando que la finalidad de los Tratados es eliminar la doble tributación, sin crear oportunidades para la no imposición o para una imposición reducida mediante evasión o elusión fiscal, como lo es el *treaty-shopping*, mismo que puede tomarse en cuenta al momento de interpretar los Tratados y, por ende, puede servir a las autoridades competentes de cada país para negar los beneficios del Tratado en aquellas situaciones que consideren abusivas.
- México adopta una combinación de medidas para prevenir el abuso de tratados, a saber: la prueba de propósito principal ("*principal purpose test*" o "PPT", por su acrónimo en inglés), contenida en el párrafo primero del Artículo 7 (*Prevention of Treaty Abuse*) del MLI, y la disposición simplificada de limitación de beneficios ("*Limitation on Benefits Provision*" o "LOB", por su acrónimo en inglés), contenida en el párrafo octavo del Artículo 7 del MLI.

La PPT tiene como efecto principal negar los beneficios de un Tratado cuando se considere que, de acuerdo a parámetros de naturaleza mayormente subjetiva, existe un abuso en la aplicación de los beneficios del Tratado correspondiente.

La PPT del MLI se basa en dos elementos: **(i)** el componente de propósito principal (componente subjetivo) y **(ii)** el componente de objeto y propósito del Tratado (componente objetivo).

⁶La posición MLI de México está disponible para consulta pública en: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

El primer elemento exige que el beneficio fiscal obtenido constituya uno de los propósitos principales, más no así el propósito único o dominante de una transacción; asimismo, implica la realización de una prueba de “razonabilidad”, la cual, a pesar de exigir una evaluación cuidadosa de los hechos y circunstancias por parte de las autoridades fiscales, no requiere que estas últimas encuentren evidencia concluyente de la intención del contribuyente.

El segundo elemento pareciera revertir la carga de la prueba al contribuyente, de manera que éste debe probar el elemento objetivo a través de un *business reality test* (i.e., el ejercicio de funciones económicas significativas mediante la utilización de activos y la asunción de riesgos, los atributos empresariales de la jurisdicción, el entorno económico y político, la red de convenios de doble imposición, etc.) Este segundo elemento requiere demostrar la existencia de negocio o sustancia económica real en la jurisdicción de residencia, requisito que, en nuestra apreciación, es similar a los requisitos mexicanos de materialidad y razón de negocios.

Cabe destacar que la PPT del MLI aplica con independencia de lo dispuesto en los otros artículos del Tratado.

Por su parte, la cláusula LOB exige el cumplimiento de una serie de pruebas de carácter objetivo para poder reclamar los beneficios del Tratado. Bajo esta disposición, no basta que la persona que pretende beneficiarse del Tratado cumpla con los requisitos generales de ser “persona” y “residente” del otro país para efecto de acceder a dichos beneficios, sino que también debe ubicarse en alguna de las categorías establecidas en esta cláusula y cumplir con los requisitos adicionales establecidos por ella, salvo que se actualice alguna de las hipótesis de excepciones ahí dispuestas.

- México optó por aplicar el párrafo 4 del Artículo 9 (*Capital Gains from Alienation of Shares or Interests of Entities Deriving their Value Principally from Immovable Property*) del MLI, conforme al cual se otorga al país de la fuente derecho a gravar las ganancias por la enajenación de acciones o derechos asimilables, si en cualquier momento durante el plazo de los 365 días previos a la enajenación, su valor proviene en más de un 50% directa o indirectamente de bienes inmuebles situados en el país de la fuente.
- Para aquellos Tratados que describen las condiciones en las que se considera que una empresa constituye un EP por agente

dependiente, con motivo de que dicha persona tenga y ejerza habitualmente capacidad para concluir contratos en nombre de la empresa residente en el extranjero, se amplía la hipótesis de EP por agente dependiente para cubrir aquellas situaciones en las que éste habitualmente concluye contratos o desempeña habitualmente el rol principal que lleve a la conclusión de contratos celebrados rutinariamente sin modificación sustancial por la empresa residente en el extranjero, en términos del párrafo primero del Artículo 12 (*Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through Commissionaire Arrangements and Similar Strategies*) del MLI.

- México optó por aplicar la opción A prevista en el Artículo 13 (*Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through the Specific Activity Exemptions*) del MLI, para limitar la no configuración de un EP a la realización de actividades que realmente tengan un carácter auxiliar o preparatorio.
- México se reservó el derecho a no aplicar la totalidad del Artículo 14 (*Splitting-up of Contracts*), para excluir la aplicación de la regla anti-fragmentación de contratos al supuesto de EP por obra, proyecto de construcción o de instalación.

Reiteramos que la determinación de la aplicabilidad del MLI a los Tratados que México tenga en vigor, así como el impacto que éste tenga sobre los mismos, debe realizarse de manera casuística.

PRESUPUESTO DE EGRESOS Y GASTO PÚBLICO: ALGUNOS APUNTES

I. Introducción

En la actualidad, estamos inundados de datos y opiniones sobre el PEF para 2024 que, conforme a la CPEUM, fue discutido (¿realmente?) y aprobado por la Cámara de Diputados.

Así, tenemos: **(i)** un vasto espectro de datos y números; **(ii)** la ausencia de gasto programado para atender el desastre del huracán Otis; y, **(iii)** la proximidad de un cambio de gobierno, lo que nos motiva a compartir algunas reflexiones.

En torno a la “numeralia” asociada al caso, agradeceremos remitirse al Anexo 2 de la presente actualización tributaria; evitamos al máximo su

inserción en este momento con el propósito de no perder perspectiva de lo aquí tratado.

Los datos apuntan con claridad a un incremento de la deuda pública y de las metas recaudatorias de contribuciones sumamente ambiciosas (¿irreales?); ambos componentes (deuda pública y contribuciones) constituyen las fuentes naturales del financiamiento público.

La deuda pública (refiere el mandato constitucional) debe destinarse a: **(i) obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos⁷; (ii) se realicen con propósitos de regulación monetaria; y, (iii) en forma excepcional, con motivo de una emergencia (invasión, perturbación grave de la paz pública u otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto)⁸.**

Por su lado, las contribuciones deben, conforme a otros dispositivos constitucionales, destinarse a cubrir el gasto público⁹.

Como se advierte, las finanzas públicas se nutren de recursos obtenibles de vías diversas (deuda y contribuciones) a las que corresponden regulaciones constitucionales y legales también distintas.

Los presentes apuntes se enfocan a la obtención de recursos tributarios, es decir, a las contribuciones.

Volviendo al alud de opiniones emitidas recientemente sobre el tema del PEF, parece mostrarse como un común denominador en éstas, la necesidad de mayores recursos públicos, por lo que resulta imperativa una reforma fiscal en el siguiente periodo de gobierno¹⁰.

Por otro lado, en el sector de los profesionales dedicados a la materia fiscal existen opiniones y comentarios sobre la “reforma fiscal que México necesita”, abocándose a tratar aspectos de carácter formal (tales

⁷ La inyección de recursos a Pemex, el Tren Maya y el proyecto de Dos Bocas ameritarían comentarios que exceden el propósito de estos apuntes.

⁸ Artículos 29 y 74 fracción VIII, 1º constitucionales.

⁹ Artículos 31 fracción IV y 73 fracción VII constitucionales.

¹⁰ Como muestra, una de tantas opiniones en tal sentido es del Centro de Investigación Económica y Presupuestaria (“CIEP”) que advierte que la baja de los ingresos que capte el gobierno y su mayor gasto hace “urgente” una reforma fiscal. Nota en el Periódico Reforma en la página 2 de la sección de Negocios del día 26 de septiembre de 2023 bajo el rubro “Urge reforma fiscal en próximo sexenio”.

como el llenado de formatos y declaraciones fiscales, o cómo emitir documentos fiscales –facturas, cartas porte–) que, si bien pueden ser importantes en el día a día, corresponden a temáticas de orden operativo. Estimamos deseable que este importante sector prestara su atención e hiciera aportaciones sustantivas a la temática del uso de los recursos fiscales.

En torno a la necesidad de una reforma fiscal, nos parece que un gran pendiente en materia de política y finanzas públicas es parametrizar el concepto de "gasto público", elemento justificativo de la obligación del pago de contribuciones.

II. Obligación de pago de contribuciones

En Derecho, se dice que los bienes jurídicos superiores que todo sistema legal y los diversos sistemas de gobierno que los crean y observan son: la vida, la libertad y la propiedad; esta última, debe entenderse como una derivación necesaria de la libertad. En otras palabras: si en libertad produzco o genero bienes, su titularidad (propiedad) me pertenecen.

En todo caso, aceptar a la propiedad como un bien jurídico que debe ser protegido nos parece muy apropiado ante las visiones colectivistas que pretenden regular o privar de la misma a quienes la generan.

El incremento de la presencia del gobierno (aceptemos para estos efectos su equivalencia al de "Estado" para evitar la discusión conceptual de las diferencias entre ambas nociones) en la vida pública a partir de los siglos XVIII y XIX produjo una serie de medidas coactivas para privar a los ciudadanos de una parte de los bienes de su propiedad.

Como reflexión sobre esta privación obligatoria de bienes, bajo la amenaza de la fuerza coactiva, es que Frédéric Bastiat (siglo XIX) afirma, en forma contundente, que los "impuestos son un saqueo". En el siglo XX, encontramos tratados de economía de muy alto valor intelectual, en donde se contienen pensamientos y propuestas muy relevantes sobre el papel de los impuestos con Ludwig von Mises, Friedrich Hayek, Henry Hazlitt y Murray Rothbard¹¹.

¹¹ Los autores citados han ejercido una influencia importante en el que esto escribe; algunas de sus obras recomendando son las siguientes: Ludwig von Mises: "Acción Humana", "La Mentalidad Anticapitalista", "Nación, Estado y Economía"; Friedrich A. Hayek: "Principios de un Orden Social Liberal", "La Fatal Arrogancia"; Henry Hazlitt: "Economía en una Lección"; Murray N. Rothbard: "La Ética de la Libertad", "Por Una Nueva Libertad".

En México, la obligación constitucional de contribuir se justifica para cubrir el gasto público. Entonces, este concepto resulta de la mayor relevancia en tanto que es el justificante de la obligación de contribución a través de los diversos tributos que el sistema fiscal establece.

III. Gasto público

Como se advierte, lo que podríamos denominar como la “ecuación constitucional en materia contributiva” se integra por la correspondencia (hablar de identidad en este campo no sería aritméticamente realista ni aceptable) de: **(i)** las contribuciones; y, **(ii)** el gasto público.

En otras palabras, el gasto público determina la obligación de pago de las contribuciones; aquí se produce una prelación lógica: **(a)** cuánto y en qué se pretende gastar (reflejado en el PEF) y **(b)** cuánto y cómo se van a obtener los recursos requeridos (en términos de la LIF).

Llama mucho la atención que los profesionales dedicados a la materia fiscal se concentren en el análisis de la primera parte de la ecuación, esto es, en las contribuciones (y sus requisitos para ser constitucionalmente válidos, aún cuando la experiencia determina que la SCJN suele reiterar su constitucionalidad y excepcionalmente declarar inconstitucionalidades tributarias) y no lo hagan en la segunda parte de dicha ecuación, esto es, en la justificación existencial de las citadas contribuciones que es el gasto público.

No existe definición constitucional del concepto de gasto público; éste ha sido desarrollado por resoluciones del PJP, en concreto por la SCJN que lo refiere como sigue¹²:

"1) El gasto público es un principio de justicia fiscal que garantiza, por un lado, la aplicación de lo recaudado a la satisfacción de necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales; y por otro, que la recaudación de recursos públicos no sea destinada a satisfacer necesidades privadas o individuales.

2) El concepto de gasto público tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y el concepto material de gasto público consiste en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la

¹² Amparo en Revisión 238 / 2016, Primera Sala de la SCJN.

colectividad. Este segundo concepto estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice el Estado, directamente o por conducto de algún otro organismo público, encargado al respecto. Formalmente, el concepto de gasto público se da cuando en el presupuesto de egresos correspondiente está prescrita la partida.

3) La exigencia del artículo 31, fracción IV constitucional no es que la recaudación ingrese a una caja común, sino la prohibición de que se destine al pago de gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad.

4) Los tributos pueden destinarse, desde su origen, a cubrir un gasto especial, siempre que sea en beneficio de la colectividad.

5) La circunstancia o hecho de que un impuesto tenga un fin específico no cambia su naturaleza de estar destinado al gasto público, para lo cual bastará consultar el Presupuesto de Egresos respectivo para percatarse que todos y cada uno de los renglones del presupuesto tienen fines específicos, si bien estos tienen un sentido social y un alcance de interés colectivo.

En ese sentido tenemos que el principio de destino al gasto público consiste en aplicar o utilizar la riqueza recaudada por la Federación, el Distrito Federal, los Estados o los Municipios, a la satisfacción de necesidades públicas o colectivas a través de los servicios públicos respectivos y al cumplimiento de fines administrativos debidamente estipulados en la norma presupuestaria, es decir no podrán tener un objetivo o destino personal o individual."

De acuerdo con lo anterior, el gasto público debe satisfacer (de forma real y no en forma hipotética) necesidades colectivas, sociales o públicas... pero, ¿a juicio de quién? ¿realmente los legisladores que crean la LIF cuentan con elementos objetivos y razonables que les permitan apreciar la satisfacción de dichas necesidades? ¿existe normatividad que permita dar guía a la razonabilidad de los conceptos integrantes del gasto público? ¿los conceptos integrantes del gasto

público pueden ser "caprichosos" y/o "arbitrariamente" designados como tal por el autor material de la iniciativa de la LIF? (esto es, el Poder Ejecutivo y, concretamente, por la SHCP).

Por tanto, reiteramos que un gran pendiente en materia de finanzas públicas es parametrizar, con criterios razonables, los conceptos integrantes del gasto público.

IV. Uso real del "gasto público"

En adición a la parametrización, definición o conceptualización racional del gasto público, resulta necesario que su ejercicio efectivo cuente con un andamiaje legal que prevea sistemas efectivos de: **(i)** seguimiento ("*accountability*"); y, **(ii)** determinación de responsabilidades. Es evidente que no contamos con tal y ya desde la época de los latrocinios de ciertos sexenios anteriores (que parecen ser "juego de niños" en comparación de lo que hoy ocurre) Leonardo Núñez González en su (estupendo) libro "¿Y Dónde Quedó la Bolita?" nos alertaba al respecto. Ahí está la clave de la reforma fiscal que México necesita.

En dicha obra, el autor demuestra inequívocamente que el gobierno (federal y seguro el caso se reproduce en las entidades federativas), así como el PEF, en realidad son un mero indicador de lo que se gasta (cuánto) y los conceptos que cubren (en qué); siendo en realidad la cuenta pública el instrumento que determina ambos conceptos. Entonces, lo que ocurre es lo siguiente:

1. El gobierno capta (fácticamente) más recursos de los que prevé en las Leyes de Ingresos (lo que representaría la ausencia de obligación tributaria a partir de ese momento).
2. La "reorientación del gasto" produce que una porción sustantiva del mismo se destine a conceptos distintos de los que se refiere en los Presupuestos de Egresos.
3. El sistema actual de posibles responsabilidades por lo referido en los puntos anteriores, a cargo de la ASF es inoperante. Hasta el día de hoy, nadie ha sido fincado legalmente (administrativa ni penalmente) por ello.

El mismo autor¹³, con datos de las cuentas públicas de la SHCP, elabora la siguiente tabla:

Cambios al presupuesto del Poder Ejecutivo Federal, 2013-2022 (millones de pesos, base 2023)					
Año	Presupuesto aprobado (mdp)	Cambios al presupuesto vía educaciones presupuestarias (mdp y porcentaje)		Gasto superior a los presupuestado (mdp y porcentaje)	
2013	\$4,789,467.99	\$732,836.42	15.3%	\$323,504.90	6.8%
2014	\$5,194,578.74	\$582,757.93	11.2%	\$146,232.23	2.8%
2015	\$5,304,188.09	\$1,028,082.73	19.4%	\$395,401.09	7.5%
2016	\$5,234,127.64	\$1,163,722.11	22.2%	\$835,684.12	16.0%
2017	\$5,075,089.14	\$515,232.84	10.2%	\$539,426.58	10.6%
2018	\$5,213,104.62	\$632,452.91	12.1%	\$432,219.63	8.3%
2019	\$5,512,464.36	\$953,298.63	17.3%	\$101,898.60	1.8%
2020	\$5,477,930.36	\$953,963.06	17.4%	\$82,911.42	1.5%
2021	\$5,298,685.41	\$1,067,431.05	20.1%	\$397,521.06	7.5%
2022	\$5,565,099.50	\$1,228,772.51	22.1%	\$431,308.03	7.8%

En línea de lo aquí referido, resulta relevante citar lo dicho por Everardo Elizondo Almaguer en su columna "Glosas Marginales", publicada el 6 de noviembre de 2023 en el periódico Reforma, en que asoma una propuesta que debiera de incitar un mínimo de consenso político para el siguiente periodo de gobierno: *"Someter los rubros más importantes del gasto público a un estricto y necesario análisis de costo-beneficio económico-social, esto redundaría en mayor eficiencia en el uso de los recursos, fortalecería las finanzas públicas y propiciaría el crecimiento."*

V. Ideas de cierre

1. Nos parece insensato sustentar que México requiere imperativamente una reforma fiscal; las reformas de dicha índole solamente incrementan la carga sobre el sector formal, hoy sobrecargado tributariamente.

¹³ Revista Nexos del mes de octubre de 2023 en el artículo "Presupuesto de un solo hombre" bajo el rubro temático "Desmantelando el Estado", página 56.

2. En el caso de personas físicas, el ISR se ha desnaturalizado completamente para ser un impuesto al ingreso, dadas las muy limitadas deducciones autorizadas.
3. La carga fiscal “integrada” para personas físicas de la clase media y media alta llega a ser mayor al 60% (entre el ISR, IVA, IEPS y diversos impuestos locales). A cambio, no se cuenta con sistemas adecuados de salud ni educación de carácter público, lo que obliga a los particulares a acudir a proveedores privados. Así, el remanente, después de cubrir estas cargas fiscales y gastos de vida, resulta extremadamente bajo.
4. Las personas de bajos ingresos también carecen de servicios públicos suficientes que les permitan disponer de lo que generan para vivir dignamente¹⁴.
5. En el caso de personas morales, existe una presión fiscal importante a los contribuyentes formales y cumplidos. Sin embargo, siguen existiendo sectores donde la evasión y las prácticas defraudatorias (por ejemplo: “factureras”) son “cosa de todos los días”.
6. En línea con lo apuntado en el párrafo previo, compartimos la opinión de algunos analistas en el sentido de que, dentro del sector informal, hay muchos individuos que carecen de capacidad contributiva; sin embargo, no debe generalizarse. Existen contribuyentes potenciales con dicha capacidad que de forma deliberada (evasora) no contribuyen.
7. La racionalidad en el gasto (evitar su desperdicio) debe ser la clave para un rebalanceo de las finanzas públicas e, insistimos, no una mayor presión fiscal sobre los contribuyentes cautivos.
8. El ejercicio del gasto público debe de ser objeto de seguimiento de una manera más efectiva. Al respecto, algunas ideas: *(i)* instauración de sistemas de información que permitan que los gobernados, la Cámara de Diputados y la ASF conozcan los gastos aprobados o efectuados mayores a ciertos umbrales de valor (ej. 100 / 500 millones de pesos); *(ii)* dentro de dicha información, la detección y publicidad de ejercicios excesivos de gasto en función de cierto porcentaje de los aprobados por el

¹⁴ Sobre esta temática, se recomienda el estupendo libro “Esfuerzos Mal Recompensados” de Santiago Levy, publicado por el Banco Interamericano de Desarrollo.

PEF (ej. de 1% o más) y las causas de dicho excedente; y, **(iii)** en correlación con el apartado anterior, información y publicidad de los desvíos ("reasignaciones") de gasto conforme a criterios cuantitativos o de proporcionalidad.

ANEXO 2

Algunos datos relevantes de las Finanzas Públicas para 2024¹⁵

Incremento PIB Presupuesto 2024: 3.0% / Estimado analistas: 1.9%.

Crecimiento del gasto público en el sexenio: 15%.

Inversión pública 2016-2024: A pesar del mayor gasto (y deuda) para 2024, la caída será del 14.1%.

Endeudamiento interno propuesto: El "límite" de endeudamiento interno para 2024 es 70% mayor al de 2023.

Endeudamiento externo propuesto: Es 3 veces mayor al de 2023.

Déficit público: El de 2024 será casi 2.5 veces el de 2018 y el mayor desde que se tienen estadísticas.

Requerimientos deficitarios del sector público: Será 2.5 veces el de 2018 y el mayor desde que se tienen estadísticas.

Pemex, algunos datos:

- Deuda con proveedores es el doble de 2018.
- La producción de petróleo no ha aumentado en el periodo 2019-2023 y se encuentra muy por debajo de las metas establecidas desde 2019.
- El déficit de la balanza comercial petrolera se ha incrementado 52% desde 2018.

¹⁵ Agradecemos al Dr. Óscar Vera Ferrer habernos proporcionado presentación donde se contienen (entre otros) estos datos.

TESIS RELEVANTES

TESIS PJJ

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Inconstitucionalidad de la obligación de presentar declaraciones informativas de transparencia cuando las donatarias autorizadas no hayan recibido donativos¹⁶

El artículo 82, fracción VI de la LISR establece la obligación de las personas morales con fines no lucrativos autorizadas para recibir donativos deducibles de mantener a disposición del público en general la información relativa a: **(i)** la autorización para recibir donativos; **(ii)** el uso y destino que se haya dado a donativos recibidos y a su patrimonio; **(iii)** el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; y, **(iv)** las actividades que lleve a cabo. La obligación anterior se cumple a través de la "Declaración Informativa para garantizar la transparencia, así como el uso y destino de los donativos y actividades destinadas a influir en la legislación".

La regla 3.10.10 de la RMF vigente en 2021 estableció la obligación de presentar la citada declaración informativa, aun cuando en el ejercicio por el cual se presenta no se hayan obtenido donativos.

El Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito resolvió que el contenido de dicha regla es inconstitucional, puesto que la obligación que se impone en la misma no se encuentra prevista en el artículo 82, fracción VI de la LISR.

16 "PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS AUTORIZADAS PARA RECIBIR DONATIVOS. LA REGLA 3.10.10. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2021, AL PREVER QUE DEBEN PRESENTAR LA DECLARACIÓN INFORMATIVA PARA GARANTIZAR LA TRANSPARENCIA, ASÍ COMO EL USO Y DESTINO DE LOS DONATIVOS Y ACTIVIDADES DESTINADAS A INFLUIR EN LA LEGISLACIÓN, AUN CUANDO NO LOS HAYAN RECIBIDO, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA".

Tesis Aislada I.10o.A.22 A (11a.) del Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el SEJUE, Libro 25, mayo de 2023, Tomo III, página 3290; Registro digital: 2026418.

El criterio que se comenta resulta atinado y ha sido reiterado por diversos órganos jurisdiccionales del PJF y el TFJA. No obstante, dicha disposición reglamentaria continuó vigente en los mismos términos durante el ejercicio fiscal 2023 y no se prevé su modificación para el ejercicio fiscal 2024.

Ingresos obtenidos con motivo de la separación de la relación laboral son objeto de ISR¹⁷

El artículo 93, fracción XIII de la LISR establece que no se pagará el ISR por la obtención de ingresos de aquellas personas que han estado sujetas a una relación laboral en el momento de su separación por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, así como los obtenidos con cargo a la subcuenta del seguro de retiro o a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la LSS y los que obtengan los trabajadores al servicio del Estado con cargo a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la LISSSTE, y los que obtengan por concepto del beneficio previsto en la LPU, hasta por el equivalente a noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio o de contribución. Por el excedente, se pagará el ISR en los términos establecidos en el Título IV de la ley de la materia (personas físicas).

El Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Tercer Circuito determinó que el artículo de referencia no viola el principio de proporcionalidad tributaria, al no existir disposición constitucional que impida gravar los conceptos referidos en el párrafo anterior, e incluso porque no se grava la totalidad del monto obtenido, sino sólo el excedente de noventa veces el salario diario, lo cual, a su consideración, permite observar que el legislador reconoce un mínimo en el cual limita su facultad impositiva para favorecer a los beneficiarios con las condiciones necesarias para una existencia digna y decorosa, siendo que el diferencial sí se considera como una manifestación de capacidad contributiva que puede ser gravada.

¹⁷ ***“IMPUESTO SOBRE LA RENTA. EL ARTÍCULO 93, FRACCIÓN XIII, DE LA LEY RELATIVA, AL PREVER QUE LOS INGRESOS OBTENIDOS CON MOTIVO DE LA SEPARACIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL SON OBJETO DE ESE TRIBUTOS SOBRE EL EXCEDENTE DE NOVENTA VECES EL SALARIO MÍNIMO GENERAL DEL ÁREA GEOGRÁFICA DEL CONTRIBUYENTE, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”.*** Tesis Aislada XXIII.2o.2 A (11a.), del Segundo Tribunal Colegiado Del Vigésimo Tercer Circuito, visible en la GSEJUFE Libro 23, marzo de 2023, Tomo IV, página 3886; Registro digital: 2026240.

Consideramos desafortunado el criterio, toda vez que la limitante recae sobre ingresos percibidos como consecuencia de la terminación de una relación laboral, así como de indemnizaciones que tienen como fin resarcir el daño causado al trabajador como consecuencia de un perjuicio causado ilegalmente (i.e. un despido injustificado, salarios caídos, etc.), máxime si tomamos en cuenta que la citada limitante expresamente aplica sobre cantidades recibidas por concepto de "*retiro e indemnizaciones u otros pagos*", siendo así amplísimo su alcance, con independencia de la naturaleza jurídica del pago que perciban los trabajadores.

En razón de lo anterior, estimamos que dicha limitante sí pudiera resultar desproporcional, pues aquellos conceptos que impliquen una indemnización o restitución de un derecho económico de los trabajadores con motivo de una separación laboral o actuar ilegal de los patrones, no deberían ser considerados objeto del ISR derivado de su naturaleza resarcitoria.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Cuando el IVA no fue acreditado por el contribuyente pese haber optado por dicha opción queda a salvo su derecho para solicitarlo en devolución¹⁸

El artículo 6 de la LIVA establece que cuando se genere un saldo a favor a un contribuyente en su declaración, éste podrá optar por: *(i)* acreditarlo contra el impuesto a cargo de los meses siguientes; o, *(ii)* solicitarlo en devolución.

Por otra parte, el artículo 6, último párrafo del CFF, establece que, cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variar respecto al mismo ejercicio.

¹⁸ "**DEVOLUCIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA). EL CONTRIBUYENTE PUEDE SOLICITARLA SI INICIALMENTE OPTÓ POR ACREDITAR ESA CONTRIBUCIÓN CONFORME AL ARTÍCULO 6o. DE LA LEY RELATIVA Y NO LO HIZO EN EL EJERCICIO RESPECTIVO, AL NO IMPLICAR VARIACIÓN ALGUNA EN LA OPCIÓN ELEGIDA PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES O PARA DETERMINAR CONTRIBUCIONES A SU CARGO CONFORME AL ARTÍCULO 6o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2018)**". Tesis Aislada I.10o.A.27 A (11a.) del Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el SEJUF, libro 25, mayo de 2023, Tomo III, página 3142; Registro digital: 2026399.

El Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito determinó que, cuando un contribuyente haya optado por acreditar su saldo a favor pero no lo haya hecho dentro de un determinado ejercicio, podrá optar por solicitar la devolución del saldo a favor del IVA que hubiere declarado, sin que con ello se considere que el contribuyente varió la opción elegida en términos del último párrafo del artículo 6 del CFF

En nuestra opinión, resulta atinado el citado criterio, pues, aun cuando se hubiera tomado la opción de acreditamiento, al no haberse realizado el mismo, no se ha dado ningún efecto fiscal al saldo a favor y, por ende, el contribuyente se encuentra en condiciones de solicitar la devolución del saldo a favor.

La compensación civil no es un medio de pago del IVA ni puede dar lugar a una solicitud de saldo a favor o acreditamiento¹⁹

De acuerdo con el CCF, la compensación civil (como forma de extinción de las obligaciones) es un medio por el cual las partes, que tienen deudas recíprocas, pueden extinguirlas hasta la cantidad que importe la menor. Para efectos fiscales, de conformidad con lo previsto en el artículo 1-B de la LIVA, se consideran efectivamente pagadas las contraprestaciones en los casos en que se reciben en efectivo, en bienes o servicios, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

Al respecto, la Segunda Sala de la SCJN resolvió que la compensación civil no se puede considerar como un medio de pago del IVA y, en consecuencia, no puede dar lugar a una solicitud de devolución o acreditamiento por concepto de saldo a favor de dicho impuesto.

Consideramos que el criterio que adoptó la Segunda Sala de la SCJN es desafortunado, dado que parte de una premisa incorrecta al confundir la compensación de deudas fiscales con la compensación de deudas de carácter civil o mercantil, obviando que la propia LIVA establece que, a través de la compensación, se tiene por satisfecho el interés del acreedor

¹⁹ **"IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA COMPENSACIÓN CIVIL NO ES UN MEDIO PARA SU PAGO NI PUEDE DAR LUGAR A UNA SOLICITUD DE SALDO A FAVOR O ACREDITAMIENTO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN LOS EJERCICIOS FISCALES 2019 Y 2020)".** Jurisprudencia 2a./J 19/2023 (11a.) de la Segunda Sala de la SCJN, visible en la GSEJFE, Libro 25, mayo 2023, Tomo II, página 2024; Registro digital: 2026404.

y, en consecuencia, como efectivamente cobrada la contraprestación considerándose pagado el IVA para efectos de su acreditamiento.

Por otro lado, apuntamos que el criterio seguido por la SCJN pudiera ser analogado a otras formas de extinción de las obligaciones en que por no darse el flujo de efectivo asociado a un IVA causado, este último no sería acreditable.

Esta interpretación de la Segunda Sala de la SCJN resulta obligatoria para todos los órganos jurisdiccionales del país en tanto no sea superada. Por ello, las empresas deberán revisar sus operaciones para identificar aquellas que deban modificarse para adaptarse a este nuevo criterio y evitar con ello una contingencia fiscal.

No puede considerarse como efectivamente pagado el IVA por emisión de acciones para la procedencia de su acreditamiento y devolución del saldo a favor²⁰

El artículo 1-B de la LIVA establece que se consideran efectivamente pagadas las contraprestaciones en los casos en que se reciben en efectivo, en bienes o servicios, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

El Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito consideró que, para la procedencia del acreditamiento y devolución de saldos a favor, el IVA debe ser pagado en efectivo, transferencia bancaria o cheque, toda vez que se rige por un sistema de flujo de efectivo, pues el artículo 1-B de la LIVA no autoriza su pago a través de la capitalización de adeudos, mediante la emisión de acciones.

Consideramos que dicho criterio es incorrecto, ya que interpreta, de forma errónea, lo establecido en el artículo 1-B de la LIVA. Dicha porción normativa establece que se consideran efectivamente pagadas las contraprestaciones en los casos en que se reciben en efectivo, en bienes o servicios, pero establece que también se consideran pagadas cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones,

²⁰ **"IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. NO PUEDE CONSIDERARSE COMO EFECTIVAMENTE PAGADO EL CUBIERTO MEDIANTE LA EMISIÓN DE ACCIONES, PARA LA PROCEDENCIA DE SU ACREDITAMIENTO Y DEVOLUCIÓN DEL SALDO A FAVOR."** Tesis Aislada I.10o.A.21 A (11a.) del Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en la GSEJUE, Libro 25, mayo 2023, Tomo III, página 3217; Registro digital: 2026405.

dando con ello lugar a la procedencia del acreditamiento o devolución del saldo a favor del IVA respectivo, con independencia de la obligación de acreditar la declaración y entero que corresponda.

Advertimos que cada vez son más los órganos jurisdiccionales que han concluido que el IVA debe de pagarse con flujo de efectivo, situación que pudiera generar repercusiones para los contribuyentes en caso de que las autoridades fiscales pretendieran fiscalizar operaciones acontecidas en el pasado a la luz de diversas formas de extinción de las obligaciones distintas al pago efectivo (flujo) de IVA. Ante esta situación, habrá que atender a las particularidades de cada caso en concreto para determinar la idoneidad y validez de las operaciones de que se trate.

Improcedencia de la devolución del saldo a favor solicitado en ulteriores declaraciones complementarias²¹

El artículo 6 de la LIVA establece que cuando en la declaración de pago definitivo de IVA se genere un saldo a favor, el contribuyente podrá optar por acreditarlo contra el impuesto a su cargo en los meses siguientes, hasta agotarlo o solicitar su devolución, no pudiendo variar la opción elegida al mismo ejercicio.

Por otro lado, el artículo 32 del CFF prevé que las declaraciones normales que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar hasta en tres ocasiones (a través de declaraciones complementarias), siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.

Al respecto, la Segunda Sala de la SCJN determinó que, una vez que la autoridad fiscal dicte una resolución en la cual determine parcial o totalmente improcedente la solicitud de devolución de saldo a favor que se manifestó en la declaración normal, no será posible que el contribuyente presente una declaración complementaria a través de la cual modifique la opción elegida, pues ello implicaría atribuir al contribuyente una facultad anulatoria que no tiene.

²¹ **"DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR SOLICITADA EN DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS. NO PROCEDE CUANDO EN LA DECLARACIÓN NORMAL SE ELIGIÓ LA OPCIÓN DE ACREDITAR ESE SALDO Y SOBRE DICHA DEVOLUCIÓN EXISTE RESOLUCIÓN DEFINITIVA DE LA AUTORIDAD FISCAL NEGÁNDOLA".** Jurisprudencia 2a./J. 7/2023 (11a.), Segunda Sala, materia Administrativa, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 22, febrero de 2023, Tomo III, página 2568; Registro digital: 2025996.

Consideramos que este criterio es acertado, pues si bien es cierto no existe una prohibición expresa en el artículo 32 del CFF para presentar hasta 3 declaraciones complementarias previo al ejercicio de facultades de comprobación, de haber sido emitida una resolución que se pronuncie sobre la existencia -en cuantía- y/o la inexistencia del saldo a favor, ya sea para efectos del acreditamiento o devolución, lo procedente es que el contribuyente recurra dicha resolución a través de los medios de defensa correspondientes, a fin de invalidar su presunción de legalidad, y no así presentar una declaración complementaria pretendiendo acreditar el saldo a favor que ya fue cuestionado por la autoridad fiscal, pues esta última no tiene como consecuencia jurídica la modificación o revocación de la resolución que se pronunció respecto a la existencia del saldo a favor y con ello, de la posibilidad de acreditarse o solicitarse en devolución.

Procedencia de solicitudes de devolución a partir de declaraciones complementarias²²

El artículo 6 de la LIVA establece que cuando en la declaración de pago definitivo de IVA resulte saldo a favor, el contribuyente podrá optar por acreditarlo contra el impuesto a su cargo en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución.

El artículo 32 del CFF, prevé que las declaraciones normales que presenten los contribuyentes serán definitivas y solo se podrán modificar hasta en tres ocasiones (a través de declaraciones complementarias) siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.

El Pleno en Materia Administrativa del Tercer Circuito determinó que sí es jurídicamente posible solicitar nuevamente la devolución de un saldo a favor que anteriormente se había negado de manera parcial o total por la autoridad fiscal con base en la presentación de declaraciones complementarias, siempre que modifiquen la situación fiscal del contribuyente que prevalecía al momento de la negativa parcial o total y se refieran a aspectos sustantivos no revisados por la autoridad.

²² **"DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR A PARTIR DE DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS. PROCEDE SIEMPRE QUE ÉSTAS MODIFIQUEN LA SITUACIÓN FISCAL DEL CONTRIBUYENTE QUE PREVALECÍA AL MOMENTO DE LA NEGATIVA PARCIAL O TOTAL Y SE REFIERAN A ASPECTOS SUSTANTIVOS NO REVISADOS POR LA AUTORIDAD"**. Instancia: Plenos de Circuito, Undécima Época, Materias(s): Administrativa, Tesis: PC.III.A. J/28 A (11a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 29, septiembre de 2023, Tomo V, página 4930, Tipo: Jurisprudencia. Registro digital: 2027241.

Consideramos acertado el criterio anterior, en tanto la modificación a través de la declaración complementaria no recaiga sobre situaciones de hecho o de derecho sobre las cuales ya exista un pronunciamiento de las autoridades fiscales y siempre que la causa generadora de la nueva solicitud derive de una situación fiscal diversa a la que provocó aquella negativa.

Sostenemos que lo anterior se encuentra en concordancia con la jurisprudencia de la Segunda Sala de la SCJN, en la que se resolvió que una vez que la autoridad fiscal hubiera dictado una resolución en la cual se determinara parcial o totalmente improcedente la solicitud de devolución de saldo a favor que se manifestó en la declaración normal, no resultaba posible para el contribuyente presentar una declaración complementaria a través de la cual se modificara la opción elegida, pues ello implicaría atribuir al contribuyente una facultad anulatoria –que no tiene– para que deje sin efectos de manera unilateral una resolución definitiva de la autoridad fiscal que le afecta, so pretexto de un derecho a autocorregirse.

Importación del sustituto de crema para café está gravada a la tasa del 16% del IVA²³

El artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 1, de la LIVA establece que el impuesto de referencia se calculará aplicando la tasa del 0% cuando se enajenen medicinas de patente y productos destinados a la alimentación humana y animal, a excepción de bebidas distintas de la leche, incluso cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Asimismo, el artículo 25, fracción III de la Ley relativa establece que estarán exentos del pago del referido impuesto las importaciones de bienes cuya enajenación en el país se encuentre exenta del pago del IVA o cuando estén señaladas en el artículo 2-A de la LIVA.

El Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, resolvió que la importación del sustituto de crema para café, ya sea líquida o en polvo, se encuentra gravada conforme a la tasa general del 16% del IVA, en virtud de que es el resultado de un proceso de fabricación o industrialización, es decir que se presenta con un "valor agregado" en relación con los que se encuentran en su estado natural,

²³ **"IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA IMPORTACIÓN DEL SUSTITUTO DE CREMA PARA CAFÉ –LÍQUIDO O EN POLVO–, SE ENCUENTRA GRAVADA CONFORME A LA TASA GENERAL DEL 16 %".** Tesis Aislada I.10o.A.33 A (11a.), del Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en la GSEJUE Libro 28, agosto de 2023, Tomo V, página 4398. Registro Digital: 2027025.

de modo que no se trata de una misma situación de hecho; en la inteligencia de que el impuesto se generará por el valor que se les incorpora al haberse transformado, mezclado o procesado, al convertirse en cosa distinta de lo que originalmente eran y, por tanto, no encuadra en la hipótesis establecida en el artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 1, ni tampoco en las exenciones reconocidas en el artículo 25, fracción III de la LIVA.

A consideración de dicho Colegiado, la intención del legislador fue gravar con la tasa del 0% la enajenación de productos destinados a la alimentación a excepción de aquellas bebidas distintas de la leche, más no así hacer una distinción entre aquellos alimentos que se encuentran en estado natural y aquellos que son producto de un proceso de transformación.

Por tanto, el criterio sustentado por el TCC parte de una premisa incorrecta, dado que si bien es cierto que el sustituto de crema para café en cualquier presentación es resultado de un proceso industrializado, también lo es que el mismo constituye una bebida distinta a la leche, lo cual lo excluye de la tasa del 0% prevista en artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 1, de la LIVA, por lo que resultaba irrelevante distinguir si el mismo era un producto en estado natural o industrializado, ya que en su caso únicamente se debía dirimir si era una bebida distinta de la leche o no.

Importación de bebidas a base de soya, almendras y coco, se encuentra gravada a la tasa del 16% del IVA²⁴

El artículo 2-A fracción I, inciso b), numeral 1 de la LIVA prevé que será aplicable la tasa del 0% a la enajenación de medicinas de patente y productos destinados a la alimentación humana y animal, a excepción de aquellas bebidas distintas de la leche, inclusive, cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos, así como los jugos, néctares y concentrados de frutas o verduras.

En relación con lo anterior, el artículo 25, fracción III de la LIVA establece que no se pagará el IVA cuando se realice la importación de: **(i)** bienes cuya enajenación dentro del país; y, **(ii)** la de servicios por cuya prestación en territorio nacional; no den lugar al pago del

²⁴ **"IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA IMPORTACIÓN DE BEBIDAS A BASE DE SOYA, ALMENDRAS Y COCO SE ENCUENTRA GRAVADA CONFORME A LA TASA GENERAL DEL 16%"**, Tesis Aislada I.10o.A.34 A (11a.) del Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en SEJUFÉ, Undécima Época, Libro 28, agosto de 2023, Tomo V, página 4397. Registro Digital: 2027024.

impuesto, o cuando sean de los señalados en el referido artículo 2-A de dicha Ley.

Al respecto, el Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, resolvió que la importación de bebidas de soya, almendras y coco se encuentra gravada conforme a la tasa del 16% del IVA, al ser estas bebidas resultado de un proceso de fabricación o industrialización excluido de la tasa del 0% prevista por el artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 1 de la LIVA. Lo anterior, ya que el Tribunal consideró que, si bien las bebidas de almendra, soya y coco son productos destinados a la alimentación, los mismos no pueden considerarse como leche y, por lo tanto, dentro de la excepción de la tasa del 0% establecida en el artículo referido, aun cuando en ciertos casos, para la elaboración de estas bebidas sea adicionada leche, pues sus propiedades y composición química son diferentes para considerar que se trata de un mismo producto.

Consideramos que el criterio del Tribunal resulta atinado, en virtud de que, si bien el artículo 2-A de la LIVA establece que a la enajenación de productos destinados a la alimentación tal como la leche le será aplicable la tasa del 0% del IVA, dicho beneficio no puede extenderse a las bebidas de almendra, soya y coco, en virtud de que las mismas, por sus propias características y naturaleza, no pueden ser consideradas como leche sino más bien como bebidas vegetales, por lo que no entran en la excepción establecida en el propio artículo. Sin embargo, estimamos que no resultaba necesario efectuar la distinción en relación con productos que sean resultado de un proceso de industrialización o fabricación, puesto que la misma únicamente se hace necesaria para determinar si un producto destinado a la alimentación es o no un alimento preparado, aunado al hecho de que el procesamiento de alimentos no hace por sí mismo que dichos productos se consideren como alimentos preparados a los cuales se les haya adicionado un valor agregado objeto de tributación a la tasa del 16%.

La tasa del 0% del IVA es aplicable a la contraprestación recibida por la prestación de servicios de comisión, únicamente cuando se trate de exportación de bienes o servicios que tenga verificativo en el extranjero²⁵

²⁵ **"IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA TASA DEL 0 % PREVISTA EN EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN IV, INCISO D), DE LA LEY RELATIVA, ES APLICABLE A LA CONTRAPRESTACIÓN DE SERVICIOS POR COMISIÓN, ÚNICAMENTE CUANDO SE TRATE DE LA EXPORTACIÓN DE BIENES O SERVICIOS QUE TENGAN VERIFICATIVO EN EL EXTRANJERO"** Tesis Aislada I.10o.A.36 A (11a.), del Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del

El artículo 29, fracción IV, inciso d), de la LIVA establece que se calcularán a la tasa del 0% la enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten, por lo que para tal efecto, se considera exportación de bienes o servicios *-entre otros-* el aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país por concepto de comisiones y mediaciones.

El Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito determinó que la tasa del 0% prevista en el artículo antes referido por la exportación de servicios de comisiones y mediaciones, es aplicable siempre y cuando las contraprestaciones sean cobradas a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, y los servicios exportados sean aprovechados en el extranjero, entendiendo el “aprovechamiento” y la “prestación de servicio” como dos conceptos estrictamente vinculados, puesto que al momento en el que se presta el servicio es susceptible de apreciarse el aprovechamiento.

El criterio en cita es equivocado y abiertamente ilegal por lo siguiente: *(i)* la LIVA califica como exportación de servicios el aprovechamiento en el extranjero de aquellos prestados por residentes en el país por concepto de comisiones; ello, con independencia de que dicha comisión se vincule (o no) con actividades de importación o exportación de bienes; *(ii)* efectivamente, lo que la LIVA dispone es la exportación de servicios de comisión que se aprovechan en el extranjero y no acto o actividad diversa asociada a dicha comisión; y, *(iii)* al hacer esta interpretación, el Tribunal integra, no interpreta la LIVA; esto es, refiere la existencia de una hipótesis que la citada LIVA no prevé; en breve, resuelve en contra de lo dispuesto por la citada disposición legal.

Esperamos que este criterio pueda ser objeto de análisis serio en instancia judicial superior para concluir que los servicios de comisión prestados por un residente en México que se aprovechen en el extranjero, se encuentran gravados a la tasa del 0% siendo irrelevante la realización diversa de actividades materiales de exportación o importación de mercancías.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

La materialidad de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales no se acredita con el pago correspondiente²⁶

El artículo 69-B establece que se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo dichos comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados.

Al respecto, el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Circuito consideró que, para demostrar la materialidad de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales a los que los contribuyentes dieron efectos fiscales, es insuficiente acreditar su pago, ya que debe demostrar que las operaciones consignadas en los comprobantes realmente se llevaron a cabo.

Consideramos acertado el criterio mencionado, toda vez que la finalidad de la citada disposición legal es el combate al uso de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas, a través de los cuales se colocan estratégicamente las deducciones de ISR y acreditamientos de IVA derivado de los mismos, ya sea sin existir pago o con flujos de dinero comprobables.

De tal forma que el solo hecho de acreditar el flujo o pago de la contraprestación de la operación amparada en el comprobante fiscal, no exime al contribuyente que le de efectos fiscales de acreditar la existencia de la operación. Por lo anterior, atendiendo al tipo de operación que haya sido celebrada es que se determinarán los estándares de documentación con los cuales se podrá probar la

²⁶ ***“MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES QUE AMPARAN COMPROBANTES A LOS QUE LOS CONTRIBUYENTES DIERON EFECTOS FISCALES. PARA ACREDITARLA EN EL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ES INSUFICIENTE CON DEMOSTRAR EL PAGO CORRESPONDIENTE”.*** Tesis Aislada XXX.1o.2 A (11a.) del Primer Tribunal Colegiado del Décimo Circuito, visible en la GSEJUFE, Libro 21, enero de 2023, Tomo VI, página 6613. Registro Digital 2025765.

materialidad de la operación, mismos que no pueden ser generalizados, so pena de resultar arbitrarios.

Nulidad lisa y llana de los actos impugnados en el recurso de revocación cuando se determina la insuficiente fundamentación de competencia de la autoridad²⁷

El artículo 133, último párrafo, del CFF dispone que, cuando se deje sin efectos el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad que emitió el acto, la resolución correspondiente declarará la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada dentro del recurso de revocación.

El Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito resolvió que, conforme al citado precepto, cuando se determina la insuficiente fundamentación de competencia de la autoridad que la emitió, al igual que en el caso en el que se reconozca la incompetencia, debe declararse la nulidad lisa y llana de los actos impugnados; lo anterior atendiendo a que la intención del legislador fue ponderar la garantía de certeza jurídica de los particulares, siendo que en ambos supuestos (incompetencia o falta de fundamentación de la misma) se desconoce si tiene o no las facultades necesarias para emitir el acto impugnado.

Consideramos que esta tesis es acertada en virtud de que la insuficiencia de fundamentación de competencia de la autoridad emisora del acto genera una falta de certeza jurídica al contribuyente respecto a las facultades de la autoridad emisora del acto de molestia. No obstante, aun cuando se trata de nulidad lisa y llana, si la sentencia a cumplirse deriva de un juicio de nulidad, habría que tener en cuenta lo establecido por el artículo 57, fracción I, inciso a), de la LFPCA, en el sentido de que la autoridad fiscal pudiera reponer el procedimiento o dictar una nueva resolución debidamente fundada, en tanto no hubieran caducado sus facultades de revisión.

²⁷ **"NULIDAD LISA Y LLANA DE LOS ACTOS IMPUGNADOS EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN EN MATERIA FISCAL. DEBE DECLARARSE CUANDO SE DETERMINA LA INSUFICIENTE FUNDAMENTACIÓN DE LA COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD QUE LOS EMITIÓ, CONFORME AL ARTÍCULO 133, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN."** Tesis Aislada II.4o.A.1 A (11a.), Tribunales Colegiados de Circuito en materia Administrativa, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 22, febrero de 2023, Tomo IV, página 3732. Registro Digital 2025966.

Estándar probatorio de la materialidad de las operaciones²⁸

El Décimo Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito resolvió que el estándar probatorio para acreditar la materialidad de las operaciones en materia fiscal, no debe ir más allá de lo objetivo y razonable en concordancia con la naturaleza de la operación verificada, sin que pueda válidamente exigirse demostrar extremos imposibles o desmedidos, en tanto que la exigencia de prueba debe ser acorde con las condiciones formales específicas del acto y atendiendo a las dificultades propias del hecho a probar en cada caso.

Asimismo, el Tribunal confirmó que la materialidad de las operaciones puede acreditarse a través de un conjunto de pruebas o medios indirectos, aún cuando sólo tengan eficacia indiciaria, si de su concatenación se genera la convicción de la prestación del servicio o bien adquirido.

El criterio anterior nos parece relevante, en tanto establece un estándar y límite de exigencia probatoria frente a las autoridades fiscales; toda vez que el hecho de no existir reglas específicas respecto al estándar probatorio tratándose de materialidad de las operaciones, da lugar a la arbitrariedad de las autoridades fiscales quienes exigen o establecen estándares probatorios que escapan de la realidad de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, lo que deriva en el ilegal desconocimiento de las operaciones.

²⁸ **"MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES AMPARADAS EN COMPROBANTES FISCALES. SEGÚN LA NATURALEZA DE LA OPERACIÓN Y LAS PRUEBAS DISPONIBLES, SE PUEDE TENER POR ACREDITADA CON INDICIOS, CUANDO SEAN SUFICIENTES PARA EVIDENCIARLA".** Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Undécima Época, Materias(s): Administrativa, Tesis: I.18o.A.11 A (11a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 30, octubre de 2023, Tomo V, página 5112 Tipo: Aislada. Registro digital: 2027498.

"MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES AMPARADAS EN COMPROBANTES FISCALES. EL ESTÁNDAR PROBATORIO PARA ACREDITARLA NO DEBE IR MÁS ALLÁ DE LO OBJETIVO Y RAZONABLE EN RELACIÓN CON LA NATURALEZA DE LA OPERACIÓN VERIFICADA." Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Undécima Época, Materias(s): Administrativa, Tesis: I.18o.A.10 A (11a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 30, octubre de 2023, Tomo V, página 5111 Tipo: Aislada. Registro digital: 2027497.

Presentación de cuatro o más declaraciones complementarias²⁹

El artículo 32 del CFF dispone que las declaraciones presentadas por los contribuyentes tendrán el carácter de definitivas, pudiendo modificarse hasta en tres ocasiones a través de la presentación de declaraciones complementarias, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de facultades de comprobación por la autoridad fiscal. No obstante lo anterior, el propio artículo 32 regula que los contribuyentes podrán modificar en más de tres ocasiones sus declaraciones en caso de que se actualice alguno de los cuatro supuestos establecidos para tal efecto.

Al respecto, el Décimo Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito resolvió que, conforme a su interpretación del artículo 32 del CFF, el hecho de que una o más de las primeras tres modificaciones a la declaración inicial que presente el contribuyente actualice alguna de las hipótesis contempladas como excepción al límite de tres declaraciones complementarias, no implica que dicho contribuyente cuente con la posibilidad de presentar una cuarta declaración complementaria que no actualice ninguno de los supuestos de excepción.

Consideramos que el criterio anterior resulta desafortunado, debido a que la interpretación que adoptó el Tribunal pareciera restringir el derecho con el que cuentan los contribuyentes para autocorregir su situación fiscal, lo que, además, resultaría contrario al principio de autodeterminación de las contribuciones establecido en el artículo 6 del CFF.

²⁹ ***"DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS. EL HECHO DE QUE UNA DE LAS TRES PRIMERAS SE AJUSTE A LOS SUPUESTOS DE EXCEPCIÓN PREVISTOS EN LAS FRACCIONES DEL PÁRRAFO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 32 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO IMPLICA QUE EL CONTRIBUYENTE PUEDA PRESENTAR UNA CUARTA QUE NO LOS ACTUALICE."*** Tesis Aislada I.11º.A.30 A (11a.) del Décimo Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 28, agosto de 2023, Tomo V, página 4373. Registro Digital 2026974.

OTRAS LEGISLACIONES

La expresión “podrá” prevista en el procedimiento sancionador de la CRE implica una facultad reglada³⁰

En términos del artículo 99, fracción I del RLH, ante el conocimiento de un hecho posiblemente constitutivo de una sanción administrativa, la autoridad está en oportunidad de (“podrá”) requerir al presunto infractor que remita la documentación e información pertinente para desvirtuar o solventar la posible irregularidad de su conducta dentro de un plazo de quince días hábiles.

Al respecto, el Décimo Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito resolvió que la expresión verbal “podrá” contenida en el artículo 99, fracción I, del RLH denota obligatoriedad, toda vez que en la fracción II, el legislador condicionó el inicio del procedimiento administrativo sancionador a que dicho lapso concluya como un término procesal, lo que implica que la atribución que se describe constituya una facultad reglada, cuya observancia no puede ser omitida por la autoridad administrativa para sustanciar y resolver el procedimiento administrativo sancionador regulado en el precepto referido.

Consideramos que el criterio sustentado en la referida tesis aislada es acertado, ya que la Segunda Sala de la SCJN ha sostenido que para definir si el término “podrá” (usada para detallar la atribución de una autoridad) expresa una facultad reglada o discrecional, es necesario verificar si la disposición de que se trate tiene una connotación de obligatoriedad condicionada, lo cual únicamente se puede concluir a partir de interpretar armónicamente otras porciones normativas.

³⁰ ***“FACULTAD REGLADA. LA CONSTITUYE LA ATRIBUCIÓN DESCRITA EN EL ARTÍCULO 99, FRACCIÓN I, DEL REGLAMENTO DE LA LEY DE HIDROCARBUROS, PUES LA INFLEXIÓN VERBAL “PODRÁ” CONTENIDA EN ESA PORCIÓN NORMATIVA DENOTA OBLIGATORIEDAD”***. Tesis Aislada I.11o.A.9 A (11a.) del Décimo Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en la GSEJUFE, Libro 21, enero de 2023, Tomo VI, página 6537. Registro Digital 2025847.

La declaración de inconstitucionalidad de la base gravable para determinar el impuesto predial, no libera al contribuyente de la obligación de pago del impuesto³¹

Diversos tribunales del Vigésimo Quinto Circuito resolvieron que en el artículo 13 de la Ley de Ingresos del Municipio de Durango vigentes para 2017, 2018 y 2019, que establecía la base para la determinación y liquidación del impuesto predial, el legislador omitió precisar la mecánica para calcular la base gravable del referido impuesto en la disposición, lo cual torna a dicha disposición en inconstitucional.

Al respecto, el Pleno del Vigésimo Quinto Circuito determinó que la declaración de inconstitucionalidad del artículo 13 de la Ley de Ingresos del Municipio de Durango vigentes para 2017, 2018 y 2019, no libera al contribuyente, por sí mismo, de la obligación de pago de la cuota fija mínima del impuesto relativo, prevista en el artículo 14 de dichos ordenamientos jurídicos.

Lo anterior en virtud de que la Segunda Sala de la SCJN ha resuelto mediante jurisprudencia que las contribuciones de cuota fija pueden prescindir de la base gravable, o expresarla en términos genéricos, ya que la ley instituye directamente la cantidad a pagar, aunado a que se trata de una cuota fija mínima que guarda independencia del resto de las disposiciones que regulan la obligación de pago de dicha contribución bajo el esquema de cuota variable, en específico, de su base gravable.

Consideramos acertada esta jurisprudencia siempre y cuando la inconstitucionalidad no incida en otro elemento esencial del tributo, dado que al tratarse de un gravamen de cuota fija puede prescindirse de ese elemento cuantificador del tributo, sin que ello implique una violación al principio de justicia fiscal, al ser la propia ley la que proporciona la cantidad a pagar, conociendo en todo momento el gobernado la forma en que debe contribuir al gasto público.

³¹ ***“PREDIAL. LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 13 DE LA LEY DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE DURANGO, POR LA OMISIÓN DEL LEGISLADOR DE PRECISAR LA MECÁNICA PARA CALCULAR LA BASE GRAVABLE, NO LIBERA AL CONTRIBUYENTE DE LA OBLIGACIÓN DE PAGO DE LA CUOTA FIJA MÍNIMA DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIONES VIGENTES EN 2017, 2018 Y 2019).”*** Jurisprudencia PC.XXV. J/2 A (11a.), Plenos de Circuito en materia Común, Administrativa, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 22, febrero de 2023, Tomo III, página 3113. Registro Digital 2026022.

Interés jurídico y legítimo para promover el juicio de amparo en contra de las disposiciones legales que regulan las plataformas digitales en la CDMX³²

El artículo 307-Ter del CFCDMX vigente en 2022 establece que las personas físicas o morales que realicen actividades de intermediación, promoción o de facilitación digital a través de la administración u operación de aplicaciones y/o plataformas informáticas para la interconexión que permita a los usuarios contactar con terceros oferentes de bienes, alimentos, víveres o cualquier tipo de mercancía en la Ciudad de México, deberán pagar un aprovechamiento equivalente al 2% sobre el total de las contraprestaciones cobradas.

A su vez, dicho artículo establece que no son sujetos pasivos de dicho aprovechamiento las personas físicas y morales que sólo realicen la entrega de los productos, paquetería y/o mensajería, ni los terceros repartidores.

En consecuencia, la Segunda Sala de la SCJN determinó que las personas que únicamente lleven a cabo la entrega de productos, paquetería y/o mensajería, así como los terceros repartidores, carecen de interés jurídico o legítimo para impugnar la inconstitucionalidad del artículo 307-Ter del CFCDMX, pues no tienen el carácter de sujeto pasivo del aprovechamiento que se analiza, ni alguna otra obligación relacionada a su cargo.

La conclusión alcanzada por la Segunda Sala de la SCJN se considera acertada en tanto que la disposición en comento busca gravar, de manera exclusiva, la actividad de intermediación, promoción o facilitación digital a través de la operación o administración de plataformas digitales y el ingreso que se percibe por dichas actividades, y no impacta económicamente a las personas físicas y morales que sólo realizan la entrega de los productos, paquetería y/o mensajería, ni los terceros repartidores, por lo que al no sufrir un perjuicio en su esfera jurídica carecen de legitimación para promover el amparo indirecto.

³² ***INTERÉS JURÍDICO E INTERÉS LEGÍTIMO PARA EFECTOS DEL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO. CARECEN DE ELLOS LAS PERSONAS FÍSICAS Y MORALES QUE SÓLO ENTREGAN PRODUCTOS, PAQUETERÍA Y/O MENSAJERÍA, ASÍ COMO LOS TERCEROS REPARTIDORES, PARA RECLAMAR EL ARTÍCULO 307 TER DEL CÓDIGO FISCAL DE LA CIUDAD DE MÉXICO.*** Jurisprudencia 2a./J. 29/2023 (11a.) de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUEF, libro 26, junio de 2023, Tomo V, página 4229. Registro Digital 2026569.

Responsabilidad solidaria cuando se acredita la subcontratación laboral injustificada³³

El 23 de abril de 2021, se publicó en el DOF el Decreto mediante el cual se reformaron, adicionaron y derogaron diversas disposiciones de la LFT, LSS, LINFONAVIT, CFF, LISR, LIVA, etc. Las modificaciones a estas leyes tuvieron por objeto prohibir la subcontratación de personal, permitiendo únicamente a las personas jurídicas y físicas contratar servicios especializados o de ejecución de obras especializadas, siempre que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante del contratante ("subcontratación laboral justificada"). Lo anterior, se encuentra dispuesto en los artículos 11, 12, 13, 14 y 15 de la LFT.

Al respecto, el Quinto Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del Primer Circuito, resolvió que en los casos en los que la parte demandada niega lisa y llanamente el vínculo laboral con la actora y el órgano jurisdiccional observe de las constancias del expediente que existen indicios que acreditan que el trabajador fue contratado por el Estado, quien se beneficia de sus servicios, pero una diversa sociedad civil paga su salario, sin que se demuestre que el trabajador prestó servicios especializados o de ejecución de obras especializadas, todos se considerarán responsables solidarios de la relación de trabajo y de la condena.

El criterio sustentando por el Tribunal resulta ser congruente con el objeto de la reforma publicada el 23 de abril de 2021, por tanto, si no existen los elementos suficientes para acreditar que el trabajador prestó servicios especializados o de ejecución de obras especializadas para el Estado, se genera indicio de la existencia de un esquema de subcontratación, mismo que está prohibido y, en consecuencia, resulta acertado atribuir responsabilidad solidaria a todas las partes que afectaron los derechos fundamentales del trabajador y evadieron las obligaciones laborales.

³³ **"SUBCONTRATACIÓN LABORAL INJUSTIFICADA (OUTSOURCING). CUANDO EXISTEN INDICIOS QUE ACREDITAN QUE UN TRABAJADOR FUE CONTRATADO POR EL ESTADO, QUIEN SE BENEFICIA DE SUS SERVICIOS, PERO UNA SOCIEDAD CIVIL SE ENCARGA DE PAGAR EL SALARIO, TODOS SON RESPONSABLES SOLIDARIOS DE LA RELACIÓN DE TRABAJO Y DE LA CONDENA."** Tesis Aislada I.5o.T.41 L (11a.), del Quinto Tribunal Colegiado En Materia De Trabajo Del Primer Circuito, visible en la GSEJUE Libro 23, marzo de 2023, Tomo IV, página 4042. Registro Digital 2026229.

Secreto bancario y derecho a la vida privada³⁴

El artículo 142, fracción I, de la LIC, establece que el Procurador General de la República o servidores públicos en quienes el primero delegue sus facultades, se encuentran excepcionalmente facultados para solicitar información sobre las cuentas bancarias de una persona a la CNBV, sin que para ello sea necesaria previa autorización judicial.

La Primera Sala de la SCJN declaró inconstitucional la citada porción normativa, al considerar que vulnera el derecho a la privacidad, tutelado por el artículo 16, párrafo primero, de la CPEUM, así como, en el artículo 142, primer párrafo, de la LIC a través del "secreto bancario", el cual impide -por regla general- a las autoridades bancarias brindar información, datos o documentación de sus clientes o usuarios.

Dicha decisión tuvo como sustento el control judicial en materia penal que es obligatorio cuando un acto de autoridad (como la solicitud de información bancaria) puede significar una afectación a los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales (en este caso se trató de una vinculación a proceso solicitada una vez que el Ministerio Público conoció la información bancaria de un contribuyente).

Impuesto adicional para el fomento al empleo del Estado de Quintana Roo³⁵

El Pleno Regional en Materia Administrativa de la Región Centro-Sur resolvió que el impuesto adicional para el fomento al empleo del Estado de Quintana Roo (abrogado), cuenta con elementos propios para ser considerado como un impuesto distinto del impuesto sobre nóminas, puesto que no participa de los mismos elementos constitutivos ni aplica

³⁴ **"SECRETO BANCARIO. EL ARTÍCULO 142, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE INSTITUCIONES DE CRÉDITO VULNERA EL DERECHO A LA VIDA PRIVADA".**

Instancia: Primera Sala, Undécima Época, Materias(s): Constitucional, Penal, Tesis: 1a./J. 150/2023 (11a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 30, octubre de 2023, Tomo II, página 2433, Tipo: Jurisprudencia. Registro digital: 2027468.

³⁵ **"IMPUESTO ADICIONAL PARA EL FOMENTO AL EMPLEO. EL PREVISTO EN LA LEY RELATIVA DEL ESTADO DE QUINTANA ROO, ABROGADA, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA [APLICABILIDAD POR ANALOGÍA DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 126/2013 (10a.)]".** Instancia: Plenos Regionales, Undécima Época, Materias(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: PR.A.CS. J/15 A (11a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 29, septiembre de 2023, Tomo IV, página 3540 Tipo: Jurisprudencia. Registro digital: 2027246.

un porcentaje adicional a la base imponible de dicho impuesto sobre nómina (sobre el cual se causa), como operan las sobretasas.

Por otra parte, el citado Pleno resolvió que el impuesto relativo transgrede el principio de proporcionalidad tributaria puesto que su hecho imponible se materializa con el cumplimiento de la obligación tributaria de pagar el impuesto sobre nóminas al que se encuentra obligado, es decir, grava el monto del pago de dicho tributo, y no atiende a la capacidad contributiva de los sujetos obligados, ni toma en consideración su manifestación de riqueza, al tratarse de una erogación que disminuye su patrimonio.

Estimamos adecuadas las consideraciones del Pleno en tanto el tributo en estudio no guarda proporcionalidad ni congruencia con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, al encontrarse estructurado para gravar los pagos del impuesto sobre nóminas, es decir una obligación tributaria que no refleja la capacidad contributiva de los causantes.

Para el ejercicio del derecho de petición, la solicitud a la autoridad se puede realizar por escrito o a través de medios electrónicos o digitales³⁶

El artículo 8 de la CPEUM prevé el derecho humano a que toda petición por escrito, pacífica y respetuosa, como un mínimo de garantía, sea respondida en breve término al particular.

El Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Décimo Séptimo Circuito analizó si el derecho de petición, establecido en el artículo 8 de la CPEUM, puede ejercerse por parte de los particulares tanto por escrito como de manera electrónica o digitalmente, y concluyó que el ejercicio de dicho derecho no puede limitarse a que se realice a través de una manera específica, como lo es que se ejerza de manera electrónica.

A juicio del Tribunal, limitar que dicho derecho sea ejercido de manera digital o electrónicamente, generaría una discriminación que podría derivar en exclusión social, pues únicamente aquel sector de la población

³⁶ **"DERECHO DE PETICIÓN. LA SOLICITUD A UNA AUTORIDAD PUEDE REALIZARSE POR ESCRITO O A TRAVÉS DE MEDIOS ELECTRÓNICOS O DIGITALES, PUES LIMITARLA A ESTOS ÚLTIMOS GENERA DISCRIMINACIÓN".** Tesis aislada XVII.2o.P.A.25 A (11a.) del Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Décimo Séptimo Circuito, visible en SEJUE, Undécima Época, Libro 28, agosto de 2023, Tomo V, pág.4380. Registro Digital 2026924.

que tenga acceso a las tecnologías de la información y comunicación podría ejercer dicho derecho, mientras que el otro sector que no tiene acceso a aparatos tecnológicos, o bien la aptitud o recursos para su utilización, no podría hacerlo. Lo anterior generaría una brecha digital entre las personas que tienen acceso a internet y aquellas que no lo tienen o que, por su edad o capacidades, no pueden acceder al mismo.

Se estima que la decisión del Tribunal es acertada y apegada a lo previsto en el artículo primero constitucional, en virtud de que, por un lado, al momento de interpretar el artículo 8 de la CPEUM que contiene el derecho de petición, advierte que el mismo no realiza una distinción sobre la manera en que debe ejercerse dicho derecho, por lo que la legislación ni las autoridades pueden establecer distinciones para su ejercicio. Por otro lado, consideramos que la decisión del Tribunal busca que cualquier persona, independientemente de su situación socioeconómica, edad y sector poblacional en el que se ubique, pueda ejercer el derecho constitucional de petición, pues restringirlo en virtud de estos factores se consideraría discriminatorio a sus derechos.

RTFJA

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Asistencia técnica³⁷

En términos del Artículo 3, punto 2, del Convenio para evitar la doble imposición celebrado entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de los Países Bajos, cualquier término no definido en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento se le atribuya en la legislación de ese Estado.

El Artículo 7 del referido Convenio, relativo a los beneficios empresariales, dispone que cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos del Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las de los beneficios empresariales.

La regla 2.1.36. de la RMF, establece que para los efectos del Artículo 7 de los tratados para evitar la doble tributación que México tenga en vigor, se entenderá por "beneficios empresariales", a los ingresos que se obtengan por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 16 del CFF, es decir las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesca y silvícola.

Mediante jurisprudencia de la Sala Superior del TFJA, se resolvió que los ingresos por concepto de asistencia técnica percibidos por una empresa residente en el Reino de los Países Bajos sin establecimiento permanente en México, no pueden ser considerados como beneficios empresariales, sino que deben ser gravados como ingresos de fuente de riqueza en México en términos del artículo 167, párrafos primero, segundo, fracción II y séptimo de la LISR y, por lo tanto, procede efectuar la retención correspondiente.

³⁷ ***"ASISTENCIA TÉCNICA. CASO EN EL QUE NO CONSTITUYE UN BENEFICIO EMPRESARIAL PARA EFECTOS DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA CELEBRADO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE LOS PAÍSES BAJOS"***, Jurisprudencia del Pleno de la Sala Superior del TFJA, IX-J-SS-70, visible en la RTFJA, Novena Época, No. 18, Junio 2023, página 64.

Para arribar a dicha conclusión, la Sala Superior realizó el siguiente análisis:

- La asistencia técnica es un concepto que no está definido en el Convenio y, por tanto, debe atenderse al significado otorgado por la legislación doméstica, a saber: artículo 15-B del CFF, que lo define como el *servicio personal independiente por el cual el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación dichos conocimientos.*
- El artículo 175, fracción VI de la LISR, establece que se entiende por actividades empresariales los ingresos derivados de las actividades a que se refiere el artículo 16 del CFF, sin incluir los ingresos a que se refieren los artículos 153 al 173 de la LISR (dentro de los cuales se encuentra la asistencia técnica).
- Por lo anterior, la asistencia técnica no es una actividad empresarial para efectos fiscales en términos del artículo 16 del CFF, sino que es un servicio de naturaleza civil.

El criterio sostenido en esta jurisprudencia es, a nuestro parecer, lamentable, pues la Sala Superior incurrió en múltiples errores de interpretación legal, que se listan a continuación:

1. Indebida interpretación del Artículo 3 del Convenio, puesto que si hay un concepto no definido en el Convenio (como en el caso de la asistencia técnica), acudir al significado que le atribuya la legislación doméstica, únicamente es procedente si del contexto del tratado de que se trate no se puede considerar definido dicho término. En nuestra opinión, del contexto del Tratado (considerando los comentarios al Convenio Modelo OCDE) sí es posible identificar el concepto de asistencia técnica como un beneficio empresarial, considerándola como una *renta procedente de la explotación de una empresa*; por lo tanto, no es necesario acudir a la legislación fiscal mexicana para desentrañar su contenido.
2. Si bien el artículo 175, fracción VI de la LISR, establece que para efectos del Título V, se consideran ingresos por actividades empresariales los ingresos derivados de las actividades a que se

refiere el artículo 16 del CFF, excluyendo a los ingresos referidos en los artículos 153 al 173 de la LISR (en donde se encuentra incluida la asistencia técnica), lo cierto es que para la interpretación del concepto “beneficios empresariales” referido en el Artículo 7 de los tratados internacionales celebrados por México para evitar la doble imposición, la norma especial es la regla 2.1.36. de la RMF en relación con el artículo 16 del CFF. Por lo tanto, el artículo 175, fracción VI de la LISR es inaplicable.

Lo anterior incluso fue confirmado desde 2018 por las autoridades fiscales a través del criterio normativo 6/ISR/N Beneficios empresariales para los efectos de los tratados para evitar la doble tributación y su relación con el artículo 175, fracción VI de la Ley del ISR.

La jurisprudencia en comento desatiende la metodología para la interpretación de los tratados internacionales prevista en el artículo 31 de la Convención de Viena, que da una indicación secuencial de acudir primero a la literalidad del tratado, posteriormente al contexto y finalmente atender a una interpretación teleológica-objeto y fin del tratado. Asimismo, es violatoria del principio de buena fe del derecho internacional prevista en la misma Convención.

Finalmente, la Sala Superior omite aplicar la regla miscelánea especial aplicable relativa a los beneficios empresariales, lo cual deriva en un criterio contrario al marco normativo, que desafortunadamente será replicado para otros conceptos de ingresos de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, por ejemplo, los de publicidad, fletamento, servicios personales independientes, entre otros.

Facultad de recaracterización de operaciones con base en las Guías de Precios de Transferencia³⁸

De conformidad con lo establecido en el Capítulo I de las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la OCDE, cuando una administración tributaria efectúe la comprobación de una operación

³⁸ “**IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LA AUTORIDAD FISCALIZADORA PUEDE IGNORAR LA CARACTERIZACIÓN DE LA OPERACIÓN FORMALMENTE REALIZADA ENTRE PARTES RELACIONADAS Y RECARACTERIZARLA DE ACUERDO CON SU SUSTANCIA ECONÓMICA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003)**”, precedente de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA, IX-P-2aS-147, visible en la RTFJA, Novena Época, No. 13, Enero 2023, página 528.

entre partes relacionadas, deberá hacerlo tomando en consideración las operaciones realmente efectuadas por las empresas relacionadas, de acuerdo con su forma de estructuración y utilizando el método aplicado por el contribuyente. Lo anterior, admite dos excepciones: **(i)** cuando la esencia económica de la operación difiere de su forma; y, **(ii)** cuando, coincidiendo la forma y el fondo de la operación, los acuerdos relativos a la misma difieren de los adoptados por empresas independientes que actúan de modo racional desde un punto de vista comercial y su estructura real impide que la autoridad fiscal determine el precio de transferencia que corresponde. En estos dos últimos supuestos, la autoridad fiscal puede hacer caso omiso de la estructura seguida por los contribuyentes en la realización de la operación vinculada y llevar a cabo su recharacterización para efectos fiscales.

Por otra parte, el segundo párrafo del artículo 215 de la LISR vigente en 2003 (actualmente, 179 de la LISR) establece que las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero.

Al respecto, la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA resolvió, mediante un precedente reiterado, que cuando las autoridades fiscales ejerzan facultades de comprobación, con fundamento en lo previsto en el segundo párrafo del artículo 215 de la LISR vigente en 2003, y adviertan la existencia de operaciones celebradas entre personas morales residentes en México y empresas relacionadas en el extranjero, que actualicen alguna de las excepciones referidas las Guías de Precios de Transferencia antes referidas, podrán desconocer la operación contractual pactada por las partes y determinar la esencia económica de la operación realmente efectuada por las partes relacionadas.

Lo anterior, pues en su concepto, el último párrafo del artículo 215 de la LISR, prevé que las disposiciones legales relativas a la regulación de las referidas operaciones entre partes relacionadas deben interpretarse de conformidad con las Guías de mérito.

Es nuestra opinión que la interpretación de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA transgrede el principio de legalidad consagrado en los artículos 14 y 16 de la CPEUM, pues injustificadamente está

extendiendo una facultad de recaracterización de operaciones a la autoridad fiscal, que no está prevista en la ley, sino en un instrumento de interpretación y orientación, que no forma parte de la LISR, ni es formal ni materialmente una ley.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La compensación civil no es medio de pago para acreditar el IVA³⁹

El artículo 1-B de la LIVA señala que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones. Por su parte, el artículo 5, fracción III de la LIVA señala que es requisito para acreditar el impuesto que el IVA trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate.

A través de una jurisprudencia, el Pleno de la Sala Superior del TFJA sostuvo que la figura de la compensación civil no da lugar al acreditamiento del impuesto, pues resulta necesario demostrar que el impuesto haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate a través de flujo de efectivo. Adicionalmente, precisó que los contribuyentes únicamente pueden optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, es decir, que la compensación únicamente puede ser empleada para el pago de obligaciones fiscales cuando el contribuyente tenga el carácter de acreedor y deudor con la autoridad hacendaria, y no respecto de otro contribuyente. Finalmente, indicó que el impuesto trasladado necesariamente debe cubrirse con efectivo y no mediante una forma de extinción de las obligaciones debido a que la compensación no implica un movimiento de efectivo.

Consideramos que el criterio en cuestión es desafortunado e incongruente con la literalidad y la lógica del IVA, pues: **(i)** desconoce que el mismo artículo 1-B refiere que se consideran efectivamente

³⁹

"IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA FIGURA EXTINTIVA DE LA COMPENSACIÓN PREVISTA EN EL CÓDIGO CIVIL FEDERAL, NO ES UN MEDIO DE PAGO PARA ACREDITAR DICHO IMPUESTO, DE ACUERDO A LA INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 1º.- B Y 5º, FRACCIÓN III, DE LA LEY RELATIVA". - Precedente IX-J-SS-41 Resuelta por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, visible en la RTFJA, Novena Época. Año II. No. 15. marzo 2023. p. 35

pagadas las contraprestaciones cuando el interés del acreedor queda satisfecho, lo que ocurre con la compensación como medio de extinción de las obligaciones; **(ii)** ignora la naturaleza del traslado un impuesto indirecto que evita el efecto “cascada” con base al acreditamiento; y, **(iii)** si bien el IVA es considerado un impuesto que funciona bajo la mecánica de flujo, no existe fundamento en la LIVA que exija que el impuesto deba cubrirse indefectiblemente en efectivo.

Como mencionamos con anterioridad, de manera desafortunada la Segunda Sala de la SCJN emitió una jurisprudencia en el mismo sentido. Por lo tanto, es previsible que las autoridades fiscales busquen rechazar los acreditamientos efectuados por los contribuyentes y las solicitudes de devolución que se sustenten en operaciones donde se haya aplicado la compensación como medio de extinción de obligaciones.

Enajenación de desperdicios⁴⁰

El artículo 10-A, primer párrafo, fracción II, inciso b) de la LIVA establece que están obligados a efectuar la retención del IVA, que les sea trasladado, los contribuyentes personas morales que adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización.

Por otro lado, el artículo 2 del RLIVA establece que, para efectos del artículo mencionado en el párrafo anterior, la retención del impuesto se deberá hacer independientemente de la forma en que se presenten los desperdicios, ya sea que impliquen un procedimiento de selección, limpieza, compactación, trituración o cualquier tratamiento que permita su reciclaje.

Al respecto, la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA resolvió que, de la interpretación del artículo 10-A, primer párrafo, fracción II, inciso b), así como del artículo 2 de su Reglamento, y la definición literal de “desperdicio” de conformidad con la Real Academia Española, se puede concluir que cualquier adquisición de residuo, independientemente de su forma o presentación, por parte de una persona moral, causará IVA, el cual deberá ser retenido por los adquirentes para su actividad industrial o su comercialización.

⁴⁰ “**ENAJENACIÓN DE DESPERDIDICOS. QUE LO CONSTITUYE PARA EFECTOS DE RETENCIÓN PARA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**”, precedente del Pleno Jurisdiccional del TFJA, IX-P-1aS-99, visible en la RTFJA, Novena Época, No. 16, abril 2023, página 119.

Productos destinados a la alimentación⁴¹

De conformidad con el artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la LIVA, el impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% en la enajenación de productos destinados a la alimentación humana y animal, previendo dicha norma diversas excepciones limitativas.

La Sexta Sala Regional Metropolitana del TFJA resolvió que cuando la actora, en un juicio contencioso administrativo federal, argumenta que los productos que enajena se encuentran destinados a la alimentación para efecto de la tasa del 0% del IVA, en los términos antes apuntados, le corresponde la carga de la prueba, es decir, debe ofrecer la prueba pericial en materia de alimentos o en química, al ser el medio de convicción idóneo para analizar los productos y determinar si son destinados a la alimentación, así como proporcionar las muestras que serán materia de análisis. Lo anterior, ya que la aplicación de la tasa del valor de los actos y actividades no deriva de operaciones aritméticas, sino de la naturaleza de los productos, la cual no se puede desentrañar por un perito en materia contable, sino por un perito en materia de alimentos o química.

Consideramos que es razonable que se exija una prueba pericial en materia de química en alimentos para desentrañar la composición, naturaleza y uso de cierto producto.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Facultad de los visitadores en lo relativo a la valoración de pruebas⁴²

De conformidad con el artículo 46 del CFF, en las visitas domiciliarias que se realicen a los contribuyentes, las autoridades fiscales podrán

⁴¹ “**PRUEBA PERICIAL EN MATERIA DE QUÍMICA O ALIMENTOS. ES IDÓNEA PARA ACREDITAR SI UN PRODUCTO SE ENCUENTRA DESTINADO A LA ALIMENTACIÓN**”, tesis IX-CASR-6ME-2, visible en la RTFJA, Novena Época, mayo 2023, página 261.

⁴² “**VISITA DOMICILIARIA. LA VALORACIÓN QUE HACE EL VISITADOR EN LA ÚLTIMA ACTA PARCIAL O EN EL ACTA FINAL DE LAS PRUEBAS QUE OFRECE EL CONTRIBUYENTE PARA DESVIRTUAR LAS IRREGULARIDADES DETECTADAS, CONSTITUYE UN VICIO DE PROCEDIMIENTO QUE TRASCIENDE AL SENTIDO DEL CRÉDITO FISCAL; POR LO QUE SE DEBE DECLARAR SU NULIDAD PARA EFECTOS**”, jurisprudencia del Pleno de la Sala Superior del TFJA, IX-J-SS-33, visible en la RTFJA, Novena Época, No. 13, enero 2023, página 7.

consignar en la última acta parcial y acta final, las irregularidades que conozcan y puedan entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales. De igual manera, en el segundo párrafo de dicho artículo se establece que los visitadores deberán circunstanciar, en las respectivas actas que levanten, la información y documentación proporcionada por el contribuyente en la visita domiciliaria.

En ese sentido, el Pleno de la Sala Superior del TFJA resolvió que las facultades de los visitadores, previstas en el referido artículo 46 del CFF, se limitan a hacer constar en la última acta parcial o en el acta final, las pruebas que el contribuyente ofrece durante la práctica de una visita domiciliaria, sin que ello implique la posibilidad de que valoren dichas pruebas. En ese sentido, cuando el visitador, realice la valoración de las pruebas exhibidas por el contribuyente y dicha actuación trascienda a la resolución determinante del crédito fiscal, es procedente la nulidad para efectos de dichas actas (última acta parcial o acta final), al tratarse de un vicio de procedimiento que afecta las defensas del particular y trasciende en el sentido de la resolución impugnada.

Somos de la opinión que este criterio es atinado y consistente con lo resuelto previamente por jurisprudencia de la Segunda Sala de la SCJN, que acertadamente confirma el límite de las facultades de los visitadores cuya única función permitida es la de circunstanciar la información y documentación aportada por el contribuyente.

Imposición de diversas multas por incumplimiento a un requerimiento⁴³

El artículo 41, fracción I del CFF, prevé que, cuando las personas obligadas a presentar declaraciones no lo hagan dentro de los plazos señalados o de conformidad con las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales requerirán, hasta en tres ocasiones, su presentación y, en caso que no se atiendan los requerimientos, se impondrán las multas correspondientes. Por su parte, los artículos 81, fracción I y 82, fracción I del CFF, establecen como infracción el incumplimiento a los requerimientos de las autoridades para presentar las declaraciones a que se encuentre afecto el contribuyente.

⁴³ “**NON BIS IN ÍDEM EN MATERIA FISCAL. LA IMPOSICIÓN DE DIVERSAS MULTAS POR INCUMPLIMIENTO A UN REQUERIMIENTO, EN QUE SE SOLICITE LA PRESENTACIÓN DE VARIAS DECLARACIONES FISCALES, NO VIOLA ESTE PRINCIPIO**”. - Precedente IX-J-SS-43 Resuelta por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Novena Época. Año II. No. 15. marzo 2023. p. 70.

Al respecto, la Sala Superior del TFJA resolvió que la autoridad puede imponer varias multas al contribuyente, motivando su determinación en que fue omiso en presentar las declaraciones respecto de distintas contribuciones, ya que las expresiones “por cada obligación omitida” y “por cada obligación a que esté afecto” se refieren a cada una de las declaraciones que los contribuyentes fueron omisos en presentar, no así, a los requerimientos que omitieron atender o que atendieron de manera extemporánea. Por ello, concluye que no se viola el principio *non bis in idem*, ya que la sanción a los contribuyentes se impone en función de las obligaciones omitidas y no así por el número de requerimientos que se haya formulado.

Consideramos que, contrario al criterio que sostiene la Sala Superior del TFJA, existen elementos razonables para sostener que la omisión de presentar declaraciones de un mismo ejercicio es una conducta continuada en oposición a instantánea y, por tanto, sancionable con una única multa por todas las declaraciones omitidas. Esto es así, pues existe una unidad infractora, en razón de: **(i)** la identidad del sujeto activo; **(ii)** la identidad del sujeto pasivo (el Fisco Federal); **(iii)** la homogeneidad en la conducta desplegada por el sujeto activo (la omisión en la presentación de declaraciones); **(iv)** la identidad de la disposición jurídica transgredida (el art. 81, fracción I, CFF); y, **(v)** la existencia de una conexidad temporal entre las conductas infractoras (la no presentación de declaraciones en un mismo ejercicio fiscal). Por lo tanto, la infracción no entraña diversos ilícitos, sino uno solo, razón por la cual debe evitarse la multiplicidad de sanciones por la misma conducta, en aras de la razonabilidad de la pena, y a fin de salvaguardar el principio *non bis in idem*, pues de lo contrario las penas resultan desproporcionadas e inequitativas.

Requerimiento de información de otros ejercicios, diversos al del objeto de la revisión⁴⁴

De conformidad con el principio de inviolabilidad del domicilio, consagrado en el artículo 16 de la CPEUM y recogido en los artículos 42, fracción III, 43, 44, 45 y 46 del CFF, que regulan las formalidades de las

⁴⁴ **"VISITA DOMICILIARIA. LAS AUTORIDADES FISCALES SE ENCUENTRAN FACULTADAS A REQUERIR INFORMACIÓN DE EJERCICIOS FISCALES DIVERSOS AL REVISADO, CUANDO EL CONTRIBUYENTE ALEGUE QUE LOS EFECTOS FISCALES DE SUS OPERACIONES SE DIERON EN ELLOS"**.- Precedente IX-P-1aS-91. Resuelta por la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Novena Época. Año II. No. 15. marzo 2023. p. 116.

visitas domiciliarias, las autoridades solo pueden requerir información y documentación del ejercicio objeto de la revisión.

No obstante, la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA determinó que, si bien es cierto que la autoridad fiscalizadora únicamente puede revisar la documentación del ejercicio señalado en la orden de visita domiciliaria, tiene la facultad de requerir información respecto de otros ejercicios fiscales, no sujetos a revisión, cuando el contribuyente manifieste que determinada obligación fiscal fue cumplida en otro ejercicio, o bien, que los efectos fiscales de sus operaciones surtieron efectos en un ejercicio diverso al revisado.

Consideramos que el criterio podría ser utilizado en forma arbitraria por las autoridades fiscales, pues, si bien es cierto existen operaciones que tienen efectos fiscales a lo largo del tiempo, son casos especiales y sólo respecto de ellos la autoridad podría exigir información de otros ejercicios. En los demás casos, como regla general, la autoridad debe ceñirse estrictamente al objeto de la revisión y, adicionalmente, observar que la obligación de conservar documentación a cargo de los particulares está expresamente limitada, en términos del artículo 30 del CFF.

La autoridad fiscal no está obligada a amortizar las pérdidas fiscales durante las facultades de comprobación⁴⁵

El artículo 10 de la LISR vigente en 2009 establece la mecánica de cálculo para determinar el resultado fiscal del ejercicio. Por su parte, el artículo 61 de la misma ley señala que se obtiene pérdida fiscal de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio fiscal y las deducciones autorizadas en el mismo, cuando estas últimas son mayores que los ingresos. Respecto de las pérdidas fiscales, el artículo 61 establece que cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de ejercicios anteriores, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores.

Al respecto, la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA determinó que de la interpretación conjunta de los artículos 10 y 61 de la LISR

⁴⁵ ***“PÉRDIDAS FISCALES. LA AUTORIDAD FISCALIZADORA NO SE ENCUENTRA OBLIGADA A AMORTIZARLAS DE MANERA OFICIOSA DURANTE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, AL SER UN DERECHO QUE CORRESPONDE ÚNICAMENTE AL CONTRIBUYENTE (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2009)”***.- Precedente IX-P-1aS-90 Resuelta por la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Novena Época. Año II. No. 15. marzo 2023. p. 115.

vigente en 2009, se desprende que el aprovechamiento y el ejercicio del derecho correspondiente de las pérdidas fiscales es un derecho exclusivo del contribuyente y, por ende, la autoridad fiscal no se encuentra obligada a realizar la aplicación de oficio de las mismas, aun cuando la determinación del resultado del ejercicio fiscal derive de un procedimiento fiscalizador.

Consideramos que este es un criterio incorrecto debido a que, aunque la aplicación de las pérdidas fiscales es un derecho del contribuyente, la autoridad debe determinar la situación fiscal del mismo, considerando sus derechos y sus obligaciones. Si a través del procedimiento de fiscalización la autoridad fiscal determina un resultado fiscal, debe asistir el derecho del contribuyente a que se disminuyan las pérdidas fiscales de manera oficiosa, pues solo así se está reconociendo la verdadera situación fiscal del particular.

Devolución de pago de lo indebido⁴⁶

El artículo 22 del CFF establece que las autoridades fiscales deben devolver a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente o aquellas que procedan conforme a derecho.

Sobre lo anterior, la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA sostuvo en una tesis aislada, que si se acredita que un particular enteró al fisco una cantidad mayor o que no adeudaba, la misma debe ser devuelta al contribuyente. Sin embargo, si el contribuyente dedujo, para efectos del ISR, la cantidad que solicita en devolución para que proceda la devolución, es necesario que se presente declaración complementaria rectificando el monto deducido.

Consideramos que este criterio es correcto, en atención a que no pueden coexistir la devolución y deducción de una misma cantidad, toda vez que constituye un doble beneficio, lo que desnaturaliza la obligación constitucional de contribuir al gasto público de manera proporcional.

⁴⁶ “**DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO INDEBIDO, PROCEDE CUANDO EL MONTO INDEBIDAMENTE PAGADO HAYA SIDO DEDUCIDO POR EL CONTRIBUYENTE PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, SIEMPRE Y CUANDO ÉSTE PRESENTE LA RECTIFICACIÓN DE LA DETERMINACIÓN DE DICHA CONTRIBUCIÓN**”, precedente del Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del TFJA, IX-P-1aS-97, visible en la RTFJA, Novena Época, No. 17, mayo 2023, página 35.

Normas de información financiera⁴⁷

Las NIFs emitidas por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera son reglas de carácter consuetudinario relativas a la técnica contable, que permiten su uniformidad, comparación y verificación.

Mediante una tesis aislada emitida por el Pleno de la Sala Superior del TFJA, se confirmó que las NIFs no son actos formales ni materialmente legislativos; por lo tanto, su aplicación no es obligatoria para los contribuyentes y no pueden ser el fundamento legal de un crédito fiscal. Sin embargo, las autoridades fiscales pueden invocarlas para fiscalizar las operaciones de los particulares como elementos auxiliares de interpretación contable. Por lo tanto, salvo que la cita de las NIFs sea el único fundamento legal de la resolución administrativa, su cita no se traduce en una violación al principio de legalidad.

Es muy valioso que la Sala Superior del TFJA confirme que la autoridad está obligada a fundar y motivar sus resoluciones con las disposiciones legales aplicables, sin perjuicio de que las NIFs se utilicen como herramienta auxiliar de análisis contable y financiero.

Determinación y cálculo de la contribución omitida⁴⁸

En 2010, la Segunda Sala de la SCJN emitió una jurisprudencia, mediante la cual resolvió que, para que una liquidación se encuentre debidamente fundada y motivada respecto de los recargos, la autoridad fiscal debe indicar en forma detallada el procedimiento que siguió para determinar su cuantía. Lo anterior, implica que además de especificar pormenorizadamente la forma en que llevó a cabo las operaciones aritméticas aplicables, debe detallar claramente las fuentes de las que derivaron los datos necesarios para realizar tales operaciones, de manera que se genere certidumbre en el gobernado sobre la forma en que se obtuvo la cuantía correspondiente.

⁴⁷ “**NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SU CITA EN EL ACTO ADMINISTRATIVO NO CONLLEVA UNA AFECTACIÓN AL PARTICULAR**”. Tesis IX-P-SS-235, precedente del Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Novena Época, junio 2023, página 239.

⁴⁸ “**DETERMINACIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN OMITIDA. PARA SU DEBIDA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, LA LIQUIDACIÓN QUE LA CONTIENE DEBE ESTABLECER LAS OPERACIONES ARITMÉTICAS**”. Tesis IX-P-2aS-213, precedente de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Novena Época, julio 2023, página 194.

Consistente con este criterio de jurisprudencia, la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA confirmó que, para cumplir con la debida fundamentación y motivación establecida en el artículo 16 constitucional y el artículo 38, fracción IV, del CFF, en la liquidación del IVA y del DTA, la autoridad se encuentra obligada a establecer las operaciones aritméticas de las que derivan los valores determinados por dichos conceptos, además de los preceptos legales que la sustente.

Resulta relevante el criterio anterior, pues vinculado con la jurisprudencia de la SCJN, se reitera la obligación de las autoridades fiscales relativa a describir pormenorizadamente la forma en la que calculan la obligación tributaria a cargo de los contribuyentes, cerrando el margen de arbitrariedad que reiteradamente se advierte en las resoluciones.

Inexistencia de operaciones⁴⁹

De conformidad con el artículo 69-B, primer y segundo párrafo del CFF, cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente emite CFDIs sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar servicios o enajenar bienes, o se encuentre como no localizado, podrá aplicar la presunción de inexistencia de las operaciones. En tal caso, la autoridad fiscal deberá notificar al contribuyente para que manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación que desvirtúe la presunción.

Al respecto, el Pleno de la Sala Superior del TFJA sostuvo, en una tesis aislada, que la autoridad fiscal no se encuentra obligada a acompañar en la resolución que notifique al contribuyente los datos de la "cuenta única diaria", ni ningún elemento probatorio del sistema interno del SAT. Lo anterior, toda vez que únicamente debe informar los hechos que sustentan la aplicación de la presunción.

En nuestra opinión, el criterio pasa por alto el requisito de debida fundamentación y motivación con el que deben de cumplir todas las resoluciones emitidas por una autoridad, en términos del artículo 38, fracción IV del CFF y del artículo 16 de la CPEUM. Lo anterior, puesto que para cumplir con la debida motivación, las autoridades se

⁴⁹ “**PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. LA AUTORIDAD NO SE ENCUENTRA OBLIGADA A NOTIFICAR LOS DOCUMENTOS EN LOS QUE SE APOYÓ PARA ELLO**”, precedente del Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del TFJA, IX-P-SS-247, visible en la RTFJA, Novena Época, No. 20, agosto 2023, página 230.

encuentran obligadas a justificar los motivos por los que consideran que un contribuyente se ubica en un supuesto de derecho que se vincula con una consecuencia jurídica.

En el caso concreto, el Pleno de la Sala Superior del TFJA fue más allá de la litis planteada por el contribuyente, pues en lugar de limitarse a determinar si la autoridad fiscal debía o no incluir la “cuenta única diaria” a la resolución, extendió su criterio a cualquier documentación.

Suspensión del plazo para culminar un procedimiento de fiscalización⁵⁰

De conformidad con el artículo 46-A del CFF, por regla general, la autoridad fiscal debe concluir el procedimiento de fiscalización en un plazo que no exceda de los doce meses contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio. Así, de acuerdo con el artículo 50 del CFF, una vez notificado el oficio de observaciones o el acta final, la autoridad fiscal debe notificar la liquidación en un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se notifique alguna de dichas resoluciones. Finalmente, acorde a lo dispuesto en el artículo 69-F del CFF, la solicitud de adopción de un acuerdo conclusivo suspende los plazos contenidos en las disposiciones previamente señaladas.

En el criterio en comento, el Pleno de la Sala Superior del TFJA sostiene que, en caso de que un contribuyente haya presentado una solicitud de acuerdo conclusivo y, posteriormente, haya acontecido la suspensión decretada por el Gobierno Federal derivado de la emergencia sanitaria del SARS-CoV2, la suspensión de los plazos contemplados en los artículos 46-A y 50 del CFF, se levantará con la notificación a la autoridad fiscal del cierre del procedimiento de acuerdo conclusivo.

A pesar de que el criterio favorece a los contribuyentes, consideramos que la premisa del Pleno de la Sala Superior del TFJA para sostener su criterio es cuestionable, pues argumenta que la suspensión de plazos no se puede acumular. Lo anterior carece de soporte en alguna disposición normativa.

⁵⁰ “**CAUSA DE FUERZA MAYOR. LA SUSPENSIÓN DE ACTIVIDADES CONFORME A LOS LINEAMIENTOS ESTABLECIDOS POR EL GOBIERNO FEDERAL A TRAVÉS DE LA SECRETARÍA DE SALUD PARA ATENDER LA EMERGENCIA SANITARIA GENERADA POR EL VIRUS SARS-COV2 NO SE ACTUALIZA SI PREVIO A ELLO EL PROCEDIMIENTO FISCALIZADOR ESTUVO SUSPENDIDO POR LA SOLICITUD DE ACUERDO CONCLUSIVO**”, precedente de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA, IX-P-2aS-231, visible en la RTFJA, Novena Época, No. 21, septiembre 2023, página 265.

El legislador debe justificar los motivos por los que otorgó un estímulo fiscal⁵¹

De conformidad con los artículos 25 y 73, fracciones VII y XXX de la CPEUM, el Estado, a través del Congreso de la Unión, cuenta con la facultad de imponer contribuciones para sostener el presupuesto anual de egresos, así como para dirigir el rumbo económico del país a través de la política fiscal.

En el criterio, el Pleno de la Sala Superior del TFJA sostiene que, cuando el legislador establece una exención o autoriza beneficios fiscales debe expresar las razones por las cuales los otorgó, lo que significa que debe: **(i)** motivar el incentivo; **(ii)** señalar para quiénes está destinado; y, **(iii)** la razón por la que se otorga, ya que está exceptuando a determinados sujetos o actos de la causación y determinación de un impuesto. En contraposición, cuando el legislador decide no incorporar al beneficio a determinados sujetos, o limita su acceso, no es necesario que motive dicha decisión.

En nuestra opinión, resulta cuestionable que el Pleno de la Sala Superior del TFJA realice una interpretación de la CPEUM, pues únicamente la SCJN cuenta con la facultad de llevar a cabo una interpretación de las disposiciones normativas contempladas en ella. No obstante, consideramos que, contrario a lo sostenido por la Sala, el legislador también debe fundar y motivar su decisión de limitar el acceso a un beneficio fiscal pues conforme al artículo 31, fracción IV de la CPEM, los elementos esenciales de las contribuciones deben cumplir con la garantía de equidad tributaria.

Devolución de saldo a favor⁵²

El artículo 22, párrafo décimo quinto del CFF, establece que el derecho de solicitar la devolución de un saldo a favor prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, lo cual implica que la única

⁵¹ “**ESTÍMULO FISCAL. EL LEGISLADOR DEBE JUSTIFICAR POR QUÉ SE CONCEDE EL INCENTIVO PARA CIERTOS SECTORES DE LA POBLACIÓN**”, precedente del Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del TFJA, IX-P-SS-269, visible en la RTFJA, Novena Época, No. 21, septiembre 2023, página 208.

⁵² “**DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR.- ES PROCEDENTE QUE LA AUTORIDAD ANALICE LA SOLICITUD, AUNQUE HAYA SIDO INTERPUESTA POR SEGUNDA OCASIÓN POR EL MISMO PERIODO E IMPUESTO, SIEMPRE Y CUANDO EXISTA UNA DECLARACIÓN COMPLEMENTARIA QUE LA JUSTIFIQUE**”.- Jurisprudencia IX-J-SS-17 del Pleno de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Novena Época. noviembre 2023, página 7.

limitación para solicitar dicha devolución es que no haya prescrito el derecho para solicitarlo.

A través de una jurisprudencia del Pleno de la Sala Superior del TFJA, se confirmó que el artículo de referencia no señala como limitante el hecho de que previamente ya se hubiese solicitado una devolución por el mismo periodo e impuesto y que haya sido negada. Por ende, es procedente que la autoridad analice la nueva solicitud, siempre y cuando el contribuyente aporte elementos probatorios suficientes y novedosos, como sería la declaración complementaria que detona el derecho al modificar la situación fiscal del contribuyente de que se trate.

Esta jurisprudencia reconoce el derecho de los contribuyentes de modificar su situación fiscal según lo requiera su operación ordinaria y, como resultado, el derecho a solicitar la devolución de saldos a favor que se generen como consecuencia, sin que sea limitante para ello, que exista una solicitud anterior que haya sido negada.

OTRAS LEGISLACIONES

El principio de “apariencia del buen derecho” no es aplicable a la valoración de pruebas⁵³

De acuerdo con el artículo 107 de la CPEUM, cuando el órgano jurisdiccional vaya a resolver sobre el otorgamiento de la suspensión de un acto administrativo, o bien, sobre una medida cautelar diversa, el órgano jurisdiccional deberá realizar un análisis ponderado de la apariencia del buen derecho, previo al otorgamiento de la medida respectiva.

La Primera Sección de la Sala Superior del TFJA resolvió que dicho principio es de carácter procesal que no es aplicable a la valoración de pruebas y que su alcance únicamente debe circunscribirse a la aplicación de una medida cautelar y no así a la valoración de pruebas ofrecidas en el ejercicio de facultades de comprobación.

Consideramos correcto este criterio, dado que la aplicación de la doctrina de la apariencia del buen derecho permite al juzgador estimar si existen elementos de juicio suficientes que, sin prejuzgar el fondo del

⁵³ “**APARIENCIA DEL BUEN DERECHO. AL SER UN PRINCIPIO RELATIVO A LAS MEDIDAS CAUTELARES Y LA SUSPENSIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS, NO ES APLICABLE A LA VALORACIÓN DE PRUEBAS**”.- Precedente IX-P-1aS-89 Resuelta por la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Novena Época. Año II. No. 15. marzo 2023. p. 114

asunto, permitan adoptar medidas cautelares mientras dure la sustanciación del procedimiento.

Responsable solidario⁵⁴

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 26, fracción III, párrafo tercero, incisos b) y d) del CFF vigente en 2018, son responsables solidarios con los contribuyentes la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada, con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
- Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del RCFF.

En relación con lo anterior, la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA confirmó que el administrador único de una empresa tiene interés jurídico para interponer juicio de nulidad, en su carácter de responsable solidario, en contra de la resolución definitiva que liquida obligaciones a su cargo, que no se alcanzaron a cubrir por el obligado principal.

Esta tesis es correcta pues reconoce el derecho fundamental de defensa y de audiencia de los particulares que son objeto de una resolución determinante de un crédito fiscal.

⁵⁴ “**CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. RESPONSABLE SOLIDARIO TIENE INTERÉS JURÍDICO PARA PROMOVER EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL**”.- Precedente IX-P-2aS-176 Resuelta por la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Novena Época. Año II. mayo, 2023. p. 216.

CÓDIGO FISCAL DE LA CIUDAD DE MÉXICO

El 26 de diciembre de 2023 fue publicado en la Gaceta Oficial de la CDMX el "Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Ciudad de México", el cual entró en vigor a partir del 1 de enero de 2024.

Dentro de los aspectos más relevantes destacan los siguientes:

IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES

Inconstitucionalidad del ISAI, puesto que la tarifa respectiva contraviene el principio de proporcionalidad tributaria⁵⁵

Para el ejercicio fiscal de 2024 se actualizó la tarifa prevista en el artículo 113 del CFCDMX, de lo cual advertimos que subsiste la violación al principio de proporcionalidad tributaria que ya había sido objeto de pronunciamiento en jurisprudencia por parte del Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito en años anteriores⁵⁶, al no establecerse una correcta progresividad en la misma que lleve a los sujetos obligados a contribuir al gasto público de acuerdo con su capacidad contributiva.

No obstante que la jurisprudencia establecida en 2022 hace referencia a los ejercicios fiscales de 2020 y 2021, advertimos que el vicio de inconstitucionalidad persiste en el artículo 113 del CFCDMX aún con la reforma de 2024, esto derivado de que la tarifa sigue sin cumplir con el requisito de progresividad.

La falta de progresividad en la tarifa del artículo 113 del CFCDMX surge derivado de un error en la determinación de la cuota fija, cuya incorporación en la mecánica tributaria causa una regresión en la tarifa, distorsionando la proporción que debe guardar con el incremento de la

⁵⁵ Art. 113, CFCDMX.

⁵⁶ "**IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES. EL ARTÍCULO 113 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA CIUDAD DE MÉXICO, VIGENTE EN 2020 Y 2021, QUE CONTIENE LA TARIFA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**".

base gravable, esto, a pesar de que los restantes elementos que componen la tarifa se incrementan gradualmente en orden creciente conforme aumenta la base gravable.

Derivado de lo anterior, en contra de dicho impuesto resultará factible que los contribuyentes interpongan amparos indirectos, buscando que el artículo 113 del CFCDMX 2024 sea declarado inconstitucional por parte de los órganos competentes del Poder Judicial de la Federación.

Reducción del 50% por herencia⁵⁷

Para el ejercicio fiscal de 2024 se aplicará una reducción equivalente al 50% del ISAI causado, en los casos que la adquisición del inmueble derive de una sucesión por herencia y se actualice cualquiera de los supuestos previstos en el artículo 115, fracción I, párrafo tercero del CFCDMX, los cuales son: *i)* que el valor del inmueble no exceda de la suma equivalente a 27,185 veces el valor diario de la UMA (aproximadamente \$3'000,000.00); *ii)* que el otorgamiento, firma y solicitud de inscripción ante el RPPC de la CDMX de la escritura de adjudicación sea a más tardar dentro los 5 años siguientes al fallecimiento del o los propietarios originales del inmueble de que se trate, contados a partir de la fecha de defunción indicada en el acta correspondiente; o, *iii)* la adjudicación del inmueble sea a favor del cónyuge, concubino, descendientes y/o ascendientes en primer grado.

IMPUESTO PREDIAL

Programa de subsidios al impuesto predial de inmuebles de uso habitacional⁵⁸

A más tardar el 19 de enero de 2024, el titular de la Jefatura de Gobierno de la CDMX deberá emitir el programa general de subsidios al impuesto predial para inmuebles de uso habitacional, estableciendo de forma clara y precisa los requisitos y circunstancias particulares que deben cumplir los contribuyentes para acceder a los beneficios fiscales.

Una vez que dicho programa sea publicado en la Gaceta Oficial de la CDMX, deberá ser analizado para determinar si, como en ejercicios anteriores, existen elementos de defensa en materia de constitucionalidad y legalidad, sobre todo en temas relacionados con falta de equidad tributaria.

⁵⁷ Art. Sexto Transitorio del Decreto publicado el 26 de diciembre de 2023.

⁵⁸ Art. Quinto Transitorio del Decreto publicado el 26 de diciembre de 2023.

En caso de que el programa de subsidios sea similar al de los ejercicios anteriores, se podría impugnar el Decreto respectivo mediante la promoción de un juicio de amparo, al establecer una cuota fija preferencial para inmuebles con determinado valor catastral al otorgarse un trato diferenciado a ciertos contribuyentes sin una justificación objetiva ni razonable.

El efecto de los amparos otorgados en ejercicios anteriores consiste en incluir a los quejosos en los beneficios incluidos en el programa general de subsidios, los cuales generalmente son aplicar un descuento del 25% del valor catastral o que se aplique una cuota fija de \$96.00 a la mecánica de cálculo y la devolución de las cantidades que hayan sido pagadas en exceso.

Programa de condonación del impuesto predial de inmuebles dañados por grietas y/o hundimientos⁵⁹

A más tardar el 31 de enero de 2024, el titular de la Jefatura de Gobierno de la CDMX dará a conocer el programa de condonación del impuesto predial, a través de cual, los propietarios o poseedores de inmuebles ubicados en colonias de la CDMX que presenten daños estructurales ocasionados por grietas y/o hundimientos y que además, cuenten con una opinión técnica emitida por la Secretaría de Gestión Integral de Riesgos y Protección Civil, podrán obtener una condonación del impuesto predial respecto del inmueble dañado.

De acuerdo con el grado de riesgo que reporte la opinión técnica, el beneficio de la condonación se implementará de la siguiente manera:

Grado de riesgo del inmueble	% de condonación
Bajo	50%
Medio	75%
Alto	100%

Normas de aplicación para la determinación del valor catastral (base del impuesto predial)⁶⁰

Nuevamente se publican las matrices de características y puntos, así como las normas de aplicación necesarias para la determinación del valor catastral (base del impuesto predial). Entre dichas normas se propone que, cuando el inmueble cuente con instalaciones especiales,

⁵⁹ Art. Octavo Transitorio del Decreto publicado el 26 de diciembre de 2023.

⁶⁰ Art. Vigésimo Primero Transitorio del Decreto publicado el 26 de diciembre de 2023.

elementos accesorios u obras complementarias, se incrementará en un 8% el valor de la construcción del inmueble, lo cual afectará irremediablemente el valor catastral.

Consideramos que al no establecerse razón alguna que justifique el aumento de valor catastral en inmuebles con instalaciones especiales o elementos accesorios u obras complementarias, pudiera considerarse la impugnación por la vía de amparo de la reforma en cuestión, toda vez que existe un trato diferenciado carente de razonabilidad para determinar el cálculo del impuesto predial, lo cual pudiera traer como consecuencia la violación de los principios tributarios de proporcionalidad y equidad contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM.

IMPUESTO SOBRE NÓMINAS

Remuneración de personas trabajadores del hogar⁶¹

Se adiciona un supuesto relacionado con la no causación del impuesto sobre nóminas, para el caso de erogaciones que se realicen por concepto de remuneraciones a personas trabajadoras del hogar.

IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS

Programa de subsidios⁶²

El titular de la Jefatura de Gobierno de la CDMX, a más tardar el 19 de enero de 2024, deberá emitir un Acuerdo de Carácter General de Subsidio al Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, a través del cual se otorgará un subsidio del 100% para ciertos tenedores o usuarios de vehículos.

Dicho subsidio tendrá vigencia únicamente durante el periodo comprendido entre el 1 de enero al 31 de marzo de 2024.

De acuerdo con el valor del vehículo, el subsidio se implementará de la siguiente manera:

Valor del Vehículo	Subsidio %
Hasta \$250,000.00	100%

⁶¹ Art. 157, fracción XV, CFCDMX.

⁶² Art. Noveno Transitorio del Decreto publicado el 26 de diciembre de 2023.

DERECHOS POR EL SUMINISTRO DE AGUA

Condonación en el pago de los Derechos por el Suministro de Agua⁶³

Se otorgará una condonación en el pago de los Derechos por el Suministro de Agua a los usuarios de uso doméstico y no doméstico simultáneamente (mixto), así como a los mercados y concentraciones públicas que hayan recibido el suministro de agua, cuando el mismo haya sido insuficiente para satisfacer las necesidades básicas del usuario.

Para lo anterior, el Sistema de Aguas y los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales correspondientes elaborarán, a más tardar el 29 de marzo de 2024, un dictamen técnico, a fin de que la autoridad fiscal publique las zonas en las que se aplicará el beneficio de condonación.

Descuentos en el pago de derechos por suministro de agua por tandeo⁶⁴

A los usuarios de uso doméstico o uso doméstico y no doméstico simultáneamente (mixto) que reciban el servicio por tandeo, se les aplicará por toma de agua, la cuota fija que corresponda conforme a la tarifa establecida para el pago de derechos por el suministro de agua en la CDMX, hasta en tanto se regularice el suministro de agua. Para acceder a este beneficio no es necesario la compra ni instalación del medidor.

Para la conexión a las redes de agua y drenaje o para la regularización de este tipo de usuarios se establece un descuento del 95% sobre el pago de los derechos para la obtención de la autorización para el uso de las redes de agua y drenaje de inmuebles destinados a casa habitación.

El Sistema de Aguas y los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales correspondientes elaborarán a más tardar el 29 de marzo de 2024, el dictamen técnico a fin de se publique las zonas en que se aplicará el mencionado beneficio.

⁶³ Art. Décimo Tercero Transitorio del Decreto publicado el 26 de diciembre de 2023.

⁶⁴ Art. Décimo Cuarto Transitorio del Decreto publicado el 26 de diciembre de 2023

Usuarios que no estarán obligados al pago de los Derechos por Suministro de Agua⁶⁵

Para el ejercicio fiscal de 2024, no estarán obligados al pago de los Derechos por el Suministro de Agua, aquellos usuarios en cuyo domicilio se encuentre instalado un comedor popular, comedor público o comedor comunitario, perteneciente a los Programas de la CDMX.

Para lo anterior, el usuario deberá presentar la constancia emitida por autoridad competente, que certifique que se encuentra operando un comedor del Gobierno de la CDMX.

En caso de tener adeudos por este concepto, serán reducidos en un 100%, siempre y cuando el usuario demuestre que en esos bimestres ya se encontraba instalado y en operación el comedor.

Aumento adicional del 35% de los derechos por consumo de agua para usuarios que superen el consumo de 60,000 litros de agua⁶⁶

Los usuarios con toma de agua de uso doméstico ubicados en las colonias que determine el Sistema de Aguas de la CDMX, que durante el primero, segundo y tercer bimestre de 2024, registren un consumo superior a 60,00 litros de agua, deberán pagar un 35% adicional a la tarifa establecida para el pago de derechos por el suministro de agua en la CDMX.

A nuestra consideración el aumento del 35% de los derechos por el consumo de agua resulta contrario al principio de equidad tributaria, al pretender aplicar dicho aumento en función del lugar donde se encuentren los inmuebles, es decir, de las colonias determinadas por el Sistema de Aguas de la CDMX.

Se da un trato desigual a quienes reciben un mismo servicio (suministro de agua), pues en el cálculo de la contraprestación correspondiente no se deben considerar otros factores que no indiquen a cuánto asciende el consumo de agua, como lo es la colonia en la que se encuentra el inmueble.

⁶⁵ Art. Décimo Séptimo Transitorio del Decreto publicado el 26 de diciembre de 2023.

⁶⁶ Art. Vigésimo Quinto Transitorio del Decreto publicado el 26 de diciembre de 2023.

Acuerdo de Carácter General de Subsidio a los Derechos por el Suministro de Agua para usuarios con toma de Uso No Doméstico⁶⁷

La Jefatura de Gobierno de la CDMX emitirá un Acuerdo de Carácter General a más tardar el 31 de enero de 2024, mediante el cual se otorgará un subsidio respecto a la cuota que resulte de la tarifa que corresponda a favor de aquellos usuarios con toma de agua de uso no doméstico, clasificados como mercados públicos, concentraciones, micro y/o pequeñas empresas, que durante el ejercicio fiscal 2024 registren un consumo de hasta 30,000 litros por bimestre.

Condonación del Impuesto Predial y los Derechos por el Suministro de Agua de inmuebles dañados por las obras de construcción del Tren Toluca-Valle de México⁶⁸

La Jefatura de Gobierno de la CDMX emitirá, a más tardar el 31 de enero de 2024, una Resolución de Carácter General por medio de la cual, se condonará el Impuesto Predial y los Derechos por el Suministro de Agua, a los propietarios o poseedores de inmuebles que presenten daños ocasionados por las obras de construcción del Tren Interurbano denominado "Tren Toluca-Valle de México." Con base en la afectación del inmueble, se otorgará, el 75% o 100% de la condonación.

Condonación total del Impuesto Predial y los Derechos por el Suministro de Agua de inmuebles dañados por las obras de ampliación de la Línea 12 del Sistema de Transporte Colectivo Metro⁶⁹

A más tardar el 31 de enero de 2024, la Jefatura de Gobierno de la CDMX emitirá una Resolución de Carácter General mediante la cual se condonará totalmente el pago del Impuesto Predial y de los Derechos por el Suministro de Agua, del ejercicio fiscal 2017 a la fecha, a favor de las personas propietarias o poseedoras de inmuebles ubicados en las colonias Primera Victoria, Minas de Cristo y Cove, de la Alcaldía Álvaro Obregón, que presenten daños ocasionados por las obras de ampliación de la Línea 12 del Sistema de Transporte Colectivo Metro.

⁶⁷ Art. Vigésimo Octavo Transitorio del Decreto publicado el 26 de diciembre de 2023.

⁶⁸ Art. Vigésimo Noveno Transitorio del Decreto publicado el 26 de diciembre de 2023.

⁶⁹ Art. Trigésimo Transitorio del Decreto publicado el 26 de diciembre de 2023.

REDUCCIÓN DE CONTRIBUCIONES

Organizaciones civiles⁷⁰

Se establece una reducción de hasta el 100% de diversas contribuciones para cierto tipo de organizaciones civiles con fines sociales en la CDMX, tales como las organizaciones que fomentan los derechos humanos, asistencia social, servicios educativos, desarrollo urbano, entre otras.

Las principales contribuciones que se encuentran previstas dentro de la reducción son: el impuesto sobre la adquisición de inmuebles, impuesto predial, impuesto sobre nóminas, impuesto sobre loterías, rifas, sorteos y concursos, impuesto sobre espectáculos públicos, derecho sobre suministro de aguas respecto de tomas de agua ubicadas en inmuebles utilizados por las organizaciones civiles y derechos sobre licencias de construcción especial, entre otras.

La reducción del impuesto predial sólo operará respecto de los inmuebles que las organizaciones tengan en propiedad, siempre y cuando demuestren que se destinan en su totalidad al cumplimiento del objetivo de la organización.

Para la obtención de la reducción se debe acreditar que: **(i)** se encuentran al corriente en el pago de las contribuciones que la organización sea sujeto obligado de los últimos 5 años anteriores al ejercicio fiscal del que se solicita la reducción; **(ii)** estar inscritas en el Registro de Organizaciones Civiles de la CDMX; y, **(iii)** que los recursos destinados en el año inmediato anterior a las actividades de desarrollo social, hayan sido iguales o superiores al monto de las reducciones que soliciten.

⁷⁰ Art. 283 del Decreto publicado el 26 de diciembre de 2023.